

**Universidad Andina Simón Bolívar**

**Sede Ecuador**

**Área de Derecho**

Maestría Profesional en Derecho

Mención Planificación Tributaria y Fiscalidad Internacional

## **El uso abusivo de convenios**

**Especial consideración al artículo 10.2 del Modelo de convenio de la OCDE  
(versión 2017)**

Danny Antonio Armas Charro

Tutor: César Eduardo Montaña Galarza

Quito, 2023





## **Cláusula de cesión de derecho de publicación**

Yo, Danny Antonio Armas Charro, autor del trabajo intitulado “El uso abusivo de convenios: Especial consideración al artículo 10.2 del Modelo de convenio de la OCDE (versión 2017)”, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster Profesional en Derecho Mención Planificación Tributaria y Fiscalidad Internacional en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

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

15 de septiembre de 2023

Firma: \_\_\_\_\_



## Resumen

Los Estados en uso de la soberanía están en la capacidad de firmar convenios internacionales que eviten una doble imposición internacional; sin embargo, estos convenios pueden ser utilizados de manera abusiva por las personas con el propósito de obtener beneficios a los que no tienen derecho. Para evitar esta situación, que termina perjudicando la recaudación tributaria, es necesario estudiar las medidas que deben desarrollar los Estados para evitar un uso abusivo de los convenios.

El presente trabajo pretende analizar las medidas que pueden adoptar los Estados con la finalidad de controlar el uso abusivo del artículo 10.2 del Modelo de Convenios para evitar la doble imposición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Son los países los principales responsables de cerrar todas las posibles lagunas legales que pueden ser usadas por quienes pretenden bajar su carga impositiva de modo abusivo. El desarrollo de cláusulas generales y específicas antielusión debe estar a cargo de los países contratantes de los convenios los que deben determinar, además, si las personas están realizando sus actividades económicas a partir de una economía de opción o si solo buscan beneficiarse de los convenios de forma indebida.

El estudio de jurisprudencia permite tener una idea clara de cómo las naciones han ido abordando este tema y se han visto en la necesidad de implementar nuevas medidas y promover otra normativa que permita frenar el uso abusivo del artículo 10.2 del Modelo de CDI de la OCDE. La normativa interna de cada Estado sirve como fuente principal para el establecimiento de la normativa internacional; por tanto, se debe estudiar estas fuentes de derecho para entender la evolución del mencionado Modelo y de las cláusulas antielusión.

Los Estados son los responsables de determinar la necesidad y la utilidad de la firma de un CDI. En este sentido, un Estado contratante debe conocer a profundidad la normativa del otro Estado contratante, con el fin de establecer cláusulas antielusión dentro del convenio así como en la normativa local con la finalidad de evitar que las personas logren beneficiarse de una manera abusiva de CDI.

Palabras clave: dividendos, doble imposición internacional, renta gravada, Treaty Shopping, Plan de acción BEPS, cláusula antielusión.



Este trabajo está dedicado para los seres que siempre están presentes en mi vida: mi padre y Santiago, las personas que más admiro; Israel y Emilia, las personas que me inspiran con su dedicación; mi mamá, Antonio y María Eugenia, quienes son mi soporte e impulso.





## **Agradecimientos**

Agradezco a Dios por darme esta oportunidad de adquirir nuevos conocimientos y permitirme compartir con grandes personas, así como al doctor César Montaña Galarza por su orientación y acompañamiento en el desarrollo de este trabajo.



## Tabla de contenidos

Introducción.....	13
Capítulo primero Problemática de la elusión en la fiscalidad internacional .....	15
1. Poder tributario .....	15
1.1. Criterios de sujeción .....	18
1.1.1. Criterio de fuente .....	19
1.1.2. Criterio de domicilio .....	20
1.1.3. Criterio de nacionalidad.....	20
1.1.4. Criterio de residencia .....	21
1.1.5. Renta mundial .....	21
2. Modelo de convenio para evitar la doble imposición tributaria de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).....	22
2.1. Estructura de un modelo de convenio para evitar la doble imposición .....	26
3. Artículo 10.2 del Modelo de CDI de la OCDE .....	27
4. Dividendos.....	29
5. Doble imposición.....	31
5.1. Doble imposición económica internacional.....	31
5.2. Doble imposición jurídica.....	32
6. Maneras de eliminar la doble imposición internacional.....	33
6.1. Medidas para evitar la doble imposición internacional .....	33
6.1.1. Medidas unilaterales .....	34
6.1.2. Medidas bilaterales y multilaterales.....	35
7. Métodos para evitar la doble imposición.....	36
7.1. Método de exención.....	37
7.2. Método de imputación .....	38
8. Treaty Shopping .....	41
9. Cláusulas antielusión del Modelo de convenio de la OCDE.....	42
Capítulo segundo Uso abusivo del artículo 10.2 del CDI .....	51
1. Caso Royal Dutch Shell.....	51
2. Beneficiario efectivo.....	53
3. Caso Suiza: VPB 65.86 (2001).....	57
4. Caso Molinos Río de La Plata .....	60
5. Análisis de los CDI firmados por Ecuador.....	64

Capítulo tercero Dividendos y medidas antielusión en el marco de la aplicación del artículo 10.2 del CDI en el Ecuador .....	69
1. Dividendos en la legislación ecuatoriana .....	69
1.1. Sujetos.....	71
1.2. Hecho generador .....	71
1.3. Base imponible.....	72
1.4. Tarifa del impuesto .....	72
1.5. Pago.....	73
1.6. Exenciones .....	74
2. Medidas unilaterales en Ecuador para evitar el uso abusivo del art. 10.2 en los convenios para evitar la doble imposición.....	75
3. Plan de acción BEPS .....	79
3.1. Acción 6. Uso abusivo de convenios .....	81
Conclusiones.....	85
Bibliografía.....	89

## Introducción

Los Estados, acudiendo a su soberanía, crean normativa tributaria que permite eliminar una posible doble imposición internacional; sin embargo, en varias ocasiones esto puede ser insuficiente, debido a que la normativa desarrollada por los legisladores puede no coincidir con la normativa planteada por otros Estados dejando zonas grises que perjudiquen a las personas. En este contexto, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico ha desarrollado un modelo de convenio para evitar la doble imposición internacional que abarca varias rentas gravadas, donde el Artículo 10.2 sirve de guía para las negociaciones en materia de dividendos entre los Estados contratantes.

La creación de toda esta normativa permitió que las empresas desarrollen sus actividades no a partir de una economía de opción sino que lo hagan mediante la aplicación de planificaciones tributarias que terminan perjudicando las recaudaciones de impuestos de varios Estados a través de una doble imposición. Planteado el nuevo escenario en este mundo globalizado, los Estados se ven obligados a buscar medidas que puedan hacer frente al uso abusivo del Artículo 10.2 del Modelo de convenio para evitar la doble imposición de la organización para la cooperación y el desarrollo económico.

Entender la problemática del uso abusivo del mencionado artículo permite analizar las posibles medidas que pueden tomar los Estados para frenar la elusión tributaria. Los Estados deben ser los principales responsables al momento de implementar medidas antielusión en su normativa; sin embargo, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico ha ido evolucionando su modelo de convenio incluyendo medidas que hagan frente a la problemática de un posible uso abusivo del mismo.

Los Estados contratantes de un convenio para evitar la doble imposición ceden parte de su soberanía para llegar a acuerdos. Pueden ver reducir sus niveles de recaudación por ser parte de un convenio para evitar la doble imposición; por tanto, es fundamental el estudio de cada artículo que conforma el convenio.

El artículo 10.2 del Modelo de convenio para evitar la doble imposición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico plantea cómo será el tratamiento de los dividendos por parte de los Estados contratantes. El estudio de este artículo permite ir cerrando brechas, que pueden ser utilizadas por parte de las personas para un posible uso abusivo del convenio.

El evitar la doble imposición internacional es una preocupación latente por varios Estados alrededor del mundo. La normativa ha sido utilizada por empresas en más de una ocasión de forma abusiva. Las sociedades aprovechan las lagunas legales que se pueden encontrar tanto en la normativa convencional como en la de los Estados contratantes. Es por esto que la jurisprudencia, a partir del uso abusivo del artículo 10.2, entrega un panorama de cómo los Estados han hecho frente a esta nueva problemática.

Ecuador, en la búsqueda de un crecimiento internacional, se ha colocado como uno de los Estados con la mayor cantidad de convenios firmados en la región para evitar la doble imposición. El país ha creado su propio modelo de convenio para el desarrollo de las negociaciones; sin embargo, este modelo se basa en el Modelo de convenio para evitar la doble imposición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Los convenios firmados por Ecuador en el artículo 10.2 tienen un esquema similar al establecido en el modelo por el organismo mencionado y también han ido evolucionando con el paso del tiempo.

Para finalizar el estudio, se abordan las medidas que se pueden tomar para hacer frente a la problemática del uso abusivo del artículo 10.2 del Modelo de convenio para evitar la doble imposición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Si bien es cierto, que son los Estados los principales involucrados en el desarrollo e implementación de estas medidas, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico ha dado su contingente creando directrices que eviten una erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por parte de las sociedades.

El desarrollo de un plan de acción que permita hacer frente a este problema ha sido importante para evitar perjuicios en las recaudaciones tributarias de los Estados y así tratar de que las empresas no sean más competitivas pagando menos impuestos.

## **Capítulo primero**

### **Problemática de la elusión en la fiscalidad internacional**

Un Estado aplicando su potestad de imperio desarrolla los mecanismos que le permitan obtener recursos para poder financiar el gasto público. Al recurrir a su soberanía, los Estados pueden establecer sus políticas tributaria e internacional. En este contexto, la normativa local e internacional deben contribuir a un incremento en el flujo de comercio y de personas. A medida que se ha implementado la normativa para evitar una doble imposición internacional, los sujetos pasivos también han aprovechado las lagunas legales que se forman al existir dos normativas que pueden no manejar los mismos conceptos; esto ha dado paso a una doble no imposición que ha causado un perjuicio en la recaudación de los Estados contratantes.

El apareamiento de prácticas elusivas obliga a los Estados contratantes a establecer normativas antielusión. En este sentido, las organizaciones internacionales, como la OCDE, desarrollan una normativa convencional para frenar este problema.

#### **1. Poder tributario**

Una de las principales fuentes del derecho tributario internacional es la normativa de cada Estado. Comprender el poder tributario que tiene cada Estado, para imponer de forma unilateral tributos que permitan sostener el gasto público, es el punto de partida para lograr un mejor entendimiento de los problemas que se pueden presentar en la fiscalidad internacional.

El poder tributario puede ser considerado como el resultado de la soberanía de un Estado. Es la soberanía de los pueblos para autodeterminarse la que da nacimiento al Estado, creando todas sus funciones y dándole su calidad de imperio: la soberanía entendida como la libertad de decisión que tienen los Estados sin sometimiento o influencia alguna de poderes externos. De la soberanía se desprenden varios poderes que el Estado tiene para autodeterminarse; entre estos poderes se encuentra el poder tributario.

El Estado se ve en la necesidad de obtener recursos para satisfacer las crecientes necesidades de sus particulares; por tal razón, recurre al poder tributario para imponer cargas fiscales.<sup>1</sup>

De lo mencionado, se puede determinar que el poder tributario le permite al Estado realizar una cierta redistribución de la riqueza. Esto debido a que la imposición de los tributos significa que son los particulares los que tienen la obligación de contribuir con una parte de su riqueza al gasto público y si se cumple la premisa, que el que más riqueza tiene más debe contribuir, los planes del Estado tendrán un mayor financiamiento por parte de los sectores con mayor fortuna y de esta manera se ayuda a los que menos riqueza tienen.

El poder tributario necesita de un marco normativo constitucional y legal, además de la vigilancia de los organismos estatales y tribunales de justicia, con la finalidad de garantizar un Estado de Derecho. Solo así se podrán otorgar las potestades y las facultades de las que goza el Estado y sus demás ordenamientos territoriales para la recaudación de los tributos, necesarios para satisfacer el gasto público.<sup>2</sup> En este sentido, se vuelve indispensable que la normativa desarrollada y establecida por el organismo respectivo sea clara y de fácil cumplimiento por parte de los particulares.

El poder tributario que tiene un Estado dentro de un territorio y ha sido entregado por el pueblo genera una relación de poder. El Estado en su condición de imperio se convierte en el sujeto activo de los tributos con poder coercitivo para recaudar tributos sobre los sujetos pasivos. En el desarrollo de esta relación del Estado con sus súbditos, es importante dar garantías a los particulares que conforman el Estado; por tanto, las autoridades elegidas por el pueblo para que lo dirija y lo represente tienen la obligación de desarrollar marcos jurídicos que den garantías en la relación Estado versus particulares.

En este punto, se debe destacar dos conceptos fundamentales: el principio de legalidad y la reserva de ley.

El principio de legalidad está concebido como el marco normativo al cual se deben regir para la creación de tributos los representantes del pueblo elegidos en una decisión libre y soberana; por tanto, este principio determina cómo es el proceso para ejercer el poder tributario por parte Estado. El principio de legalidad no debe verse como un

---

<sup>1</sup> Juan Carlos Mogrovejo, *El poder tributario municipal en el Ecuador* (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, 2010), 14.

<sup>2</sup> César Montaña Galarza, *Manual de derecho tributario internacional* (Quito: Corporación Editora Nacional, Universidad Andina Simón Bolívar, 2006), 72.



limitante en el poder soberano del Estado; debe ser entendido como que el Estado debe ejercer su poder tributario.<sup>3</sup> Con esto se busca garantizar que se respete todo lo establecido en la normativa legal del Estado y dar seguridad jurídica a los particulares.

Los legisladores, como los representantes del pueblo, son los encargados de establecer los tributos, pero esta actividad debe estar enmarcada dentro de lo que establecen la Constitución y las leyes, caso contrario, la norma podría ser declarada inconstitucional.<sup>4</sup> Es importante que el tributo sea creado en el marco de la ley, puesto que son los particulares los que se verán afectados en pagarlo con una parte de su patrimonio, al ser exigido de forma unilateral y coercitivamente por parte del Estado; todo el proceso debe estar dentro del marco legal.

En la representación que entrega el pueblo a sus autoridades, se puede considerar que va implícita la condición de autoimponerse tributos; la imposición de tributos debe ser establecida mediante la ley. Solo la ley puede crear, modificar o suprimir tributos. Este principio es considerado como reserva de ley. Su finalidad debe ser entendida como una medida de control de la relación jurídico tributaria que nace con el tributo entre el Estado y los particulares.<sup>5</sup> Es importante considerar que el Poder Legislativo es el encargado de generar leyes, debido a que esto otorga una mayor representación de la sociedad al momento de elaborar las normas.

El principio de reserva de ley al igual que el principio de legalidad dan garantías al contribuyente; el incumplimiento de estos dos principios puede determinar la inconstitucionalidad de una ley.

El principio de reserva de ley garantiza que la ley señale los elementos sustanciales del tributo. Si se parte del hecho de que los tributos son solicitados de forma unilateral por el Estado a los particulares y que a estos les afecta directamente en su riqueza, se debe establecer las condiciones necesarias para que los tributos no sobrepasen la capacidad contributiva de ellos y darles todo el marco jurídico que garantice sus derechos.

Retomando el concepto de soberanía, un Estado es libre para organizar su régimen impositivo según lo determinan su ordenamiento jurídico y los planteamientos de sus

---

<sup>3</sup> José Vicente Troya, "Control de las leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez", en *Foro Revista de Derecho*, n.º 6 (2017), 39-58. <https://revistas.uasb.edu.ec/index.php/foro/article/view/321>

<sup>4</sup> César Montaña Galarza, "El deber de pagar tributos y los principios de legalidad y de reserva de ley", en *Constitución del Ecuador de 2008, Foro Revista de Derecho*, n.º 15 (2011), 43-69. <https://revistas.uasb.edu.ec/index.php/foro/article/view/395>.

<sup>5</sup> Mogrovejo, *El poder tributario municipal en el Ecuador*, 14.

representantes; el poder tributario del Estado lo aplicará en su respectivo territorio. Sobre la base de este análisis, un Estado no puede imponer tributos en el territorio de otro Estado porque se puede dar el caso de generar una doble imposición internacional. Esta doble imposición puede ser jurídica o económica, temas que se desarrollarán más adelante.

Para evitar una doble imposición internacional, los Estados pueden firmar convenios de doble imposición (CDI). Los Estados recurren a su soberanía como sujetos de derecho internacional para realizar un proceso de negociación de un CDI, que debe ser aprobado por el Poder Legislativo, puesto que con la firma de un CDI los Estados ceden en parte esa soberanía tributaria.

Cuando un Estado impone tributos a los particulares se genera un vínculo jurídico tributario; el Estado tiene la potestad de establecer el vínculo que más se adapte a su conveniencia, puede ser para fines fiscales (recaudar tributos para financiar las diversas actividades del Estado) o para fiscales (regular hábitos o consumos perjudiciales de las personas).<sup>6</sup>

Los criterios de vinculación permiten comprender mejor la doble imposición internacional, sus orígenes, características y efectos; el actuar de los Estados en este tema sirve para que los contribuyentes puedan tomar medidas acordes a las necesidades y a las expectativas del mercado.

### **1.1. Criterios de sujeción**

Los criterios de vinculación son la relación jurídica tributaria entre el sujeto activo del tributo (Estado) y el sujeto pasivo (que vienen a ser los particulares que podrían estar obligados a contribuir). Existen los criterios subjetivos o criterios personales, que tienen que ver con la condición de domicilio, residencia y nacionalidad; y, los criterios objetivos o reales, relacionados con el territorio donde se originó la renta, también conocidos como criterios de fuente.<sup>7</sup>

Es importante desarrollar cada uno de los criterios de sujeción para poder comprender cómo es el accionar de los Estados en esta materia. Así, se puede observar que los Estados exportadores de capital tratan de imponer el criterio de vinculación objetivo para poder gravar las rentas obtenidas por sus particulares en diferentes Estados,

---

<sup>6</sup> Norberto Pablo Campagnale, Silvia Guadalupe Catinot, Alfredo Javier Parrondo, *El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales* (Buenos Aires: La Ley, 2000), 8.

<sup>7</sup> Montaña Galarza, *Manual de derecho tributario internacional*, 87.

mientras que el criterio de fuente es defendido por los países en vías de desarrollo, Estados tradicionalmente importadores de capital, que buscan gravar las rentas obtenidas en su territorio por residentes y no residentes.

### 1.1.1. Criterio de fuente

El criterio de fuente es el más defendido por los países en vías de desarrollo. La causa principal para esta postura es que estos países son los que reciben los flujos de capital de los países desarrollados para la implementación de actividades productivas que generan rentas; por tanto, son estos lo que quieren gravar con impuestos.

El concepto del criterio de fuente implica que toda persona que posea riqueza o genere renta en el territorio de un Estado debe contribuir con el pago de tributos sin importar cuál sea su residencia, nacionalidad o domicilio.<sup>8</sup> Este criterio puede ser comprendido como que el Estado es el que dota de una infraestructura básica y necesaria para que las personas puedan realizar sus actividades y necesita financiamiento para lograrlo.

El criterio de fuente en concordancia con el tema antes desarrollado es la potestad tributaria que aplican los Estados en su territorio para gravar las actividades económicas, rentas o bienes que tengan las personas naturales o jurídicas en su circunscripción.<sup>9</sup>

El principal argumento que tienen los Estados para la implementación del criterio de fuentes es que los particulares que llegan a invertir en su territorio aprovecharán toda la infraestructura desarrollada por el Estado, así también podrían usar todas las ventajas que brindan su normativa y su entorno político, social, económico.

Los Estados que tienen el criterio de fuente deben asumir el reto de aplicar su soberanía y su poder tributario en todo su territorio. Esta observación va en la línea que el Estado gravará todo patrimonio o renta generada en su territorio más no las rentas generadas fuera de este; por tanto, su sistema tributario debe conseguir alcanzar el mayor número de contribuyentes y obtener los recursos tan necesarios para su desarrollo. Un problema de los Estados en vías de desarrollo es atraer a la inversión extranjera ofertando una baja carga tributaria. Esto conlleva a que las sociedades creen empresas de papel con

---

<sup>8</sup> José Vicente Troya Jaramillo, *Estudios de derecho internacional tributario* (Quito: Pudeleco, 2008), 55.

<sup>9</sup> Montaña Galarza, *Manual de derecho tributario internacional*, 90.

la única finalidad de implementar prácticas elusivas perjudicando recaudaciones en ese o en otros Estados.

Los Estados que aplican criterio de fuente pierden en parte su soberanía tributaria al momento de negociar un CDI. Por el crecimiento económico mundial y el movimiento internacional de capitales, los Estados desarrollados, por lo general exportadores de capital, buscarán que sus particulares mantengan la tributación en su Estado, aplicando otro criterio de sujeción que será analizado más adelante. Esta controversia constante entre la tributación en fuente o residencia es la que hace necesario el uso de un CDI, ya que si todos aplicasen el criterio de fuente se terminaría con el problema de la doble imposición internacional; sin embargo, muchos Estados podrían sufrir el golpe en la recaudación tributaria.

### **1.1.2. Criterio de domicilio**

Un primer acercamiento al concepto de criterio de domicilio señala que es la relación dada por el lugar donde se radica una persona de forma permanente y estable, adicional de su intención de permanecer ahí. Entonces, existe un primer elemento objetivo que es la residencia de la persona y un segundo elemento, el subjetivo, que es la intención de permanencia en ese lugar.<sup>10</sup>

Es importante y fundamental considerar que en lo que se refiere al domicilio de una persona natural (denominada residencia habitual) y el centro principal de las diferentes actividades que realiza una persona jurídica estos no deben ser determinados ni establecidos por razones tributarias de ningún tipo; es decir, que el contribuyente no tenga como meta principal demostrar domicilio en un Estado para tener una carga impositiva menor.

