

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO

Colegio de Jurisprudencia

**Aplicación y alcance del concepto de Beneficiario Efectivo a la luz de los
Convenios para Evitar la Doble Tributación y de la normativa tributaria
interna**

José Elías Bermeo

Javier Bustos, Dr., Director de Tesis

**Tesis de grado presentada como requisito para la obtención del título de Abogado de
las Cortes y Tribunales de la República del Ecuador**

Quito, mayo de 2014

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO

Colegio de Jurisprudencia

HOJA DE APROBACIÓN DE TESIS

“Aplicación y alcance del concepto de Beneficiario Efectivo a la luz de los Convenios para Evitar la Doble Tributación y de la normativa tributaria interna”

José Elías Bermeo

Dr. Fabián Andrade
Presidente del Tribunal

Dr. Javier Bustos
Director de Tesis

Dr. Marco Morales
Informante

Dr. Luis Parraguez
Decano del Colegio de Jurisprudencia



Quito, 12 de Mayo de 2014

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO

EVALUACIÓN DE DIRECTOR / TRABAJO ESCRITO TESINA

TESINA/TÍTULO: "Aplicación y alcance del concepto de Beneficiario Efectivo a la luz de los Convenios para Evitar la Doble Tributación y de la normativa tributaria interna"

ALUMNO José Elias Bermeo

E VALUACIÓN:

a) Importancia del problema presentado.

El condicionamiento de la existencia de un *beneficiario efectivo* en operaciones con incidencia tributaria, va adquiriendo mucha fuerza en otras legislaciones para combatir el abuso de convenios, pretendiendo aprovechar de sus beneficios abusivamente –liberarse del pago de impuestos en el país de la fuente- e indirectamente por los beneficios tributarios, incorporados en nuestra legislación; y en particular del Código de la Producción.

Nuestra legislación tributaria ha dado pasos importantes en el control de operaciones de elusión y evasión, particularmente con operaciones entre paraísos fiscales y partes relacionadas, pero ha olvidado las operaciones con *sociedades vehículo y/o instrumentales* de lo que nada existe, y cuya vía de control es a través de normativa que condicione la aplicación de beneficios a la existencia de un "beneficiario efectivo"

b) Trascendencia de la hipótesis planteada por el investigador.

La hipótesis se enmarca en entender como el Ecuador suscribe CDI's con otras legislaciones que condiciona la aplicación de los mismos a la existencia de un "beneficiario efectivo" sin ninguna remisión a la legislación local que la defina y regule, y sin siquiera haberse planteado el problema de su aplicación de tal forma que no existe ningún precedente jurisprudencial ecuatoriano sobre el tema.

c) Suficiencia y pertinencia de los documentos y materiales empleados.

El trabajo contiene amplia bibliografía en doctrina, la jurisprudencia se refiere a casos puntuales.

d) Contenido argumentativo de la investigación (la justificación de la hipótesis planteada).

La misma enfoca objetivamente los problemas planteados, la cual se justifica desde la perspectiva doctrinaria y jurisprudencial. Es valioso destacar el análisis que da una muy buena línea de trabajo para la Administración Tributaria, la cual sorprendentemente no forma parte de los lineamientos para controlar e intercambiar información propuesta por la Financial Action Task Force; o el mantener prácticamente sin aplicación real las cláusulas de intercambio de información.

e) Cumplimiento de las tareas encomendadas a lo largo del desarrollo de la investigación.

Las observaciones y sugerencias planteadas por el Director han sido recogidas por el autor de la tesina. Aún cuando en mi opinión del análisis realizado por el autor se concluye que los informes de auditoría externa que condicionan la aplicación de los CDI's es inútil e innecesaria, sugiriendo una derogatoria inmediata de dicha normativa.



Javier Bustos Aguilar

© DERECHOS DE AUTOR

Por medio del presente documento certifico que he leído la Política de Propiedad Intelectual de la Universidad San Francisco de Quito y estoy de acuerdo con su contenido, por lo que los derechos de propiedad intelectual del presente trabajo de investigación quedan sujetos a lo dispuesto en la Política

Asimismo, autorizo a la USFQ para que realice la digitalización y publicación de este trabajo de investigación en el repositorio virtual, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior.

Firma:

Nombre: José Elías Bermeo

C. C.: 171263320-3

Fecha: Abril 21, 2014

*En agradecimiento a Dios y a mi familia
por el apoyo continuo.*

Resumen:

La evolución de los mercados es constante y la normativa tributaria se ha ido acoplando a la globalización de las fronteras. Para tal propósito, han surgido Convenios entre Estados cuyo objetivo es evitar la doble imposición internacional de las rentas y la evasión fiscal. En ese contexto se plantea una imposición única, ya sea en el país de la fuente o en el de residencia de los sujetos pasivos. Sin embargo, para aplicar lo dispuesto en los artículos del convenio sobre rentas obtenidas de dividendos, intereses o cánones se debe ser el beneficiario efectivo de los mismos.

Abstract:

The evolution of markets is constant and the tax legislation has been complementing with globalization of borders. For this purpose, agreements between States have emerged, whose purpose is to avoid double taxation on income and tax evasion. In this context, single taxation arises; either at the country source of income or at the person's tax residence. However, to be subject to a single tax on income received from dividends, interest or royalties the person should be the beneficial owner of them.

Índice

Resumen:	6
Abstract:	7
Introducción	10
1. CAPÍTULO I: Globalización, Derecho Internacional Tributario, doble imposición y los Convenios Internacionales sobre la materia.	13
1.1. La globalización y sus efectos en materia tributaria	13
1.2. El Derecho Internacional Tributario	17
1.3. La doble imposición internacional	22
1.3.1. Causas de la doble imposición, el principio de la fuente o territorio y el principio renta global	24
1.3.2. Corrección de la doble imposición internacional	30
1.3.3 La evasión y la elusión fiscal.....	33
1.3.4 Planificación fiscal	35
1.4. Convenios Internacionales que tratan sobre la doble imposición	35
1.4.1 El Modelo de Convenio desarrollado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico	40
1.4.2 Estructura de MC OCDE y artículos que tratan sobre el beneficiario efectivo... 42	
1.5 El <i>treaty shopping</i>	43
2. CAPÍTULO II: Convenios ratificados por el Ecuador y el tratamiento al concepto de beneficiario efectivo.	45
2.1. Convenios bajo el MC OCDE para evitar la doble imposición.	45
2.2. El beneficiario efectivo en arts. 10 al 12 de Convenios bajo el MC OCDE	46
2.2.1 Tratamiento a las rentas provenientes de dividendos.	47
2.2.2 Tratamiento a las rentas provenientes de intereses.....	51
2.2.3 Tratamiento a las rentas provenientes de regalías.	55
2.3 CDI's firmados por Ecuador.	57
2.4. Los vehículos societarios y los intentos de control a los mismos.	60
2.4.1 Recomendaciones de la FATF.....	61
2.4.2 Acciones conjuntas entre autoridades y sujetos de la sociedad, Ley FATCA	67
2.4.3 Esfuerzos en la transparencia fiscal y los regímenes de menor imposición.	71
2.4.4 Beneficiario efectivo en paraísos fiscales: Virgin Islands y Cayman Islands	73
2.5. Tratamiento en Cortes Internacionales del concepto	76
2.6 Interpretación actual y estado del concepto beneficiario efectivo bajo los comentarios y propuestas al MC OCDE	80
2.7 Elementos del Beneficiario efectivo	83
3. CAPITULO III Tratamiento en el Ecuador al concepto Beneficiario Efectivo	85

3.1 Normativa interna Ecuador para identificar al beneficiario efectivo	85
3.2 Acercamiento de las autoridades de control ecuatorianas.....	88
3.3 Fiscalidad Internacional del SRI – Consulta.	91
3.3.1 Certificado de residencia fiscal	93
3.3.2 Informe de auditores independientes.....	95
3.4 Cláusula de intercambio de información	98
4. Conclusiones y recomendaciones	100
Bibliografía.....	105
Plexo normativo y convenios internacionales.	110
ANEXO I.....	114
ANEXO II.....	124

Introducción

El presente trabajo es fruto de una recopilación doctrinaria intensa sobre la problemática que gira alrededor de la aplicación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición guiados bajo el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico. En específico, se puede verificar que, actualmente, existen ciertas discrepancias conceptuales nacidas sobre el entendimiento de la noción del Beneficiario Efectivo en los artículos 10, 11 y 12 de dichos acuerdos internacionales.

En este sentido, y para aprovechar las disposiciones contenidas en este tipo de convenio, es particularmente importante entender al concepto en cuestión. De cual dependerá la correcta aplicación de los acuerdos internacionales sobre la materia y de las retenciones dispuestas para los pagos, entre sujetos residentes de los Estados contratantes, realizados en transacciones relativas al pago de dividendos, intereses y regalías.

Reconociendo que la temática es reciente y no se ha logrado identificar a un beneficiario efectivo de las transacciones descritas en nuestro país, esta investigación gira en relación a la siguiente pregunta: ¿Puede éste concepto, al no ser totalmente entendido, resultar en una errónea aplicación de los convenios sobre la materia en los pagos de cánones, intereses o dividendos a un residente de un Estado contratante?

De esta forma, al estar parcialmente perfeccionado, es de una importancia sublime para el comercio global el desarrollo y la definición del concepto. Es de allí que, parte el interés del autor, es la de realizar un trabajo crítico sobre la materia, trazando el camino por teoría de diferentes autores, organismos internacionales y administraciones tributarias de carácter nacional e internacional. Lo último con la intención de ayudar a plantear un abarcamiento coherente tanto para signatarios de convenios como para los sujetos que los aplican.

Ahora bien, en la actual investigación se intentará probar la siguiente hipótesis: el Beneficiario efectivo, en los tratados sobre la materia, al no encontrarse desarrollado internacionalmente, y peor aún, localmente, genera que en transacciones de pago de dividendos, intereses o regalías se puedan otorgar beneficios del convenios a sujetos no residentes en los Estados firmantes del mismo y posiblemente configurarse un *treaty shopping*.

Para abordar la problemática señalada, éste estudio se encuentra dividido en tres grandes secciones y una última que contiene el pensamiento y recomendaciones del autor. Éstas intentarán desmitificar al tratamiento sobre la noción que nos convoca. En este sentido, el primero de los capítulos tiene una función introductoria a la temática, con énfasis en la globalización y sus efectos en el derecho tributario.

Por otro lado, en el segundo acápite, se trata de llenar al concepto de beneficiario efectivo, enmarcando la noción al pago de cánones, intereses y regalías en transacciones que involucran aplicación de un convenio tributario sobre la materia. En esas líneas, se intentará colocar al lector en el centro de discusión y guiar su lectura bajo cuestiones recientes sobre la noción que nos convoca, haciendo referencias continuas a normativa internacional, doctrina y ejemplificaciones prácticas.

Finalmente, en el tercero de los capítulos, se centrará en el planteamiento a la normativa nacional y el tratamiento que ejercen las instituciones ecuatorianas para llegar a conocer al beneficiario efectivo. Destacando, por otro lado, que la información en cuestión es todavía muy rudimentaria en nuestro país (en toda la normativa relacionada solo se trata al concepto una vez). Sin embargo nos ayudará a reforzar la hipótesis planteada, observando ciertos problemas actuales que también se verifican en otros Estados signatarios, lo que causa congelamiento parcial de los ideales de los convenios: evitar la doble imposición y la evasión tributaria.

Cabe señalar que la presente tesina tiene una altísima carga investigativa y doctrinaria de por medio. Asimismo, el autor ha enfatizado en no engendrar una obra rígida de repostería para biblioteca. Razón por la cual, la actual obra es muy exigente al momento de presentar la temática, con el objetivo de constituirse en una fuente de consulta para sujetos y empresas de carácter nacional e internacional. En otras palabras, se presenta al lector trabajo práctico de la mano con una investigación teórica profunda, el cual contiene cuantiosas fuentes actualizadas, respetadas y diversas.

1. CAPÍTULO I: Globalización, Derecho Internacional Tributario, doble imposición y los Convenios Internacionales sobre la materia.

El presente capítulo introduce la materia de estudio, en particular donde se encuentran los sujetos tributarios sobre los cuales se desarrolla la tesina. Además, del contacto de ellos bajo la lupa de la normativa interna y externa de los Estados. Sin lugar a dudas, el caso surge como consecuencia lógica del boom comercial a nivel mundial y el continuo intento de las administraciones tributarias de cargar impositivamente a los réditos producidos en sus territorios o en la residencia de sus sujetos pasivos (o contribuyentes).

En ese contexto, el derecho internacional tributario, a través de los Convenios, surge como rama propicia del derecho para controlar la evasión fiscal y, a la vez, constreñirse a una sola imposición sobre esas rentas que pueden estar atadas a dos jurisdicciones. De esta forma, los objetivos del capítulo serán los de profundizar en: 1) el nacimiento de los Convenios para evitar la doble imposición internacional; 2) el tratamiento impositivo que dan los Estados a las rentas en esas situaciones donde nos encontramos con un mundo menos separado; y, 3) donde las sociedades son más relucientes a crear estrategias de negocios globales.

1.1. La globalización y sus efectos en materia tributaria

En la coyuntura actual, el comercio no descansa y las sociedades involucradas expanden sus negocios a lugares cada vez más remotos, buscando insertar sus productos y servicios en múltiples países con el objetivo de ampliar su presencia y capital. En otras palabras, esto es lo que conocemos como “globalización”. En ella, los mercados rebasan las fronteras nacionales y las administraciones tributarias tradicionales son retadas por tendencias innovadoras y recientes, empleadas por los sujetos tributarios.

Podemos indicar que la globalización, en términos generales, hace referencia al aumento exponencial del comercio entre países o una “creciente interdependencia existente [entre] Estados como resultado de la intensificación del volumen y tipos de operaciones transnacionales sobre bienes, servicios y flujos de inversión y capital”.¹ En este ámbito, podemos percibir que las transacciones comerciales se han consolidado internacionalmente y los sujetos económicos realizan un sinnúmero de negocios que involucran el paso transfronterizo de bienes, servicios y, por ende, de capitales.

De esta forma, con la confluencia de un intercambio interestatal producido dentro de dicha etapa global, se genera, en los confines de los países, cierta incertidumbre respecto al tratamiento que debe darse a los ingresos expuestos a esas transacciones. Lo anterior, sobresale al percibir que en mayor medida la normativa interna tributaria, en sus inicios, fue diseñada para el tráfico creado por residentes de un único Estado, dentro del mismo.

Sobre este asunto, Graham indica que la globalización es un factor determinante en la nueva concepción a la normativa tributaria de cada uno de los países, al indicar que “[you] totally ignore a fundamental change that comes with globalization: the notion of nation is becoming less important”.² Tal es el efecto ocasionado por la globalización que, en el momento actual, las economías se encuentran entrelazadas hasta el punto que se ha vuelto complejo distinguir productos procedentes en su totalidad de una sola jurisdicción determinada, mas bien, éstos y sus partes derivan de varios países (considerando: materiales, mano de obra, asistencia, entre otras.)

Como refuerzo a lo anterior, cabe soslayar que la globalización también ha sacudido el ambiente empresarial, donde un gran abanico de compañías se han tornado multinacionales y se plantean nuevas estrategias tributarias. Esto ocasiona, a la vez, que los productos de éstas sean cada vez menos originarios de un determinado territorio. A manera de ejemplo,

¹ Véase en: José Calderón, “La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI”, España: *Instituto de Estudios Fiscales*, 2004, pág. 5.

² John Graham, en *Manual de Derecho Tributario internacional* de Uckmar, Víctor, *et al.*, Bogotá: Temis, 2010, pág. 9.