### **1.1.3. Criterio de nacionalidad**

En este criterio de nacionalidad, el Estado empleando su poder tributario puede gravar las rentas de sus nacionales indistintamente de la fuente o de la residencia que tengan sus particulares.

---

<sup>10</sup> Campagnale et al., El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales, 7.

#### **1.1.4. Criterio de residencia**

El criterio de residencia se determina por el tiempo de permanencia que tiene una persona en el territorio de un Estado. Con el criterio de residencia son gravadas todas las rentas percibidas por el contribuyente indiferentemente si fueron generadas dentro del Estado o fuera de este.

Los criterios utilizados para la determinación de la residencia de una persona jurídica son tomados del derecho comparado, es así que se tiene: el lugar de la constitución de la empresa, sede principal de la compañía, sede efectiva de la sociedad y, por último, la residencia de los accionistas.<sup>11</sup>

#### **1.1.5. Renta mundial**

En este criterio de sujeción, los sujetos pasivos están obligados a tributar por todas sus rentas obtenidas, sin importar el origen o la fuente de estas rentas. El criterio de renta mundial es el preferido por los Estados desarrollados, debido a su calidad como exportadores de capital. Al ser exportadores de capital, el criterio de renta mundial trae un beneficio adicional: las inversiones extranjeras realizadas por sus particulares no buscarán países con baja o nula carga tributaria, sino que serán otras bondades y beneficios los que determinen su selección.

Para que un Estado pueda aplicar el criterio de renta mundial, debe existir un criterio de vinculación subjetivo que determine el nexo entre el sujeto activo y el sujeto pasivo.

La aplicación del criterio de renta mundial es muy compleja, puesto que los Estados deben contar con el aparataje que les permita dar seguimiento a todas las inversiones generadas por sus particulares, no solo dentro de su territorio sino en todo el mundo. Esta compleja actividad es lo que impide que los países en desarrollo, en su gran mayoría, tengan implementado el criterio de renta mundial.

La economía mundial globalizada hace que los grandes capitales se muevan a diferentes países generando un conflicto entre el Estado donde se generó la renta gravada y el Estado de residencia del capital que originó esa renta. Por tal motivo, los Estados y

---

<sup>11</sup> Montañó Galarza, Manual de derecho tributario internacional, 101.

los organismos internacionales buscan dar solución a los problemas de doble imposición internacional a través de convenios.

## **2. Modelo de convenio para evitar la doble imposición tributaria de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)**

Los procesos de integración y cooperación entre los Estados han sido el punto de partida para la creación y el desarrollo de convenios y tratados que, regidos bajo el derecho internacional, establecen obligaciones y derechos a sus participantes. Los convenios internacionales son considerados por varios autores como una de las fuentes más importantes del derecho fiscal internacional juntamente con las normas internas de cada país.<sup>12</sup>

El crecimiento económico de las personas, naturales o jurídicas, muchas de las veces conlleva a la expansión geográfica de las operaciones comerciales. Debido a este crecimiento, las empresas pueden obtener rentas que generan un conflicto entre el Estado donde se obtuvo el ingreso, fuente, versus el Estado de residencia de la persona o simplemente el contribuyente puede terminar pagando impuestos en ambos Estados. Algunas organizaciones internacionales han visto la necesidad de crear un modelo de convenio para evitar la doble imposición internacional, así como prevenir la evasión y la elusión fiscal.

Las organizaciones internacionales desarrollan y evolucionan el Modelo de convenio para evitar la doble imposición internacional (Modelo de CDI), con el afán de otorgar una estandarización en las negociaciones efectuadas entre los Estados o más sujetos de derecho internacional y de esta forma incentivar el comercio y las inversiones.

Entre los modelos de convenios para evitar la doble imposición internacional están el desarrollado por la Organización de Naciones Unidas, el Modelo de convenio de la Comunidad Andina (CAN) y el Modelo de CDI publicado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Este último es el que se desarrollará en la presente investigación por ser el de mayor relevancia a nivel mundial y porque el Ecuador ha firmado la mayoría de sus convenios sobre la base de este modelo (veinte y uno versus uno firmado con la CAN, integrado por Colombia, Perú, Ecuador y Bolivia).

---

<sup>12</sup> Fernando Serrano Antón, “Convenios para evitar la doble imposición internacional”, en *Tratado de fiscalidad internacional para el Ecuador*, Romeo Carpio Rivera (ed.) (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2019), 331.

La OCDE ha ido ajustando su Modelo de CDI de conformidad con las necesidades y con los cambios del entorno mundial. Los Estados buscan la forma de otorgar similares condiciones fiscales a las operaciones comerciales transfronterizas que son realizadas por sus residentes.<sup>13</sup> Los CDI tienen una finalidad más allá de evitar la doble imposición internacional; la OCDE pretende incrementar el intercambio comercial a nivel mundial y que los inversionistas extranjeros tengan un trato justo.

El primer antecedente en la elaboración del Modelo de CDI por parte de la OCDE se remonta al periodo entre guerras. En ese entonces, la Sociedad de Naciones, antecesora de la OCDE, conociendo ya los problemas de la doble imposición internacional, buscó una solución de carácter bilateral antes que multilateral. Esto puede ser interpretado como que una negociación entre dos Estados puede ser mucho más ágil y con mejores resultados antes que hacerlo entre varios Estados.

La importancia de tener un modelo que pueda ser utilizado en las negociaciones y satisfaga las necesidades de los involucrados también debió ser tomada como un punto crítico. Los Estados involucrados en las negociaciones tomarían posturas diferentes con la forma de tributación, sea en fuente o residencia, dependiendo su rol en el mercado mundial y su papel particular al momento de negociar el convenio.<sup>14</sup>

El modelo de México (1943, con muy bajos niveles de aceptación) demuestra la ponencia que tienen los Estados en vías de desarrollo sobre el tema tributario internacional. La característica principal de este modelo era dar un mayor peso a la tributación en fuente.

Con la finalización del periodo entre guerras, las potencias mundiales ya se hicieron presentes en la elaboración de un nuevo modelo de convenio (Londres 1946). En este modelo la tendencia es dar más peso a la tributación en residencia. La conformación de este modelo es el primer antecedente del modelo actual.<sup>15</sup>

La Liga de Naciones dio el paso para la creación de la Organización Europea para la Cooperación Económica que luego, con la incorporación de Canadá y Estados Unidos, terminó siendo la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en 1961. Desde el fin de la Segunda Guerra Mundial, empezó una etapa de comercio global que se va acentuando con los continuos avances de las tecnologías de la

---

<sup>13</sup> Fernando Serrano Antón, “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación”, en *Fiscalidad internacional* (Madrid: Centro de Estudios Fiscales, 2007), 104.

<sup>14</sup> Serrano Antón, “Convenios para evitar la doble imposición internacional”, 333.

<sup>15</sup> Serrano Antón, “Los principios básicos de la fiscalidad internacional”, 106.

información y de la comunicación, de ahí la importancia de buscar mecanismos que hagan del comercio una práctica más justa entre sus participantes.

En 1963, se presenta un modelo de convenio para evitar la doble imposición y, por primera vez, son incorporados los comentarios a este convenio. La novedad en la presentación de este nuevo modelo de convenio es que los comentarios sirven para que los Estados participantes puedan interpretar qué dice el artículo del convenio y en caso de no estar de acuerdo introducir un comentario.<sup>16</sup>

La OCDE ha presentado actualizaciones al modelo de CDI de 1963. Los cambios han sido producto del análisis e investigación del Comité de Asuntos Fiscales. Desde 1992 hasta 2022 se han presentado doce actualizaciones al modelo. Las negociaciones que han desarrollado los Estados en el transcurso de los años también han servido como fuente de conocimiento.

Los CDI sirven como una guía al momento de negociar un convenio entre los Estados, sin embargo, los participantes pueden presentar dudas o inconvenientes que a veces no son resueltos por los comentarios; por tal razón, el Comité de Asuntos Tributarios desarrolla nuevos estudios y acoge las dudas presentadas en la escena internacional con la finalidad de resolverlas y publicarlas en los nuevos modelos de CDI, de ser necesario.<sup>17</sup>

A pesar de la evolución presentada por el Modelo de CDI a lo largo de los años, los pilares fundamentales no han cambiado. El primero es que el Estado de residencia utilizará el método de exención o el método de imputación para eliminar la doble imposición internacional, mientras que el segundo pilar trata sobre la disminución que tendría el Estado de la fuente en el objeto de su poder tributario y los tipos de gravámenes que aplicaría como retención.<sup>18</sup>

Para el desarrollo del siguiente punto se debe aclarar que el término tratado tiene la misma acepción que convenio. Los tratados desde su naturaleza han sido clasificados por la doctrina del derecho internacional como tratados simplificados y tratados solemnes. Se puede establecer como diferencia fundamental entre estos dos tipos de tratados, la aprobación ante el Órgano Legislativo del Estado. El tratado solemne para entrar en vigor necesita obligatoriamente la aprobación del Poder Legislativo; mientras que, el tratado simplificado no necesariamente pasa por tal aprobación; sin embargo, los tratados

---

<sup>16</sup> Serrano Antón, “Convenios para evitar la doble imposición internacional”, 341.

<sup>17</sup> Serrano Antón, “Los principios básicos de la fiscalidad internacional”, 108.

<sup>18</sup> *Ibíd.*, 107.



simplificados pueden ser sometidos al Poder Legislativo e incluso rechazados y, en consecuencia, deberían ser denunciados.<sup>19</sup>

Al relacionar lo mencionado con el caso de estudio, se establece que un CDI tiene el carácter de tratado solemne y necesita la aprobación del Poder Legislativo del Estado para su entrada en vigencia. La aprobación es necesaria porque involucra la carga impositiva hacia los sujetos pasivos que son los que financian el presupuesto del Estado. En este punto, un CDI busca dar un mismo trato a los residentes como a los no residentes; es decir, un CDI establece las normas tributarias a las que pueden acogerse los no residentes para disminuir la carga impositiva en fuente reduciendo o eliminando la doble imposición internacional.

En este sentido, se debe reflexionar sobre el peso que tiene en un Estado la firma de un CDI. Un Estado en su poder de imperio está en la capacidad de crear tributos, que deben ser pagados por los sujetos pasivos y el órgano encargado de su creación es el Poder Legislativo. Los tributos recaudados forman parte del presupuesto que tiene el Estado para financiar el gasto público.<sup>20</sup> En el caso ecuatoriano, es la Asamblea, Poder Legislativo, la encargada de crear, modificar o suprimir tributos, esto según el artículo 132 de la Constitución de la República. Cuando un Estado firma un CDI con otro Estado cede en parte su capacidad de recaudar tributos; por ende, otro beneficio que debe conseguir un CDI es atraer inversión extranjera que reactive la economía del Estado lo que genera nuevas fuentes de ingresos fiscales.

El Estado tiene la facultad soberana de buscar convenios que permitan afianzar vínculos comerciales y de cooperación con otros Estados. El desarrollo de estos vínculos debe responder a un proceso sistematizado que brinde garantías y permita sostener relaciones a largo plazo.

Con el transcurrir del tiempo, a partir de todos y los diferentes estudios e investigaciones y de las experiencias desarrolladas por los diferentes organismos y Estados, se ha podido ir mejorando y perfeccionando toda la estructura del Modelo de CDI, que puede ser manejada por los diferentes Estados para armar y establecer su estrategia y así llegar a desarrollar sus propuestas al momento de realizar las negociaciones.

---

<sup>19</sup> Montañó Galarza, *Manual de derecho tributario internacional*, 242.

<sup>20</sup> Mauricio Alfredo Plazas Vega, Paulo de Barros Carvalho (ed.), *Tratado de derecho tributario* (Lima: Palestra Editores, 2003), 179.

## 2.1. Estructura de un modelo de convenio para evitar la doble imposición

Revisar la estructura de un modelo de CDI sirve para tener una aproximación a lo que en la práctica se observará al momento de negociar un convenio. De esta forma, se tiene un mejor entendimiento de cada uno de los artículos contemplados en el CDI. Generalmente, la siguiente sería la estructura de un modelo de convenio para evitar la doble imposición:

1. Ámbito de aplicación subjetivo
2. Ámbito de aplicación objetivo
  - 2.1. Definición general
  - 2.2. Actualización automática
  - 2.3. Los impuestos locales sobre la renta y el patrimonio
3. Definiciones generales
  - 3.1. Concepto de residencia en personas físicas y en personas jurídicas
  - 3.2. Criterios subsidiarios para dirimir los conflictos de residencia
  - 3.3. Concepto de establecimiento permanente
4. Distribución de potestades tributarias
  - 4.1. Imposición compartida entre ambos Estados
    - 4.1.1. Con imposición limitada en el Estado de la fuente
  - 4.2. Imposición exclusiva en el Estado de la fuente
  - 4.3. Imposición exclusiva en el Estado de residencia
5. Métodos para evitar la doble imposición
  - 5.1. Exención
  - 5.2. Imputación
6. Disposiciones especiales
  - 6.1. Principio de no discriminación
  - 6.2. Procedimiento amistoso
  - 6.3. Intercambio de información<sup>21</sup>

Al momento de realizar la negociación del CDI los Estados se ven en la necesidad de ceder parte de su soberanía tributaria para poder llegar a acuerdos que satisfagan a las dos partes. La estructura señalada es general y son los Estados al momento de la

---

<sup>21</sup> Montañó Galarza, Manual de derecho tributario internacional, 262.

negociación los que desarrollan este esquema dependiendo de la situación y de la normativa local de cada Estado.

Uno de los puntos críticos en un proceso de negociación de un CDI es el artículo de dividendos, porque tiene injerencia en la inversión extranjera directa. El Estado de residencia de los dueños de capital buscará gravar las rentas generadas en el otro Estado; por tal motivo, los Estados participantes averiguarán una negociación donde su poder tributario resulte lo menos afectado posible.

La importancia que tomó el Modelo de CDI de la OCDE al momento de realizar negociaciones de convenios para evitar la doble imposición tributaria entre países no miembros de la OCDE determinó que esta organización dé apertura a países no miembros, con el fin de saber cuáles son sus posturas y pareceres sobre el Modelo, y así tener nuevas actualizaciones.

### **3. Artículo 10.2 del Modelo de CDI de la OCDE**

En la constante globalización de la economía y el movimiento de capitales, se dan las inversiones de capitales extranjeros a economías desarrolladas y a países en vías de desarrollo. El Estado de residencia del capital económico, en su afán de lograr mayores ingresos tributarios para satisfacer sus necesidades, busca gravar estas rentas obtenidas por sus residentes en mercados extranjeros; sin embargo, el Estado de la fuente es el que aporta su infraestructura, sus recursos y es su entorno económico, político, social el que permite la obtención de rentas gravadas, por tal motivo, también busca gravar las rentas obtenidas por los no residentes.

El Modelo de CDI de la OCDE busca que las negociaciones entre Estados no empiecen en cero y el proceso sea más eficiente en el menor tiempo. Si bien los países presentan su postura sobre cada artículo a tratar, es más sencillo que todo esté bajo un mismo esquema.

Cada artículo del Modelo del convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio (versión 21 de noviembre de 2017) tiene un esquema definido. El apartado uno de cada artículo habla sobre la regla general que involucra el tema a tratar; luego, el apartado dos, hace una mención a la regla específica que aplica sobre el articulado; y, el apartado tres entrega la definición de la problemática para luego cerrar con otras consideraciones.

Con el incremento del comercio transfronterizo entre los Estados se abre la oportunidad para que los actores de las actividades económicas puedan sufrir de una doble imposición internacional. Es así como el artículo 10 del Modelo de CDI de la OCDE trata de reducir el riesgo que se dé por una doble imposición internacional sobre los dividendos; además, trata sobre una tributación compartida, tanto en fuente como en residencia. Es importante que el Estado contratante antes de entrar en un proceso de negociación tenga clara cuál es la postura y el tratamiento que da el otro Estado contratante a los impuestos que abarcará el CDI.

En el artículo 10 del Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio en su apartado 2 se puede observar:

4. Sin embargo, los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante pueden someterse también a imposición en ese Estado conforme a su legislación, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

- a) 5 por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posea directamente al menos el 25 por ciento del capital de la sociedad que paga los dividendos durante un periodo de 365 días que comprenda el día de pago de los dividendos (para calcular dicho periodo no se tendrán en cuenta los cambios en la propiedad que pudieran derivarse directamente de una reestructuración empresarial, tales como fusión o escisión, de la sociedad que posee las acciones o que paga los dividendos);
- b) 15 por ciento del importe bruto de los dividendos en los demás casos.

Las autoridades competentes de los Estados contratantes determinarán el modo de aplicación de estos límites de común acuerdo. Este apartado no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se pagan los dividendos.<sup>22</sup>

En el artículo 10.2 se observa cómo el Modelo de CDI de la OCDE plantea una regla específica de tributación compartida y señala dos condiciones que deben ser tomadas en cuenta para establecer el máximo del valor porcentual. Este artículo 10.2 complementa al artículo 10.1, que plantea como regla general que los dividendos también pueden ser gravados en el Estado de residencia.

El apartado dos señala dos límites para la tributación en fuente, que pueden ser entendidos desde el punto de vista de la inversión. Cuando se trata de una inversión extranjera directa se refiere a que los dividendos son pagados a una parte relacionada de la empresa. En este caso, la empresa inversora debe tener al menos el 25 % del capital de la sociedad y el valor no podrá exceder del 5 % del importe bruto de dividendos. Con esto

---

<sup>22</sup> OCDE, Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio: versión abreviada 2017 (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2017), 39.

se desea evitar una tributación en cascada, que podría darse hasta que los dividendos lleguen a la casa matriz.

El otro límite al que hace referencia el artículo 10.2 del Modelo de CDI de la OCDE en su literal b) es del 15 % cuando la participación sea menor al 25 % del capital de la sociedad. En este caso, las legislaciones no la consideran parte relacionada con los involucrados y por eso el porcentaje es mayor.

Cabe señalar que los porcentajes mencionados en los literales a) y b) del artículo 10.2 del Modelo de CDI de la OCDE son límites máximos que podrán ser reducidos cuando las autoridades de ambos Estados negocien los CDI. Al momento de concertar ambos Estados cederán parte de su poder tributario y, por ende, se podrían ver afectados sus niveles de recaudación tributaria; por tanto, los Estados deberían buscar razones adicionales a las tributarias para la firma de los CDI. Lo que se busca es que estos CDI traigan cooperación entre los Estados e incrementen sus economías.

El artículo 10.2 del Modelo de CDI de la OCDE debe ser tratado desde el punto de vista de neutralidad impositiva. No debería ser un factor determinante al momento de buscar un mercado para realizar una inversión. De esta forma, se puede definir si lo aplicado por el contribuyente es economía de opción o si ya se está cayendo en algún esquema de elusión tributaria con el objetivo de sacar ventaja del CDI.

Se debe considerar que el Estado de residencia reconocerá el impuesto pagado por el contribuyente en el Estado de la fuente para, de esta manera, aliviar la carga impositiva. Existen varios métodos para aplicar este reconocimiento, los cuales serán explicados a posteriori.

El artículo 10.2 del Modelo de CDI de la OCDE establece las reglas a seguir en uno de los temas con mayor importancia en la fiscalidad internacional. El dinamismo de los capitales y el aumento constante de la inversión extranjera directa hacen que los dividendos sea un tema sensible al momento de negociar un CDI, por tanto, es determinante conocer qué son los dividendos.

#### **4. Dividendos**

Cada legislación tiene su propia definición de dividendos y esta puede o no coincidir con la de otro Estado; por lo tanto, es importante partir de la siguiente definición de dividendos que presentan los comentarios a los artículos del Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE: los dividendos son la

distribución de beneficios por parte de las sociedades a los accionistas, estas sociedades son sujetos de derecho y tienen una personalidad jurídica distinta a la de los accionistas.<sup>23</sup> Una definición muy cercana a esta dice que los dividendos son las utilidades que las sociedades anónimas, en comandita por acciones, de responsabilidad limitada u otro tipo de sociedad de capital, reparten a sus socios.<sup>24</sup>

Los inversionistas, socios o accionistas al momento de realizar un aporte de capital a una empresa lo hacen con el objetivo de recibir un rendimiento al final del año y así poder incrementar sus ingresos. Estas inversiones generan rentas gravadas a los accionistas en la misma proporción de la responsabilidad que tiene el accionista en el capital social de la empresa. En relación con esta perspectiva, se define a los dividendos como las utilidades producidas por una sociedad anónima durante un periodo fiscal y que son atribuidas a los accionistas en relación con el valor y la categoría de sus acciones.<sup>25</sup>

El artículo 10.3 del Modelo de CDI de la OCDE no hace una definición sobre el tema dividendos, pero sí presenta un desglose de todos los casos que podrían ser considerados como dividendos en las diferentes legislaciones.

Los dividendos son considerados rentas pasivas porque el inversionista no necesita realizar ninguna actividad. En la mayoría de los sistemas tributarios actuales, son las mismas empresas que reparten los dividendos las encargadas de hacer el pago del impuesto, que se lo realiza al mismo tiempo que se paga el beneficio al accionista o en el mismo periodo fiscal. Las empresas que reparten los dividendos son las encargadas de emitir y realizar la retención del impuesto para el respectivo pago.<sup>26</sup>

El trato que tengan las legislaciones sobre los dividendos es un factor importante para la toma de decisiones al momento de realizar inversiones por parte de los accionistas. Sin embargo, como ya se mencionó, las inversiones no deben considerar el tema tributario como el punto decisorio. Cuando las inversiones se realizan sobre la base de la obtención de un beneficio tributario ya se cae en una práctica de elusión tributaria.

En su afán de generar mayor rentabilidad en sus inversiones, las personas naturales y jurídicas idean estrategias que les permitan disminuir su carga impositiva. El

---

<sup>23</sup> OCDE, Modelo de convenio tributario, 233.

<sup>24</sup> Guiseppe Corasaniti, "Dividendos, intereses y plusvalía en el Modelo OCDE", en *Impuestos sobre el comercio internacional*, Víctor Uckmar (ed.) (Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2003), 757.

<sup>25</sup> Ronald Evans Márquez, "El tratamiento de los dividendos bajo los convenios para evitar la doble tributación", en *Estudios de derecho internacional tributario*, Juan Pablo Godoy (ed.) (Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Legis Editores S.A., 2006), 327.

<sup>26</sup> Álvaro Villegas Aldazosa, "Dividendos, intereses, cánones y plusvalías en los convenios para evitar la doble imposición", en *Tratado de fiscalidad internacional para el Ecuador*, Romeo Carpio Rivera (ed.) (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2019), 459.

abuso de los tratados (*treaty shopping*) permite una elusión tributaria que perjudica la recaudación de impuestos por parte del Estado.

## 5. Doble imposición

Al momento de realizar actividades en un Estado diferente al de su residencia, una empresa puede enfrentar un problema de doble imposición internacional. El Estado de residencia y el Estado de fuente ejerciendo su potestad tributaria podrían gravar con impuesto sobre la renta a los beneficios generados por la empresa en sus operaciones. Con este criterio, los contribuyentes podrían terminar pagando impuestos por las mismas rentas en dos legislaciones distintas.

Sin embargo, para que se pueda hablar de una doble imposición internacional se deben cumplir varias condiciones:

1. Dos o más potestades tributarias concurrentes
2. Imposición de dos (o más) tributos de idéntica o similar naturaleza
3. Identidad de hechos generadores
4. Identidad de sujetos pasivos
5. Unidad temporal (referente al mismo periodo impositivo, en los impuestos periódicos o al mismo momento de causación, en los otros).<sup>27</sup>

El cumplimiento de estos cinco condicionamientos da paso a la doble imposición jurídica, mientras que cuando se cumplen cuatro condicionamientos, dejando por fuera la identidad de sujetos pasivos, se configura una doble imposición económica.

### 5.1. Doble imposición económica internacional

La doble imposición económica está dada cuando dos o más Estados concurren en sus potestades tributarias a gravar el mismo tributo o tributos de naturaleza comparable, ocasionados por un mismo hecho generador y en un mismo periodo de tiempo. La característica que no se cumple en la doble imposición económica es que el sujeto pasivo no es el mismo, pero los sujetos pasivos están vinculados económicamente,

---

<sup>27</sup> Sandro Vallejo Aristizábal, Galo Maldonado López, *Los convenios para evitar la doble imposición* (Quito: Servicio de Rentas Internas, 2007), 46.

lo cual permite que sean considerados como un mismo ente y sean susceptibles de tributar.<sup>28</sup>

La principal característica de la doble imposición económica es la diferencia en el sujeto pasivo que la recibe. Dos o más Estados gravan un mismo hecho generador con un mismo tributo o uno de naturaleza análoga durante el mismo periodo impositivo, pero el tributo es gravado a dos sujetos pasivos distintos.

La falta de identidad subjetiva es la principal variante a tomar en cuenta para diferenciar si la doble imposición es económica o termina siendo doble imposición jurídica.<sup>29</sup>

Cuando los Estados involucrados realizan una doble imposición económica a los sujetos pasivos se puede pensar que no se tomó en cuenta que se trata de una misma fuente económica y que únicamente esta cambia de manos, considerando la capacidad económica del sujeto pasivo mas no la capacidad contributiva.

El momento en que la doble imposición no distinga la subjetividad para establecer el sujeto pasivo se tiene la doble imposición jurídica. Es el mismo sujeto pasivo el que termina recibiendo la doble carga tributaria y, de esta manera, cumpliendo todos los condicionamientos enunciados previamente.

## **5.2. Doble imposición jurídica**

La doble imposición internacional termina siendo una de las barreras más importantes para el crecimiento económico de un Estado, por eso los Estados buscan en la firma de un CDI eliminar la doble imposición y así alivianar la carga tributaria de los sujetos pasivos.

La doble imposición jurídica está definida por el cumplimiento de los cinco condicionantes mencionados. Dos o más Estados gravan con el mismo tributo o uno de similar naturaleza, al mismo sujeto pasivo, sobre un mismo hecho generador y en el mismo periodo de tiempo.<sup>30</sup> El momento que el impuesto recae en el mismo sujeto pasivo se configura la doble imposición jurídica y se diferencia de la doble imposición económica.

---

<sup>28</sup> Sandro Vallejo Aristizábal, “Conceptos básicos de fiscalidad internacional”, *Tratado de fiscalidad internacional para el Ecuador*, Romeo Carpio Rivera (ed.) (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2019), 91.

<sup>29</sup> Montañó Galarza, *Manual de derecho tributario internacional*, 119.

<sup>30</sup> Campagnale et al., *El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales*, 20.



El Estado busca cubrir todas las necesidades de sus ciudadanos y para financiar sus actividades recurre a su potestad de Estado creando tributos. La carga tributaria es aplicada a la inversión nacional y a la inversión extranjera; sin embargo, los no residentes podrían terminar recibiendo una doble imposición jurídica. La normativa local puede contener métodos que eviten una doble imposición internacional; así mismo, la firma de un CDI es otro mecanismo que puede reducir el problema.

El Poder Legislativo es el encargado de establecer una norma tributaria clara y también es el Estado el responsable de negociar los convenios que eviten o reduzcan la posibilidad de una doble imposición internacional. Reducir la doble imposición internacional hace que el movimiento de capitales y de personas sea más ágil, generando nuevos recursos para los Estados; no obstante, esta eliminación no debe generar oportunidades para que los contribuyentes terminen sin pagar tributos en ninguna legislación.

## **6. Maneras de eliminar la doble imposición internacional**

Para evitar la doble imposición internacional, los Estados establecen diferentes tipos de medidas y métodos que disminuyen la carga tributaria de los sujetos pasivos, con el fin de recibir mayor inversión extranjera y crear un marco legal que proteja sus derechos.

Ejerciendo su soberanía, cada Estado es libre de elegir a su conveniencia la mejor opción para evitar la doble imposición internacional, cuidando sus intereses y también cerrando las brechas para posibles prácticas elusivas.

### **6.1. Medidas para evitar la doble imposición internacional**

La posibilidad de una doble imposición internacional puede producir una contracción en la inversión extranjera. Al momento de producirse una inversión extranjera en un Estado se enfrentan dos normativas que generalmente son diferentes: el Estado receptor buscará gravar en fuente las rentas generadas, mientras que el Estado exportador de capital querrá que los tributos sean pagados en residencia. Los Estados y los organismos internacionales buscan disminuir este problema desarrollando una normativa tributaria de forma individual o conjunta.

Un Estado desarrolla su propia normativa para mitigar el problema de la doble imposición internacional; sin embargo, al estar involucrado otro Estado el panorama no es tan sencillo. Los Estados involucrados tienen su propia normativa tributaria y podrían no coincidir sus postulados, lo cual termina afectando los intereses de los sujetos pasivos. En este sentido, los Estados buscan llegar a acuerdos de forma bilateral o multilateral que permitan ir cerrando las posibles lagunas legales y dar seguridad a los contribuyentes. El fin de establecer medidas para evitar la doble imposición es incrementar el movimiento de capitales y de personas.<sup>31</sup>

Evitar la doble imposición internacional ha sido una lucha histórica de los Estados; sin embargo, los tributos son una fuente importante de recursos para el financiamiento de todo Estado, lo que obliga a que apliquen su soberanía para la implementación de un sistema tributario. Por otro lado, cuando un Estado forma parte de un convenio bilateral o multilateral, debe estar dispuesto a ceder parte de su soberanía para poder llegar a acuerdos que eviten la doble imposición internacional.

### **6.1.1. Medidas unilaterales**

En su potestad de imperio, cada Estado está en la capacidad de crear una normativa que genere tributos y que, a su vez, estos se transformen en ingresos para financiar sus diferentes planes. El problema con las medidas tributarias que toman los Estados es cuando se genera una doble imposición internacional.

Tomando en cuenta que el Estado receptor de la inversión extranjera será el Estado de la fuente, donde se genera el beneficio y es el primero en gravarlo, le corresponde al Estado de residencia tomar las medidas necesarias para evitar que se produzca una doble imposición internacional al gravar las mismas rentas.<sup>32</sup>

El Estado se autolimita en el momento de regular su carga tributaria y esto queda establecido en su normativa. Las medidas unilaterales son fáciles de aplicar, porque solo dependen de la decisión del Estado; sin embargo, este tipo de medidas pueden resultar poco efectivas si el resto de los Estados no actúan en la misma vía.<sup>33</sup> Incluso estas medidas

---

<sup>31</sup> Fernando Serrano Antón, “*Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación*”, en *Fiscalidad internacional*, Fernando Serrano Antón (ed.) (Madrid: Centro de Estudios Fiscales, 2007), 99.

<sup>32</sup> Campagnale et al., *El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales*, 22.

<sup>33</sup> César Montaña Galarza, *El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional* (Quito: Corporación Editora Nacional, Universidad Andina Simón Bolívar, 1999), 73.

pueden generar que el Estado deje de percibir ingresos importantes por el no pago de tributos, beneficiando únicamente al contribuyente y al otro Estado donde los ingresos generados sí terminan tributando.

Las medidas unilaterales pueden no ser suficientes para evitar una doble imposición internacional, por eso es necesario que los Estados desarrollen convenios en donde se negocie lo que cada uno de sus participantes cedería con la finalidad de aumentar el comercio entre las partes.

### **6.1.2. Medidas bilaterales y multilaterales**

Muchas veces, las medidas unilaterales tomadas por cada Estado no alcanzan a frenar la doble imposición internacional, lo que perjudica el movimiento de capitales y la actividad productiva. Los Estados en su afán de dinamizar la economía crean su propia legislación tributaria reduciendo la carga tributaria en los sujetos pasivos; sin embargo, las legislaciones de los Estados pueden no coincidir en varios temas, por lo que se puede presentar una doble imposición internacional.

Ante la falta de cobertura por parte de las medidas unilaterales, surgen los convenios fiscales colectivos, acuerdos firmados entre Estados o sujetos internacionales de derecho que tienen como finalidad regular aspectos tributarios comunes.<sup>34</sup> En estos convenios, los Estados participantes ceden su potestad tributaria en la negociación con el otro Estado contratante; por tanto, cada Estado debe manejar adecuadamente su estrategia para saber qué punto puede ceder, sin que esto represente una caída importante en sus niveles de recaudación tributaria. En el mismo sentido, los convenios fiscales internacionales delimitan los hechos imposables que pueden o no ser gravados por cada uno de los Estados contratantes.<sup>35</sup>

Según el número de participantes en la suscripción de un convenio internacional, este se lo puede clasificar en convenio bilateral o multilateral. La firma de un convenio muchas veces puede responder no solamente a temas fiscales, sino también, a políticas internacionales de los Estados. La firma de un convenio puede determinar la predisposición que tienen los Estados en sus procesos de integración internacional.

---

<sup>34</sup> *Ibíd.*, 24.

<sup>35</sup> Abelardo Delgado Pacheco, *Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la fiscalidad internacional* (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2013), 7.

La doble imposición internacional también puede minimizarse o eliminarse a través de métodos, como el de exención o el de crédito tributario.

## **7. Métodos para evitar la doble imposición**

Estos métodos han sido desarrollados como una respuesta a los problemas generados por la doble imposición internacional. El estudio de la doble imposición internacional ha permitido que se creen métodos para evitarla, otorgando herramientas a los Estados que adaptan estos métodos a su realidad.

El establecimiento de métodos para evitar la doble imposición internacional es tan importante que las organizaciones internacionales los han incluido en los diferentes modelos de convenios. Debido a que el presente estudio se centra en el Modelo de CDI de la OCDE se revisarán los métodos implementados en este modelo.

El Modelo de convenio de la OCDE aborda los métodos para evitar la doble imposición internacional. En el literal 25 de la introducción del Modelo se describe la forma en la que deberán actuar los Estados contratantes cuando las rentas puedan ser gravadas de forma limitada o ilimitada en el Estado de la fuente.

El literal 25 del Modelo de convenio de la OCDE plantea dos escenarios posibles: el método de exención y el método de imputación o de crédito. Los métodos deberán ser usados acorde a la legislación de cada país cuando se traten de rentas gravadas tanto en fuente como en residencia.

- método de exención: las rentas o el patrimonio gravables en el Estado de la fuente o de situación están exentos en el Estado de residencia, pero pueden tomarse en consideración para determinar el tipo impositivo aplicable a las demás rentas o elementos de patrimonio del contribuyente;
- método de imputación de crédito: las rentas o el patrimonio gravables en el Estado de la fuente o de situación también están sujetas a imposición en el Estado de residencia, pero el impuesto soportado en el Estado de la fuente o de situación se deducirá del impuesto aplicado por el Estado de residencia respecto de tales rentas o patrimonio.<sup>36</sup>

El Estado en virtud de su soberanía desarrolla su sistema tributario y es ahí donde va incorporando estos métodos para evitar la doble imposición internacional. El Estado debe adaptar la normativa a su realidad para evitar un uso inadecuado por parte del sujeto pasivo.

---

<sup>36</sup> OCDE, Modelo de convenio tributario, 21.

### 7.1. Método de exención

La aplicación de este método de forma unilateral se da cuando el Estado de residencia del exportador de capital exime de pagar impuestos a los sujetos pasivos por las rentas gravadas generadas en el extranjero. El Estado de residencia del sujeto pasivo otorga el derecho exclusivo de gravar las rentas generadas en el Estado de la fuente a este último. El Estado de residencia al aplicar el método de exención coloca en la misma posición (de igualdad) al inversor en el extranjero, que no terminará pagando una doble imposición internacional, pero también puede emplear un esquema que permita aplicar la progresividad del sistema tributario. Estos dos escenarios serán desarrollados más adelante.

Mientras que en la aplicación de un CDI un sujeto pasivo tiene rentas o elementos patrimoniales que pueden ser gravados tanto en fuente como en residencia, el Estado de residencia podrá tomar en cuenta solamente la parte exenta en fuente para el cálculo de los tributos en su legislación.<sup>37</sup>

Tradicionalmente, este es uno de los puntos más conflictivos al momento de desarrollar un modelo de CDI. Los Estados desarrollados por lo general son los exportadores de capital; por tanto, buscan una tributación en residencia, mientras que los países receptores de estos capitales desean que la tributación se haga en fuente. Asumiendo estos supuestos, se tiene que los Estados en desarrollo pueden establecer normativa con tasas de imposición menores que en los Estados desarrollados. Debido a estas bajas tasas impositivas, los sujetos pasivos deciden reducir las inversiones en su Estado de residencia y sacar sus capitales a Estados en desarrollo.

El método de exención puede ser aplicado en dos modalidades: la exención integral y la exención con progresividad.

La exención integral consiste en que el Estado de residencia renuncia a gravar las rentas provenientes de otros Estados. La aplicación de la exención integral puede ser asumida como dar el mismo trato al inversor extranjero y al local, puesto que el pago de impuestos solo será en el Estado de la fuente. El problema en el uso de este método puede darse cuando la tasa impositiva en el Estado de la fuente es baja, esto reduce la inversión en el Estado de residencia; por tanto, disminuye la recaudación tributaria.

---

<sup>37</sup> Montaña Galarza, *El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional*, 112.

La exención con progresividad sucede cuando a pesar de que las rentas no se consideran gravadas sí son computadas con las rentas obtenidas en el Estado de residencia. Este cálculo se realiza para determinar la alícuota a pagar, con el fin de respetar la progresividad del sistema tributario. Las rentas obtenidas en el exterior son sumadas a la base imponible para el cálculo de la alícuota a pagar; sin embargo, el cálculo del impuesto a pagar solo se realiza con los ingresos generados de forma local.

## **7.2. Método de imputación**

El método de imputación busca mitigar los efectos de la doble imposición internacional. Cuando un residente recibe rentas gravadas del exterior, los impuestos pagados por esas rentas en el Estado de la fuente, con algunas limitaciones, son considerados como impuestos pagados de forma local. En este punto, se debe hacer dos consideraciones. Primero, si el impuesto pagado en el Estado de la fuente es menor al impuesto que esas rentas generarían en el Estado de residencia del sujeto pasivo, el Estado de residencia recaudaría la diferencia. La segunda consideración es si el impuesto pagado en fuente es mayor al impuesto que esas rentas generarían en el Estado de residencia, este último Estado no obtiene ningún ingreso.<sup>38</sup>

En la aplicación de este método, el Estado toma en cuenta todas las rentas generadas por el sujeto pasivo, sean locales o extranjeras, aplicando un criterio de renta mundial; así mismo, los impuestos pagados en el Estado de la fuente son considerados como crédito al momento del cálculo del impuesto sobre la renta o sobre los elementos patrimoniales.

En referencia al método de imputación aplicado en un CDI, se tiene que un residente de un Estado contratante genera rentas gravadas en el otro Estado contratante. Estas rentas en aplicación del CDI pueden ser gravadas tanto en el Estado de la fuente como en el Estado de la residencia. Con el método de imputación, el impuesto pagado en el Estado de la fuente es considerado como crédito tributario en el Estado de residencia del contribuyente.<sup>39</sup>

El método de imputación permite que los sujetos pasivos reduzcan su carga impositiva pero no generan una eliminación de la doble imposición internacional, puesto

---

<sup>38</sup> Serrano Antón, Los principios básicos de la fiscalidad internacional, 101.

<sup>39</sup> Montañó Galarza, *El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional*, 113.

que los dos Estados involucrados, tanto el de fuente como el de residencia, terminan gravando las mismas rentas.

El método de imputación también tiene dos modalidades al momento de ser implementado: la imputación íntegra y la imputación ordinaria.

La imputación íntegra se da cuando el Estado de residencia permite que el sujeto pasivo utilice como crédito tributario, sin ninguna restricción, todo el impuesto satisfecho en el Estado de la fuente.<sup>40</sup>

La imputación ordinaria acepta deducir en el Estado de residencia el impuesto satisfecho en el exterior, pero aplicando como límite máximo la tasa media de gravamen del Estado de residencia a las rentas obtenidas en el Estado de la fuente.

La utilización de los métodos explicados es totalmente válida y dependerá de cada Estado la implementación de cualquiera de estos; sin embargo, el Estado buscará la implementación del método que le permita lograr una mayor recaudación.

En el Ecuador, la legislación vigente en el art. 49 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en la primera parte, señala que se utilizará el método de imputación ordinaria en los casos que los contribuyentes tengan rentas gravadas en el exterior.

Art. 49.- Crédito tributario por impuestos pagados en el exterior.- Sin perjuicio de lo establecido en convenios internacionales, las personas naturales residentes en el país y las sociedades nacionales que perciban ingresos en el exterior sujetos al impuesto a la renta en el país de origen, tienen derecho a utilizar como crédito tributario del impuesto a la renta causado en el Ecuador, el impuesto pagado en el extranjero sobre esos mismos ingresos, hasta la cuota que corresponda al impuesto atribuible a dichos ingresos en el Ecuador.<sup>41</sup>

En concordancia con el art. 49, el Servicio de Rentas Internas emitió la Resolución NACDGERCGC2200000026 donde se establecen las normas para la aplicación del método de imputación ordinaria para evitar la doble imposición internacional.

El art. 2 de la mencionada resolución establece que el monto máximo que podrá ser tomado por el sujeto pasivo como crédito tributario por los impuestos satisfechos en el exterior no podrá ser superior al monto que esas mismas rentas hubieran tributado en el Ecuador.<sup>42</sup>

---

<sup>40</sup> Campagnale et al., El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales, 23.

<sup>41</sup> Ecuador, *Decreto Ejecutivo 374, Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial, Suplemento 209, 08 de junio de 2010, última modificación 30 de diciembre de 2021, art. 49.

<sup>42</sup> Ecuador, *Resolución NACDGERCGC2200000026*, Registro Oficial n.º 80, 09 de junio de 2022, art. 2.

De esta manera queda configurado el método de imputación ordinaria en la normativa ecuatoriana, en donde el Estado cede una parte de su potestad tributaria para que el sujeto pasivo pueda disminuir su carga fiscal.

Es necesario establecer los conceptos de economía de opción y sistemas elusivos, interiorizar estas definiciones permitirá entender el uso abusivo de los convenios y el perjuicio que causa en los sistemas tributarios.

Para desarrollar una definición de economía de opción se debe partir del nacimiento de la obligación tributaria, dada cuando ocurre el hecho generador; el tributo crea una relación jurídica entre el sujeto pasivo y sujeto activo<sup>43</sup>. Al existir esta relación jurídica entre las partes, el principio de legalidad y la reserva de ley dan garantías para que sea una relación entre iguales y el Estado no esté sobre el contribuyente. Avanzando en la misma vía, las personas están en su libertad de decidir la mejor manera de desarrollar sus actividades, sin encontrarse obligadas a elegir la situación más gravosa<sup>44</sup>. Aterrizando este planteamiento, la economía de opción se refiere a que la persona pueda elegir la forma más conveniente de desarrollar sus actividades, pudiendo ser la menos onerosa en términos tributarios; por último, se debe recalcar que las actividades desarrolladas deberán contener sustancia económica y no ser realizadas únicamente para bajar la carga impositiva. La economía de opción ha sido motivo de estudio a través de los años y también se la conoce como planificación tributaria.