Tenzi señala “[*multinationals*] may produce raw materials in countries A and B, convert them into intermediate products in countries C and D, and use them to produce finished products in country E from which these products are exported to other countries.”³

Acotando la frase, podemos señalar que lo mismo sucede con los servicios, prestados ya sea por personas naturales o jurídicas, los cuales podrían ser entregados como un producto final. Sin embargo, estos se alcanzan con asesoría de personas residentes de diferentes Estados. Por esta causa, se puede alegar que, en dichas circunstancias, estaríamos frente a bienes y servicios producidos “en el mundo”, con lo cual se ratifica la idea de Graham y nos introduce a la idea de eliminación de fronteras.

Para Vallejo y Gutiérrez, el proceso de globalización, además de lo señalado, introduce como resultado un desvanecimiento de fronteras estatales hasta casi desaparecer.⁴ Esta idea confluye con lo expresado por Tenzi en su obra sobre globalización. Éste último señala que la globalización ha incrementado el número de actores en la relación impositiva y en la competencia tributaria entre Estados. Como verificación de lo expuesto anteriormente, tenemos actitudes de países que, con el fin de volverse fiscalmente más atractivos hacia las inversiones, utilizan un proceso de exportación de su carga tributaria a otros países.⁵

En este contexto, existen algunas jurisdicciones que han abusado de dicha oportunidad, creando cierta disparidad en la relación tributaria internacional. Éstas últimas son las conocidas como paraísos fiscales; jurisdicciones que, con el objetivo de atraer capitales, convierten a su normativa tributaria en reglas totalmente laxas que no logran equipararse con jurisdicciones tradicionales. (este tema se tratará con más profundidad adelante en el presente trabajo).

³ Vito Tanzi, “Globalization, Tax Competition by the Future”, en *Curso de Derecho Tributario Internacional*, coordinador Victor Uckmar, Bogotá: Temis, Tomo I, 2003, pág., 21.

⁴ Cfr. José Vallejo y Manuel Gutiérrez, “Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes”, *Internacionalización de las inversiones* de Miguel Collado, et al. Barcelona: Bosch, 2009, pág. 58.

⁵ Cfr. Vito Tanzi, “Globalization, Tax Competition by the Future”, en *Curso de Derecho Tributario Internacional*, coordinador Victor Uckmar, Bogotá: Temis, Tomo I, 2003, pág. 35.

Sin llegar al extremo anterior, la competencia tributaria se ha convertido en un elemento de disminución sistemática de los tipos o porcentajes impositivos para competir a nivel Estatal por las inversiones. Podemos señalar el caso ecuatoriano a manera de ejemplo, en el cual el porcentaje de impuesto sobre las rentas se redujo del 25% en el año 2010 al 22% en la actualidad. La reducción de la tarifa fue consecuencia de la Disposición Transitoria primera del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI):

La reducción de la tarifa del impuesto a la Renta de Sociedades contemplada en la reforma al Art. 37 de la ley de Régimen Tributario Interno, se aplicará de forma progresiva en los siguientes términos:

Durante el ejercicio fiscal 2011, la tarifa impositiva será del 24%.

Durante el ejercicio fiscal 2012, la tarifa impositiva será del 23%.

A partir del ejercicio fiscal 2013, en adelante, la tarifa impositiva será del 22%.⁶

De la misma forma, se puede advertir la concepción de un reciente e insólito escenario tributario económico, con la coexistencia principal de dos circunstancias, “la generalización de las inversiones transnacionales y de la empresa transnacional como elemento subjetivo de las relaciones económicas, y por otro, el mantenimiento de las soberanías fiscales nacionales.”⁷ Advirtiendo que algunos Estados han priorizado su política fiscal mermando la económica, y viceversa.

En el mismo sentido, algunos doctrinarios como Uckmar, se han pronunciado indicando que, tradicionalmente, el derecho tributario ha consistido en la política de Estados-Naciones, estructurados en su mayoría a inicios del siglo XIX, de considerar a la imposición fiscal como un atributo fundamental de su soberanía. Lo cual, para el mismo autor, es el “gran obstáculo a la evolución del derecho tributario internacional”.⁸

⁶ Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, Disposición Transitoria primera, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 351 del 29 de diciembre de 2010.

⁷ José Vallejo y Manuel Gutiérrez, “Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes”, *Internacionalización de las inversiones* de Miguel Collado, *et al.* Barcelona: Bosch, 2009, pág. 58.

⁸ Víctor Uckmar, *et al.*, *Manual de Derecho Tributario internacional*, Bogotá: Temis, 2010, pág. 4.

Desde un punto de vista objetivo, el desarrollo normativo actual tiende a generar una suerte de tributación internacional. Es allí donde el hecho imponible, al ser interestatal, es gravado con un único tributo, sea en el país de origen o de destino de los ingresos. El objetivo, detrás del avance provocado por la globalización, es el de alcanzar, con normativa tributaria, a los movimientos económicos de un abrumador tipo de comercio, para el cual se volvió un requisito *sine qua non* el robustecimiento del derecho tributario nacional e internacional.

1.2. El Derecho Internacional Tributario

La doctrina identifica al Derecho Internacional Tributario como el “derecho que en parte limita y en parte modifica las normas de las leyes tributarias nacionales [...] en función de la peculiaridad de los supuestos de hecho que se manifiestan fuera de las fronteras nacionales.”⁹ Lo anterior desarrollado con el objetivo de alcanzar a las tendencias actuales en los negocios, con la contribución de normas internas innovadoras que no lleguen a convertirse en un barrera dentro del comercio. A la vez, protegiendo los ingresos tributarios que reciben cada una de las jurisdicciones, con la respectiva prevención de una posible evasión fiscal.

Para Villegas, el fin del Derecho Internacional Tributario es “estudiar las normas que corresponde aplicar cuando dos o más naciones o entes supranacionales integrados entren en contacto por motivos de distinta índole.”¹⁰ Podemos enfatizar que, ésta rama del derecho está íntimamente relacionada con la intención de las autoridades administrativas, de cada uno de los países involucrados, de evitar una doble imposición, la evasión o la elusión fiscal de sus los contribuyentes.

⁹ Klaus Vogel, “Derecho Tributario Internacional”, *Tratado de Derecho Tributario*, dirigido por Andrea Amatucci, Bogotá: Temis, 2001, pág. 710.

¹⁰ Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 8va. ed. Buenos Aires: Astrea, 2003, pág. 608.

En el mismo ámbito, Buhler sostiene que el derecho internacional tributario tiene dos acepciones: a) una amplia, la cual incluye normas de carácter internacional y otras de carácter nacional llamadas a tener una trascendencia internacional; y, b) en sentido estricto, donde se habla de normas únicamente que tienen un origen y connotación internacional.¹¹ Son en éstos dos ámbitos en los cuales los contribuyentes intentan colegir sus actividades para aplicarlos en sus transacciones. En especial para efectos de este trabajo se estudiará la segunda acepción que, tradicionalmente, abarca los acuerdos o convenios internacionales en materia tributaria.

De esta forma, se torna significativo destacar que, en la mayoría de países de régimen constitucional, los acuerdos internacionales son jerárquicamente superiores a la normativa ordinaria de cada país, por lo que “en el derecho tributario internacional no existen [...] normas de conflicto.”¹² En este ámbito, el mismo autor exterioriza que el legislador puede o no, a través de ley y analizando cada caso, excluir de gravamen a hechos imponderables que sucedan en el exterior o, a la vez, someterlos a una carga fiscal distinta.

Además, es imperioso señalar que doctrina especializada como Vogel respalda la idea que jurídicamente no existe un conflicto normativo como tal, ya que las autoridades administrativas de cada país aplicarán o no el derecho extranjero dentro de su ordenamiento jurídico según su parecer.¹³ Sin embargo, algunos autores como Montaña confrontan este punto, identificando al derecho internacional tributario como “un derecho de conflicto, de colisión, en donde la pugna se plantea por concurrencia de varias normas [...]”¹⁴

Sin desmerecer la obra del autor ecuatoriano, se debe marcar que no estamos frente a un conflicto jurídico, ni peor aún frente a una colisión normativa como erróneamente señala

¹¹ Cfr. Ottmar Buhler, *Principios del Derecho Internacional Tributario*, Madrid: Derecho Financiero, 1968, pág. 5.

¹² Klaus Vogel, “Derecho Tributario Internacional”, *Tratado de Derecho Tributario*, dirigido por Andrea Amatucci, Bogotá: Temis, 2001, pág. 711.

¹³ Cfr. Klaus Vogel, “Derecho Tributario Internacional”, *Tratado de Derecho Tributario*, dirigido por Andrea Amatucci, Bogotá: Temis, 2001, pág. 711.

¹⁴ César Montaña, *El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional*, Quito: Corporación Editora Nacional, 1999, pág. 19.

en su obra. El encuentro de la normativa tributaria internacional con la nacional es un asunto de conflicto económico, que afecta tanto a contribuyentes como Estados y es conocido internacionalmente por doctrinarios como el fenómeno de la doble imposición, tema tratado en la siguiente sección.

Entonces podemos conceptualizar el Derecho Internacional Tributario como uno de los mecanismos jurídicos con los cuales los Estados, a través de sus administraciones tributarias soberanas, intentan influir sobre tres puntos específicos: a) globalización de las rentas b) flujo de capitales generados a partir de actividades mercantiles y c) doble imposición y evasión/elusión fiscal. En este sentido, estudiosos de la materia han señalado que este derecho está compuesto de tres elementos básicos:

- Normativa de derecho internacional, contractual (convenios).
- Normativa de derecho de la comunidad internacional (resoluciones).
- Normas de derecho interno.¹⁵

Asimismo, Villegas percata al lector sobre la temática e indica los elementos generales de éste derecho, indicando que se encuentra compuesto de “a) Tratados colectivos de derecho internacional tributario [...] que establecen los Estados para regular aspectos tributarios comunes [...] b) Tratados de doble imposición (generalmente bilaterales) [...] c) Normas internas destinadas a tener efectos en el exterior.”¹⁶

En este sentido, Sacchetto soslaya que la fuente palpable y creadora del Derecho Internacional Tributario, entre Estados, son los convenios o tratados. Éstos pueden ser únicamente de dos tipos: bilaterales o multilaterales, los primeros entre dos partes (países

¹⁵ Klaus Vogel, “Derecho Tributario Internacional”, *Tratado de Derecho Tributario*, dirigido por Andrea Amatucci, Bogotá: Temis, 2001, pág. 705.

¹⁶ Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 8va. ed. Buenos Aires: Astrea, 2003, pág. 611.

con soberanía independiente) y los segundos cuando el número es superior a tres (por lo general enmarcados dentro de una Comunidad de países).¹⁷

Cabe señalar que, el Derecho Internacional Tributario, al ser una rama del Derecho Internacional, pende de las fuentes del último. En este sentido, es importante señalar como fuente cardinal en materia Internacional el Estatuto de la Corte Internacional de Justicia, el cual en su artículo 38 establece como fuentes a:

- a. *international conventions, whether general or particular, establishing rules expressly recognized by the contesting states;*
- b. *international custom, as evidence of a general practice accepted as law;*
- c. *the general principles of law recognized by civilized nations;*
- d. *subject to the provisions of Article 59, judicial decisions and the teachings of the most highly qualified publicists of the various nations, as subsidiary means for the determination of rules of law.*¹⁸

Con este antecedente podemos observar que el tratamiento otorgado al Derecho Internacional Tributario no puede ser específico. Es decir, se debe analizar de manera general o global con el de su rama madre (el Derecho Internacional). La idea se refuerza con lo señalado por Sacchetto, quien indica que “es inevitable observar el tratamiento ‘parcial’ del tema [*Derecho Internacional Tributario*] solamente bajo las fuentes internacionales obliga a prescindir de la mayor parte de las cuestiones”¹⁹

En relación a los convenios o tratados como fuente creadora de ley internacional, Dixon oportunamente señala que “[...] *International conventions, or treaties, are the only way States can create international law consciously.*”²⁰ En el mismo sentido, al estar frente a una fuente escrita, se permite a los Estados acordar específicamente sus voluntades. Por

¹⁷ Claudio Sacchetto, “Las fuentes del Derecho Internacional Tributario”, *Curso de Derecho Tributario Internacional*, coordinador Victor Uckmar, Bogotá: Temis, Tomo I, 2003, pág. 41.

¹⁸ International Court of Justice, *Statute of the International Court of Justice*, <http://www.icj-cij.org/documents/index.php?p1=4&p2=2&p3=0> (acceso 02/02/2014)

¹⁹ Claudio Sacchetto, “Las fuentes del Derecho Internacional Tributario”, *Curso de Derecho Tributario Internacional*, coordinador Victor Uckmar, Bogotá: Temis, Tomo I, 2003, pág. 37-38.

²⁰ Martin Dixon, *Textbook on International Law*, 7ma. Ed. Oxford: Oxford University Press, 2013, pág. 28.

ello, para temas impositivos, pueden determinar “límites sobre el propio ejercicio de su poder tributario”.²¹

Ampliando el concepto anterior, podemos señalar que el poder tributario forma parte de la facultad de imperio de los Estados. Los cuales fueron dotados, por pedido del pueblo, con una potestad tributaria para que los mismos puedan “exigir contribuciones a las personas que se hallan en su jurisdicción. [...] Este poder es de naturaleza política, es expresión de la soberanía; es un poder inherente al de gobernar, porque no hay gobierno sin tributos”.²²

En este sentido, se da a conocer a la naturaleza de los convenios, la cual es “asimilable a la contractual (o negocial) [*donde*] dos o más Estados [...] deciden regular directamente una determinada materia según los principios que consideran más oportunos”.²³ Bajo esta órbita, podemos asimilar a los Estados contratantes como simples personas naturales que deciden obligarse mutuamente a cumplir lo pactado en un contrato.

En definitiva, se puede percibir a los convenios como el eje central en el Derecho Internacional Tributario. Siendo los mecanismos más oportunos para que los Estados se conviertan en legisladores del ámbito internacional y anexas, con carácter jerárquicamente superior, normas que vinculan a los contratantes. En específico, conectando a las transacciones imponibles con las cargas tributarias que tendrán lugar dentro de un nuevo “territorio común”, el creado por las fronteras de territorios/naciones suscriptores del tratado.

²¹ José Calderón, “La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI”, España: *Instituto de Estudios Fiscales*, 2004, pág. 8.

²² Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 8va. ed. Buenos Aires: Astrea, 2003, págs. 153-154.

²³ Claudio Sacchetto, “Las fuentes del Derecho Internacional Tributario”, *Curso de Derecho Tributario Internacional*, coordinador Victor Uckmar, Bogotá: Temis, Tomo I, 2003, pág. 41.

1.3. La doble imposición internacional

Como se ha señalado en líneas anteriores, la rápida expansión de la economía mundial ha ocasionado que tanto Estados como contribuyentes se vean en necesidad de abordar el tema de una tributación internacional. Por esta causa, desde inicios de 1920, la Sociedad de Naciones promovió convenios para evitar la doble imposición sobre las rentas y otros impuestos. Con un énfasis especial en la restricción de una doble carga impositiva sobre los contribuyentes y con enfoque en “las actividades desarrolladas en el ámbito de varios Estados respecto de los sujetos residentes de un Estado y que percibían réditos provenientes de otro Estado.”²⁴

Posteriormente, tras la Segunda Guerra Mundial, con el tratado de Roma en un principio y la subsiguiente formación de la Unión Europea en su tratado constitutivo, se introduce la necesidad directa de conseguir acuerdos para la supresión de la doble imposición entre los nacionales de cada Estado firmante, tal como lo señala su Art. 293: “Los Estados miembros entablarán, en tanto sea necesario, negociaciones entre sí, a fin de asegurar en favor de sus nacionales: la supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad.”²⁵

Es necesario destacar que, aunque su apariencia parezca obvia, la doble imposición internacional se genera en el cruce de ingresos o rentas entre contribuyentes radicados en distintos Estados. Consecuentemente ésta “*invariably will arise when a taxpayer resident in one country receives income from a source in another country.*”²⁶ La importancia de la aclaración emerge al constatar la existencia de una doble imposición nacional (puede ocurrir en Estados federados, como el de EE.UU. o cuando existe un conflicto de normas internas de carácter nacional) la cual es ajena al presente trabajo.