Las personas también pueden reducir su carga fiscal aprovechando deficiencias en una determinada norma jurídica o cuando una norma confronta a otra lo que puede ocasionar lagunas legales; en el mismo sentido, una norma puede ser interpretada de forma conveniente con la finalidad de pagar menos tributos. Esta práctica es conocida como elusión tributaria y es así que una persona puede evitar el nacimiento de la obligación tributaria de una forma lícita realizando conductas inadecuadas que perjudican la recaudación tributaria.<sup>45</sup>

---

<sup>43</sup> Walker M. Ricardo. “Hacia una interpretación jurídica de la economía de opción y el abuso en la norma general antielusión del código tributario”, *Revista de Estudios Tributarios* n.º 18 (2018), 127-159. <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/48163>

<sup>44</sup> Romeo Carpio Rivera, “Planificación tributaria internacional”, en *Tratado de fiscalidad internacional para el Ecuador*, coordinadores Romeo Carpio Rivera, César Montaña Galarza, Pablo Villegas Landázuri (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2019), 575. <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/7272/1/Carpio-Monta%C3%B1o-Villegas-Tratado%20Fiscalidad%20Internacional.pdf>

<sup>45</sup> Carpio Rivera, “La planificación tributaria internacional”, *Retos. Revista de Ciencias de Administración y Economía* n.º 3, vol. 2 (2012), 53-67. <https://dspace.ups.edu.ec/bitstream/123456789/8074/1/La%20planificacion%20tributaria%20internacional.pdf>



En la elusión tributaria la persona realiza actividades lícitas, pero en algunos casos estas actividades podrían no tener sustancia económica y su realización se debe únicamente a alcanzar una disminución en la carga fiscal.

## 8. Treaty Shopping

Los Estados al momento de firmar un CDI tienen el deseo de incrementar sus actividades económicas y comerciales creando un marco normativo que dé tranquilidad a los contribuyentes de los Estados contratantes. En el desarrollo de este objetivo se otorgan beneficios que son aplicables solo para los residentes de los Estados contratantes; sin embargo, personas de otros Estados pueden implementar actividades que tengan como único objetivo alcanzar los beneficios que otorga el CDI.

Cuando un no residente de los Estados contratantes de un CDI realiza actividades que le permiten estar bajo un convenio con el único fin de bajar su carga impositiva se considera como un uso abusivo del tratado, en este caso, *treaty shopping*.<sup>46</sup>

El desarrollo de los CDI aspira proteger a los residentes de los dos Estados contratantes. Los beneficios que se desarrollan en un CDI tienen como finalidad que el comercio, la cooperación y la movilidad de las personas se incrementen entre ambos Estados. Ningún convenio busca incluir a un residente de un tercer Estado para la aplicación de sus beneficios. Como ya se señaló, la finalidad inicial de un CDI es evitar la doble imposición tributaria; sin embargo, los contribuyentes han buscado la forma de sacar provecho a los convenios mediante la implementación de prácticas elusivas. Debido a esto, el Modelo de CDI de la OCDE ahora aclara, desde su nombre, que se trata de un convenio para evitar la doble imposición y prevenir el fraude fiscal.

El *treaty shopping* es una forma del uso abusivo de los convenios. Los contribuyentes muchas de las veces buscan disminuir su carga impositiva en el ejercicio de sus actividades, lo cual no tiene nada de malo, siempre y cuando esto no implique prácticas elusivas. La figura del *treaty shopping* se da cuando el sujeto pasivo busca acogerse a los beneficios de un CDI al que no tiene derecho por no ser residente en ninguno de los dos Estados contratantes. El contribuyente en su afán de obtener

---

<sup>46</sup> Néstor Carmona Fernández, “Medidas antielusión fiscal: medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición”, en *Fiscalidad internacional*, Fernando Serrano Antón (ed.) (Madrid: Centro de Estudios Fiscales, 2007), 159.

indebidamente estos beneficios crea una empresa en uno de los Estados firmantes del CDI. La nueva empresa no realiza ninguna actividad económica sustancial y tiene como finalidad que los dividendos percibidos por la sociedad no sean objeto de retención.

En este esquema de abuso de convenios se distinguen los siguientes actores. El inversor, quien es el residente de un tercer Estado que no tiene un CDI firmado con el Estado de la fuente pagadora de los dividendos; el inversor es el que crea al tercer interpuesto. Otro participante es el contribuyente del Estado de la fuente, este realizará el pago de dividendos al tercer interpuesto y lo hará con los beneficios otorgados por el CDI; por último, el tercer interpuesto es quien transferirá los dividendos al inversor para así cerrar el círculo.<sup>47</sup>

El desarrollo de estas planificaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos hace que los legisladores de los Estados reaccionen con la elaboración de una normativa que contrarreste el uso abusivo de CDI.

## **9. Cláusulas antielusión del Modelo de convenio de la OCDE**

A medida que los países van sumando sus convenios, las empresas van maquinando sus planificaciones tributarias sobre la base de las nuevas ventajas que plantea el mercado. Los Estados tienen que ir cerrando los vacíos legales para no ser perjudicados y no perder importantes recursos financieros para sus proyectos. Los contribuyentes en muchos de los casos han logrado que los convenios para evitar la doble imposición internacional se transformen en convenios que permitan una doble no imposición; por tanto, son los Estados como actores principales y apoyados con organizaciones internacionales, como la OCDE en el caso que nos compete, los encargados de implementar normas que eviten este uso abusivo de convenios.

El Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio: versión abreviada 2017 con los artículos que lo conforman tiene un lenguaje general y poco explicativo del funcionamiento del convenio. Cada artículo posee sus respectivos comentarios que dan una visión más clara de la aplicación del CDI. Los comentarios al Artículo 1 hacen una referencia clara al uso indebido del Convenio. El comentario 54 al Artículo 1 expresa:

---

<sup>47</sup> Campagnale et al., El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales, 75.

54. El principal objetivo de los convenios de doble imposición es promover los intercambios de bienes y servicios y los movimientos de capitales y personas mediante eliminación de la doble imposición internacional. Como confirma el preámbulo del Convenio, evitar la elusión y el fraude fiscales es también parte de los objetivos del convenio.<sup>48</sup>

En este comentario queda claro que el CDI busca evitar una doble imposición internacional, pero bajo ningún concepto pretende que el contribuyente no tribute en ningún Estado.

Las autoridades de cada Estado son las encargadas de establecer cuerpos normativos claros y cerrados que no permitan que los contribuyentes tengan prácticas elusivas en sus planificaciones tributarias. Los Estados en su afán de atraer inversión extranjera que dinamice su economía pueden desarrollar leyes que permitan a sus contribuyentes generar mayor rentabilidad en sus negocios accediendo a beneficios tributarios. Para lograr un mejor entendimiento de esto, es importante tomar en cuenta los comentarios 59 y 61 del Artículo 1.

59. Otros Estados prefieren considerar algunos abusos como si fueran usos abusivos del propio convenio en lugar de abuso de la normativa interna. No obstante, estos Estados consideran que una interpretación correcta de los convenios tributarios les permite obviar las operaciones abusivas, como las efectuadas con la intención de obtener beneficios no previstos en las disposiciones de estos convenios. Esta interpretación es consecuencia del objeto y los propósitos de los convenios tributarios, así como de la obligación de interpretarlos de buena fe (véase el artículo 31 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Convenios).<sup>49</sup>

El mencionado comentario 59 del artículo 1 incluye una referencia al artículo 31 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Convenios, el cual trata sobre la manera de interpretar los convenios y los respectivos lineamientos a seguir. Los convenios deben ser interpretados de buena fe y con todos sus preámbulos y anexos, esto permitirá entender bien cada una de las partes para evitar el uso abusivo de los mismos, reduciendo así los conflictos entre las partes.

31. Regla general de interpretación.

1. Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin.

2. Para los efectos de la interpretación de un tratado el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos: a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya

---

<sup>48</sup> OCDE, Modelo de convenio tributario, 74.

<sup>49</sup> *Ibíd.*, 75.

sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado: b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado;

3. Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta:

a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones:

b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado:

c) toda forma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.

4. Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes.<sup>50</sup>

Lo que se busca con este artículo es que los Estados participantes en el CDI y sus residentes sepan que los términos referidos en el convenio deberán ser interpretados como tradicionalmente se ha realizado y tomando en cuenta todo el contexto del que se trata. Hay términos que en las legislaciones no pueden tener el mismo significado, pero esto no puede ser tomado como una ventaja por parte del contribuyente para dejar de pagar todo o una parte del impuesto.

Con el comentario 61 del artículo 1, queda sentado que los CDI no tienen como finalidad que los contribuyentes logren sacar ventajas en legislaciones, que pueden resultar más flexibles que las de sus países de residencia, mediante el *treaty shopping*. En esta situación, siempre se deberá considerar la esencia sobre la forma (una empresa necesita realizar actividad económica real para ser beneficiaria de un CDI).

61. Sin embargo, es importante advertir que no se debe presuponer a la ligera que un contribuyente está realizando la clase de operaciones abusivas referidas anteriormente. Un principio rector estriba en que no se deben conceder los beneficios de un convenio de doble imposición cuando uno de los principales objetivos para realizar determinadas operaciones o instrumentos es obtener una posición fiscal más favorable, y conseguir ese tratamiento fiscal más favorable en dichas circunstancias sea contrario al objeto y los propósitos de las disposiciones en cuestión. Este principio se aplica con independencia de las disposiciones del apartado 9 del artículo 29 que se limita a confirmarlo.<sup>51</sup>

Los comentarios al artículo 1 del Modelo de CDI de la OCDE también hacen referencia a la posibilidad que tienen los Estados contratantes para incluir en su normativa artículos antiabuso de carácter general. Las legislaciones de cada Estado son las encargadas de blindar su recaudación tributaria con normas claras que no permitan una mala interpretación de los CDI por parte de los contribuyentes. Las normas claras generan

---

<sup>50</sup> Organización de las Naciones Unidas, *Convención de Viena sobre el derecho de los tratados* (Viena, 23 de mayo de 1969), 12 chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.oas.org/xxxivga/spanish/reference\_docs/convencion\_viena.pdf.

<sup>51</sup> OCDE, Modelo de convenio tributario, 75.

tranquilidad jurídica en el contribuyente y logran el fin general que tiene un CDI: el incremento de la actividad económica entre los Estados.

Los comentarios 76 y 77 del artículo 1 de los CDI incluyen este tema y se enfocan en aclarar que son los Estados los encargados de crear las leyes necesarias para reducir al mínimo posible la evasión tributaria por parte de los contribuyentes. El comentario 76 incluye todo lo comentado, mientras que el comentario 77 guarda concordancia con el apartado 9 del artículo 29.

“76. Muchos países incluyen en su ordenamiento interno una norma antiabuso de alcance general destinada a combatir los instrumentos abusivos que no queden convenientemente cubiertos por las normas específicas antiabuso o por la jurisprudencia”.<sup>52</sup>

Se debe recordar que el Modelo de CDI de la OCDE sirve para que los Estados no empiecen sus negociaciones desde cero y tengan directrices que funcionen de manera general en cada una de sus negociaciones. Los delegados de cada Estado tienen una pista que seguir para facilitar su trabajo; sin embargo, cada Estado no miembro de la OCDE está en su derecho de realizar su negociación de forma independiente a este Modelo y cambiar los puntos que creyere convenientes para sus intereses. Los Estados miembro de la OCDE están en la obligación de seguir los preceptos del Modelo generado por la OCDE lo que limita su campo de acción.

77. La aplicación de estas normas generales antiabuso también suscita dudas sobre su posible conflicto con las disposiciones de un convenio tributario, si bien, en la gran mayoría de los casos no surgirá conflicto alguno. En primero lugar, estos conflictos pueden evitarse por razones similares a las ya vistas en los párrafos 72 y 73 supra. Además, cuando los aspectos fundamentales de estas normas generales antiabuso sean acordes con el principio recogido en el párrafo 61 anterior y sean por tanto similares a los principales aspectos del apartado 9 del artículo 29 que incorpora este principio rector, es evidente que no existirá tal conflicto, pues la norma general interna en cuestión será aplicable en las mismas circunstancias en las que se denegarían los beneficios del Convenio en virtud del apartado 9 del artículo 29 o, en su ausencia, en virtud del principio rector del párrafo 61 anterior.<sup>53</sup>

Los comentarios expuestos hablan de las cláusulas antiabuso y cómo los Estados son los principales encargados de plantear acciones preventivas en su normativa interna, que precautelen sus intereses en términos impositivos sin generar conflictos con los CDI que pueda firmar con otros Estados. La interpretación de buena fe que hacen los

---

<sup>52</sup> *Ibíd.*, 79.

<sup>53</sup> *Ibíd.*

contribuyentes para la aplicación de un CDI, el respetar el principio de actividad sustancial y no utilizar un CDI para obtener beneficios tributarios están en concordancia con el apartado 9 del artículo 29.

9. No obstante las restantes disposiciones del presente Convenio, los beneficios concedidos en virtud del mismo no se otorgarán respecto de un elemento de renta o de patrimonio cuando sea razonable concluir, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes, que el instrumento o la operación que directa o indirectamente generan el derecho a percibir ese beneficio tienen entre sus propósitos principales la obtención del mismo, a menos que se determine que la concesión del beneficio en tales circunstancias es conforme con el objeto y los propósitos de las disposiciones pertinentes de este Convenio.<sup>54</sup>

El Ecuador tiene en su normativa interna (Código Tributario) una cláusula general antielusión. El artículo 17 del mencionado cuerpo legal hace referencia a cómo la Administración Tributaria estudiará cada actividad económica y verificará que siempre prevalezca la sustancia sobre la forma. Lo más importante es demostrar la existencia de una actividad económica sustancial al momento de realizar una transacción entre las partes, más allá de las formas jurídicas que se puedan utilizar considerando, además, que puede haber ocasiones en donde la actividad económica se dé con la intención de alcanzar un determinado beneficio. Si esto ocurre es también motivo de análisis por parte de la Administración Tributaria para determinar si aplica o no el beneficio.

Art. 17.- Calificación del hecho generador. - Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados. Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.<sup>55</sup>

El contar con el apoyo de la OCDE para el desarrollo de una normativa antielusión es muy importante para controlar el uso abusivo de los convenios; sin embargo, como ya se mencionó, es la normativa de cada Estado la encargada de establecer sus cláusulas antielusión que permitan un correcto funcionamiento de los convenios. En este sentido, la OCDE ha dictado normas que pueden ser utilizadas y adaptadas por los Estados. La aplicación de un CDI depende de si el contribuyente es residente de uno de los Estados

---

<sup>54</sup> *Ibíd.*, 53.

<sup>55</sup> Ecuador, *Código Tributario Interno*. Registro Oficial, Suplemento 38, 14 de junio de 2005, última modificación 10 de marzo de 2022, art. 17.

contratantes; por tanto, el Estado debe implementar la normativa en la que las sociedades estén obligadas a un levantamiento del velo de la sociedad instrumental. Si el contribuyente no cumple con lo mencionado estará excluido inmediatamente de los beneficios del CDI. Del mismo modo, no estarán bajo el cobijo del CDI las sociedades instrumentales que no tienen ninguna sustancia económica y que su única finalidad es ser una empresa interpuesta en el pago de dividendos.<sup>56</sup>

Abordando el tema del pago de dividendos, se debe considerar el beneficiario efectivo. Este concepto será desarrollado posteriormente, pero se debe recalcar que la determinación del beneficiario efectivo es clave al momento de saber si existió o no un uso abusivo del CDI.

La soberanía del Estado para implementar su sistema tributario y establecer relaciones de apoyo y cooperación se puede ver afectada por la influencia y por la presión que muchas veces realizan los grandes grupos económicos mundiales.

Varias organizaciones buscan establecer parámetros que refuercen los vínculos entre los Estados para poder conseguir un incremento en la movilidad de capitales y de personas alrededor del mundo. Una de las principales organizaciones ha sido la OCDE que, desde sus inicios como Liga de las Naciones, estableció unos grupos técnicos de trabajo que desarrollen conceptos y soluciones para los nuevos problemas tributarios que se generaban por el creciente comercio mundial. El diseño del Modelo de CDI de la OCDE ayudó a que los Estados tengan puntos referenciales para iniciar procesos de negociación de convenios, pero esto también conllevó a que las empresas puedan aprovechar vacíos legales y así aplicar prácticas elusivas para reducir su carga tributaria.

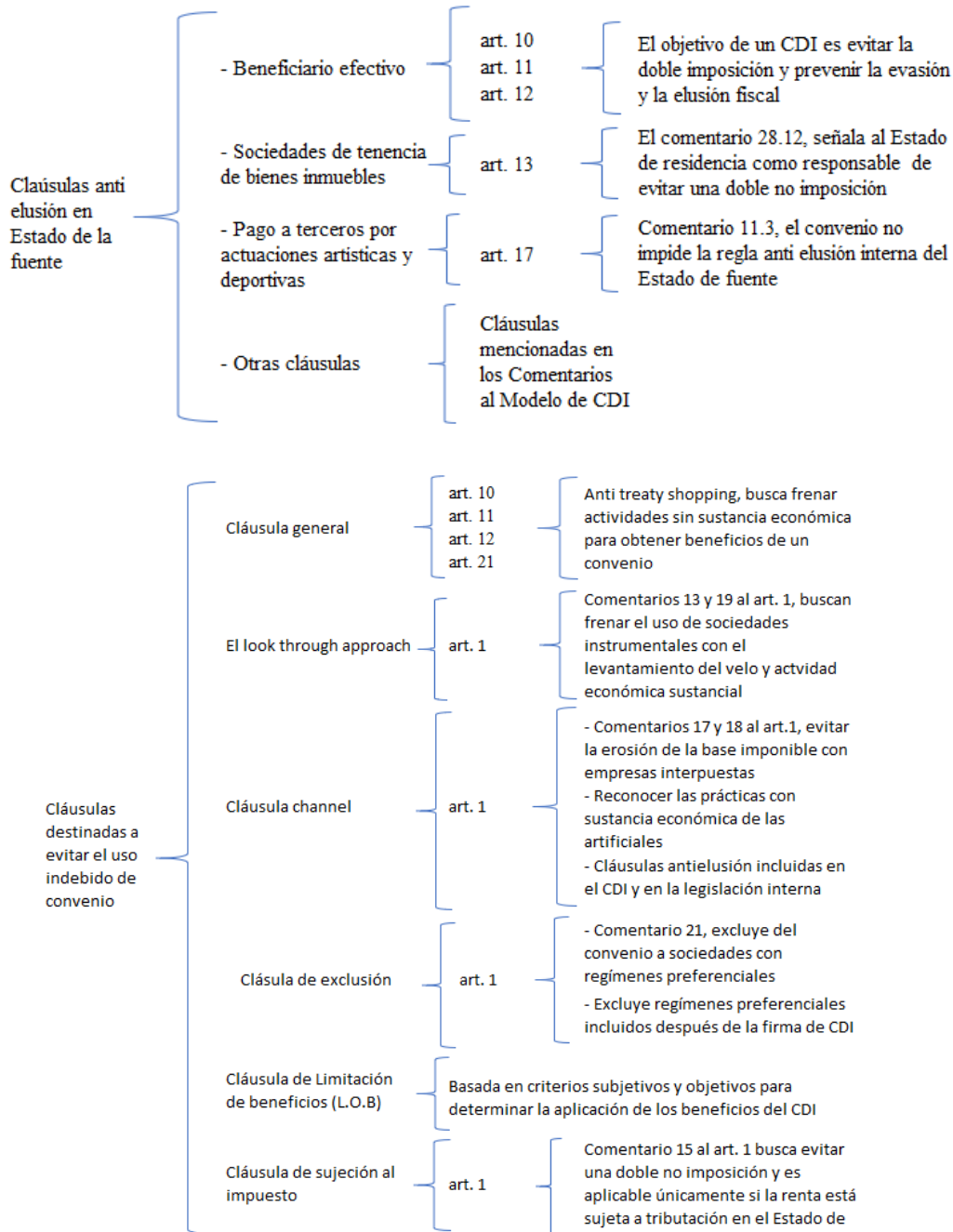
En cuanto a la elusión tributaria, en el artículo 10 del Modelo de CDI de la OCDE se indica que esta se da a través de la creación de sociedades que no realizan ninguna actividad económica y su único objetivo es acceder a beneficios tributarios. Para evitar esta práctica de *treaty shopping* los legisladores de los Estados deben ser capaces de establecer una normativa que cierre toda laguna legal mediante la implementación de normas generales y específicas antielusión.

El siguiente cuadro resume todas las normas antielusión que se pueden encontrar en el Modelo de CDI de la OCDE, además de las recomendaciones que dan los comentarios para el desarrollo de normas antielusión al momento de negociar un CDI

---

<sup>56</sup> Campagnale et al., El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales, 75.

bilateral y las normas antielusión que pueden establecer los Estados contratantes en su normativa interna<sup>57</sup>.



<sup>57</sup> María Teresa Soler Roch, “Las cláusulas antiabuso en los convenios para evitar la doble imposición”, en *Tratado de fiscalidad internacional para el Ecuador*, coordinadores Romeo Carpio Rivera, César Montaña Galarza, Pablo Villegas Landázuri (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2019), 518-525. <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/7272/1/Carpio-Monta%20-%20Villegas-Tradado%20Fiscalidad%20Internacional.pdf>



Un CDI tiene como finalidad evitar la doble imposición internacional sin que esto dé paso a una doble no imposición, por eso son los Estados participantes los encargados de establecer las normas antielusión que consideren necesarias tanto en el convenio como en su normativa interna. Los comentarios sirven para aclarar dudas y dar una interpretación más precisa de los términos utilizados en un CDI; sin embargo, la normativa de cada Estado debe presentar su propia definición de los términos.

Para entender los puntos desarrollados en este capítulo y los que se verán en el subsiguiente, es importante revisar casos de uso abusivo de convenios. En la revisión de los casos se presenta nuevos conceptos que serán explicados para una mejor comprensión del tema global.