²⁴ Víctor Uckmar, *et al.*, *Manual de Derecho Tributario internacional*, Bogotá: Temis, 2010, pág. 7.

²⁵ Boletín Oficial del Estado Español, Versión consolidada del *Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea*, Art. 293 http://www.boe.es/legislacion/enlaces/documentos/ue/Trat_EC_consol.pdf (Acceso: 20 de enero de 2014)

²⁶ Michel Glautier y Frederick Bassinger, *A Reference Guide to International Taxation*, EE.UU.: Lexington Books, 1987, pág.166

Como preámbulo, Luchena señala como la causa de la doble imposición internacional, la situación en la que encuentra un contribuyente a impuestos nacionales y externos. En otras palabras cuando existe una intercalación de jurisdicciones fiscales en una esfera internacional.²⁷ Lo que se denomina doctrinariamente como la “superposición en el espacio de dos ámbitos de imposición”.²⁸

En definitiva, el resultado a diagnosticarse debe ser una doble tributación del mismo sujeto, en jurisdicciones tributarias internacionalmente distintas, con poder soberano y dentro de un mismo curso temporal o aplicación simultánea del gravamen. Para doctrina especializada (Uckmar), el hecho se genera:

Cuando las relaciones económicas no se circunscriben a los límites de un determinado Estado sino que se desarrollan más allá de sus fronteras, a menudo asumen relevancia tributaria en diversos Estados. Este concurso de potestades tributarias se traduce en un potencial ‘conflicto positivo de imposición’ generando así el fenómeno conocido como *doble imposición internacional*.²⁹

Asimismo, una de las definiciones más despejadas sobre el concepto de doble imposición internacional, pertenece al especialista tributario Vogel. El autor, en su texto sobre la materia, define al concepto en su sentido jurídico (*international juridical double taxation*) como una secuencia de componentes, donde aclara que si llegase a faltar uno de ellos no se llegaría a engendrar el fenómeno, estos son:

- recaudación de impuestos comparables.
- en dos (o en más) Estados.
- sobre el mismo objeto fiscal.
- y durante el mismo período de tiempo.³⁰

Sin perjuicio de lo anotado, es pertinente enfatizar que no necesariamente se debe tratar sobre el sometimiento a un mismo gravamen en transacciones internacionales. Matizando esta idea, podemos establecer que frente a personas naturales, transnacionales o empresas

²⁷ Cfr. Gracia Luchena, “Internacionalización de las inversiones: Medidas unilaterales de la Legislación Española para el fomento del comercio exterior”, *Internacionalización de las Inversiones* dirigido por Miguel Collado, et al. Barcelona: Bosch, 2009, pág. 58.

²⁸ Luis Del Arco Ruete, *Doble imposición internacional y Derecho Tributario Español*, Madrid: Ministerio de Hacienda, 1977, pág. 48.

²⁹ Víctor Uckmar, et al., *Manual de Derecho Tributario internacional*, Bogotá: Temis, 2010, pág. 90.

³⁰ Klaus Vogel, “Derecho Tributario Internacional”, *Tratado de Derecho Tributario*, dirigido por Andrea Amatucci, Bogotá: Temis, 2001, pág. 714.

extranjeras, los ingresos podrían verse gravados con un impuesto similar en el país de destino de la renta o viceversa. Es decir, no deberá tratarse de exactamente el mismo impuesto, basta con que sea similar.

Una vez detallado el concepto, es oportuno reforzar la idea de que los impuestos deben ser comparables. Es decir, se deben asimilar como iguales sin que se requiera que se trate de una misma denominación. Lo anterior porque puede darse el caso de un impuesto que no existe en la otra jurisdicción, en ese caso, la hipótesis de la doble imposición no cabe. Tal como lo señala Glautier y Bassinger “*where one country imposes a tax that does not exist in the other country, there is no double taxation*”.³¹

De esta forma, se estaría sometiendo a los ingresos del sujeto pasivo a una doble imposición, entendiendo éste término como una aplicación de “*comparable taxes imposed on the same taxpayer with respect to the same subject matter and for identical periods by two or more tax authorities*”.³² Prácticamente se ocasionaría una pérdida del atractivo para la inversión, con el subsiguiente flujo de capitales dirigidos hacia jurisdicciones fiscalmente más tentadoras o estructuradas.

1.3.1. Causas de la doble imposición, el principio de la fuente o territorio y el principio renta global

A priori, es necesario indicar que el presente trabajo comprende únicamente lo relacionado a la doble tributación internacional de impuestos directos, en específico del impuesto sobre la renta. En este ámbito se hace notar al lector que, la doble imposición internacional, puede generarse en cualquier tipo de impuesto (directos o indirectos) dentro de transacciones que han rebasado las fronteras nacionales.

³¹ Michel Glautier y Frederick Bassinger, *A Reference Guide to International Taxation*, EE.UU.: Lexington Books, 1987, pág. 179.

³² Michel Glautier y Frederick Bassinger, *A Reference Guide to International Taxation*, EE.UU.: Lexington Books, 1987, pág. 155.

Como preámbulo, y enmarcando el asunto a tratar, podemos señalar que los Estados, donde los sujetos tributarios efectúan sus transacciones de distinta índole, tienen diversas formas de gravar los ingresos obtenidos por sus contribuyentes. Es así que se vuelve importante la existencia de un debate internacional sobre la justificación para que los Estados se transformen en acreedores de las rentas de los sujetos pasivos. Doctrinariamente se conoce dicha atribución Estatal como potestad tributaria, la cual considera a diversos hechos como imposables y por ello supeditados a un gravamen preestablecido dentro de unas fronteras soberanas.

Según Villegas, los criterios para la fijación de la potestad tributaria derivan de las siguientes cualidades a ser identificadas en el contribuyente: a) Nacionalidad, entendiendo ésta como el vínculo que une a un individuo con el país donde ha nacido. En otras palabras no importa donde se reciban ganancias debe tributar en el país donde se es ciudadano; b) Domicilio, lugar de carácter permanentemente y estable donde el sujeto radica; c) Residencia, lugar donde el sujeto radica sin intención de permanencia definida; d) Establecimiento permanente, instalación en un país para el ejercicio de un actividad económica por parte de un extranjero (agencias, oficinas, etc.); e) Fuente, donde está la fuente productora de ingresos.³³

Estos criterios en la actualidad, algunos volátiles o variables, se traducen principalmente en el criterio de la fuente de riqueza o de renta, entendiendo a ella como la imposición sobre todo tipo de rentas obtenidas por el sujeto pasivo. De este modo, para efectos del presente trabajo, identificamos dos corrientes o principios que abrazan a todos estos criterios determinantes de la potestad tributaria. El primero, que abarcaría los literales a), b), c) y d), lo que llamaremos como renta mundial o global, y el segundo compuesto únicamente del literal e), el cual tradicionalmente es conocido como principio de territorialidad o fuente productora.

³³ Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 8va. ed. Buenos Aires: Astrea, 2003, págs. 614-615.

En este mismo sentido, Vogel clasifica dos tipos de rentas en relación a sus orígenes, las obtenidas en dentro de territorio nacional, conocidas como “rentas internas” o generadas únicamente dentro del territorio de un país determinado (principio de territorialidad o fuente), y; por otro lado, las extranjeras o las “rentas externas” que ingresan de jurisdicciones internacionales hacia un sujeto tributario residente en un país determinado (principio de renta mundial o global).³⁴ La diferencia cobra relevancia en la forma en la que los Estados someten a imposición a este tipo de rentas, o fuentes del impuesto.

Actualmente, la mayor parte de los países someten a gravamen a las “rentas globales” de sus sujetos pasivos³⁵ (personas naturales o jurídicas residentes o no residentes). Profundizando en este aspecto, podemos señalar que la globalidad comprende la totalidad del ingreso obtenido mundialmente, de origen nacional o extranjero, percibido por un residente tributario o un no residente (al cual la imposición se le realiza mediante retenciones en la fuente o conocido en inglés como *tax withholding*).

Sin embargo, el mismo autor nos indica que en algunas jurisdicciones, a modo de ejemplo, se someten a imposición únicamente las rentas de fuente territorial como en “Argentina, Hong Kong, Kenia, Zambia y Uruguay. En el caso de personas jurídicas (entidades), también Brasil y Francia gravan solo las rentas nacionales; ambos países sujetan a gravamen las rentas producidas en el extranjero solo en el caso de las personas físicas.”³⁶

La característica anterior podría generar atracciones y escepticismos para los inversores y para las demás administraciones tributarias globales, respectivamente. Ampliando lo dicho, si únicamente se grava el ingreso territorial, al domiciliar una compañía con operaciones globales la renta que llegaría de esos países, en principio, no sería sometida a

³⁴ Cfr. Klaus Vogel, “Derecho Tributario Internacional”, *Tratado de Derecho Tributario*, dirigido por Andrea Amatucci, Bogotá: Temis, 2001, pág. 714.

³⁵ Cfr. Klaus Vogel, “Derecho Tributario Internacional”, *Tratado de Derecho Tributario*, dirigido por Andrea Amatucci, Bogotá: Temis, 2001, págs. 713-714.

³⁶ Klaus Vogel, “Derecho Tributario Internacional”, *Tratado de Derecho Tributario*, dirigido por Andrea Amatucci, Bogotá: Temis, 2001, pág.714.

imposición, lo cual produciría una mayor utilidad para la compañía. Ahora bien, se podría también estar generando una elusión de impuestos, al constatar que en algunos países las rentas de operaciones dirigidas al extranjero, no se verían gravadas tampoco en el país de origen, como en el caso de dividendos.

De la misma forma, es necesario advertir que ambos principios, territorialidad y renta global, no son excluyentes entre sí. Es decir, son compatibles y en la mayor parte de países se reserva el principio de territorialidad para los no residentes y el de renta mundial para los sujetos con una mayor vinculación personal o económica con el país de origen de la renta gravada.³⁷

En renombrada doctrina tributaria (Albert Radler) se precisa una clasificación de las causas de la doble imposición internacional. Éstas son, de cierta manera, una ecuación determinante en el origen específico del tema, el cual se enmarca dentro de tres hipótesis que tienen como factor común la divergencia de dos ordenamientos en la imposición de rentas:

- (i) contraste entre dos ordenamientos, uno de los cuales adopta el criterio de conexión personal [*renta global*] y el otro, un criterio de conexión objetivo [*renta territorial*];
- (ii) contraste entre dos ordenamientos que adoptan ambos un criterio de conexión personal [*renta territorial*] pero de manera tal que cada uno de ellos consideran a un determinado sujeto dentro del ámbito de su propia jurisdicción fiscal;
- (iii) contraste entre dos ordenamientos que adoptan ambos un criterio de conexión objetivo [*renta territorial*] pero de manera tal que cada uno de ellos considera un determinado bien o renta como existentes o producidos en el ámbito de su propio territorio.³⁸

La temática puede parecer muy sofisticada y lo que sucede en el fenómeno de doble imposición internacional, tal como lo señala Radler, podría dar a pensar que no es aplicable en la vida cotidiana de las administraciones tributarias. Sin embargo, en el entorno mundial (con globalización de por medio) pueden ocasionarse colisiones múltiples y habituales

³⁷ Crf. 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”, *Fiscalidad internacional* dirigido por Fernando Serrano, Antón, Madrid: CEF, 2007, págs.. 230 a 235.

³⁸ Albert Radler, tomado de Uckmar, Víctor, *et al.*, *Manual de Derecho Tributario internacional*, Bogotá: Temis, 2010, pág. 90.

entre políticas fiscales nacionales afectando los ingresos de los sujetos pasivos, como desarrolla Carmona, en la actualidad:

Es frecuente [...] que dos soberanías fiscales distintas coincidan sobre una determinada persona, renta, transacción o bien (como es obvio, lo más frecuente será que una renta obtenida por un inversor no residente en el país de la fuente sea gravada en atención a las normas de éste y a su vez vuelve a ser en virtud de la legislación del país de su residencia), pretendiendo ambas jurisdicciones su tributación y, en consecuencia, generando o pudiendo generar supuestos de doble imposición internacional.³⁹

Ahora bien, y como indica Glautier, la doble imposición no debe confundirse con la simple tributación interestatal, la cual es ajena al presente trabajo y no se enfoca sobre el mismo hecho imponible internacional. En este sentido, el autor destaca que, para que la doble imposición internacional se configure deben existir al menos cinco elementos o criterios necesarios que generan un brecha de justicia tributaria:

- a. Las autoridades tributarias en conflicto deben tener un poder tributario soberano;
- b. El contribuyente debe ser el mismo;
- c. El evento tributario debe ser el mismo;
- d. El período de tributación debe ser el mismo; y,
- e. La naturaleza del tributo debe ser el mismo.⁴⁰

En relación a las autoridades tributarias en conflicto, éstas deben ser dos o más jurisdicciones distintas con poderes soberanos independientes (poder que radicaría en los congresos o asambleas) que les faculte para crear, modificar o extinguir tributos dentro de un territorio determinado. Este punto se relaciona con el siguiente y la necesidad de existencia de un mismo sujeto de impuesto, el cual debe distinguirse en dicho territorio soberano como contribuyente, ya sea bajo el principio de renta generada en territorio nacional o global.

³⁹ Néstor Carmona, “Medidas Convencionales para el fomento de la actividad exterior: Los convenios para evitar la doble imposición”, *Internacionalización de las Inversiones* dirigido por Miguel Collado, *et al.* Barcelona: Bosch, 2009, pág. 140.

⁴⁰ Cfr. Michel Glautier y Frederick Bassinger, *A Reference Guide to International Taxation*, EE.UU.: Lexington Books, 1987, págs. 156-158.

Aclarando, podemos añadir que no existirá una persona-sujeto tributario, si en ambos Estados no es considerado como sujeto de imposición en base a la normativa del país (sea por permanencia o por ingresos recibidos dentro del territorio). Cabe destacar que si no concurre esta identidad subjetiva y se genera una doble imposición a distintos sujetos estaremos frente a lo que la doctrina señala como doble imposición *económica*⁴¹, la cual es distinta a la jurídica que atañe en este trabajo.

En el mismo análisis cabe señalar que, el evento tributario por el cual se genera un gravamen, debe ser equivalente. En este punto se debe observar a la transacción o hecho generador de un tributo para los Estados (ingresos de sujetos ya sea por regalías, dividendos, servicios, entre otros), o en otras palabras, unidad en el presupuesto de hecho. Adicionalmente, se debe distinguir que el evento tributario debe ser gravado por un tributo similar, o el cual opere de la misma forma en ambos Estados, con observancia de la naturaleza impositiva para verificar su comparabilidad. Por último, dentro de los elementos tenemos que el período de pago o tributación del impuesto comparable generado, debe ser recaudado dentro de un mismo período fiscal del sujeto a dicho impuesto.

Por otro lado, puede originarse una situación contraria cuando no se reúnen ninguno de los anteriores conceptos, por lo que no estaríamos frente a una doble imposición, ocasionando la no sujeción a imposición de las rentas. Esto sucede cuando en el Estado fuente ni en el de destino se grava, lo que ocasiona una evasión fiscal o en algunos casos elusión fiscal.

Este escenario se traduciría al momento en el que en el Estado de destino no se grave a rentas provenientes del extranjero y el Estado de fuente no se grave a las rentas que sean enviadas a una jurisdicción extranjera. (A breves rasgos podemos identificar este escenario en la figura 2 del capítulo 2).

⁴¹ Véase en Víctor Uckmar, *et al.*, *Manual de Derecho Tributario internacional*, Bogotá: Temis, 2010, pág. 91.

1.3.2. Corrección de la doble imposición internacional

Como hemos visto, en una era de globalización, la doble imposición internacional es cada vez más frecuente, causando por un lado un detrimento de rentas de los sujetos pasivos o contribuyentes y por otro, la disminución del atractivo económico en ciertas jurisdicciones que no pueden controlarla. Por tanto, se vuelve un imperativo fiscal el prescindir o reducir dichos problemas para no distanciarse del crecimiento e interconexión económica.

Para Almudí, la doble imposición internacional puede ser corregida, total o parcialmente, con ciertas acciones que tomen los Estados, señalando que pueden darse “medidas de carácter multilateral [*directivas comunitarias*], bilateral (convenios para evitar la doble imposición internacional) o interno”.⁴² Desde otra perspectiva es preciso señalar que, tal como identifica Glautier y Bassinger, únicamente existen dos formas para evitar la doble imposición internacional.⁴³ El primero, que trataremos en este acápite, conocido como el dispense unilateral tributario (método unitario, medida unilateral o procedimientos internos) y el segundo el conferido por acuerdos bilaterales o multilaterales en materia tributaria (método bilateral), que será tratado en el siguiente acápite y es el objeto central de este trabajo.

En el mismo sentido, Luchena advierte que las políticas tributarias actuales tienen el objetivo de corregir el fenómeno de la doble imposición argumentando que las soluciones para hacerlo se agrupan en: 1) medidas unilaterales tomadas por cada Estado, 2) aquellas que tienen su origen en Tratados internacionales; e introduce además una 3) llamada armonización fiscal. Ésta última tendiente a adoptar normas únicas en el campo tributario

⁴² José Almudí, “La residencia de las personas jurídicas en el ordenamiento tributario español y en los convenios para evitar la doble imposición”, *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario*, dirigido por Víctor Uckmar, *et al.*, Bogotá – Napoli: Temis, 2011, pág. 167.

⁴³ Cfr. Michel Glautier y Frederick Bassinger, *A Reference Guide to International Taxation*, EE.UU.: Lexington Books, 1987, pág.159.

internacional adoptadas en el marco de órganos supraestatales como la Comunidad Europea.⁴⁴

Correspondiente al primero de éstos métodos de corrección, podemos diagnosticar que se trata de una práctica originaria del país de residencia del contribuyente, la cual se presenta generalmente, en forma de procedimientos con carácter de crédito tributario o exención para ser utilizados en la contabilidad del sujeto pasivo de la relación tributaria. Por lo general, estos métodos, al no emanar de directivas para evitar la doble imposición, deben ser solicitados por los residentes tributarios de cada país.

Para el tratadista Uckmar, en su Manual sobre la materia, demuestra que actualmente los métodos principales para evitar o atenuar la doble imposición internacional, bajo el escenario del país de residencia, se conocen como medidas que gozan de una especie de carácter bilateral, al involucrar la observancia de lo que ha sucedido en el extranjero para aplicar en el ordenamiento propio de cada país. Estas pueden variar de Estado a Estado y no suelen ser definidas taxativamente, éstas son:

- a. Exención de rentas producidas en el extranjero (mecanismo de abstención total o parcial de gravamen en el Estado de residencia de las rentas obtenidas en el exterior);
- b. Crédito de la imputación (el tributo pagado en el exterior se convierte en crédito tributario al momento de calcular el pago del impuesto en el Estado de residencia, puede ser total o limitado al monto de las rentas obtenidas en el exterior);
- c. Deducción del impuesto extranjero en la renta imponible (cada país grava la totalidad de los ingresos obtenidos producidos dentro o fuera del territorio con la reducción en la base imponible de lo efectivamente pagado como gravamen del otro país);
- d. Alícuota reducida para las rentas producidas en el exterior; y,

⁴⁴ Cfr. Gracia Luchena, “Internacionalización de las inversiones: Medidas unilaterales de la Legislación Española para el fomento del comercio exterior”, *Internacionalización de las Inversiones* dirigido por Miguel Collado, *et al.*, Barcelona: Bosch, 2009, pág. 59.

e. Exención con alícuotas progresivas.⁴⁵

En relación al método unitario para evitar la doble imposición, se puede argumentar que, dentro de las medidas posibles que han sido señaladas, se logra apreciar que “[no] garantizan la plena eliminación de la doble tributación”.⁴⁶ En retrospectiva, puede darse la situación en la cual estas medidas (al no ser acordadas por los Estados e ingresadas en sus ordenamientos) sean simplemente una disminución en la carga tributaria (reducción de la carga impositiva) para el contribuyente, sin desterrar totalmente a un doble gravamen.

De la misma forma, doctrina especializada ratifica lo anterior. Coinciden que éste tipo de método y se lo califica como una medida unilateral para eliminar o mitigar la doble imposición internacional⁴⁷. Acciones que los Estados pueden tomar sin ser acordadas con otro, arrojando como resultado una falta de sintonía que puede ser perjudicial para las operaciones económicas internacionales. En este aspecto, es el tratadista Hoor quien ejemplifica de buena forma, mediante un gráfico, éstas posibles acciones:

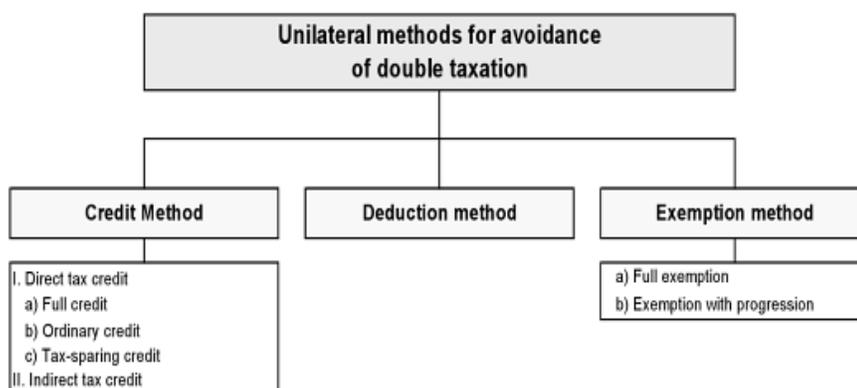


Figura 1

Fuente: Oliver Hoor, *The OECD Model Tax Convention*, Luxemburgo: Juridiques & Fiscales, 2010, pág. 39

⁴⁵ Cfr. Uckmar, Víctor, *et al.*, *Manual de Derecho Tributario internacional*, Bogotá: Temis, 2010, pág. 24. y Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 8va. ed. Buenos Aires: Astrea, 2003, pág. 617.

⁴⁶ Víctor Uckmar, *et al.*, *Manual de Derecho Tributario internacional*, Bogotá: Temis, 2010, pág. 4.

⁴⁷ Cfr. Oliver Hoor, *The OECD Model Tax Convention*, Luxemburgo: Juridiques & Fiscales, 2010, págs. 38 y 39.

Por tanto, si no se llega a garantizar la efectiva supresión de una doble carga tributaria sobre los contribuyentes en relación a sus operaciones transnacionales, se estaría mermando la operatividad del país de destino de dichas operaciones, lo cual es contraproducente para su economía. En este sentido, podemos concluir que el método unitario es, en la mayoría de situaciones, un procedimiento de eliminación parcial de la doble imposición sobre las rentas de los contribuyentes, en donde no se llega a eliminar al doble gravamen sino simplemente reducirlo. De esta forma los Convenio bilaterales que versan sobre la materia se proyectan como una salida a la problemática.

En ese lineamiento doctrinario también encontramos a diversos autores como García Belsunce y Giampietro Borrás, quienes coinciden sobre la necesidad de contar con Convenios que eviten la doble imposición internacional, sobre todo “cuando el objetivo buscado es crear relaciones tributarias entre países desarrollados y países en vías de desarrollo, que tiendan al progreso económico y social de estos últimos, son preferibles los tratados bilaterales.”⁴⁸

1.3.3 La evasión y la elusión fiscal

Es importante señalar que la globalización y el crecimiento económico también pueden desencadenar en prácticas contrarias al derecho tributario y la recaudación Estatal. Estamos hablando de evasión y elusión fiscal, tales tácticas están encaminadas a la “utilización de paraísos fiscales, [...] empresas vinculadas, abuso de tratados, [...] anular carga tributaria de empresas, holdings, megafusiones”⁴⁹, entre otras.

En doctrina especializada, encontramos como definición de estos términos un significado análogo. Sin embargo, para el tratadista Taboada, quien realiza un estudio etimológico de las palabras técnicas derivadas del francés *fraude fiscale* (evasión) y *évasion*

⁴⁸ Tomado de Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 8va. ed. Buenos Aires: Astrea, 2003, pág. 616.

⁴⁹ Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 8va. ed. Buenos Aires: Astrea, 2003, pág. 607.

fiscale (elusión), dependerá de la jurisdicción en que se ventile el asunto. Siendo el primero de los términos parecido al fraude fiscal “violación directa de normas tributarias o infracción tributaria”.⁵⁰ Asimismo, al retratar que no son exactamente iguales al fraude, indica que ambas implican una menor gravedad que el fraude pero que éste término los incluiría bajo su concepción.

Ahora bien, alejándonos a un significado propio de las palabras, encontramos en el la Real Academia Española define ambos conceptos, donde se observa que la palabra evadir tiene insinuación de ilegalidad de por medio “sacar ilegalmente de un país dinero o cualquier tipo de bienes.”⁵¹ En contrapartida, eludir no está ligada a misma connotación y es establecida como el “evitar con astucia una dificultad o una obligación. *Eludir el problema. Eludir impuestos.*”⁵²

Por lo tanto, la distinción dada nos hace concluir que la evasión comprende una infracción tributaria (mayor o menor dependerá del caso) de por medio. Mientras que elusión estaría relacionada a encontrar el vacío legal para la obtención de un rédito económico superior al que se recibiría en caso de gravar los ingresos, sin llegar a ser ilegal se estaría mermando la potestad tributaria del Estado sobre esos ingresos.

En este sentido, el doctrinario Riverio, propone que la elusión puede producirse luego de utilizar técnicas basadas en “[1] el traslado o desplazamiento de beneficios [...] [2] en la utilización de CDI por entidades situadas en terceras jurisdicciones [...] [3] exceptuar ciertos beneficios o patrimonios de la base imponible total [...]”⁵³ Para temas de este trabajo pondremos énfasis en el segundo de éstos mecanismos.

⁵⁰ Carlos Taboada, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Valladolid: Lex Nova, 2009, págs.. 203 y 204

⁵¹ Real Academia Española, *Diccionario de la lengua española*, 22.^a ed., 2001.

⁵² Real Academia Española, *Diccionario de la lengua española*, 22.^a ed., 2001.

⁵³ Ricardo Riveiro, *Paraísos Fiscales, aspectos tributarios y societarios*, Buenos Aires: Integra Internacional, 2001, págs. 171 a 173.

1.3.4 Planificación fiscal

Los actos o mecanismos señalados anteriormente se diferencian radicalmente de una planificación tributaria internacional. En el sentido, podemos señalar que ésta ocurre cuando se localiza una oportunidad legal entre diferentes países para conducir un negocio o localizar a un activo.⁵⁴ En otras palabras estaríamos frente a un estudio pormenorizado de las diferentes alternativas legales dentro de una jurisdicción para tributar lo menos posible dentro del marco legal de la misma.

Para Riveiro, hay una brecha significativa entre la elusión y éste concepto. Lo anterior lo identifica recalando una gran diferencia entre improvisación y planificación fiscal. De esta forma, distingue que la planificación impositiva fiscal es un “plan que reduce la carga tributaria global de la empresa seleccionando la mejor alternativa posible según la legislación nacional de cada una de las jurisdicciones abarcadas.”⁵⁵

Sin embargo, las sociedades deberán recurrir a prácticas que van de la mano con al término que estamos tratando, según el mismo autor, el cual requiere un estudio metodológico que englobe: la estructura básica de los gravámenes, CDIs, precios de transferencia, subcapitalización, retenciones sobre pagos al exterior, establecimientos permanentes, entre otros.⁵⁶

1.4. Convenios Internacionales que tratan sobre la doble imposición

Como introducción al siguiente acápite, es preciso verificar lo señalado por Uckmar, en su recopilación histórica de la evolución sobre la corrección al fenómeno de la doble imposición, cuando dice que fue la Liga de las Naciones en 1923, con el encargo a varios

⁵⁴ Michel Glautier y Frederick Bassinger, *A Reference Guide to International Taxation*, EE.UU.: Lexington Books, 1987, pág. 289.

⁵⁵ Ricardo Riveiro, *Paraísos Fiscales, aspectos tributarios y societarios*, Buenos Aires: Integra Internacional, 2001, pág. 25.

⁵⁶ Cfr. Ricardo Riveiro, *Paraísos Fiscales, aspectos tributarios y societarios*, Buenos Aires: Integra Internacional, 2001, pág. 30 y 31.

expertos internacionales en finanzas públicas para que realicen un informe sobre el tema, la que concluyó que las soluciones para la eliminación de la doble imposición se iban a lograr mediante convenios, que en un principio fueron modelos sobre impuestos directos y sucesiones.

De esta forma realizaremos en esta sección al segundo método, el que se desarrollará en el presente trabajo a más profundidad, este es el de los descargos tributarios generados a partir de convenios en materia tributaria firmados por dos o más países. Dentro de la normativa internacional contractual, alejándose de la tendencia rígida de imposición única, para el año 2010 habían suscrito más de 2500 (según García Prats⁵⁷ el número sobrepasa los 3000) convenios bilaterales que tratan sobre doble imposición.⁵⁸ Lo cual facilita en gran medida el desenvolvimiento de las transacciones internacionales. El criterio también ha sido advertido por la Corte Suprema de Estados Unidos que afirmó:

El objetivo principal del convenio no es el de garantizar un perfecta igualdad de tratamiento –tarea esta prácticamente imposible a la luz de los diversos ordenamientos tributarios de ambas naciones- sino más bien, como se desprende del preámbulo del propio convenio, el de facilitar los intercambios comerciales, por medio de la eliminación de la doble imposición, resultante de la imposición por ambos Estados sobre la misma transacción o sobre la misma renta.⁵⁹

Es tal el avance e interés de los Estados en tornar más atractivas sus economías, remediando sus normativas internas con la generación de acuerdos bilaterales sobre este tema, que hace apenas un poco más de una década (en el año 2001) existían alrededor de 900 convenios de este tipo.⁶⁰ Por lo expuesto, podemos evidenciar claramente que en el período de nueve años (2001- 2010) su número se ha incrementado alrededor del 200%, con lo que se verifica como los Estados han vuelto sus miradas hacia este tipo de relaciones tributarias.

⁵⁷ Véase en Francisco García Prats, “Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición”, España: *Instituto de Estudios Fiscales*, 2009, pág. 102.

⁵⁸ Víctor Uckmar, *et al.*, *Manual de Derecho Tributario internacional*, Bogotá: Temis, 2010, pág. 4.

⁵⁹ Criterio tomado de Víctor Uckmar, “Los Tratados Internacionales en Materia Tributaria”, *Curso de Derecho Tributario Internacional*, coordinador Víctor Uckmar, Bogotá: Temis, Tomo I, 2003, pág. 94.

⁶⁰ Klaus Vogel, “Derecho Tributario Internacional”, *Tratado de Derecho Tributario*, dirigido por Andrea Amatucci, Bogotá: Temis, 2001, pág. 707.