## **Capítulo segundo**

### **Uso abusivo del artículo 10.2 del CDI**

Los grandes capitales están empeñados en buscar estrategias que permitan maximizar los rendimientos de sus inversiones. Las estrategias deben ser entendidas como el manejo óptimo de los recursos para alcanzar los objetivos de la empresa; sin embargo, en ocasiones las empresas buscan realizar actividades que no tienen ninguna sustancia económica con el fin de conseguir beneficios fiscales. El problema también puede ser analizado desde cómo operan los Estados modificando y flexibilizando su normativa para atraer mayor inversión extranjera directa.

Los legisladores, al momento de desarrollar la normativa para atraer inversión extranjera, pueden generar lagunas legales que permitan a los contribuyentes reducir su carga impositiva y, en ocasiones, apoyados en un CDI, incluso no pagar impuestos en ningún Estado.

El análisis de casos permite conocer los planteamientos de las empresas para sacar ventaja de un CDI y cómo proceden las autoridades de los Estados involucrados. El desarrollo de los casos permite abordar conceptos determinantes en el uso abusivo del artículo 10.2 del Modelo de CDI de la OCDE y saber las normas antielusión que plantean los Estados y los organismos internacionales.

Acoplar los temas tratados en este y en el anterior capítulo al contexto ecuatoriano permite comprender la evolución de la doble imposición internacional en la legislación local. Un CDI debe ser visto como una oportunidad para atraer inversión extranjera, dentro de un marco estable y favorable para todos los sujetos participantes, buscando que los sujetos pasivos no residentes tengan un trato igual al de un residente.

#### **1. Caso Royal Dutch Shell**

El caso Royal Dutch Shell se desarrolló en Europa (1994) e involucró varias legislaciones y el tratamiento dado al reparto de dividendos. El primer involucrado en el caso es la empresa Royal Dutch Shell (1907) que tiene como residencia los Países Bajos y mantiene una larga trayectoria en el sector petrolero. Por otro lado, está una empresa con residencia en Luxemburgo y, por último, un contribuyente residente en Reino Unido.

La empresa con residencia en Luxemburgo como parte de su planificación adquirió cupones de dividendos de la empresa Royal Dutch Shell. La empresa adquirente de los cupones de dividendos decidió negociar el derecho de cobro de dividendos a la persona residente en Reino Unido. En este punto, se debe aclarar que la empresa residente en Luxemburgo seguía siendo la dueña de los cupones de dividendos y la parte que vendió era la que otorgaba el beneficio de cobrar los dividendos repartidos por Royal Dutch Shell; por tanto, el momento que Royal Dutch Shell hizo el reparto de dividendos a todos sus accionistas, el flujo de remesas no fue desde Países Bajos a Luxemburgo, sino desde Países Bajos a Reino Unido.

El problema en este caso de estudio empieza cuando la empresa Royal Dutch Shell siguiendo lo estipulado en la normativa de Países Bajos realizó la retención del 25 % al momento de efectuar el pago de los dividendos al ciudadano residente en Reino Unido. Acudiendo a los beneficios otorgados por el CDI firmado entre Reino Unido y Países Bajos, el receptor de los dividendos solicitó la devolución parcial de dicha retención.

El CDI al que se hace referencia consideraba como techo máximo para la retención por pago de dividendos el 15 %; es decir, el contribuyente de Reino Unido quería la devolución del 10 %; sin embargo, la Administración Tributaria de Países Bajos negó en primera instancia la solicitud. La negativa tenía como argumento que el contribuyente residente en Reino Unido no era el beneficiario efectivo, porque el beneficiario efectivo era el propietario de las participaciones, en este caso la empresa residente en Luxemburgo.<sup>58</sup>

El residente británico insiste en su reclamo y es el Tribunal Supremo holandés el que falla a su favor, argumentando que el residente británico es el que usufructúa y tiene derecho a la libre disposición sobre los cupones de dividendos y sus ganancias, además de no haber actuado como intermediario de un tercero.<sup>59</sup>

En el fallo emitido por el Tribunal Supremo holandés se resalta el hecho de que no es indispensable que el titular del cupón de dividendos sea el mismo beneficiario efectivo del mismo (beneficiario efectivo, entendido como la persona que recibe realmente el dinero y puede disponer del mismo). El Tribunal en el mismo fallo manifiesta

---

<sup>58</sup> Eugenio González de Peña, Sergio Pablo Henríquez Gutiérrez, *Los convenios para evitar la doble tributación internacional: hacia un concepto de beneficiario efectivo* (Tesis de pregrado: Universidad de Chile, 2011), 141, [https://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/113210/demunoz\\_c.pdf?sequence=1](https://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/113210/demunoz_c.pdf?sequence=1)

<sup>59</sup> Aida Cevallos Morales, *El concepto de beneficiario efectivo y su jurisprudencia* (Madrid: Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2009), 40.

como irrelevante que el cupón haya sido adquirido por parte del residente de Reino Unido una vez que hubo acuerdo sobre el reparto de dividendos, puesto que la titularidad del dividendo debe ser resuelta al momento del pago de dividendo, mas no en el anuncio del reparto por parte de la sociedad.<sup>60</sup>

Con la sentencia del Tribunal Supremo de Países Bajos surgen nuevas cuestiones que se deben considerar. A pesar de que el contribuyente británico no tenía participación directa en Royal Dutch Shell sí era considerado el beneficiario efectivo al momento del pago de los dividendos; antes de esta sentencia no hubo un antecedente similar. Esta figura se basa en que el propietario del cupón de dividendos posee la libre disposición sobre los mismos y no solamente el usufructo; sin embargo, la sentencia emitida por el Tribunal Supremo de Países Bajos abrió una oportunidad para que esta figura sea replicada de forma intencional como una práctica elusiva por parte de otras empresas. Ante esto, se vuelve imprescindible que las administraciones tributarias al momento de encontrar estas estrategias en sus sujetos pasivos analicen la verdadera sustancia económica de la operación y no se queden con la forma.

La figura de beneficiario efectivo tiene una función clave en el análisis del uso abusivo de un CDI. Determinar con exactitud y claridad quién es el beneficiario efectivo de los dividendos repartidos por una sociedad ayuda en la determinación de si hay o no una práctica elusiva por parte de los contribuyentes.

## **2. Beneficiario efectivo**

Con el planteamiento presentado en el caso Royal Dutch Shell es importante abordar la figura del beneficiario efectivo, las implicaciones que tiene y cómo su correcto entendimiento puede lograr implementar mejores controles por parte de las administraciones tributarias.

El término beneficiario efectivo fue incluido en el Modelo de CDI de la OCDE por primera vez en 1977. La finalidad de incluir esta figura fue evitar un posible uso abusivo de un CDI que podía llevar a casos de doble no imposición. Si bien el Modelo de CDI de la OCDE no da una definición de beneficiario efectivo, los comentarios al artículo 10.2 del Modelo de CDI de la OCDE sí dan luces de lo que se busca con la inclusión del término beneficiario efectivo.

---

<sup>60</sup> Félix Alberto Vega Borrego, Las cláusulas de limitación de beneficios en los convenios para evitar la doble imposición (Madrid: Universidad Autónoma de Madrid, 2002), 160.

Esta cláusula de beneficiario efectivo tiene como función principal impedir que contribuyentes de un tercer Estado que no tienen derecho a los beneficios del CDI los obtengan mediante el uso del *treaty shopping*. Cuando la OCDE incluyó el término beneficiario efectivo casi ninguna legislación tributaria a nivel mundial lo tenía; por tanto, los mismos comentarios al Modelo de CDI de la OCDE señalan que el término beneficiario efectivo no se utilice en el sentido estricto de su significado, sino que más bien sea interpretado en el contexto y que su interpretación responda al objetivo del CDI de evitar un uso abusivo de este y una posible elusión o evasión tributaria.<sup>61</sup>

En el mismo sentido, al no tener todas las legislaciones una definición precisa de beneficiario efectivo, no se puede analizar la operación sobre la base de la normativa interna del Estado y se debe recurrir a un estudio más efectivo que formal. Las operaciones deberían ser contempladas desde la sustancia que las motivan antes que quedarse solo en la forma.<sup>62</sup>

En el Modelo de CDI de la OCDE, en el párrafo 12 de los comentarios al artículo 10, se observa el porqué de la introducción del término beneficiario efectivo, su uso y cómo debería proceder la Administración Tributaria del Estado de la fuente. No, necesariamente, por hacer el pago directo de dividendos al residente del otro Estado contratante, la Administración Tributaria del Estado de la fuente debe renunciar a su derecho de aplicar la retención.<sup>63</sup>

El Modelo de la OCDE sigue desarrollando el uso del término mas no su significado. El comentario 12.1, correspondiente al artículo 10, señala que es importante interpretar el término beneficiario efectivo en su contexto mas no en la definición que podría tener en cada una de las legislaciones involucradas en el CDI. Es así que tenemos el siguiente comentario.

12.1. Dado que el término “beneficiario efectivo” se introdujo para resolver las posibles dificultades derivadas del uso de los términos “pagados [...] a un residente” del apartado 1, está pensado para interpretarse en ese contexto y no hace referencia al significado técnico que pueda darle la legislación interna de ningún país en concreto (de hecho, cuando se añadió al apartado, el término no tenía un significado preciso en el derecho de muchos países). Por tanto, el término “beneficiario efectivo” no se utiliza en un estricto sentido técnico (como el significado que le atribuye el derecho fiduciario de los países de derecho consuetudinario), sino que debe interpretarse en su contexto, en concreto en relación con los términos “pagados [...] a un residente”, y a la luz del objeto y propósito

---

<sup>61</sup> Cevallos Morales, El concepto de beneficiario efectivo y su jurisprudencia, 32.

<sup>62</sup> Corasaniti, “Dividendos, intereses y plusvalía en el Modelo OCDE”, 763.

<sup>63</sup> OCDE, Modelo de convenio tributario, 235.

del Convenio, incluyendo la voluntad de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y la elusión fiscales.<sup>64</sup>

La lectura del comentario 12.1 de las anotaciones al artículo 10.2 del Modelo de CDI de la OCDE demuestra una realidad latente en la tributación internacional. El término beneficiario efectivo era manejado por muy pocos países antes de que sea incluido en 1977. Esto trajo nuevos problemas a las administraciones tributarias que desde ahí en adelante debían darle una definición clara y de fácil aplicación.

El comentario señalado también permite despejar las dudas que pudieran generarse al momento de la aplicación e interpretación del artículo 10 del Modelo de CDI de la OCDE por parte de los Estados contratantes, permitiendo llegar a acuerdos en caso de presentarse controversias.

El Modelo de CDI de la OCDE en el segundo apartado del artículo 3 señala que cuando algún término no tenga definición dentro del CDI el Estado contratante podrá utilizar el significado que su legislación determine para ese término, prevaleciendo siempre el significado para la legislación fiscal.<sup>65</sup> El problema estaría dado cuando en la legislación del otro Estado contratante el término beneficiario efectivo no sea lo mismo o tenga otra implicación que no permita la aplicación de la retención en el Estado de la fuente. En este punto radica la importancia del espíritu del Modelo de CDI de la OCDE que busca evitar la doble imposición internacional, mas no que los contribuyentes terminen sin carga impositiva en ningún Estado.

La importancia de encontrar el significado a beneficiario efectivo está dada por determinar si la persona que se beneficia del CDI usa correctamente el CDI o hace uso indebido del convenio. Como se observó en el caso Royal Dutch Shell, no necesariamente el dueño de la participación de la empresa es la persona que se beneficia del pago de los dividendos. Al analizar el desarrollo del mencionado caso se desprende que puede existir un propietario formal y uno económico o material. El propietario formal puede ser solamente una persona interpuesta entre la empresa que reparte los dividendos y el verdadero beneficiario de los mismos, esta persona actúa como un agente o mandatario, mientras que el beneficiario efectivo, entendido como propietario económico o material, es el que percibe la renta y tiene la plena disponibilidad sobre lo recibido.<sup>66</sup>

---

<sup>64</sup> *Ibíd.*

<sup>65</sup> *Ibíd.*, 34.

<sup>66</sup> Soraya Rodríguez Losada, “La interpretación jurisprudencial del concepto de beneficiario efectivo en el ámbito internacional”, en *Crónica Tributaria*, n.º 149, 2013, 153-197. [https://economistas.es/Contenido/REAF/CronicaTributaria/149/149\\_Rodriguez.pdf](https://economistas.es/Contenido/REAF/CronicaTributaria/149/149_Rodriguez.pdf)

Para seguir aclarando el uso y el concepto de beneficiario efectivo se debe regresar a los comentarios del artículo 10.2 del Modelo de CDI de la OCDE y al mismo Modelo. El término beneficiario efectivo aparece en el artículo 10.2, donde es considerado como condición para recibir el beneficio del convenio, mientras que el artículo 10.3 hace un listado de lo que se consideraría ser beneficiario efectivo. Los artículos antes mencionados y los diferentes comentarios emitidos no hacen ningún tipo de referencia a la participación sobre la sociedad que debería poseer el contribuyente para recibir el pago del dividendo, hacen mención únicamente a ser el beneficiario efectivo del pago; por tal razón, si un contribuyente desea aplicar los diferentes beneficios del convenio debería recibir el pago del dividendo sin importar que no tenga participación dentro de la empresa.<sup>67</sup>

Poder determinar el beneficiario efectivo en el pago de dividendos es sumamente importante para saber si es posible la aplicación de un CDI por parte del contribuyente o si se puede tratar de un caso de uso abusivo de convenios. Teniendo en cuenta la complejidad de la definición de este término y que cada Estado puede interpretarlo de diferente manera, se debe tener claras las directrices dadas por la OCDE a través de su Modelo de CDI y sus comentarios; sin embargo, es necesario revisar la legislación local para tener un panorama completo respecto a este tema.

La legislación ecuatoriana también realiza una definición de beneficiario efectivo. La acepción presentada en la Ley de Régimen Tributario Interno se alinea a las definiciones analizadas, aunque se aclara que existen casos puntuales en donde la definición de beneficiario efectivo es diferente.

Beneficiario efectivo. - Para efectos tributarios en general, se entenderá como beneficiario efectivo la definición de beneficiario final prevista en la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas.

Lo dispuesto en el inciso anterior no aplicará para operaciones de rentas pasivas en aplicación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por el Ecuador, así como en la distribución de dividendos en aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, ni respecto a la exoneración del impuesto a la renta por enajenación de derechos representativos de capital por reestructuraciones societarias, en cuyo caso se entenderá como beneficiario efectivo a quien legal, económicamente o de hecho tenga el poder de controlar la atribución del ingreso; así como de utilizar, disfrutar o disponer del mismo.<sup>68</sup>

---

<sup>67</sup> Vega Borrego, *Las cláusulas de limitación de beneficios*, 159.

<sup>68</sup> Ecuador, *Decreto Ejecutivo 374, Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial, Suplemento 209, 08 de junio de 2010, última modificación 30 de diciembre de 2021, art. innumerado.



El segundo párrafo es clave para el análisis que se está realizando porque señala que la definición de beneficiario efectivo para la legislación ecuatoriana está alineada con la doctrina internacional, mientras que en la primera parte hace referencia a la definición que consta en la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas que dice:

Entiéndase como beneficiario final a la persona natural que efectiva y finalmente a través de una cadena de propiedad o cualquier otro medio de control, posea o controle a una sociedad, y/o la persona natural en cuyo nombre se realiza una transacción. También es beneficiario final toda persona natural que ejerce un control efectivo final sobre una persona jurídica u otra estructura jurídica. Las personas naturales y las sociedades, por intermedio de sus representantes legales, administradores, agentes fiduciarios o protectores, según el caso, o quien sea que las represente de conformidad con la ley, incluso aquellas que se encuentren bajo un procedimiento o acuerdo de disolución, liquidación o quiebra, están obligados a: Presentar al Servicio de Rentas Internas la declaración y/o anexo(s) correspondientes en el que se identifique plenamente a sus beneficiarios finales, en la forma, plazo y condiciones que dicha entidad establezca mediante acto normativo. Esta información deberá ser validada y actualizada y contener a cada integrante de la cadena de propiedad o control, de conformidad con los procedimientos de debida diligencia que se establezcan en el referido acto normativo en atención a estándares internacionales.<sup>69</sup>

La parte central de este breve análisis a la normativa de Ecuador precisa que para la distribución de dividendos, tema de esta investigación, se debe entender como beneficiario efectivo a quien económicamente puede controlar, utilizar, disfrutar y disponer del ingreso percibido.

### **3. Caso Suiza: VPB 65.86 (2001)**

Para analizar este caso se debe partir de la importancia que tiene la carga fiscal al momento de buscar oportunidades de negocios. Cuando una empresa desea ampliar su actividad económica toma como referencia varios ítems, estabilidad del mercado, temas sociales, culturales, tecnológicos, laborales entre otros. Si estos argumentos tienen un nivel similar en las opciones seleccionadas, todo podría definirse por el Estado que otorgue mejores bondades tributarias.

Si la sociedad basa su decisión en aprovechar los beneficios tributarios o los posibles vacíos legales que se encuentran en la normativa tributaria de un Estado es un caso de elusión tributaria. En la elusión tributaria se busca las lagunas legales para obtener

---

<sup>69</sup> Ecuador, Ley n.º 41, *Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas*, Registro Oficial, Suplemento 206, 02 de diciembre de 1997, última modificación 29 de noviembre de 2021, art. innumerado.

un beneficio tributario, esto puede implicar hacer actividades que cumplan con la forma pero que carezcan de sustancia económica. En una economía de opción prevalece la sustancia sobre la forma, entonces, el obtener un beneficio tributario es la consecuencia de las actividades realizadas por la empresa para su mejor funcionamiento.

El escenario donde se desarrolla este caso es Europa. Es importante notar que las empresas involucradas tienen como residencia fiscal países desarrollados; es decir, que las tramas elusivas o evasivas se pueden presentar en cualquier parte del mundo.

Dos empresas residentes en Reino Unido crean una compañía holding con domicilio en Luxemburgo denominada Luzco, que no tuvo ninguna actividad económica y lo único que reportó fue la adquisición de una empresa residente en Suiza y que fue propiedad de un habitante estadounidense; la nueva empresa se convirtió en el único activo de Luzco.<sup>70</sup>

La empresa con residencia en Suiza tenía como único accionista a la compañía residente en Luxemburgo. Durante los dos primeros años (1996 y 1997), la empresa con residencia en Suiza hizo el reparto de dividendos a su único accionista aplicando la tarifa de retención vigente. Luzco, aplicando los beneficios del CDI existente en ese momento entre los Estados de Suiza y Luxemburgo, solicitó a la Administración Tributaria suiza la devolución total de la retención que le realizaron al momento del cobro de dividendos de los años antes mencionados. Las retenciones efectuadas equivalían al 35 % del dividendo bruto.

Avanzado con su reclamo, Luzco hizo un cambio en su solicitud original. El cambio se debía a una cláusula existente en el CDI entre Suiza y Luxemburgo, que exigía una permanencia de al menos dos años para que la empresa pueda tener una tarifa de 0 % en el pago de dividendos, mientras tanto, la tarifa sería del 5 %; por tanto, el monto del reclamo bajó del 35 % al 30 % del dividendo bruto en el primer año.<sup>71</sup>

La Administración Tributaria en el proceso de resolución del trámite presentado por parte de la empresa Luzco realizó un requerimiento de información. Lo que buscaba la Administración Tributaria era evidenciar que la compra de la empresa con residencia en Suiza respondía a una actividad económica sustancial y que no se trataba de una operación que pretendía un uso abusivo del CDI. Luzco no presentó toda la información solicitada, por tal motivo, la Administración Tributaria de Suiza no dio paso a la devolución.

---

<sup>70</sup> Cevallos Morales, El concepto de beneficiario efectivo y su jurisprudencia, 37.

<sup>71</sup> *Ibíd.*

Luzco llevó su proceso de devolución hacia la siguiente instancia, esto es el Tribunal de Apelación. Dicho Tribunal le dio la razón a la Administración Tributaria en su negativa de no devolver el impuesto retenido a Luzco. Este fallo se basó en tres puntos principales.

- El CDI establece que el beneficio sería para los residentes en Luxemburgo. Luzco no presentó todos los respaldos solicitados por la Administración Tributaria, debido a lo cual no se pudo determinar con exactitud si Luzco era el beneficiario efectivo de los dividendos o se trataba de una empresa conducto que debía transferir el dinero a un tercero. El artículo 10.2 del CDI determinaba que el beneficiario efectivo debía ser residente del otro Estado contratante, en este caso de Luxemburgo, para aplicar el beneficio.
- Otra condición a cumplir era que la empresa debía tener al menos el 25 % de la compañía suiza por un periodo ininterrumpido de por lo menos dos años antes de la repartición de dividendos. Luzco tenía el 100 % del paquete accionario de la empresa residente en Suiza; sin embargo, la solicitud de devolución era por el primero y el segundo año de reparto de los dividendos, en consecuencia, incumplía este requisito.<sup>72</sup>
- El beneficiario debe mantener por lo menos dos años ininterrumpidos en su poder las acciones que generan el beneficio.<sup>73</sup>

En el análisis de este caso se puede visualizar cómo las empresas tejen una compleja red que permite hacer uso abusivo de los CDI mediante la utilización de empresas conducto. A pesar de existir un convenio entre Reino Unido y Suiza, que tiene como límite de retención el 5 % en el pago de dividendos, la empresa buscó un CDI más favorable y al cual no tenía derecho. Esta práctica va en contra de la finalidad de los CDI que busca evitar la doble imposición, mas no que las empresas terminen sin tributar.

La sentencia del Tribunal de Apelación también hizo referencia al concepto de beneficiario efectivo. El Tribunal de Apelación señaló que el término beneficiario efectivo se refiere a la persona que se favorece económicamente del ingreso y que no sirve como intermediaria de un tercero; por lo tanto, es la única persona encargada de pedir la devolución de las retenciones. En ninguna de las dos instancias, la empresa Luzco aportó pruebas materiales que determinen con claridad que era la beneficiaria efectiva de los dividendos y que no actuaba como una empresa intermediaria. Para finalizar, la

---

<sup>72</sup> *Ibíd.*

<sup>73</sup> *Ibíd.*, 38.

sentencia manifiesta que un CDI lleva implícitamente la definición y la aplicación de beneficiario efectivo.<sup>74</sup>

Es importante destacar que son los Estados contratantes los encargados de velar por el correcto cumplimiento de un CDI. La Administración Tributaria está en su derecho de solicitar al contribuyente la información necesaria para determinar si existe una actividad económica sustancial o si se trata de una maniobra elusiva. Los criterios utilizados no deben ser discriminatorios; se debe dar el mismo trato a un residente y a un no residente.

#### **4. Caso Molinos Río de La Plata**

El caso Molinos Río de La Plata demuestra la realización de actividades elusivas basadas en el aprovechamiento de lagunas legales en la tributación de los Estados contratantes. El CDI entre Chile y Argentina fue firmado el 13 de noviembre de 1976 y entró en vigor el 19 de diciembre de 1985. Este CDI determinaba que la tributación de las rentas pasivas se realiza únicamente en el Estado de la fuente. Por su parte, Chile en 2002 introducía en su legislación las empresas plataforma. Las empresas plataforma tienen como finalidad atraer a Chile inversiones de todas partes del mundo. La figura de las empresas plataforma es manejar todo el conjunto de empresas que conforman el holding y traer los dividendos generados en el exterior a Chile, donde no estarían gravados con el impuesto a la renta. Molinos Río de La Plata hizo un análisis de toda la normativa existente en su entorno y lo miró como una oportunidad para reducir su carga fiscal.<sup>75</sup>

La empresa Molinos Río de La Plata cuando se desarrollaba este caso tenía inversiones en Uruguay a través de dos empresas: Alimentos de la Plata S.A. y Molinos Overseas S.A. También poseía una empresa en Perú llamada Molinos de Perú S.A. Molinos Río de La Plata constituye una nueva empresa: Molinos de Chile Holding con residencia en Chile. La nueva empresa fue creada bajo la figura de empresa plataforma y Molinos Ríos de La Plata era propietaria del 99.99 % del capital accionario. La empresa Molinos de Chile Holding se capitaliza con los dineros provenientes de las otras sociedades del grupo (las empresas uruguayas y la sociedad peruana).

---

<sup>74</sup> *Ibíd.*, 38.

<sup>75</sup> Guillermo O. Teijeiro, [coord.], *“II Jornadas de Tributación Internacional”* (Buenos Aires: Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 2014), 194.

Los dividendos generados en las empresas de Uruguay y de Perú eran llevados a Chile, donde no pagan tributos en virtud de la normativa de las empresas holding; luego, estos dividendos eran remesados a Argentina donde no pagaban impuestos amparados en el CDI existente entre chilenos y argentinos.

Chile en su legítimo afán de atraer la inversión extranjera creó la figura de empresas plataforma permitiendo la llegada de capitales que dinamicen su economía. La legislación chilena al parecer no tomó en cuenta que estaban creando una laguna legal que podía causar problemas en otras legislaciones y abrir oportunidades a un uso abusivo del CDI que tenía firmado con Argentina. Por su parte, Molinos Río de La Plata buscaba la forma de disminuir su carga fiscal, basada en un legítimo derecho de que todos los contribuyentes tienen: elegir la figura menos gravosa en temas tributarios, siempre y cuando su planificación tributaria no termine perjudicando los ingresos tributarios del Estado por prácticas elusivas o abusivas.<sup>76</sup>

El desarrollo de la normativa local chilena afectó el sentido del CDI existente entre Chile y Argentina. La puesta en escena de sociedades plataforma en la legislación chilena permitía que las empresas hagan triangulaciones en el pago de dividendos. Los dividendos podían llegar a Chile sin pagar impuestos y aprovechando cualquier CDI que tenga firmado este país serían remesados al otro Estado contratante, evitando de esta forma el pago total o parcial de impuestos en los dos Estados contratantes. Mediante este mecanismo, las sociedades plataforma se convertían en empresas conducto, permitiendo que las empresas hagan sus planificaciones tributarias basadas en *treaty shopping*.

Argentina comprendió las implicaciones que representaba la nueva figura de la legislación chilena; por tanto, realizó la respectiva consulta a Chile para determinar los alcances de las sociedades plataforma al momento de ejecutar el CDI. Si Argentina no denunciaba el CDI, el convenio seguía vigente sin importar el perjuicio que podría representar en la recaudación de impuestos por parte de Argentina.

Al momento de realizar un análisis de los acontecimientos se puede determinar que una de las limitaciones que tenía el CDI era la falta de cláusulas antielusivas. En el año en que se firmó el CDI entre estos dos Estados, la OCDE aún no desarrollaba este tipo de cláusulas, por ende, el Modelo de convenio carecía de estas barreras antielusivas. En 2003, la OCDE hace referencia a que la principal motivación en la actividad desarrollada por una empresa no puede ser alcanzar beneficios tributarios, la figura de la

---

<sup>76</sup> *Ibíd.*, 216.

sustancia sobre la forma y, más aún, si esto consigue que los contribuyentes no tributen y perjudiquen a los Estados contratantes de un CDI.<sup>77</sup> En 2017, la OCDE incluyó en su modelo una cláusula como norma antiabuso general.

#### Artículo 7

#### IMPEDIR LA UTILIZACIÓN ABUSIVA DE LOS CONVENIOS

1. No obstante las disposiciones de un Convenio fiscal comprendido, los beneficios concedidos en virtud del mismo no se otorgarán respecto de un elemento de renta o de patrimonio cuando sea razonable concluir, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes, que el acuerdo u operación que directa o indirectamente genera el derecho a percibir ese beneficio tiene entre sus objetivos principales la obtención del mismo, excepto cuando se determine que la concesión del beneficio en esas circunstancias es conforme con el objeto y las disposiciones pertinentes del Convenio fiscal comprendido.

La Administración Tributaria argentina apeló a su normativa interna para frenar lo que consideraba un uso abusivo del convenio y que estaba perjudicando su recaudación. La Administración Tributaria se basó en el principio de buena fe. Un convenio no puede ser utilizado con la única finalidad de conseguir beneficios tributarios. Al sentirse perjudicada por la actuación de la compañía Molinos Río de la Plata, la Administración Tributaria aplicó su normativa local. Los argumentos normativos utilizados fueron los principios de la sustancia sobre la forma y el de la realidad económica.<sup>78</sup>

Por otra parte, la Administración Tributaria chilena también pudo sentirse perjudicada, no por el accionar de la empresa Molinos Río de La Plata, sino por la interpretación que la legislación argentina tuviera sobre los principios antes mencionados, ya que esto podía discrepar de los conceptos de su normativa; sin embargo, esto no causó estragos en Chile puesto que ellos habían renunciado a su capacidad de gravar con impuesto sobre la renta a los dividendos provenientes de otros Estados y que sean transferidos a estas sociedades plataforma.

Al momento de presentar su defensa, Molinos Ríos de La Plata argumentó que el establecimiento de este holding en Chile tenía como finalidad incrementar su presencia en mercados internacionales; sin embargo, la Administración Tributaria no dio paso a ese

---

<sup>77</sup> Mariano F. Braccia, *Planificación fiscal internacional y seguridad jurídica: La relevancia del elemento objetivo de la cláusula PPT*, <https://taxlatam.com/noticias/planificacion-fiscal-internacional-y-seguridad-juridica-la-relevancia-del-elemento-objetivo-de-la-clausula-ppt/>

<sup>78</sup> Christian Anguita Oyarzún, *Los retos en el aplicación de las cláusulas antiabuso por las administraciones tributarias latinoamericanas y las lecciones de la experiencia española y europea*, (Panamá: Agencia Estatal de Administración Tributaria, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Instituto de Estudios Fiscales, 2017), 101.

argumento porque lo único que consiguió la empresa con toda la red implementada fue reducir su carga tributaria, debido a que los ingresos provenientes de Uruguay ya no eran gravados al momento de ingresar a Argentina.

Sobre este punto hay una interrogante aún más fuerte: ¿qué hubiese sucedido si Molinos Río de La Plata demostraba que la empresa holding que operaba en Chile sí tenía una razón de ser, que ejecutaba una función en las operaciones de la compañía y se cumplía la cláusula del Test de Propósito Principal? Si la respuesta era afirmativa, la Administración Tributaria se quedaba sin argumento y tenía que dar paso a la no tributación de los dividendos remesados a Argentina o se debía interpretar que la finalidad de los CDI era evitar la doble imposición internacional más no proceder a eliminarla por completo.

El caso Molinos Río de La Plata obligó a la legislación argentina a introducir en su normativa el concepto del beneficiario efectivo, porque se demostró que la empresa holding en Chile solo era un intermediario en el pago de dividendos entre las empresas uruguayas y peruana hacia la empresa argentina. Con todo lo argumentado, se establece que la empresa argentina usó *treaty shopping* creando empresas con la única finalidad de sacar ventaja del CDI existente entre Chile y Argentina.

Molinos Río de La Plata siempre actuó dentro del marco establecido por la ley en todas las legislaciones involucradas en este caso; sin embargo, su accionar causó un efecto de doble no imposición yendo en contra del espíritu del CDI. Las normativas de los Estados contratantes pueden no coincidir en la definición de las cláusulas antiabuso, pero sí deben ser claras para no permitir una interpretación inadecuada por parte de los contribuyentes.

La firma de un CDI ahora debe ir en doble vía, buscando evitar la doble imposición internacional pero también debe dar seguridad a los Estados de que los contribuyentes no puedan realizar prácticas elusivas y terminar sin tributar en ningún Estado.

Tanto el caso Royal Dutch Shell como el caso Suiza VPB 65.86 demuestran que se cumplió con la parte formal y material del proceso; es decir, se hizo la declaración del impuesto sobre los dividendos y se pagó al momento que efectuaron la retención; sin embargo, como ya se detalló, esto no significa que no se hayan utilizado prácticas elusivas que busquen perjudicar la recaudación de impuestos. Las operaciones realizadas por las empresas involucradas en el caso Suiza VPB 65.86 no tenían sustancia económica, no aportaban valor a los procesos de la compañía, solamente eran ejecutadas para lograr bajar

su carga impositiva, así lo manifiesta el fallo de segunda instancia de la autoridad suiza. Si se aplica lo mencionado a la realidad del Ecuador, se lo debería hacer a partir del artículo 17 del Código Tributario donde se trata el tema de sustancia a partir de la forma. En el caso Royal Dutch Shell, el fallo fue favorable al contribuyente, lo que puede considerarse como el apareamiento de una laguna legal que podría ser aprovechada por otra persona, y al final el criterio de la autoridad correspondiente será el que determine si hay o no sustancia económica en la actividad del contribuyente.

El Ecuador a partir de 2000 ha tenido gran actividad en la firma de convenios para evitar la doble imposición internacional. Las negociaciones realizadas para la firma de los convenios han sido bajo el Modelo de CDI de la OCDE. Es importante realizar un análisis de estos convenios en relación con el tema de dividendos y las normas antielusión implementadas.

## **5. Análisis de los CDI firmados por Ecuador**

Los Estados siempre están en la búsqueda de atraer inversión extranjera. El flujo de capitales y de personas ayuda a dinamizar la economía y podría representar un incremento en la recaudación tributaria. El Estado ecuatoriano ha incrementado la firma de convenios para evitar la doble imposición internacional, esto puede entenderse como la necesidad del Estado de tener un mayor protagonismo a nivel internacional que le permita ser más atractivo a la inversión extranjera. La mayoría de convenios firmados han sido desarrollados sobre la base del Modelo de CDI de la OCDE; sin embargo, el Ecuador empezó a desarrollar su propio modelo de CDI basado en los modelos de la OCDE y de la ONU.

El modelo de convenio de Ecuador busca traer a la realidad del país los modelos antes mencionados, esto con la finalidad de desarrollar normativas que no dejen espacios a posibles prácticas abusivas. La inclusión de normas antiabuso generales y específicas así como las definiciones de beneficiario efectivo y de limitación de beneficios son las principales inclusiones con relación al tema de esta investigación.



La normativa desarrollada plantea mejorar los controles para poder determinar si una empresa realiza actividades con sustancia económica o solamente busca lograr beneficios de una forma abusiva.<sup>79</sup>

La normativa tributaria local también debe adaptarse a los nuevos retos que presenta la globalización en todos sus contextos y así evitar que los contribuyentes realicen prácticas elusivas o evasivas perjudicando los ingresos del Estado. En este mismo orden, se puede evidenciar que los convenios firmados por Ecuador también han ido evolucionando acorde a los cambios que la OCDE realiza a su Modelo de CDI y al desarrollo del modelo por parte del Estado.

Dejando por fuera la participación que tiene Ecuador como miembro de la Comunidad Andina (CAN), el país tiene firmados 21 CDI. El primero fue con Argentina en 1983; sin embargo, este convenio aborda específicamente el transporte aéreo. Durante los siguientes 22 años, Ecuador firmó doce convenios más y desde 2013 se da un mayor impulso a la firma de convenios por parte del Ecuador, llegando a un total de 21.

Tabla 1  
**Convenios para evitar la doble imposición internacional firmados por Ecuador**

Otro Estado contratante	Año de celebración
Argentina	1983
Alemania	1987
Brasil	1989
Italia	1991
Francia	1993
España	1994
Suiza	1996
Rumanía	1997
Canadá	2002
México	2002
Bélgica	2005
Chile	2005
Uruguay	2013
Corea	2014
China	2015
Singapur	2016
Belarús	2018
Rusia	2019
Japón	2020
Qatar	2020
Emiratos Árabes Unidos	2022

Fuente y elaboración propias.

---

<sup>79</sup> Galo Maldonado López, “Procesos de negociación de convenios para evitar la doble tributación y entrada en vigencia”, en Tratado de Fiscalidad Internacional para el Ecuador, Romeo Carpio Rivera (ed.) (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2019), 561.

De los 21 convenios firmados por Ecuador, solamente en tres no se hace referencia a evitar la evasión y la elusión tributarias y son los firmados con Argentina, Alemania y Suiza, esto puede ser por su antigüedad; el resto de convenios firmados por Ecuador sí hacen referencia, sea en el título del convenio o en el preámbulo de este. El preámbulo del CDI firmado entre los Estados de Ecuador y de Japón deja por escrito que el único fin del convenio es evitar la doble imposición internacional, mas no crear oportunidades de evasión o elusión tributarias.

Con la intención de concluir un Convenio para eliminar la doble imposición con respecto a los impuestos sobre la renta sin crear oportunidades para la no imposición o la reducción de impuestos mediante la evasión y elusión tributaria (incluso a través del abuso de convenios dirigidos a obtener los incentivos previstos en este Convenio para el beneficio indirecto de residentes de terceros Estados).<sup>80</sup>

En lo referente al artículo 10 de los convenios firmados por Ecuador, se observa que en 19 convenios se aplica el criterio de tributación compartida con limitación en fuente. La limitación está dada por la regla específica del apartado 2 del artículo 10. El CDI firmado entre Ecuador y Alemania es el único convenio que tiene como criterio de tributación exclusiva en fuente; sin embargo, se impone como límite de este impuesto el 15 %; el CDI entre Ecuador y Argentina no contiene el artículo 10.

En la siguiente tabla se resume cómo comparte la potestad tributaria Ecuador en el artículo 10.2 de sus convenios firmados.

**Tabla 2**  
**Resumen del artículo 10.2 de los convenios para evitar la doble imposición internacional firmados por la República del Ecuador**

Otro Estado contratante	Criterio de sujeción	Condición
Alemania	Fuente	No mayor al 15 % del monto bruto de dividendos
Argentina	--	--
Belarús	Compartida con limitación en fuente	5 % si la participación directa es por lo menos el 25 %
		10 % demás casos
Bélgica	Compartida con limitación en fuente	No mayor al 15 % del monto bruto de dividendos
Brasil	Compartida con limitación en fuente	No mayor al 15 % del monto bruto de dividendos
Canadá	Compartida con limitación en fuente	5 % si la participación directa es por lo menos el 25 %
		15 % demás casos
Japón	Compartida con limitación en fuente	No mayor al 5 %
Qatar		5 % si la participación directa es por lo menos el 10 %

<sup>80</sup> Ecuador, Convenio entre la República del Ecuador y Japón para eliminar la doble imposición con respecto a los impuestos sobre la renta y la prevención de la evasión y elusión tributaria, Registro Oficial n.º 132, 30 de enero de 2020, 13.

	Compartida con limitación en fuente	10 % demás casos
Chile	Compartida con limitación en fuente	5 % si la participación directa es por lo menos el 25 % (directo o indirecto)
		15 % demás casos
China	Compartida con limitación en fuente	No mayor al 5%
Rusia	Compartida con limitación en fuente	5 % si la participación directa es por lo menos el 25 %
		10 % demás casos
Corea	Compartida con limitación en fuente	5 % si la participación directa es por lo menos el 10 %
		10 % demás casos
Emiratos Árabes Unidos	Compartida con limitación en fuente	No mayor al 10 %
España	Compartida con limitación en fuente	No mayor al 15 %
Francia	Compartida con limitación en fuente	No mayor al 15 %
Italia	Compartida con limitación en fuente	No mayor al 15 %
México	Compartida con limitación en fuente	No mayor al 5 %
Rumania	Compartida con limitación en fuente	No mayor al 15 %
Singapur	Compartida con limitación en fuente	No mayor al 5 %
Suiza	Compartida con limitación en fuente	No mayor al 15 %
Uruguay	Compartida con limitación en fuente	10 % si la participación directa es por lo menos el 25 %
		15 % demás casos

Fuente y elaboración propias.

En el artículo 10.2 de los CDI firmados por Ecuador se hace referencia al beneficiario efectivo, esto es mencionado cuando el convenio trata sobre la regla específica para la aplicación del criterio de tributación compartida.

El concepto de beneficiario efectivo únicamente no está presente en el CDI firmado entre Alemania y Ecuador. Mientras que el CDI firmado entre Ecuador y Rumania no hace referencia al beneficiario efectivo, el artículo 10.2 de este convenio hace referencia al usufructuario para la aplicación de la regla específica; por tanto, el CDI da el mismo contexto al usufructuario que al beneficiario efectivo, como a la persona que realmente se paga el dividendo y puede disponer del mismo.

El desarrollo de una normativa que fomente el intercambio comercial busca que las sociedades extranjeras no tengan un trato discriminatorio. El pagar una doble imposición internacional puede causar que una sociedad extranjera pierda competitividad versus a una sociedad local; sin embargo, esta nueva normativa da paso para que las empresas traten de establecer sus negocios haciendo un uso abusivo del convenio, puntualmente del artículo 10.2 del Modelo de la OCDE motivo de esta tesis. En este nuevo escenario, los Estados han tenido que ajustar sus normas para ir cerrando las lagunas legales que son mal aprovechadas por las compañías. El establecer medidas de sustancia económica en las actividades de la empresa o el límite de beneficios para que

una sociedad pueda acogerse a un CDI permite que los Estados tengan mejor control sobre las personas y así evitar un uso abusivo de los convenios.

La firma de un CDI también puede responder a motivaciones extrafiscales. Como ya se explicó, la firma de un convenio significa ceder parte de la soberanía tributaria que tiene un Estado; por tanto, los Estados contratantes deben determinar sus motivaciones y sus objetivos antes de entrar en un proceso de negociación.

Ecuador es uno de los Estados de toda la región con más convenios firmados y a pesar de haber desarrollado su propio Modelo de CDI se debe cuestionar cuáles han sido los logros de cada uno de estos, si dieron un impulso al intercambio comercial entre los Estados firmantes o si solamente respondieron a temas de política exterior que se manejaban en esos momentos.

## Capítulo tercero

### Dividendos y medidas antielusión en el marco de la aplicación del artículo 10.2 del CDI en el Ecuador

El Ecuador ha desarrollado una normativa tributaria que le permite ir incrementando un mejor control en dos aspectos: evitar la doble imposición internacional e impedir que los contribuyentes establezcan prácticas elusivas. Es importante realizar una aproximación a cada subtema dando un enfoque global para luego centrarse en la realidad de la normativa del país y así poder entender su aplicación.

#### 1. Dividendos en la legislación ecuatoriana

Toda empresa tiene como finalidad generar utilidades; mientras más utilidades pueda generar una sociedad esta se vuelve más atractiva para los inversionistas. Cuando una persona, natural o jurídica, compra parte de una empresa recibe participaciones o acciones, dependiendo el caso. Esta participación determina el grado de responsabilidad del inversor en la compañía y, a su vez, estas acciones o participaciones originan el derecho de recibir los beneficios generados por la empresa durante un periodo fiscal. Entonces, los dividendos son los beneficios distribuidos por la empresa a los socios o a los accionistas.<sup>81</sup>

También se puede definir a los dividendos como los frutos producidos por una acción cuando esta se encuentra bajo titularidad de una persona. El dividendo generado será correspondiente a la parte proporcional de la acción en la participación de capital; adicional, el dividendo será pagado de forma periódica.<sup>82</sup>

El problema con la definición de dividendos está dado por la cantidad de legislaciones que existen alrededor del mundo y cada una tiene su propio criterio sobre el término dividendos; por tal motivo, la OCDE, más que pretender dar una definición de dividendos en el apartado 3 del artículo 10 del Modelo de CDI, solamente presenta un

---

<sup>81</sup> Marlon Manyá Orellana, “La fiscalidad de los dividendos y su tratamiento tributario en el Ecuador”, *Revista de Administración Tributaria CIAT* n.º 41 (2016), 103-119. <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5501>

<sup>82</sup> Jorge A. Domínguez Martínez, *Algunas consideraciones en relación con el derecho al dividendo en las sociedades anónimas* (México: Universidad Iberoamericana, 1975), 386.

detalle de todo lo que podría ser considerado como dividendos en las diferentes legislaciones y así darles un trato como dividendos dentro del convenio.