Podemos señalar entonces que, los convenios internacionales que tratan sobre la doble imposición, son acuerdos de voluntades bilaterales o multilaterales que regulan la normativa tributaria de dos o más países, respectivamente, para no generar una mayor carga fiscal dentro de las operaciones relacionadas a sus fronteras y entre sus contribuyentes. Específicamente, podríamos establecer que los principales objetivos de estos acuerdos son volver al país más atractivo para la inversión al simplificar la carga impositiva a los sujetos pasivos y; a la vez, evitar que dentro de éstas mismas relaciones, el contribuyente encuentre una forma de evitar o eludir impuestos.

Para Carmona, en su texto sobre los convenios para evitar la doble imposición, éstos instrumentos no son otra cosa que “un acuerdo escrito, celebrado y válidamente suscrito entre Estados y regido por el Derecho Internacional. [...] similar en todos los efectos a una ley formal.”⁶¹ En un primer momento estamos de acuerdo con el autor pero se debe enfatizar en la segunda parte de la cita, la cual no es de todo cierta.

La similitud (señalada por Carmona), no puede concebir en totalidad entre el convenio con la ley; ya que, a diferencia de ésta última, los convenios no son de aplicación inmediata para los contribuyentes del Estado. Para que los convenios surtan efecto, la transacción debe enmarcarse bajo iniciativa de los contribuyentes a las respectivas autoridades tributarias de sus países. Es decir, la inmediatez debe entenderse en un sentido de integración al ordenamiento jurídico nacional. A manera explicativa, si un sujeto no aplica el convenio simplemente deberá realizar la retención correspondiente para todo tipo de cruce fronterizo de dinero.

Para Uckmar, las funciones de los Convenios bilaterales para evitar la doble imposición son la convergencia en llegar a una coordinación de las políticas externas de los Estados contratantes. Este objetivo se compone, según el autor y lo analizado en esta investigación, de tres funciones específicas: a) evitar la doble imposición internacional; b) resolución de

⁶¹ Néstor Carmona, “Medidas Convencionales para el fomento de la actividad exterior: Los convenios para evitar la doble imposición”, *Internacionalización de las Inversiones* dirigido por Miguel Collado, *et al.* Barcelona: Bosch, 2009, pág. 139.

controversias interpretativas en el ámbito tributario internacional ocurridas en la aplicación del convenio por las partes firmantes; y c) contrarrestar la evasión fiscal en materia internacional.⁶²

Otro de los objetivos atribuidos a los convenios, como se ha señalado anteriormente, es también el de eliminar la evasión y la elusión fiscal de los contribuyentes de dichos Estados contratantes. Para dar con ese objetivo “los convenios normalmente contienen normas que prevén el intercambio de información entre las autoridades competentes de los Estados [...] necesarias para la prevención de fraudes o para la operatividad de normas”.⁶³

Sin embargo, los objetivos no solo han abarcado a los Estados firmantes de los convenios sino también a todo un abanico de sociedades con actividades transnacionales. Éstas son parte de la relación generada entre los contratantes de un convenio, por lo que armonizan sus comportamientos al “fenómeno de la globalización económica ajustando sus estructuras organizativas, productivas y de decisión al entramado que forma dicha red [*de convenios*] con vistas a minimizar los costes tributarios globales y, así, maximizar los resultados económicos.”⁶⁴

Uno de los requisitos para que dichos convenios pasen a formar parte del organigrama jurídico de los países, es la necesidad de que los mismos sean aceptados en igualdad de condiciones. En otras palabras, el texto del convenio tratado debe ser un mismo instrumento, el cual al ser acordado entre los firmantes, no acepta excepciones para ninguna de las partes.

Adicionalmente, podemos citar a Sacchetto, quien identifica en su obra el procedimiento reducido o frecuente para que dichos tratados cobren vida internacional. Éste

⁶² Cfr. Víctor Uckmar, *et al.*, *Manual de Derecho Tributario internacional*, Bogotá: Temis, 2010, págs. 98-99.

⁶³ Víctor Uckmar, “Los Tratados Internacionales en Materia Tributaria”, *Curso de Derecho Tributario Internacional*, coordinador Víctor Uckmar, Bogotá: Temis, Tomo I, 2003, pág. 95.

⁶⁴ Francisco García Prats, “Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición”, España: *Instituto de Estudios Fiscales*, 2009, pág. 102.

puede entenderse como etapas que se son seguidas por los contratantes dentro de un proceso normal de aprobación, el cual se compone de: “1. Negociación; 2. Firma; 3. Ratificación; 4. Intercambio de los instrumentos de ratificación.”⁶⁵ En nuestro país existiría un proceso complementario al citado por el autor ya que es necesario contar con un dictamen de la Corte Constitucional sobre la constitucionalidad del convenio.

Como se ha señalado, el proceso de celebración de un Convenio en materia tributaria es abordado en un primer momento por la etapa de negociación, la cual sirve de lineamiento para dilucidar el sentido del Convenio. Esta idea es respaldada por Corasaniti, el autor señala que la fase preparativa tiene principalmente dos beneficios “utilizados a los fines de la interpretación del texto final [y *porque*] en su curso se individualizan los conflictos de pretensiones que determinan distorsiones fiscales a las inversiones y se disponen de las normas que atribuyen la potestad tributaria primaria de uno u otro Estado”.⁶⁶

El segundo momento del proceso se conoce también como la autenticación del instrumento. Es importante advertir que en esta etapa no se esgrime como aprobación en sí del texto por parte de los Estados. Lo anterior se encuentra respaldado en doctrina que señala que la autenticación “consiste en la firma del documento diplomático por los negociadores [...] esta fase se distingue de la suscripción con la cual las partes vinculan recíprocamente mediante la firma de los sujetos habilitados para el efecto.”⁶⁷

Por último, para que el convenio reproduzca sus efectos, es necesaria la fase de ratificación de buena fe por la autoridad competente u órgano respectivo de cada uno de los países, para su posterior intercambio (cada parte entrega a la otra el documento ratificado). Generalmente, esta etapa es engendrada en los parlamentos o asambleas legislativas “donde se sustancia la política fiscal internacional del Estado.”⁶⁸

⁶⁵ Claudio Sacchetto, “Las fuentes del Derecho Internacional Tributario”, *Curso de Derecho Tributario Internacional*, coordinador Víctor Uckmar, Bogotá: Temis, Tomo I, 2003, pág. 41.

⁶⁶ Víctor Uckmar, *et al.*, *Manual de Derecho Tributario internacional*, Bogotá: Temis, 2010, pág. 25.

⁶⁷ Víctor Uckmar, *et al.*, *Manual de Derecho Tributario internacional*, Bogotá: Temis, 2010, pág. 25.

⁶⁸ Víctor Uckmar, *et al.*, *Manual de Derecho Tributario internacional*, Bogotá: Temis, 2010, pág. 26.

1.4.1 El Modelo de Convenio desarrollado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

Una vez definido el camino para la implementación de estos instrumentos internacionales en materia tributaria, es oportuno establecer que existen varios tipos de modelos de convenios. Dentro de los más relevantes tenemos los desarrollados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y la Organización de las Naciones Unidas (ONU), siendo el primero de éstos el tratado el utilizado en el estudio.

En este sentido, y para temas del presente trabajo, nos centraremos el modelo de convenio de la OCDE, los cuales son la fuente principal de la mayoría de convenios sobre la materia, “tanto en su estructura como en su contenido.”⁶⁹ Este organismo internacional, siguiendo el camino trazado por la Sociedad de Naciones y posteriormente por las Naciones Unidas, en 1956 instauró un Comité Fiscal (luego “Comité de Asuntos Fiscales”) dedicado exclusivamente al “estudio de los problemas relativos a la doble imposición y otros problemas fiscales de similar naturaleza técnica.”⁷⁰

Consecuentemente, en el año de 1963 el Comité Fiscal realizó un anuncio sobre el esquema de convenio y la problemática de la doble imposición a la renta y al capital. Sin embargo, no es sino hasta el año de 1977, tras la revisión del esquema, que la OCDE oficialmente publicó el “Modelo de Convenio para evitar la doble imposición a renta y al patrimonio.”⁷¹ Adicionalmente es importante destacar que el Comité de Asuntos Fiscales es el que en la actualidad produce las directrices y comentarios sobre los artículos del convenio.

⁶⁹ Néstor Carmona, “Medidas Convencionales para el fomento de la actividad exterior: Los convenios para evitar la doble imposición”, *Internacionalización de las Inversiones* dirigido por Miguel Collado, *et al.* Barcelona: Bosch, 2009, pág. 141.

⁷⁰ Véase Víctor Uckmar, *et al.*, *Manual de Derecho Tributario internacional*, Bogotá: Temis, 2010, pág. 96.

⁷¹ Cfr. Víctor Uckmar, *et al.*, *Manual de Derecho Tributario internacional*, Bogotá: Temis, 2010, pág. 96.

El Modelo identificado anteriormente, sirve actualmente de base para las negociaciones de convenios bilaterales, tanto entre países desarrollados miembros de la OCDE como entre países no miembros. La elaboración de los Modelos surge como una “necesidad de fijar una estructura y un contenido homogéneo y coherente al tratamiento de los conflictos tributarios internacionales derivados de la imposición simultánea sobre la renta”.⁷²

Además del Modelo, y a manera de *soft law*, se han desarrollado Comentarios de la OCDE sobre el Modelo, los cuales son una fuente de interpretación generalizada de las diferentes interpretaciones que se pueden generar sobre el asunto. En el mismo sentido, Carmona introduce otro aspecto sobre la relevancia de los comentarios señalando que su consulta “resulta poco menos que imprescindible para la interpretación a sus disposiciones [*de los convenios*], frecuentemente conflictiva, como por otra parte, reconocen habitualmente los Tribunales.”⁷³

Aproximando el estudio para el caso ecuatoriano, se hace notar al lector que el país tiene una creciente red de Convenios para Evitar la Doble Imposición Tributaria y la Evasión Fiscal (CDI's). En éstos se establecen ciertas condiciones y obligaciones distintas a las especificadas en la normativa interna, en específico sobre el impuesto a la renta gravable y su retención. La mayoría (excepto el CDI Argentina y CAN) de CDI's firmados por el Ecuador se basan en el Modelo de Convenio Fiscal Sobre la Renta y Sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (MC OCDE).

⁷² Francisco García Prats, “Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición”, España: *Instituto de Estudios Fiscales*, 2009, pág. 103.

⁷³ Néstor Carmona, “Medidas Convencionales para el fomento de la actividad exterior: Los convenios para evitar la doble imposición”, *Internacionalización de las Inversiones* dirigido por Miguel Collado, *et al.* Barcelona: Bosch, 2009, pág. 141.

1.4.2 Estructura de MC OCDE y artículos que tratan sobre el beneficiario efectivo.

Como fue indicado anteriormente, la vasta red de convenios del Ecuador han sido cimentados, al igual que los de otros países, en el MC OCDE⁷⁴, cuya estructura se encuentra dividida en siete capítulos, siendo “los dos primeros, junto con los tres últimos artículos [*los que*] contienen normas definitorias del ámbito del subjetivo, [...] objetivo, [...] temporal, [...] territorial [y] conceptual.”⁷⁵ En otras palabras, éste grupo de capítulos abarcan la identificación de a qué personas y sobre cuáles tributos versa el convenio así como en qué circunstancias aplica el mismo.

Los acápites restantes del MC OCDE, son la parte fundamental del texto y engloban la distribución de la soberanía tributaria de los contratantes sobre los tipos de rentas y el patrimonio que están en regulación. Asimismo, el tronco de la estructura guarda relación los mecanismos específicos para la evitar la doble tributación internacional. En miras del presente trabajo y mejor entendimiento del lector, es necesario señalar la estructura de dicho modelo, enfatizando que el tema central a analizar, la imposición sobre las rentas del beneficiario efectivo, es recogido únicamente en los artículos 10, 11 y 12 del MC OCDE.

CAPÍTULO I Ámbito de aplicación del Convenio

- Art. 1 Personas comprendidas.
- Art. 2 Impuestos comprendidos.

CAPÍTULO II. Definiciones

- Art. 3 Definiciones Generales.
- Art. 4 Residencia.
- Art. 5 Establecimiento permanente.

CAPÍTULO III. Imposición sobre las rentas

- Art. 6 Rentas inmobiliarias.

⁷⁴ Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (Versión traducida al Español por el Instituto de Estudios Fiscales de España), *Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE*, Paris, 2010.

⁷⁵ Néstor Carmona, “Medidas Convencionales para el fomento de la actividad exterior: Los convenios para evitar la doble imposición”, *Internacionalización de las Inversiones* dirigido por Miguel Collado, *et al.* Barcelona: Bosch, 2009, pág. 143.

- Art. 7 Beneficios empresariales.
 Art. 8 Navegación marítima, interior o aérea.
 Art. 9 Empresas asociadas.
Art. 10 Dividendos.
Art. 11 Intereses.
Art. 12 Cánones.⁷⁶
 Art. 13 Ganancias de capital.
 Art. 14 [Suprimido]
 Art. 15 Trabajos dependientes.
 Art. 16 Participaciones de Consejeros.
 Art. 17 Artistas y deportistas.
 Art. 18 Pensiones.
 Art. 19 Funciones públicas.
 Art. 20 Estudiantes.
 Art. 21 Otras rentas.

CAPÍTULO IV. *Imposición sobre el patrimonio*
 Art. 22 Patrimonio.

CAPÍTULO V. *Métodos para evitar la doble imposición*
 Art. 23 A Método de exención.
 Art. 24 B Método de imputación.

CAPÍTULO VI. *Disposiciones especiales*
 Art. 24 No discriminación.
 Art. 25 Procedimiento amistoso.
 Art. 26 Intercambio de información.
 Art. 27 Asistencia mutua en la recaudación de tributos.
 Art. 28 Agentes diplomáticos y funcionarios consulares.
 Art. 29 Extensión territorial.

CAPÍTULO VII. *Disposiciones finales*
 Art. 30 Entrada en vigor.
 Art. 31 Denuncia⁷⁷

1.5 El *treaty shopping*

A breves rasgos podemos esclarecer que la utilización de CDI por sujetos no residentes de uno de los países signatarios es conocido como *treaty shopping*. La noción del término se esclarece cuando nos fijamos en la concepción del mismo por Eicke, quien lo define como

⁷⁶ Énfasis indica artículos que tratan sobre el beneficiario efectivo. No pertenece a la estructura MC OCDE.

⁷⁷ Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (Versión traducida al Español por el Instituto de Estudios Fiscales de España), *Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE*, Paris, 2010.

“the selection of the most favorable [...] route in order to tax-efficiently repatriate profits.”⁷⁸

La compra de tratados se produce por la búsqueda de reducir o extinguir la carga impositiva sobre los ingresos que puede tener una sociedad que no es residente tributario en uno de los países signatarios de un CDI. La práctica es contraproducente con los objetivos planteados por la OCDE y los países que se encuentran inmiscuidos en convenios que aplican a sus sujetos tributarios, entendiendo a éstos como individuos que se someten a una imposición dentro de sus territorios.

La noción de *treaty shopping* es desarrollada con más profundidad por Riveiro, quien define a la misma como “la utilización de los beneficios fiscales de un convenio para evitar la doble imposición (CDI) entre dos países por una entidad o persona que realmente reside en un tercer país.”⁷⁹ En español se conoce a esta situación como abuso o compra de tratados por sujetos residentes en jurisdicciones distintas a las signatarias.

Siguiendo las líneas anteriores, podemos identificar que los beneficios establecidos en los CDI no están destinados a sujetos de terceras jurisdicciones. Sujetos que pueden verse atraídos por dos cuestiones principalmente: una tasa impositiva inferior a la que sería gravado sino utiliza el CDI y la eliminación total de la imposición bajo operaciones de triangulación en donde no se gravan a sus impuestos.

La OCDE, al constatar que podrían generarse este tipo de situaciones adversas, introdujo cierto tipo de limitaciones en el MC OCDE para evitar que el beneficiario real de los CDI sea uno que no sea sujeto tributario de las jurisdicciones correspondientes. Esto se conoce como políticas fiscales de *antitreaty-shopping*. Bajo esa concepción se produce la inclusión del término de beneficiario efectivo, el cual es tratado a profundidad en el capítulo siguiente

⁷⁸ Rofl Eicke, *Tax Planning with Holding Companies- Repatriation of US Profits from Europe*, Holanda: Kliwer Law International, 2009, pág 48.

⁷⁹ Ricardo Riveiro, *Paraísos Fiscales, aspectos tributarios y societarios*, Buenos Aires: Integra Internacional, 2001, pág. 97.

2. CAPÍTULO II: Convenios ratificados por el Ecuador y el tratamiento al concepto de beneficiario efectivo.

Este capítulo se enfocará en los tratados internacionales para evitar la doble imposición ratificados por el Ecuador, los cuales son una consecuencia de la globalización. Asimismo, busca desarrollar el tratamiento internacional del concepto de beneficiario efectivo en la recepción de rentas provenientes de dividendos, intereses o cánones (Arts. 10 al 12 MC OCDE). En específico, el acápite intentará dilucidar los conceptos y qué se entiende por el beneficiario efectivo, haciendo semejanzas continuas entre doctrina, los Comentarios de la OCDE al Modelo de Convenio y normativa tanto nacional como internacional.

2.1. Convenios bajo el MC OCDE para evitar la doble imposición.

De la misma forma indicada anteriormente, el Derecho Tributario Internacional es visto como una alternativa desarrollada por los Estados para alcanzar a la globalización y su resultado de intercambio de bienes, servicios y capitales. Consecuentemente, hemos visto como han surgido esfuerzos conjuntos encaminados a fortalecer dicha rama del derecho con las miras puestas en fortalecer la imposición sobre beneficios económicos que algunas veces no son sujetos a tributos.

Para ese acometido, se ha logrado una variedad de acuerdos o convenios internacionales en materia tributaria. De allí que deriven algunas disquisiciones y debates jurídico-tributarios de enorme relevancia para un mundo cada vez más interconectado jurídica y económicamente. Los estudios en esta cuestión, amplían el entendimiento del término jurídico, buscando que en el trasfondo una sustancia económica de los sujetos pasivos con el propósito de observar que las transacciones no sean meras liberalidades para evitar tributos.

Bajo esta perspectiva, uno de los puntos desarrolladores de inmensa doctrina y debate jurídico mundial actual, es la eliminación de la doble imposición de impuestos directos (la

renta). Es allí donde los convenios para evitar la misma salen a flote. Ahora bien, en sí mismos, dichos convenios⁸⁰ han sido una nueva ventana jurídica de discusión, sobretodo en relación a la aplicabilidad al mundo económico de normas jurídicas relacionadas a una residencia tributaria cada vez menos palpable en un mundo globalizado.

En este sentido, los artículos de los convenios para evitar la doble imposición fiscal, que tratan sobre el beneficiario efectivo en los pagos realizados a residentes de un Estado, han creado especial énfasis doctrinario, por lo que han generado una alta “controversia en fiscalidad internacional [...] y generado, además, literatura tan cuantiosa. Y sin embargo, a día de hoy, su significado no sólo no está aclarado, sino que parece que está abriendo una falla importante entre las tendencias administrativas y judiciales”.⁸¹

2.2. El beneficiario efectivo en arts. 10 al 12 de Convenios bajo el MC OCDE

A breves rasgos podemos diagnosticar que el concepto “beneficiario efectivo” fue justificadamente introducido (no estaba presente en el proyecto de MC OCDE de 1963 y fue acoplado en 1977 al MC OCDE⁸²) para ahondar en detalle sobre significado de lo que se entiende sobre “pago a un residente”. Por lo tanto, y como se mencionó en líneas precedentes, este acápite estará destinado a plasmar las ramificaciones derivadas del concepto, su tratamiento y concepción tanto doctrinario, en el espectro profesional y el *softlaw* de los comentarios al MC OCDE.

De esta forma, para concepción de este trabajo, se tornó esencial enfatizar en la estructura básica del MC OCDE y en dónde se encuentra a dicho concepto. La ordenación

⁸⁰ MC OCDE

⁸¹ Adolfo Martín Jiménez, “El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para la eliminación de la doble imposición: ¿Existe un significado internacional del término?”, en *Doctrina y Casuística de Derecho Tributario*, dirigido por Daniel Yocalca, *et. al.*, Lima: Grijley, 2010, pág. 673.

⁸² Cfr. Oliver Libin, *et.al.*, *Beneficial Ownershio and the OECD Model*, Londres: British Tax Review, 2001, págs. 28 en adelante.

plasmada por la OCDE, en lo relativo a este tipo de convenio, ya que el MC OCDE ha servido de columna vertebral para la basta mayoría de los tratados firmados en la actualidad sobre la doble imposición.

En específico, para temas de la presente investigación, los artículos que hacen mención sobre el beneficiario efectivo los encontramos en los artículos 10 (dividendos), 11(intereses) y 12(cánones) de los convenios firmados bajo el MC OCDE. De los cuales, estudiaremos su evolución y tratamiento en fuentes de *softlaw*. En este sentido, los convenios bajo la estructura de MC OCDE están directamente relacionados a los comentarios que la misma institución ha realizado sobre los mismos.

Es oportuno identificar que se entiende por cada uno de los elementos centrales de los articulados. Siendo el factor común en los artículos de dividendos, intereses y regalías la conceptualización de beneficiario efectivo de las transacciones. Como se expresó al inicio del acápite, el término intenta desarrollar y enmarcar lo que las autoridades tributarias deberían entender del sobre pago a sujetos que residen en sus jurisdicciones.

2.2.1 Tratamiento a las rentas provenientes de dividendos.

En el tratamiento particular de los artículos, es oportuno identificar lo que se entiende por cada uno de los términos en cuestión (dividendos, intereses y regalías). Es así que, por dividendos la OCDE entiende a “las distribuciones de beneficios hechas a los accionistas o socios por las sociedades anónimas, comanditarias por acciones, sociedades de responsabilidad limitada u otras sociedades de capitales.”⁸³

En doctrina especializada sobre dividendos, se ha ampliado la término estableciendo que se debe observar su concepción económica y aplicación en el mundo comercial, es este

⁸³ Comentarios al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (Versión traducida al Español por el Instituto de Estudios Fiscales de España), *Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE*, Paris, 2010, pág. 193.

sentido se entienden como “*the return on an equity investment in corporation [...] profits are distributed to the owners of the corporation without the corporation’s expectation of receiving anything in return.*”⁸⁴

En este sentido apreciamos a los dividendos como una contraprestación económica a los socios de una persona jurídica, la cual puede ser de diferente forma legal pero que no distingue al momento de entregar esas ganancias en forma de utilidad para sus dueños, los cuales pueden ser a su vez otras sociedades o personas naturales. Ahora bien, como resultado de la transacción, el capital del ente que reparte los dividendos se ve disminuido mientras que el del que recibe aumenta.

Por lo que las implicaciones tributarias internacionales se observan cuando el patrimonio del segundo aumenta por las rentas extranjeras definidas en líneas anteriores. A continuación se detalla lo establecido en artículo 10 del MC OCDE que brinda asimismo un entendimiento sobre el concepto de dividendos. Sin embargo, es allí donde encontraremos al término que nos convoca en el presente trabajo y que nos enfocaremos a detalle, el beneficiario efectivo:

Art. 10 - Dividendos

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Sin embargo, **dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado; pero, si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante**, el impuesto así exigido no podrá exceder del:
 - a) 5 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las sociedades de personas –partnerships–) que posea directamente al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos;
 - b) 15 por 100 del importe bruto de los dividendos en los demás casos.

Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo las modalidades de aplicación de estos límites. Este apartado no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.

3. El término “dividendos”, en el sentido de este artículo, significa las rentas de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las participaciones mineras, de las partes

⁸⁴ Marjaana Helminen, *The Dividend Concept in International Tax Law*, Reino Unido: Kluwer Law International, 1999, pág. 1.

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

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

5. Cuando una sociedad residente de un Estado contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado contratante, ese otro Estado no podrá exigir impuesto alguno sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que esos dividendos se paguen a un residente de ese otro Estado o la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, ni tampoco someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre las mismas, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de ese otro Estado.⁸⁵ (El énfasis me pertenece)

Una vez enmarcado los conceptos de dividendos y el beneficiario efectivo de éstos es necesario señalar que se entiende a este último bajo la premisa que “el Estado de la fuente no está obligado a renunciar a su derecho a percibir un impuesto sobre unos dividendos por el mero hecho de que dichos ingresos hayan pasado inmediatamente a manos de un residente de un país con el que el Estado de la fuente tiene suscrito un convenio.”⁸⁶

En relación a esta idea, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, se ha pronunciado igualmente en los comentarios al art. 10 concluyendo que una sociedad instrumental no puede ser considerada en situaciones normales como el beneficiario efectivo, por lo que se debe realizar un análisis minucioso a los poderes de ese mero conductor sobre las rentas obtenidas.

⁸⁵ Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (Versión traducida al Español por el Instituto de Estudios Fiscales de España), *Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE*, Paris, 2010, págs. 28-29.

⁸⁶ Comentarios al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (Versión traducida al Español por el Instituto de Estudios Fiscales de España), *Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE*, Paris, 2010, pág. 193.

Por otro lado cabe la explicación de las tasas, que al parecer pueden parecer un poco bajas en comparación a las tasas que se aplicarían en caso de no aplicar un CDI. Estas tasas no sobrepasan del 15 % en el MC OCDE. Ahora bien, tiene que exponerse que no se plantea una imposición mayor ya que se sobreentiende que esos dividendos son resultantes de sometimiento previo en el país de generación de las rentas, por lo que se considera que hay un interés en “facilitar las inversiones internacionales.”⁸⁷

Siguiendo lo señalado en el párrafo anterior, podemos indicar a manera de ejemplo, lo siguiente: en una transacción que involucre la aplicación de un CDI, las utilidades brutas que una compañía X produce durante el ejercicio fiscal en el Ecuador serían sometidas al impuesto general a sociedades con tarifa del 22% (impuesto calculado sobre la base imponible, obtenida después de deducciones, exenciones, entre otros). Al finalizar esa imposición, y alcanzando los utilidades finales/netas del ejercicio fiscal, se podría gravar hasta un 15% más (dependiendo de los porcentajes acordados en el CDIs ratificados por el Ecuador, la tasa más elevada es del 15%)⁸⁸ en la repartición de dividendos a sus accionistas residentes en el otro Estado contratante del CDI. Por lo que, en general se estaría llegando a una imposición final sobre esas mismas rentas de un máximo del 37% (15% + 22%).

Es preciso identificar que los dividendos no han sido únicamente considerados como la distribución de utilidades, igualmente, podrían caer otro tipo de beneficios bajo las disposiciones de este artículo sobre dividendos. Para Uckmar, se trata también de “distribución de reservas formadas por utilidades acumuladas, así como las asignaciones realizadas a los socios en casos de liquidaciones de la sociedad o reducción del capital social.”⁸⁹ Aunque por menester de este trabajo y lo enfocado en el MC OCDE se consideren a todas esas como dividendos en general.

⁸⁷ Víctor Uckmar, *et al.*, *Manual de Derecho Tributario internacional*, Bogotá: Temis, 2010, pág. 140.

⁸⁸ Revisar Anexo I.

⁸⁹ Víctor Uckmar, *et al.*, *Manual de Derecho Tributario internacional*, Bogotá: Temis, 2010, pág. 141.

2.2.2 Tratamiento a las rentas provenientes de intereses.

En este acápite se tratarán a las rentas generadas por intereses, los cuales son tratados en el MC OCDE en el art. 11. De allí que podemos partir con una definición de los mismos. Para Uckmar, éstos son “rentas derivadas de los créditos de cualquier naturaleza, estén garantizados o no por hipoteca y prevean o no una cláusula de participación en las utilidades”.⁹⁰

La aproximación de la OCDE comprende la del autor e introduce ciertas ideas que pueden aclarar al lector aún más el concepto de intereses y el objeto de que el beneficiario efectivo sea nuevamente introducido en este articulado. Es necesario indicar que no se debe dar el mismo tratamiento a este tipo de rentas que a los dividendos (pasando por alto sus realidades autónomas) ya que los intereses no tributan para los dos sujetos, como indican los respectivos comentarios de al art. 11 “[a] diferencia de lo que sucede en materia de dividendos, los intereses no soportan la doble imposición económica; es decir, no tributan al mismo tiempo en manos del deudor y del acreedor.”⁹¹

Sin embargo esto no quiere decir que en el país de la fuente no puede producirse imposición sobre los intereses de créditos. Cabe especificar que la manera en la que son sometidas a imposición este tipo de rentas (intereses, dividendos o regalías) es con la retención en la fuente, a diferencia de lo que sucede en el territorio de residencia donde se tributa por imposición normal a ese tipo de rentas.

Ahora bien, los intereses comprenden a créditos producidos por cualquier naturaleza “entre otros, los mutuos, depósitos, y cuentas corrientes.”⁹² Por lo que se torna oportuno señalar que el tratamiento de los intereses debe ser distinto a los dividendos ya que en este

⁹⁰ Víctor Uckmar, *et al.*, *Manual de Derecho Tributario internacional*, Bogotá: Temis, 2010, pág. 147.

⁹¹ Comentarios al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (Versión traducida al Español por el Instituto de Estudios Fiscales de España), *Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE*, Paris, 2010, pág. 213.

⁹² Víctor Uckmar, *et al.*, *Manual de Derecho Tributario internacional*, Bogotá: Temis, 2010, pág. 147.

se pueden producir situaciones de vinculación que podrían generar ramificaciones de mala aplicación del CDI.

Como bien señala doctrina de la Comunidad Europea, la problemática en intereses surge con la relación entre empresas de un mismo grupo empresarial lo cual ya ha logrado producir una “creciente preocupación por los esquemas de planificación fiscal potencialmente abusivos relacionados con la financiación vinculada transfronteriza [como] la selección de un determinado ratio de endeudamiento sobre fondos propios”.⁹³

Lo anterior se conoce como el fenómeno de la subcapitalización, que en nuestro país ha generado un debate amplísimo, con bifurcaciones que van desde lo empresarial hasta lo administrativo judicial. Nótese la problemática en cortes ecuatorianas sobre casos recientes de subcapitalización en sentencias como la de Oleoducto de Crudos Pesados Ecuador S.A. por subcapitalización de fondos con una relacionada. La Corte Nacional en dicha sentencia matizó a la subcapitalización con el principio de substancia sobre la forma:

[...] un préstamo realizado por la matriz a una subsidiaria no corresponden a las condiciones normales entre una institución de carácter financiero y su cliente, creando en consecuencia una simulación relativa, pues resulta claro que, aunque existe un acto jurídico auténtico, la verdadera intención es la de obtener un beneficio en contra de la recaudación tributaria, pues la simulación en convenios con el propósito de disminuir el pago de impuestos debe ser combatido [...]⁹⁴

Para fines de esta investigación, es importante desarrollar el tema debido a un posible abuso doble. El primero entre empresas vinculadas que apliquen la disposición del CDI y el segundo a la vulneración de la base imponible de impuesto a la renta. En cuanto al primer punto, éste se alzaría con la aplicación de la retención a los intereses pagados los que generarían una renta al receptor de los mismos. El monto en cuestión, identificado en el MC OCDE, sería del 10%. Lo anterior, a diferencia de lo que debería pagar el sujeto pasivo si esas rentas fueran sometidas a imposición en el país de residencia sin aplicación del CDI.