3. El término “dividendos”, en el sentido de este artículo, significa los rendimientos de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las participaciones mineras, de los bonos de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como los rendimientos derivados de otras participaciones societarias sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado de residencia de la sociedad que hace la distribución.<sup>83</sup>

Alrededor del concepto de dividendos se identifican tres elementos que determinan su configuración: la presencia de la sociedad que distribuye los dividendos producto de sus beneficios alcanzados; los beneficiarios de los dividendos que deben ser partícipes del capital de la sociedad que los reparte; por último, la relación existente entre el beneficio repartido por la sociedad y la participación en el capital social de la compañía que generó dicho beneficio.<sup>84</sup>

Por su parte, la legislación ecuatoriana da una definición de dividendos en el cuarto artículo innumerado después del art.7 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en el que dice:

Art. (...). - Dividendos. - Para efectos tributarios, se considerarán dividendos y tendrán el mismo tratamiento tributario todo tipo de participaciones en utilidades, excedentes, beneficios o similares que se obtienen en razón de los derechos representativos de capital que el beneficiario mantiene, de manera directa o indirecta.<sup>85</sup>

Cuando se manifiesta que no existe tributo sin ley, se habla de la reserva de ley. Es la ley la que regula los elementos esenciales de un tributo otorgando garantías a los contribuyentes y respaldando los derechos de los mismos.<sup>86</sup> Por tanto, es importante conocer cada uno de los elementos esenciales que forman parte del impuesto sobre los dividendos en la legislación ecuatoriana.

---

<sup>83</sup> OCDE, Modelo de convenio tributario, 39.

<sup>84</sup> Marlon Manya Orellana, *La fiscalidad de los dividendos y su tratamiento tributario en el Ecuador* (Panamá: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2016), 105.

<sup>85</sup> Ecuador, *Decreto Ejecutivo 374, Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial, Suplemento 209, 08 de junio de 2010, última modificación 30 de diciembre de 2021, art. innumerado.

<sup>86</sup> César Montaña Galarza, “El deber de pagar tributos y los principios de legalidad y de reserva de ley en la Constitución del Ecuador de 2008” (*Foro: Revista de Derecho*, n.º 15, 2011), 43–69. <https://revistas.uasb.edu.ec/index.php/foro/article/view/395>.

## 1.1. Sujetos

### Sujeto activo

Para definir el sujeto activo sobre los ingresos surgidos de la distribución de dividendos por parte de las sociedades en la normativa ecuatoriana, se debe revisar el Código Tributario en el art. 23, que señala que el sujeto activo será el ente público acreedor del tributo, mientras que al tratarse de un ingreso que forma parte de la renta global, la Ley de Régimen Tributario Interno, en su art. 3, habla que el sujeto activo es el Estado y delega su administración al Servicio de Rentas Internas.

### Sujeto pasivo

El sujeto pasivo en el ingreso proveniente de la distribución de dividendos es el titular o el beneficiario del derecho representativo de capital de la sociedad que los distribuye. En este punto se debe tomar en cuenta la definición que da la normativa ecuatoriana a beneficiario efectivo.

## 1.2. Hecho generador

Los impuestos gravan el crecimiento patrimonial, las rentas obtenidas o el consumo. Se puede definir al hecho generador como las situaciones jurídicas establecidas en la legislación del Estado y que al momento de ser realizadas por parte del sujeto pasivo se produce el nacimiento de la obligación tributaria.<sup>87</sup>

En la legislación ecuatoriana, la definición del hecho generador en materia de dividendos se encuentra abordada en el literal 1 del artículo 125 de Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno. Se establece como hecho generador el reparto de dividendos y sin importar a qué año correspondan dichos dividendos serán gravados con el impuesto a la renta en el periodo fiscal que fueron repartidos.<sup>88</sup>

Es importante conocer lo que el legislador quiso expresar en la normativa tributaria ecuatoriana sobre la distribución de dividendos. Esta definición está planteada

---

<sup>87</sup> Miriam Guillermina Gómez Casas, “Sujetos de la obligación tributaria”, en *Manual de derecho fiscal*, editora Gabriela Ríos Granados (México: Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2020), 118.

<sup>88</sup> Ecuador, *Decreto Ejecutivo 374, Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial, Suplemento 209, 08 de junio de 2010, última modificación 30 de diciembre de 2021, art. 125, literal 1.

en el quinto artículo innumerado luego del art. 7 del Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Art. (...). - Se entenderá como distribución de dividendos a la decisión de la junta de accionistas, o del órgano que corresponda de acuerdo con la naturaleza de la sociedad, que resuelva la obligación de distribuirlos. En virtud de aquello, el valor del dividendo efectivamente distribuido y la fecha de distribución corresponderán a los que consten en la respectiva acta o su equivalente.<sup>89</sup>

En la normativa ecuatoriana, el hecho generador es la decisión de la junta de distribuir los dividendos. En ese momento, ya se genera el impuesto y la empresa debe actuar como agente de retención.

### **1.3. Base imponible**

La base imponible sobre los dividendos en la legislación ecuatoriana se encuentra en la Ley de Régimen Tributario Interno. En el literal 2, correspondiente al art. 39.2, se determina que el 40 % del dividendo efectivamente distribuido será la base imponible para el cálculo del impuesto.

### **1.4. Tarifa del impuesto**

En lo relacionado con la tarifa del impuesto a la renta sobre dividendos, el literal 6 del art. 125 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en concordancia en el numeral 6 del art. 39.2 de la Ley de Régimen Tributario Interno, manifiesta que las empresas que no cumplan con el deber formal de informar al Servicio de Rentas Internas sobre la composición societaria antes de la distribución de dividendos deberán retener la tarifa máxima del impuesto a la renta para personas naturales, recalando que esta retención únicamente deberá efectuarse sobre la parte de los beneficiarios no reportados; así mismo, la tarifa del impuesto dependerá de la residencia fiscal del beneficiario efectivo de los dividendos.<sup>90</sup>

---

<sup>89</sup> Ecuador, *Decreto Ejecutivo 374, Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial, Suplemento 209, 08 de junio de 2010, última modificación 30 de diciembre de 2021, art. innumerado.

<sup>90</sup> *Ibíd.*, art. 125.



El Servicio de Rentas Internas, mediante la Resolución NAC-DGERCGC18-00000433 estableció los porcentajes de retención para los literales 3 y 5 del art. 39.2 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Estos literales se refieren a la distribución de dividendos a personas naturales residentes fiscales en Ecuador y a no residentes fiscales en Ecuador que tienen como beneficiario efectivo a una persona natural residente en el país. En estos casos, la retención será de hasta el 25 % de la base imponible según la tabla establecida en la Resolución mencionada.

Tabla 3  
**Tabla de retenciones de dividendos Resolución NAC-DGERCGC18-00000433**

Ingreso gravado desde (Fracción básica)	Ingreso gravado hasta (Fracción excedente)	Retención sobre fracción básica)	% Retención sobre fracción excedente
---	20000	0	0%
20000,01	40000	0	5%
40000,01	60000	1000	10%
60000,01	80000	3000	15%
80000,01	100000	6000	20%
100000,01	En adelante	10000	25%

Fuente y elaboración: Servicio de Rentas Internas.

El deber de informar sobre la composición del capital societario de la empresa es una obligación tributaria tipificada en el décimo artículo innumerado luego del art. 7 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, que dice:

Art. (...). - Debida diligencia tributaria. - Es el conjunto de políticas, procesos y procedimientos diferenciados que obligan al sujeto pasivo a obtener, exhibir, reportar, actualizar y/o conservar información relacionada principalmente con sus clientes, proveedores, partes relacionadas, titulares de derechos representativos de capital, beneficiarios efectivos, empleados, administradores, miembros de directorio, contadores y representantes, así como respecto de transacciones inusuales. El Servicio de Rentas Internas establecerá los estándares de debida diligencia tributaria, incluyendo las condiciones, sujetos obligados a informar, plazos, excepciones, mecanismos y demás consideraciones de registro a través de resolución de carácter general.<sup>91</sup>

### 1.5. Pago

La forma de pago está dada por la emisión del comprobante de retención por parte de la empresa que distribuye los dividendos. La sociedad que distribuye los dividendos

---

<sup>91</sup> *Ibíd.*, art. innumerado.

es la encargada de generar el respectivo comprobante de retención y entregarlo al sujeto pasivo. El pago de dividendos está normado en el art. 125 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen de Tributario Interno. En el literal 1 manifiesta que la empresa procederá a realizar la retención al momento en que se efectúe el pago o crédito en la cuenta.

1. La distribución de dividendos constituye el hecho generador del impuesto a la renta; por lo tanto, este impuesto se gravará en el ejercicio fiscal en el que se produzca la distribución de tales ingresos con independencia del período en el que se hayan generado las utilidades que originaron los dividendos; en consecuencia, se retendrá en el momento en el que se realice el pago o el crédito en cuenta de tal distribución, lo que suceda primero.<sup>92</sup>

Por lo expuesto, se afirma que es la empresa la encargada de realizar el pago de la retención efectuada al sujeto pasivo en la distribución de dividendos.

## **1.6. Exenciones**

En la Ley de Régimen Tributario Interno y en el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno están señalados con claridad los escenarios en los cuales los ingresos provenientes de la distribución de dividendos no formarán parte del ingreso global para la declaración del impuesto a la renta.

El art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en concordancia con los artículos 15, 15.1 y el artículo innumerado siguiente al 15.1, determina las circunstancias en las cuales los ingresos generados en la distribución de dividendos son considerados exentos, es así que se tiene los siguientes casos:

- Los dividendos distribuidos por sociedades residentes en el Ecuador o establecimientos permanentes a favor de empresas residentes en el Ecuador o establecimientos permanentes en el país.<sup>93</sup>
- Cuando una sociedad residente en el Ecuador realice una capitalización de utilidades, este acto no será considerado como una distribución de dividendos.
- Los dividendos distribuidos por sociedades, fondos y fideicomisos cuando estas entidades se dediquen a la inversión y a la administración de activos inmuebles.

---

<sup>92</sup> *Ibíd.*, art. 125.

<sup>93</sup> *Ibíd.*, art. 125.

- Durante diez años están exentos los dividendos generados en empresas de alianza público privadas constituidas para el desarrollo de proyectos públicos.

Los dividendos recibidos forman parte de la renta global de una persona y dependiendo de algunas circunstancias podrían llegar a tributar en dos Estados diferentes, por eso es necesario entender el concepto de doble imposición y las implicaciones que conlleva este tema.

## **2. Medidas unilaterales en Ecuador para evitar el uso abusivo del art. 10.2 en los convenios para evitar la doble imposición**

La legislación ecuatoriana ha tomado medidas unilaterales para evitar el uso abusivo del art. 10.2 de los CDI. Estas medidas están desarrolladas en la Ley de Régimen Tributario Interno, en el Reglamento para la Aplicación de dicha ley y en el Código Tributario. Las medidas implementadas en la normativa tributaria son de carácter general, como el art. 17 del Código Tributario y también pueden ser específicas.

Dentro de las medidas específicas, para evitar un uso abusivo del art. 10.2 de un CDI, está el artículo no numerado después del art. 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno. El artículo en mención hace referencia a la definición de paraíso fiscal y las características que tienen estos regímenes. Los paraísos fiscales son determinantes al momento de establecer planificaciones tributarias. Las empresas buscan realizar triangulaciones creando empresas en paraísos fiscales con el único objetivo de reducir su carga tributaria. Las empresas pueden desarrollar sus prácticas elusivas sobre la base de un *treaty shopping* con el objetivo de que los dividendos generados en Ecuador no causen impuestos y no terminen tributando en ninguna legislación.

El art. 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno también se convierte en una medida unilateral específica para evitar un uso abusivo del CDI. Este artículo hace referencia a la tarifa del impuesto a la renta para sociedades en el Ecuador; sin embargo, aclara que cuando las empresas no cumplan con dos condiciones, la tarifa del impuesto a la renta tendrá la adición de tres puntos porcentuales.

- a) La sociedad tenga accionistas, socios, participes, constituyentes, beneficiarios o similares, sobre cuya composición societaria dicha sociedad haya incumplido su deber de informar de acuerdo con lo establecido en la presente Ley; o,
- b) Dentro de la cadena de propiedad de los respectivos derechos representativos de capital, exista un titular residente, establecido o amparado en un paraíso fiscal,

jurisdicción de menor imposición o régimen fiscal preferente y el beneficiario efectivo es residente fiscal del Ecuador.<sup>94</sup>

El literal a) tiene la finalidad de que el contribuyente declare el beneficiario efectivo. Cuando la sociedad señala cuál es el beneficiario efectivo, la Administración Tributaria puede establecer mejores controles y entre esos controles está saber si el contribuyente puede acogerse o no a un determinado CDI. Mientras que con el literal b) la norma tributaria busca frenar una posible práctica elusiva a partir de triangulaciones en las operaciones de las empresas y el apareamiento de *treaty shopping* de terceros países. En ambos casos, la ley señala un incremento de tres puntos porcentuales en la tarifa del impuesto a la renta.

En concordancia con los literales antes presentados, tenemos el art. 51 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, que señala la fórmula para el cálculo de la nueva tarifa del impuesto a la renta por no cumplir con el deber de informar la composición societaria o cuando el beneficiario efectivo es residente del Ecuador y tiene una sociedad interpuesta en un paraíso fiscal o régimen de menor imposición.

El segundo artículo no numerado luego del art. 51-A. también va en relación con lo ya mencionado. Este artículo hace referencia a la obligación de presentar la información de la composición societaria en los plazos establecidos y en concordancia con el art. 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

El Servicio de Rentas Internas publicó la Resolución NAC-DGERCGC 18-00000433 que habla sobre los montos y los requisitos para la aplicación automática de beneficios establecidos en un CDI. Con esta normativa tributaria, se busca que la Administración tenga un control sobre la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición internacional firmados por el Ecuador y de esta manera evitar un uso abusivo de los mismos. La implementación de requisitos para la aplicación de los convenios se convierte en normas específicas antielusión, evitando que los contribuyentes adquieran beneficios a los cuales no tienen derecho.

El art. 4 de la mencionada resolución aborda los requisitos para la aplicación automática de beneficios.

---

<sup>94</sup> Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial 463, Suplemento, 17 de noviembre de 2004, última modificación 29 de diciembre de 2021, art. 49.

Art. 4.- Requisitos para la aplicación automática de beneficios. - El beneficio se aplicará de manera automática por el agente de retención cuando tenga en su poder, al momento de la retención, el certificado de residencia fiscal del beneficiario, vigente en dicho momento, emitido para el efecto por la autoridad competente del otro país o jurisdicción; y, además, se cumpla al menos uno de los siguientes requisitos:

1. El pago se realiza en razón de distribución de dividendos.

En caso de que el beneficiario efectivo de los dividendos sea una persona natural residente en el Ecuador; o, la sociedad que distribuye el dividendo no cumpla el deber de informar sobre sus beneficiarios efectivos, se deberá realizar la respectiva retención en los términos previsto en la normativa aplicable. En el segundo supuesto, la retención se efectuará respecto a los beneficiarios sobre los cuales se ha omitido la obligación de reportar.<sup>95</sup>

Para la aplicación automática del CDI en el caso de distribución de dividendos, la normativa expresa que será necesario que el contribuyente tenga el certificado de residencia fiscal, al momento en que le van a efectuar la retención. El documento debe cumplir con los requisitos señalados por la ley de Ecuador y deberá ser emitido por una autoridad competente. Este es un primer control que realiza la Administración Tributaria para la aplicación automática del convenio; sin embargo, la normativa tributaria condiciona este beneficio a que la empresa que distribuye los dividendos haya informado sobre su composición societaria y si dentro de esa composición societaria existe un beneficiario residente en el Ecuador.

Cuando la sociedad que distribuye los dividendos no informe acerca de la composición societaria, deberá efectuar la retención del impuesto a la renta sobre los valores no informados. Para el caso de los beneficiarios efectivos residentes en el Ecuador, la retención será en los porcentajes previstos en la ley.

Es oportuno evidenciar el marco normativo explicado a partir de un ejemplo, donde se puedan evidenciar los diferentes panoramas que tiene una persona jurídica al momento de realizar el reparto de dividendos.

#### Ejemplo

La junta de accionistas de la empresa XYZ con domicilio tributario en Ecuador, luego de cumplir con los deberes formales y materiales sobre el impuesto a la renta, decide realizar el reparto de dividendos a sus accionistas por USD. 1 000 000,00. Entre los accionistas se encuentran: la sociedad Chopin, con una participación del 30 % y domicilio tributario en Polonia; la empresa Cónclave, con domicilio tributario en Uruguay posee el 40 % del capital accionario; y, la empresa Saporo domiciliada en Japón con el restante 30 % de las acciones de la empresa XYZ.

---

<sup>95</sup> Ecuador, *Resolución NACDGERCGC18-00000433*, Registro Oficial n.º 396, 28 de diciembre 2018, última modificación, 26 de noviembre de 2020, art. 4.

La empresa XYZ cumplió en parte con su deber de informar la composición societaria, incluyendo únicamente a las empresas residentes en Polonia y Uruguay y no a la sociedad domiciliada en Japón.

Tomando en cuenta estas consideraciones, las retenciones efectuadas quedarían de la siguiente manera.

Tabla 4  
**Distribución de dividendos XYZ**

Razón social	Estado de residencia fiscal	CDI con Ecuador	% acciones	Informado en composición societaria	Dividendo repartido	Base imponible 40 %	Impuesto retenido	Cálculo aplicando CDI	Con norma anti elusión
Chopin	Polonia	No	30	Sí	300 000,00	120 000,00	15 000,00	--	--
Cónclave	Uruguay	Sí	40	Sí	400 000,00	160 000,00	25 000,00	16 000,00	--
Saporo	Japón	Sí	30	No	300 000,00	120 000,00	15 000,00	6.000,00	44 400,00

Fuente y elaboración propias.

Luego de un análisis del cuadro presentado se puede deducir que si la empresa cumplía con su deber de informar sobre su composición societaria a la Administración Tributaria la diferencia en el impuesto generado sobre los dividendos distribuidos hubiese sido del 40 %, considerando para este cálculo los valores generados por las empresas Chopin, domiciliada en Polonia y que no tiene un CDI firmado con Ecuador y Saporo, domiciliada en Japón que sí tiene un CDI firmado con Ecuador.

Como la empresa XYZ no presentó toda la información de su composición societaria al Servicio de Rentas Internas (faltó informar la parte de Saporo), debe aplicar la norma antielusión que señala la aplicación de la tarifa máxima de impuesto a la renta sobre personas naturales (para 2023 la tarifa es del 37 %). La aplicación de esta retención significaría un incremento del 296 % en el pago de impuestos sin la aplicación del CDI y del 740 % si se aplicaba el beneficio del convenio. En estas condiciones, la inversión puede resultar poco atractiva para los accionistas.

Por último, se debe considerar que si la persona tiene todos los requisitos que dicta la normativa se puede aplicar el CDI de manera directa, disminuyendo el valor de la retención; caso contrario, el valor retenido será el calculado sobre la base de la tabla proporcionada por el Servicio de Rentas Internas; posteriormente, el contribuyente deberá pedir la devolución respectiva.

Dentro de la libertad que tienen las personas de asociarse para hacer empresas y buscar que estos negocios sean rentables, se van desarrollando actividades que se enmarcan en la normativa tributaria de cada Estado. Los vacíos legales que se pueden

presentar por la confrontación de dos normativas diferentes son utilizados por las sociedades para reducir su carga fiscal. Las sociedades perjudican la recaudación de impuestos de varios Estados con la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés).

La OCDE para hacer frente a esta problemática desarrolla el Plan de Acción BEPS, que tiene como finalidad aportar con la normativa que modifique el Modelo de CDI, así como presentar propuestas de medidas antielusión que puedan ser analizadas, aceptadas y adaptadas por los Estados.

### **3. Plan de acción BEPS**

El avance de las tecnologías de la información permite que las distancias se acorten y que el mundo empresarial sea más ágil y dinámico. Las sociedades pueden adaptar su estructura y sus operaciones para conseguir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Muchas de las veces, el aprovechamiento de las lagunas legales permite que las grandes multinacionales terminen tributando menos que una empresa mediana o pequeña. Este fenómeno acaba afectando la recaudación tributaria de los Estados involucrados y hasta podría causar una distorsión en el mercado debido a que las grandes empresas pueden manejar sus precios por su menor carga fiscal, mientras que el resto de sociedades terminan soportando toda la carga fiscal.

Debido al incremento de las presiones sociales en el pago justo de impuestos por parte de las grandes empresas mundiales, los Estados de Europa y la OCDE se plantearon establecer nuevos parámetros que permitan frenar este traslado de beneficios y erosión de la base imponible. De estas preocupaciones nace en 2013 el Plan de Acción BEPS, el cual tiene como objetivo fundamental que las normativas tributarias, tanto de los Estados como las internacionales, manejen los mismos parámetros que impidan a las sociedades trasladar sus beneficios.