⁹³ Juan Rodríguez, *et al.*, *Fiscalidad Internacional Convenios de Doble Imposición Referencias Comunitarias*, Navarra: Thomson Reuters, 2009, pág. 243.

⁹⁴ Corte Nacional de Justicia Recurso No. 497-2013 resuelto el 18 de julio de 2013 y fue elevada a Corte Constitucional con número de Caso 1735-13-EP, sentencia publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 184 del 14 de febrero de 2014.

En cuanto al segundo caso, verificamos que la subcapitalización altera la base imponible al descontarse los intereses pagados por créditos externos entre sociedades vinculadas o relacionadas, se encuentra ahora limitada por las reformas al art. 10 de la LORTI que establece “para que sean deducibles los intereses pagados por créditos externos otorgados directa o indirectamente por partes relacionadas, el monto total de éstos no podrá ser mayor al 300% con respecto al patrimonio, tratándose de sociedades.”⁹⁵

Consecuentemente, el término de beneficiario efectivo lo encontramos en éste artículo y, por ende, también se encuentra detallado en los comentarios de la OCDE sobre el modelo de convenio. De esta forma, podemos señalar que al igual que en art. 10, opera un porcentaje de imposición “bajo”. Siendo el caso que nos convoca el del apartado segundo del texto:

Art. 11 - Intereses

1. Los intereses procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Sin embargo, dichos intereses **pueden someterse también a imposición en el Estado contratante del que procedan y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por 100 del importe bruto de los intereses**. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo las modalidades de aplicación de ese límite.
3. El término “intereses”, en el sentido de este artículo, significa las rentas de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y en particular las rentas de valores públicos y las rentas de bonos y obligaciones, incluidas las primas y premios unidos a esos títulos. Las penalizaciones por mora en el pago no se consideran intereses a efectos del presente artículo.
4. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que proceden los intereses, una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, y si el crédito que genera los intereses está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7.
5. Los intereses se consideran procedentes de un Estado contratante cuando el deudor sea un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente de un Estado contratante, tenga en un Estado contratante un establecimiento permanente en relación con el cual se haya contraído la deuda por la que se pagan los

⁹⁵ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, inciso tercero del art. 10, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 463 del 17 de noviembre de 2004.

intereses, y estos últimos son soportados por el citado establecimiento permanente, dichos intereses se considerarán procedentes del Estado contratante en que esté situado el susodicho establecimiento permanente.

6. Cuando en razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los intereses, habida cuenta del crédito por el que se paguen, exceda del que hubieran convenido el deudor y el acreedor en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.⁹⁶ (El énfasis me pertenece)

Al igual que sucedió en el caso de dividendos, el beneficiario efectivo es un agente de excepción en la imposición sobre las rentas provenientes de intereses. Se crea una situación distinta a la señalada en el primer inciso que ejemplifica una imposición en el Estado de residencia del sujeto que recibe el pago de intereses. Ahora, bajo el escenario del beneficiario efectivo, los intereses podrán ser gravados en el país donde proceden este tipo de rentas.

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE se refiere a la tasa del 10% como un valor acertado ya que el sujeto en el Estado que recibió el préstamo es el lugar donde se produjeron los beneficios económicos de la transacción y de donde se localizó un gravamen sobre el resultado de esa actividad. En palabras del organismo se señala a la tarifa como un “máximo razonable si se considera que el Estado de la fuente puede ya gravar los beneficios o rentas producidas en su territorio por las inversiones financiadas con ayuda de los capitales tomados en préstamo.”⁹⁷

Oportunamente se debe marcar, que las tasas del MC OCDE pueden ser acordadas por las partes contratantes. Es decir, podrían ser inferiores o superiores de acuerdo a lo que se plasme en el CDI. Sin embargo, de la investigación realizada dentro de todos los CDI's

⁹⁶ Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (Versión traducida al Español por el Instituto de Estudios Fiscales de España), *Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE*, Paris, 2010, págs. 29-30.

⁹⁷ Comentarios al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (Versión traducida al Español por el Instituto de Estudios Fiscales de España), *Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE*, Paris, 2010, pág. 213.

formados por el Ecuador, ninguno sobrepasa el 15% de imposición bajo la concepción del inciso segundo.⁹⁸

2.2.3 Tratamiento a las rentas provenientes de regalías.

El último componente, para cerrar el círculo de los artículos del MC OCDE que tratan al beneficiario efectivo, es el art. sobre las rentas provenientes de cánones o regalías (a lo largo de este trabajo se los trata indistintamente como una de las dos o *royalties*). Seguramente, este es el apartado que más transacciones comprende bajo una sola definición. Por esta causa, es pertinente diferenciar los matices que pueden derivarse de dicha noción.

En doctrina internacional se establecen una relación directa entre el pago de regalías y la contraprestación de entrega de las principales formas de propiedad intelectual. Una aproximación al término indicando que es una “*provision of a right to use intellectual property gives rise to a royalty payment [...] for the supply of know-how, which involves the imparting of knowledge from one party to another*”.⁹⁹

En el mismo sentido, el tratadista Uckmar trae a colación una definición del término cercana a existente en el MC OCDE. Para ese autor, los royalties son las “contraprestaciones de cualquier naturaleza pagadas por el uso o la concesión uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas [*entre otras*]”.¹⁰⁰ Se puede observar entonces que bajo regalías hay un gran abanico de transacciones económicas de las cuales se podría trabajar una a una pero nos desviaría del tema central del presente trabajo.

⁹⁸ Revisar Anexo I.

⁹⁹ Andrew Lymer, John Hasseldine, *The International Taxation System*, Massachusetts: Kluwer Academic Publishers, 2002, pág. 202.

¹⁰⁰ Víctor Uckmar, *et al.*, *Manual de Derecho Tributario internacional*, Bogotá: Temis, 2010, pág. 147.

Ahora bien, para la aplicación de un CDI en el pago de *royalties* se deber considerar que el primer inciso es el que trae a colación la condición de ser el beneficiario efectivo del pago para recibir el pago sin retención alguna. Es decir, a diferencia de los arts. 10 y 11, el Estado de la fuente no puede acceder a imponer ningún tipo de gravamen en transacciones que involucren el pago de un canon, por cualquier concepto que éste se realice.

Por lo tanto, el Estado receptor del pago será el que realice la imposición sobre el pago, siempre y cuando se trate del beneficiario efectivo del mismo, con lo que se aleja la posibilidad de imposición en el Estado de fuente del pago. Cabe anotar que, al igual que en los casos anteriores, la condición de ser el beneficiario efectivo se introdujo para “explicar la aplicación de las palabras ‘pagados a un residente.’”¹⁰¹ En relación a lo dicho es pertinente mirar el artículo en cuestión:

Art. 12 - Cánones o regalías

1. Las regalías procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. El término “regalías”, en el sentido de este artículo, significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.
3. Las disposiciones del apartado 1 no son aplicables si el beneficiario efectivo de las regalías, residente de un Estado contratante, realiza en el Estado contratante del que proceden las regalías una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, y si el bien o el derecho por el que se pagan las regalías está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7.
4. Cuando, por las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo o por las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de las regalías, habida cuenta del uso, derecho o información por los que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso la cuantía en exceso

¹⁰¹ Comentarios al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (Versión traducida al Español por el Instituto de Estudios Fiscales de España), *Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE*, Paris, 2010, pág. 227.

podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.¹⁰²

Podemos señalar que, a pesar de que los términos son distintos, el concepto de beneficiario efectivo se encuentra en los textos de cada uno de los artículos. Esto último, haría pensar que el beneficiario efectivo podría considerarse bajo tres distintos matices. Sin embargo, el concepto no varía su naturaleza por lo que el estudio del término debe ser extrapolado cuando se trata ya sea de dividendos, intereses o regalías.

En conclusión, existe una necesidad real de remitirse a lo comprendido y señalado por las definiciones de éstos conceptos bajo el mismo MC OCDE en caso de aplicar un CDI, que en el caso Ecuatoriano son todos a excepción del firmado con Argentina y la CAN.¹⁰³ Por lo tanto, si no cabe la transacción bajo lo identificado en los art. 10, 11 o 12, se verá si lo puede hacer bajo el paraguas de beneficios empresariales dispuestos en el art. 7 del MC OCDE. Se conjuga lo anterior con una reflexión de Jiménez, quien precisa el beneficiario efectivo “es una regla de atribución / imputación de las rentas y no, con carácter primario, una cláusula antiabuso [y] el término tiene un significado internacional que se aparta de aquél con el que se emplea en los países donde se encuentra su origen histórico”.¹⁰⁴

2.3 CDI's firmados por Ecuador.

Si bien es cierto, en nuestro país el desarrollo de transacciones globales que involucran un análisis a profundidad del término es comparativamente inferior y más reciente que en países más desarrollados (miembros de la OCDE), el interés se ha multiplicado por el uso de CDIs en transacciones globales ha ido creciendo.¹⁰⁵ Por esa causa, y al identificar el

¹⁰² Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (Versión traducida al Español por el Instituto de Estudios Fiscales de España), *Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE*, Paris, 2010, pág. 30.

¹⁰³ Revisar Anexo I, allí se puede constatar que todos tienen la misma estructura.

¹⁰⁴ Adolfo Martín Jiménez, “El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para la eliminación de la doble imposición: ¿Existe un significado internacional del término?”, en *Doctrina y Casuística de Derecho Tributario*, dirigido por Daniel Yocalca, *et. al.*, Lima: Grijley, 2010, pág. 684.

¹⁰⁵ Con base en el incremento estadístico de CDIs firmados por Ecuador.

aumento en la firma de tratados de este tipo por interés de inversores, los CDIs han adquirido una relevancia nacional e internacional en la conformación de transacciones comerciales actuales.

Se debe adelantar que no es factible atacar a profundidad al concepto únicamente desde la óptica legal ecuatoriana, ya que en nuestro país el desarrollo del término ha sido muy pobre. Sin embargo, desde una perspectiva legal internacional en conjunción con la doctrina y comentarios de la OCDE, el tratamiento se vuelve más abundante (aunque no genere un compromiso para el Ecuador) enriqueciendo las posibles respuestas en casos de dudas jurídicas nacionales. Ciertamente éstas últimas perspectivas, a pesar de no tener una jerarquía conceptualizada en nuestro país, si podrán actuar como refuerzo en el desarrollo jurisprudencial ecuatoriano.

Ahora bien, con ésta perspectiva clara, es indispensable conocer qué CDI's ha firmado el Ecuador y cuáles han sido guiados por en el MC OCDE. En esta causa, como país hemos signados los siguientes tratados-convenios relativos a evitar la doble imposición en la renta¹⁰⁶: Alemania, Argentina (exclusivamente para transporte aéreo), Bélgica, Brasil, Canadá, Chile, China, Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones (Colombia, Ecuador, Perú y Bolivia), Corea del Sur, España, Francia, Italia, México, Rumania, Uruguay, Singapur y Suiza.

Del listado anterior, con excepción de la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones y el CDI con Argentina, todos se han basado en su mayoría o en parte en el MC OCDE. Sin embargo, hay que destacar que independiente de una influencia mayor o menor del MC OCDE en los convenios signados por el Ecuador, los señalados bajo dicha estructura, sin excepción contienen o tratan al beneficiario efectivo dentro de su texto en diferentes momentos.¹⁰⁷

¹⁰⁶ Lista actualizada a abril de 2014. (China en proceso de ratificación, Singapur con dictamen previo en corte Constitucional)

¹⁰⁷ Conclusión alcanzada bajo el análisis de todos los CDIs firmados por el Ecuador hasta el momento de este trabajo.

Como se ha señalado, de allí se desprende la importancia del concepto, el cual es un agente particular de dicha estructura ya que se traduce en pilar de aplicación correcta de los convenios con cada uno de los países involucrados. De esta forma, y a manera esclarecedora, es importante plasmar los artículos en cuestión.¹⁰⁸ Con esto podremos observar los diferentes matices en los que encontramos al término y su enfoque en cada uno de ellos.

Para reforzar la temática es oportuno indicar que actualmente doctrinarios como Martín Jiménez, plantean que existen dos acercamientos al concepto de beneficiario efectivo. La primera se trata de un tratamiento anti abuso o indagador de falencias económicas societarias y la segunda versa sobre una acepción con carácter tributario que busca determinar la posesión de rentas dentro de las sociedades. Sin embargo, para el autor español, estas dos tendencias no son muy dispares entre sí:

Hay dos tendencias actualmente en torno al significado del concepto de beneficiario efectivo que resultan irreconocibles: por un lado, su asimilación a una norma antiabuso o elusión que permite al Estado de la fuente la realización de interpretaciones económicas que terminan siendo sustitutos de sus normas o doctrinarias antiabuso internas y, por otro lado, la consideración de tal concepto como un regla de atribución de rentas (de acuerdo con la legislación del Estado de residencia del contribuyente) que es distinta de (aunque presente algún tipo de intersección con) las normas antiabuso o elusión internas o convencionales.¹⁰⁹

Ahora bien, desde la perspectiva del autor de esta tesina estos dos enfoques, si bien es ciertos que tienen sus discrepancias en la aproximación al concepto, llevan a diagnosticar o intentar identificar al destinatario de rentas o ingresos económicos dentro de las sociedades. Por lo que, llegando a un análisis más profundo se llegará a la misma interrogante societaria, ¿quién es el beneficiario real de las transacciones?

De esta forma, se observará a lo largo de éste capítulo que la temática, a pesar de ser compleja y novísima en nuestro país, es tratada en doctrina y jurisprudencia extranjera la

¹⁰⁸ Tabla completa por país detalla en el Anexo I. En donde se detalla a profundidad los arts. de CDIs que tratan al beneficiario efectivo.

¹⁰⁹ Adolfo Martín Jiménez, “El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para la eliminación de la doble imposición: ¿Existe un significado internacional del término?”, en *Doctrina y Casuística de Derecho Tributario*, dirigido por Daniel Yocalca, *et. al.*, Lima: Grijley, 2010, pág. 644.

cual nos sirve de guía para aclarar cuestiones grisáceas. Asimismo, es factible estudiar la temática desde los dos ángulos señalados anteriormente, siendo el primero de ellos el más estudiado en la actualidad.

2.4. Los vehículos societarios y los intentos de control a los mismos.

“The secret to success is to own nothing, but control everything.”

Nelson Rockefeller

Esta frase del ex Vicepresidente de EE.UU. recoge lo que durante años se ha visto comprometido, el uso de vehículos societarios para liberar de responsabilidades impositivas, legales, judiciales, entre otras a su verdadero dueño o al grupo que realmente está detrás de la compañía y tiene el control de las mismas. Para propósito del tema que nos convoca, esto puede verificar en el *treaty shopping*, tema que fue tratado en el primer acápite de este trabajo.

Un caso particular que surge y ha sido estudiado por algunos tratadistas es el uso compañías holding o poseedoras de acciones. En la figura de la parte inferior, Rolf Eicke ejemplifica como directivas en la Unión Europea pueden generar de cierta forma un hueco en la tributación. Específicamente, la interposición de con holding en el Reino Unido poseedora del 100% de acciones de una compañía en Alemania, a través de la directiva Parent-Subsidiary logrará que los dividendos lleguen a Reino Unido limpios, es decir si una carga impositiva, y como en éste país no existe imposición sobre la distribución de ese tipo de ganancias la holding puede repatriar esos ingresos, nuevamente sin afectación impositiva, a Hong Kong, debido a normativa tributaria de esa jurisdicción los dividendos no son sujetos a imposición alguna.¹¹⁰ Esto a diferencia de una participación directa que involucraría imposición de casi el 22% sobre esas ganancias.

¹¹⁰ Rofl Eicke, *Tax Planning with Holding Companies- Repatriation of US Profits from Europe*, Holanda: Kliwer Law International, 2009, pág 49.