La OCDE desarrolló y presentó los respectivos informes donde se hace referencia a las acciones que deberían tomar los Estados en el plano nacional e internacional para hacer frente a las BEPS. El Plan de Acción BEPS tiene tres pilares fundamentalmente:

- Coherencia sobre los impuestos de las sociedades a nivel internacional
- Sustancia económica en las operaciones
- Transparencia en la comunicación

El Plan de Acción BEPS está conformado por 15 acciones donde se plantean las medidas y actividades que se deberán realizar para frenar las BEPS y son:

1. Abordar los retos fiscales de la economía digital.
2. Neutralizar los efectos de los instrumentos y mecanismos híbridos.
3. Fortalecimiento de las normas de compañía foráneas controladas.
4. Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.
5. Combatir las prácticas tributarias nocivas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.
6. Impedir la utilización abusiva de convenios para evitar la doble imposición internacional.
7. Impedir la elusión artificiosa del establecimiento permanente.
8. Aspectos de precios de transferencia de intangibles.
9. Aspectos de precios de transferencia de riesgos y capital.
10. Aspectos de precios de transferencia de otras transacciones de alto riesgo.
11. Establecer metodología para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y sobre acciones para enfrentarse a ella.
12. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.
13. Examinar la documentación sobre precios de transferencia.
14. Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.
15. Desarrollar un instrumento multilateral.<sup>96</sup>

Con la implementación de estas medidas, la OCDE trata de brindar apoyo a los Estados para controlar los problemas que tienen en la recaudación de impuestos. La OCDE dio apertura en torno a un marco inclusivo para que Estados no miembros de esta organización puedan participar en la construcción de este plan de acción, tanto así que, Estados en desarrollo pudieron entregar sus puntos de vista en la elaboración del plan.

---

<sup>96</sup> Marlon Manya Orellana, “El Plan de Acción BEPS y su impacto en el Ecuador”, *Revista de Administración Tributaria CIAT* N.º 45, (2019), 123-128.

[https://www.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista\\_45/2019\\_RAT45\\_ebook\\_es.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista_45/2019_RAT45_ebook_es.pdf)



Ubicando el Plan de Acción BEPS al caso de estudio, dentro del pilar de la sustancia económica en las operaciones, está la sexta acción BEPS que trata de impedir la utilización abusiva de los convenios internacionales.

### 3.1. Acción 6. Uso abusivo de convenios

La finalidad de desarrollar la acción 6 por parte de la OCDE es poder establecer disposiciones en los convenios y brindar directrices a los Estados para evitar que una persona que no tenga derecho acceda a los beneficios de un CDI, así como, que los CDI no sean utilizados para una doble no imposición y apoyar a los Estados en los puntos críticos a considerar en política fiscal antes de firmar un CDI.

Es importante conocer qué dice la Acción 6 del Plan BEPS.

#### Acción 6 – Impedir la utilización abusiva de convenios

Desarrollar disposiciones convencionales y recomendaciones relativas al diseño de normas internas que impidan la concesión de los beneficios del convenio en circunstancias inapropiadas. Se realizarán también trabajos para clasificar que los convenios fiscales no se destinan a ser empleados para generar doble no imposición e identificar las consideraciones de política fiscal que, en general, los países deben tener en cuenta antes de decidirse a entrar en un convenio tributario con otro país. El trabajo se coordinará con el trabajo sobre híbridos.<sup>97</sup>

El uso abusivo de los convenios y el *treaty shopping* son las causas para el desarrollo de la acción 6. El desarrollo económico hace que las actividades comerciales tengan un crecimiento acelerado, esto puede causar que las normativas tributarias nacionales e internacionales no estén listas para frenar las posibles planificaciones elusivas de los contribuyentes.

La acción 6 del Plan BEPS está dividida en tres partes. La primera aborda normas convencionales y estatales para evitar que se obtengan beneficios del convenio de forma inapropiada. En la segunda parte de la acción 6, se aclara que los convenios tributarios no tienen como función provocar una doble no imposición. La parte final trata sobre las políticas fiscales que deben considerar los Estados antes de firmar un CDI.

En el apartado A de la acción 6 del Plan BEPS se maneja el cierre de dos frentes: el primero es cuando la persona pretende eludir las normas convencionales, mientras que el segundo escenario es cuando la persona pretende aprovechar el CDI para eludir una

---

<sup>97</sup> OCDE, *Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, Acción 6 Informe final 2015* (Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la erosión de la base imponible y el Traslado de Beneficios, 2016), 13, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264257085-es>

norma local. Para enfrentar estos casos de elusión, los Estados deben estar en la capacidad de desarrollar normativa interna antielusiva que debe estar alineada con las normas antielusión establecidas en el mismo convenio.

En la acción 6, se plantean las soluciones que debe contener el Modelo de CDI de la OCDE para frenar la elusión de las normas convencionales. Las medias propuestas son para evitar un posible *treaty shopping* y para que las personas no eludan otros requisitos previstos en el CDI.

Se considera *treaty shopping* cuando un contribuyente de un tercer Estado accede a los beneficios de un CDI a los que no tenía derecho por no ser residente de ninguno de los Estados contratantes. La OCDE intenta frenar esta práctica con las siguientes recomendaciones contempladas en la acción 6 del Plan BEPS.

- Declaración explícita en el CDI que los Estados contratantes buscan impedir la elusión fiscal y una posible práctica de *treaty shopping*.
- Establecer en el Modelo de CDI de la OCDE una cláusula de limitación de beneficios (LOB por sus siglas en inglés).
- El Modelo de CDI de la OCDE debe contener cláusulas de norma del propósito principal (PPT por sus siglas en inglés). Las cláusulas PPT serán un complemento a la cláusula LOB en temas más específicos.

Al momento de realizar las negociaciones, los Estados contratantes deben considerar cada uno de estos puntos. Las cláusulas LOB y PPT evitarán un posible *treaty shopping* que perjudique el nivel de recaudación tributaria de los Estados y, como ya se ha mencionado, una posible distorsión en el mercado.

Otro de los fines de la Acción 6 es frenar prácticas elusivas de otros requisitos previstos en el convenio que pueden otorgar un beneficio indebido de un CDI. Una persona siendo residente de un tercer Estado realiza algún tipo de actividad solo con la finalidad de ser considerada como residente de uno de los Estados contratantes de un CDI. Esta planificación es realizada para poder acogerse a los beneficios de un CDI.

En el apartado B de la acción 6, la OCDE establece que un CDI no tiene como finalidad la doble no imposición. La preocupación de la OCDE de eliminar la doble imposición internacional mediante el Modelo de CDI dio paso a que las personas puedan sacar ventaja de las lagunas legales dejadas por el CDI o de la normativa de los Estados contratantes, logrando una doble no imposición; por tanto, la OCDE ha ido evolucionando su modelo y aclarando que la finalidad del Modelo de CDI es eliminar la doble imposición

internacional, evitar la elusión y la evasión fiscales. Este punto puede ser observado en el preámbulo del Modelo de CDI.

Por último, en el apartado C del Plan de Acción BEPS se desarrolla el tema sobre las consideraciones de política fiscal que deben tomar los Estados al momento de firmar un CDI. En el uso de su soberanía, los Estados están en capacidad de firmar un convenio con el Estado que creyeran pertinente. Cuando se trata de firmar un CDI con un Estado de baja o nula tributación se debe tener en cuenta las dificultades que esto representa y las oportunidades de elusión que se pueden dar por la firma del CDI; sin embargo, pueden existir factores parafiscales que sean determinantes para la firma de un CDI.

En el mismo sentido, puede ser que uno de los Estados contratantes cambie su normativa tributaria luego de firmar un CDI, lo cual podría afectar los términos del convenio y terminar perjudicando al otro Estado contratante. En ambos casos, sea para firmar un CDI o para darlo por terminado, se debe analizar los factores parafiscales involucrados.

El evitar el uso abusivo de los convenios es una tarea que debe iniciar el Estado contratante. El establecimiento de una normativa tributaria clara que cierre las posibles lagunas legales es fundamental al momento de iniciar un proceso de negociación con su contra parte; al mismo tiempo, estudiar la normativa del otro Estado contratante permite saber el verdadero beneficio que se puede obtener con la firma del CDI.

La dinámica de la economía permite que las sociedades tengan más facilidades para deslocalizar sus actividades económicas. El cobro de impuestos sobre dividendos cada vez es más complejo. Las sociedades buscan erosionar su base imponible o realizan operaciones para ser consideradas residentes de un Estado y obtener beneficios de un convenio de forma abusiva.

La OCDE ha manifestado su lucha contra este problema que afecta la recaudación de impuestos en varios Estados. El desarrollo del Plan de Acción BEPS así como establecer un marco inclusivo donde puedan participar más Estados para presentar sus problemas y requerimientos son claras señales de esta lucha.

Evitar un uso abusivo del artículo 10.2 del Modelo de CDI de la OCDE es una tarea conjunta donde cada parte debe asumir su responsabilidad. La normativa convencional y la norma de cada Estado contratante deben estar alineadas para evitar una doble imposición internacional y no dejar abierta a una posibilidad de doble no imposición. El Ecuador en este sentido ha demostrado su compromiso estableciendo

normativa que se ordene con los avances presentados por la OCDE para evitar un uso abusivo de los convenios.

## Conclusiones

La normativa tributaria de un Estado debe estar en capacidad de hacer frente a las prácticas elusivas utilizadas por las personas. Mientras organizaciones como la OCDE y los Estados buscaban soluciones para evitar una doble imposición internacional, las sociedades ideaban planificaciones que permitieran utilizar esta nueva normativa de una forma abusiva.

La tributación sobre los dividendos es un punto que se debe tomar en cuenta al momento de la internacionalización de una sociedad; sin embargo, no puede ser el eje principal. Si se considera que uno de los objetivos de un CDI es lograr que una empresa extranjera sea tratada igual a una empresa nacional y que al momento de la firma de un CDI los Estados ceden parte de su soberanía, los legisladores de cada Estado son los encargados de desarrollar normas generales y específicas que cierren las posibles lagunas legales.

La normativa de cada Estado debe ser clara porque esta determina si la sociedad aplica al beneficio otorgado por parte del CDI. A partir de esto, también se establece que la normativa debe ser cambiante para poder responder a la evolución del entorno y si es posible debe adelantarse a los acontecimientos.

Los dos apartados del artículo 10.2 del Modelo de CDI de la OCDE señalan las reglas específicas para su utilización; no obstante, hay varios elementos más que deben considerar los involucrados.

El estudio de la normativa del otro Estado contratante se vuelve fundamental al momento de firmar un CDI. Si bien es cierto, el convenio determina la forma de aplicación de un artículo, puede ocurrir que la legislación del otro Estado contratante tenga una norma general o específica que no le permite a la persona acceder al beneficio del convenio. Adicionalmente, la OCDE en el mejoramiento continuo del Modelo de CDI ha ido incluyendo medidas que reducen su uso de forma abusiva.

El Modelo de CDI de la OCDE debe servir como apoyo para aclarar cualquier duda que se pueda presentar en la interpretación del artículo 10.2 aunque, como se ha señalado, los términos incluidos en cada artículo tendrán el significado que les den en la legislación de cada Estado contratante.

El acercamiento a la jurisprudencia realizado en este trabajo permite ir asimilando el desarrollo que ha tenido el artículo 10.2 del Modelo de CDI de la OCDE. Los Estados que se ven afectados por un uso abusivo de convenios se ven en la obligación de apoyarse en su normativa para combatir estas prácticas. En el mismo sentido, los Estados y la misma OCDE han extraído conceptos de otras legislaciones para desarrollarlos y adaptarlos a su realidad. Si bien es cierto que el Modelo de CDI de la OCDE y sus comentarios no ofrecen definiciones sobre varios términos, el solo hecho de incluirlos sirve como punto de referencia para los Estados contratantes y al mismo tiempo como impulso para que cada legislación tenga su propia definición acerca de estos términos que pueden resultar controversiales por no coincidir en el significado dado en el otro Estado contratante.

Por último, es obligación de los Estados comunicar cualquier cambio en su normativa que pudiese afectar el uso de los convenios, pero también es necesario que esos cambios sean asimilados por parte del otro Estado contratante, ya que esto puede ocasionar que, sin irse en contra de ninguna ley, una persona termine sin tributar en ningún lugar.

El Ecuador ha realizado esfuerzos importantes para enfrentar el uso abusivo de los convenios para evitar la doble imposición en materia de dividendos. El desarrollar un Modelo propio de CDI demuestra que la intención de Ecuador es seguir estableciendo más convenios; por tal motivo, se vuelve indispensable que los legisladores vayan ajustando la normativa a los cambios que se van dando en el entorno.

Establecer definiciones precisas de cada término, que permitan un fácil entendimiento, es importante, al igual que incluir cláusulas generales y específicas antielusión que no den paso a un uso abusivo de los convenios. Por otro lado, la Administración Tributaria debe realizar un uso adecuado de estas cláusulas, caso contrario se estaría yendo en contra de los derechos de las personas.

El uso abusivo del artículo 10.2 del Modelo de CDI de la OCDE puede causar una competencia desleal en el mercado. La OCDE ha buscado frenar la práctica elusiva realizada por varias empresas que buscan incrementar sus ganancias reduciendo su carga fiscal aprovechando lagunas legales o interpretando a conveniencia la normativa vigente. El Plan de Acción BEPS es el principal caballo de batalla contra la elusión tributaria. Poder desarrollar normativa tributaria que sirva de modelo así como estándares mínimos que se deben cumplir es un valioso aporte que permite ir cerrando lagunas legales que son aprovechadas por las personas para lograr una doble no imposición. La normativa de

cada Estado y la normativa convencional debe estar orientada a respetar los derechos de las personas, logrando que todas tengan los mismos derechos y se cumplan los principios de cada sistema tributario.

El Ecuador ha realizado ajustes importantes en su normativa para ir cerrando posibles prácticas elusivas por parte de las personas. La normativa antielusión correspondiente al artículo 10.2 del Modelo de CDI de la OCDE permite que la Administración Tributaria tenga herramientas efectivas en el control del uso abusivo de convenios.

La implementación de una cláusula general antielusión genera una importante oportunidad para verificar si las operaciones realizadas por una persona están encaminadas únicamente a lograr el beneficio tributario o si la actividad tiene sustancia económica y crea valor en su proceso.

Existe una diferencia importante en el pago de impuestos sobre dividendos cuando una persona es beneficiaria de un CDI y cuando no lo es; sin embargo, si no cumple con los requisitos impuestos en la normativa tributaria, aparte de no poder acogerse al CDI tendrá que cancelar una tarifa mayor en el pago de impuestos sobre dividendos, por eso la importancia de la norma específica antielusión. Adicional, la autoridad tributaria también ejerce control recurriendo al cumplimiento de determinados requisitos para que el CDI pueda aplicarse de manera automática o la persona deba recurrir al proceso de devolución de impuestos.





## Bibliografía

- Anguita Oyarzún, Christian. *Los retos en la aplicación de las cláusulas antiabuso por las administraciones tributarias latinoamericanas y las lecciones de la experiencia española y europea*. Ciudad de Panamá: Agencia Estatal de Administración Tributaria, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Instituto de Estudios Fiscales, 2017. [chrome-extension://efaidnbnmnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.ciat.org/Biblioteca/BecadeInvestigacion/2017\\_VII\\_retos\\_aplicacion\\_clausulas\\_antiabuso\\_anguita\\_chile.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/BecadeInvestigacion/2017_VII_retos_aplicacion_clausulas_antiabuso_anguita_chile.pdf)
- Braccia, Mariano F. *Planificación fiscal internacional y seguridad jurídica: La relevancia del elemento objetivo de la cláusula PPT*. Argentina: Comité Regional Latinoamericano de IFA. Décima convocatoria, 2022. Edición para Taxlatam. <https://taxlatam.com/noticias/planificacion-fiscal-internacional-y-seguridad-juridica-la-relevancia-del-elemento-objetivo-de-la-clausula-ppt/>
- Campagnale, Norberto Pablo, Silvia Guadalupe Catinot, y Alfredo Javier Parrondo. *El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales*. Buenos Aires: La Ley, 2000
- Cevallos Morales, Aida. El concepto de beneficiario efectivo y su jurisprudencia. Madrid: Agencia Estatal de Administración Tributaria. *Cuadernos de Formación*, vol. 10, 2009.
- Delgado Pacheco, Abelardo. *Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la fiscalidad internacional*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. 2013.
- Domínguez Martínez, Jorge A. *Algunas consideraciones en relación con el derecho al dividendo en las sociedades anónimas*. México: Universidad Iberoamericana. 1975.
- Ecuador, *Código Tributario*. Registro Oficial, Suplemento 38, 14 de junio de 2005, última modificación 10 de marzo de 2022.
- \_\_\_\_\_. *Convenio entre la República del Ecuador y Japón para eliminar la doble imposición con respecto a los impuestos sobre la renta y la prevención de la evasión y elusión tributaria*. Registro Oficial 132, 30 de enero de 2020.

- \_\_\_\_. *Decreto Ejecutivo 374, Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*. Registro Oficial, Suplemento 209, 08 de junio de 2010, última modificación 30 de diciembre de 2021.
- \_\_\_\_. *Ley n.º 41, Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas*. Registro Oficial 206, 02 de diciembre de 1997.
- \_\_\_\_. *Ley de Régimen Tributario Interno*. Registro Oficial 463, Suplemento, 17 de noviembre de 2004, última reforma 29 de diciembre de 2021.
- \_\_\_\_. *Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal*. Registro Oficial 587, Suplemento, 29 de noviembre de 2021.
- \_\_\_\_. *Resolución NACDGERCGC18-00000433*. Registro Oficial 396, 28 de diciembre 2018, última modificación, 26 de noviembre de 2020.
- \_\_\_\_. *Resolución NACDGERCGC2200000026*. Registro Oficial 80, 09 de junio de 2022.
- Evans Márquez, Ronald. “El tratamiento de los dividendos bajo los convenios para evitar la doble tributación”. En *Estudios de derecho internacional tributario*, editado por Juan Pablo Godoy. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Legis Editores S.A., 2006.
- Galarza Montaña, César. “El deber de pagar tributos y los principios de legalidad y de reserva de ley en la Constitución del Ecuador de 2008”. Foro: *Revista de Derecho* n.º 15, 43-69, 2011. <https://revistas.uasb.edu.ec/index.php/foro/article/view/395>.
- \_\_\_\_. *El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional*. Quito: Corporación Editora Nacional, Universidad Andina Simón Bolívar, 1999.
- Gómez Casas, Miriam Guillermina. “Sujetos de la obligación tributaria”. En *Manual de derecho fiscal*, editado por Gabriela Ríos Granados. Ciudad de México: Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2020.
- González de Peña, Eugenio, y Sergio Pablo Henríquez Gutiérrez. “Los convenios para evitar la doble tributación internacional: Hacia un concepto de beneficiario efectivo”. Tesis de pregrado, Universidad de Chile, 2011. [https://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/113210/demunoz\\_c.pdf?sequence=1](https://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/113210/demunoz_c.pdf?sequence=1).
- Guissepe, Corasaniti. “Dividendos, intereses y plusvalía en el Modelo OCDE”. En *Impuestos sobre el comercio internacional*, editado por Víctor Uckmar. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2003.

- Maldonado López, Galo. “Procesos de negociación de convenios para evitar la doble tributación y entrada en vigencia”. En *Tratado de fiscalidad internacional para el Ecuador*, editado por Romeo Carpio Rivera. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2019.
- Manya Orellana, Marlon. “El Plan de Acción BEPS y su impacto en el Ecuador”. *Revista de Administración Tributaria CIAT* n.º 45, 2019. [https://www.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista\\_45/2019\\_RAT45\\_ebook\\_es.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista_45/2019_RAT45_ebook_es.pdf)
- \_\_\_\_\_. “La fiscalidad de los dividendos y su tratamiento tributario en el Ecuador”. *Revista de Administración Tributaria CIAT* n.º 41, 2016. <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5501>
- OCDE. Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, Acción 6 Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. 2016. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264257085-es>
- \_\_\_\_\_. Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio: versión abreviada 2017, traducido por Instituto de Estudios Fiscales. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2017.
- Organización de las Naciones Unidas, *Convención de Viena sobre el derecho de los tratados* (Viena, 23 de mayo de 1969), 12 chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/[https://www.oas.org/xxxivga/spanish/reference\\_docs/convencion\\_viena.pdf](https://www.oas.org/xxxivga/spanish/reference_docs/convencion_viena.pdf).
- Rodríguez Losada, Soraya. “La interpretación jurisprudencial del concepto de beneficiario efectivo en el ámbito internacional”. *Crónica Tributaria*, n.º 149 2013. [https://economistas.es/Contenido/REAF/CronicaTributaria/149/149\\_Rodriguez.pdf](https://economistas.es/Contenido/REAF/CronicaTributaria/149/149_Rodriguez.pdf)
- Serrano Antón, Fernando. “Convenios para evitar la doble imposición internacional”. En *Tratado de fiscalidad internacional para el Ecuador*, editado por Romeo Carpio Rivera. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2019.
- Serrano Antón, Fernando (ed.). “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación”. En *Fiscalidad internacional*. Madrid: Centro de Estudios Fiscales, 2007.

- Teijeiro, Guillermo O. [coord.]. *II Jornadas de Tributación Internacional*. Buenos Aires: Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 2014.
- Troya Jaramillo, José Vicente. “Control de las leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez”. Foro *Revista de Derecho*, n.º 6, 2017. <https://revistas.uasb.edu.ec/index.php/foro/article/view/321>
- \_\_\_\_\_. *Estudios de derecho internacional tributario*. Quito: Pudeleco, 2008.
- Vallejo Aristizábal, Sandro. “Conceptos básicos de Fiscalidad Internacional”. En *Tratado de fiscalidad internacional para el Ecuador*, editado por Romeo Carpio Rivera. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2019.
- Vallejo Aristizábal, Sandro, y Galo Maldonado López. *Los convenios para evitar la doble imposición*. Quito, Servicio de Rentas Internas, 2007.
- Vallejo Chamorro José María, y Manuel Gutiérrez Lousa, *Los convenios para evitar la doble imposición: Análisis de sus ventajas e inconvenientes*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2003.
- Vega Borrego, Félix Alberto. *Las cláusulas de limitación de beneficios en los convenios para evitar la doble imposición*. Madrid: Universidad Autónoma de Madrid, 2002.
- Villegas Aldazosa, Álvaro, “Dividendos, intereses, cánones y plusvalías en los convenios para evitar la doble imposición”. En *Tratado de fiscalidad internacional para el Ecuador*, editado por Romeo Carpio Rivera. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2019.