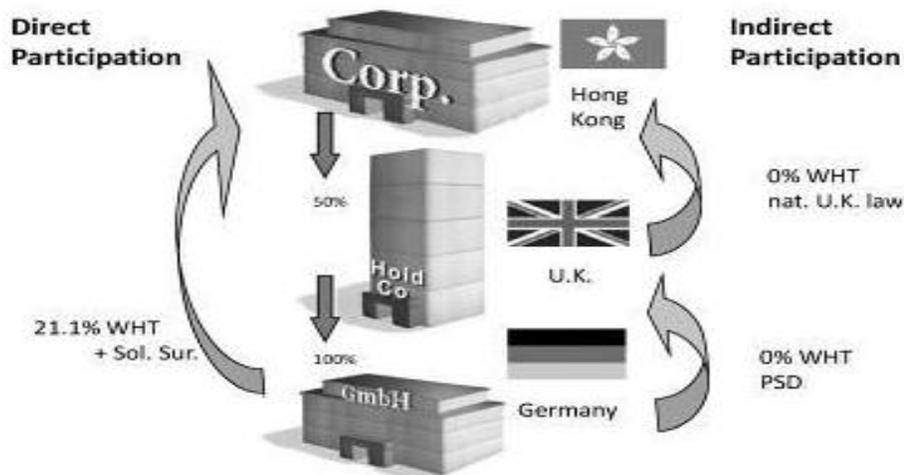


Figura 2

Fuente: *Tax Planning with Holding Companies- Repatriation of US Profits from Europe*

En este acápite se plantean dos acercamientos, los cuales son dispares en sus formas de diagnosticar el concepto pero que llegan a un mismo punto. El primero de éstos es un acercamiento económico que ha sido tratado por la *Financial Action Task Force* (FATF o en francés *Groupe d'action financière* - GAFI), la cual es una organización intergubernamental encargada de establecer estándares y promover efectivamente la implementación legal y operacional para combatir el lavado de dinero.¹¹¹

2.4.1 Recomendaciones de la FATF

Este organismo sugiere a la comunidad internacional una serie de recomendaciones para combatir este hecho y la corrupción aledaña que anualmente es estimada como un “negocio” que produce alrededor de 40 billones de dólares.¹¹² En específico, estas recomendaciones son de interés para este trabajo en el sentido que ayudan a los países a plantear normativas que corresponden con las recomendaciones que en su esencia buscan identificar al beneficiario real de los transacciones.

¹¹¹ Financial Action Task Force, <http://www.fatf-gafi.org/pages/aboutus/>, (Acceso, 1 de marzo de 2013)

¹¹² Emile Van der Does de Willebois, et. al., *The Puppet Masters (How the Corrupt Use Legal Structures to Hide Stolen Assets and What to Do About It)*, Washington: The World Bank, 2011, pág. 11

Es tal la relevancia de éste primer acercamiento que involucra el estudio de los vehículos jurídicos utilizados para ocultar el camino del dinero hasta llegar a su dueño real. Por lo general, estos vehículos son de carácter societario (en nuestro país pueden ser de 5 tipos: Sociedad Anónima, Responsabilidad Limitada, Comandita Simple y divida por acciones, de economía mixta, nombre colectivo, y sus especies de compañía extranjera).¹¹³

Para FATF el concepto en cuestión del presente trabajo hace referencia a los poderes de control y propiedad que tiene la última persona natural de una sociedad, o lo que se interpreta como control directo. En específico, dicha la institución señala como beneficiario efectivo a: *“the natural person(s) who ultimately owns or control a customer and/or the natural person on whose behalf a transaction is being conducted. It also includes those persons who exercise ultimate effective control over a legal person or arrangement.”*¹¹⁴

El tratamiento del concepto va más allá de llegar a un simple conclusión de encontrar a la persona natural detrás de posibles pantallas societarias e involucra un estudio generalizado de las transacciones de los sujetos, su contabilidad, sus aportes tributarios, etc. Lo importante de esta aproximación radica en que al igual que la segunda intentan evidenciar el verdadero trasfondo de los partícipes en las sociedades.

Como se mencionó anteriormente, el enfoque antiabuso especifica el controlador de una operación económica y no un simple acercamiento legal del mismo, es decir llegar cabeza ulterior de receptor de los beneficios de la transacción. En este sentido se pronuncia el estudio del Banco Mundial al respecto: *“beneficial owner should be understood as a material, substantive concept – referring to the de facto control over a corporate vehicle – and not a purely legal definition.”*¹¹⁵

¹¹³ Ley de Compañías, Artículo 2, publicada en el Registro Oficial No. 312 del 5 de noviembre de 1999.

¹¹⁴ Financial Action Task Force, *The FATF Recommendations*, Paris: FATF/OECD, 2013, pág. 110.

¹¹⁵ Cfr. Emile Van der Does de Willebois, et. al., *The Puppet Masters (How the Corrupt Use Legal Structures to Hide Stolen Assets and What to Do About It)*, Washington: The World Bank, 2011, pág. 21.

Las recomendaciones de la FATF tienen un antecedente histórico que lo podemos encontrar desde el año 1990. Siendo esas muy poco conocidas y menos extensas que las actuales fueron actualizadas continuamente. Posteriormente, se publicaron recomendaciones en 1996, 2003, 2004 y 2012 (ésta última utilizada en este trabajo con su publicación en febrero de 2012, la cual tiene su versión impresa en 2013).

Las recomendaciones son lineamientos generales para que los países se acoplen a un sistema de control global de activos y el lavado de los mismos. Si bien es cierto no son de cumplimiento obligatorio, su falta de seguimiento se traduce en la inserción del país en la lista de jurisdicciones de alto riesgo y no cooperativas. Esa lista, también conocida lista del GAFI o *blacklist*, actúa como barrera de inversión extranjera en dichas jurisdicciones.

Nuestro país, a pesar de haber hecho avances significativos, todavía pertenece a la lista en etapa de jurisdicciones en proceso de salir del listado. La razón para seguir incluidos en el listado es porque los avances realizados, según indica la FATF, todavía no pueden ser evaluados en su totalidad. Para dar cumplimiento con las recomendaciones, Ecuador ha modificado o está en proceso de implementación normativa, ej. Código Orgánico Integral Penal.

Los cambios que involucran una aproximación económica/societaria, para efectos de este trabajo, está plasmada en normativa que las sociedades tienen que responder. Ésta se enfocada principalmente en investigar al beneficiario último en la propiedad de los vehículos societarios utilizados por los accionistas, para llegar a determinar a estos se ha hecho visible los requerimientos de las autoridades tanto tributarias como societarias.

En específico, de las 40 recomendaciones propuestas por la FATF, son 2 las que engloban al beneficiario efectivo. Éstas, recomendaciones 24 y 25, se encuentran en el literal E sobre la transparencia y la propiedad efectiva de personas legales. Se puede identificar como factor común en ambas recomendaciones el incentivo para que los países prevean el mal uso de estructuras legales, asimismo que posean un adecuado control de la

información societaria que comprende al beneficiario real de las personas legales y por último, que dicha información sea accesible a las autoridades competentes.¹¹⁶

Como ampliación de las recomendaciones encontramos en el informe de la FATF las notas interpretativas de cada una de las encomiendas del organismo internacional. En dichas notas, invitan a que las autoridades de cada país establezcan mecanismos de acceso a información integral de las sociedades, como su beneficiario real. El tratamiento que proponen es: a) descripción e identificación de las diferentes formas legales de sociedades, b) verificación de procesos de creación de tales personas jurídicas con la respectiva recopilación de la información concerniente del beneficiario efectivo, c) convertir la información y datos precedentes en base de datos de acceso al público.¹¹⁷

En específico, para temas de esta tesina, es preciso indicar que para obtener, mantener y publicar información sobre el beneficiario efectivo se solicita que las autoridades competentes requieran a las compañías datos del beneficiario efectivo y mantengan estos datos por lo menos 5 años aún si las compañías pasen a liquidarse y disolverse. Los precedentes, se convalidarán con información obtenida de información de instituciones financieras donde las compañías en cuestión estén registradas y un cruce de información con otros entes reguladores, como: registros públicos, bolsas de valores, etc.¹¹⁸

Sin embargo, estas recomendaciones, para enfoque del presente trabajo, no serían oportunas sin una extensa cooperación internacional para que las autoridades de diferentes países puedan acceder a las bases de datos donde se encuentra la recopilación de información del beneficiario efectivo de cada sociedad nacional. En este sentido, este punto se torna de vital importancia, y es éste último el que deberá ser plasmado para que los CDI's en particular sus artículos 10, 11 y 12 sean palpables en las operaciones internaciones para evitar la doble imposición. De esta forma, es oportuno citar el texto correspondiente:

¹¹⁶ Cfr. Financial Action Task Force, *The FATF Recommendations*, Paris: FATF/OECD, 2013, pág. 22.

¹¹⁷ Cfr. Financial Action Task Force, *The FATF Recommendations*, Paris: FATF/OECD, 2013, pág. 84.

¹¹⁸ Cfr. Financial Action Task Force, *The FATF Recommendations*, Paris: FATF/OECD, 2013, pág. 86.

*(a) facilitating access by foreign competent authorities to basic information held by company registries; (b) exchanging information on shareholders; and (c) using their powers, in accordance with their domestic law, to obtain beneficial ownership information on behalf of foreign counterparts. Countries should monitor the quality of assistance they receive from other countries in response to requests for basic and beneficial ownership information or requests for assistance in locating beneficial owners residing abroad.*¹¹⁹

En este sentido, la tratadista Willebois, reconoce que las estrategias gubernamentales para determinar el beneficiario efectivo en las sociedades deben ir de la mano de las recomendaciones de la FATF aquí estudiadas. Ahora bien, indica que esos estándares son internacionalmente cumplidos parcialmente por los Estados y para avanzar en el cumplimiento de los mismo reconoce cinco inconvenientes a ser atacados.¹²⁰

El acercamiento propuesto por los autores del texto del Banco Mundial es similar al de la FATF. Los cinco problemas actuales que identifican para la identificación del beneficiario efectivo son: 1) la información disponible del registro de compañías debería ser accesible públicamente, en este particular se plantean que se reproduzca la información de los accionistas, miembros del directorio y agentes que actúen como *nominee*.

Asimismo, existe una falta de investigación societaria en el sistema financiero por lo que se requiere un *due diligence*, allí se verifica otro de los puntos, 2) la información sobre el beneficiario debería estar conectada con los sistemas financieros de las instituciones privadas, ya que allí se conoce la vida financiera de los vehículos societarios utilizados para operaciones conceptualizadas bajo el paraguas del beneficiario efectivo de los CDI's punto que se expandirá adelante la presente tesina.

Por otro lado, se plasma que es necesario un acceso global de la información sobre el beneficiario real de las compañías, 3) la obtención de la información debe estar disponible dentro de un mismo país. Para evitar entorpecimiento de adquirir los datos necesarios haciendo un esfuerzo transfronterizo, éstos deberían estar disponibles y al alcance de todas

¹¹⁹ Financial Action Task Force, *The FATF Recommendations*, Paris: FATF/OECD, 2013, pág. 87 y 88.

¹²⁰ Cfr. Emile Van der Does de Willebois, et. al., *The Puppet Masters (How the Corrupt Use Legal Structures to Hide Stolen Assets and What to Do About It)*, Washington: The World Bank, 2011, págs. 22 al 26.

las jurisdicciones involucradas. Como punto 4) y 5) se plantea que la capacidad investigativa de los órganos de control debe ser ampliada con esfuerzos transnacionales para identificar vehículos que pueden involucrar sujetos de diversas jurisdicciones, en este sentido hasta las acciones al portador deben ser registradas.

En situaciones particulares podrían crearse casos transnacionales que conduzcan una investigación general de la transacción. Por lo tanto, asentando lo dicho en el tema que nos convoca, no solo es indispensable el cruce de información entre administraciones tributarias a través de la cláusula de intercambio de información en los CDI's sino una cooperación interactiva entre agentes de las autoridades de control para determinar si la aplicación del artículo del convenio fue aplicada correctamente o no.

En ese particular, se recomienda a los países “conducir casos de riesgo y tipologías.”¹²¹ Con esto se podrá identificar qué tipo de vehículos son utilizados para abusar del sistema de retenciones disminuidas y así lograr disminuir la carga impositiva al que serán sujetos. Otorgando a los agentes de control facultades para operar con información del sistema financiero y sus bases de datos.

En conclusión, para temas de este trabajo se ha traído a colación las recomendaciones de la FATF con intención de enmarcar aún más al concepto de beneficiario efectivo. Concepto que está estrechamente vinculado con las sociedades, sus accionistas y las tendencias actuales realizadas sobre el capital. Además, éstas se encaminan a transparentar la propiedad de las personas jurídicas. De la misma forma que los CDIs, las recomendaciones intentan encontrar a los beneficiarios reales en transacciones internacionales, tarea que engloba a movimientos financieros de las sociedades y la transparencia que se expone en las recomendaciones de dicha institución.

¹²¹ Emile Van der Does de Willebois, et. al., *The Puppet Masters (How the Corrupt Use Legal Structures to Hide Stolen Assets and What to Do About It)*, Washington: The World Bank, 2011, pág. 27.

En este sentido, podríamos decir que la FATF nos aporta con una suerte de fuente secundaria para entender al concepto y los poderes que debe tener un beneficiario efectivo para ser considerado como tal dentro de un CDI y la normativa de los países involucrados. Finalmente, es oportuno matizar que en algunos casos se verificará una persona natural y otras veces a una jurídica como beneficiaria efectiva de dividendos, intereses o regalías, lo anterior dependerá del poder de control sobre los ingresos que tenga el receptor. Tema que se desarrolla a lo largo del presente trabajo y tratadistas especializados en la materia han identificado estas normas de “prevención del fraude” como sintetizadoras del entendimiento al concepto de beneficiario efectivo bajo su contexto global.¹²²

2.4.2 Acciones conjuntas entre autoridades y sujetos de la sociedad, Ley FATCA

En específico, la comunicación entre las instituciones financieras y los entes de control ha dejado de ser un mero objetivo doctrinario y ya es implementada actualmente en países como los Estados Unidos a través de la ley FATCA¹²³ (Foreign Account Tax Compliance Act, firmada el 18 de marzo de 2010). Bajo esta normativa, todo giro financiero realizado por sujetos residentes en EE.UU. mediante instituciones financieras nacionales o extranjeras deben ser reportadas al Servicio de Rentas Internas norteamericano (*Internal Revenue Service - IRS*).

En caso de no cumplir con el ello y la respectiva entrega de la información requerida por la autoridad tributaria de ese país, los participantes en la transacción son obligados a entregar al fisco un 30% de esa o cualquier transacción origina desde los Estados Unidos. Lo anterior se logra a través de retención en la fuente, y en casos de que ninguno de los dos

¹²² Cfr. Adolfo Martín Jiménez, “El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para la eliminación de la doble imposición: ¿Existe un significado internacional del término?”, en *Doctrina y Casuística de Derecho Tributario*, dirigido por Daniel Yocalca, *et. al.*, Lima: Grijley, 2010, págs. 678 y 679.

¹²³ Internal Revenue Service, US: [http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Foreign-Account-Tax-Compliance-Act-\(FATCA\)](http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Foreign-Account-Tax-Compliance-Act-(FATCA)) (Acceso: 15 de marzo de 2014)

presupuestos se cumplan (entrega de información o retención) puede llegarse a prohibir las transacciones entre el Gobierno de EE.UU con dicha institución financiera.

Ampliando dicha normativa, podemos observar que es de interés general, sobretodo para los organismos de control tributario, el cruce de información con instituciones financieras para evitar todo tipo de evasión tributaria. Con normativa como ésta se procede a regular tanto a personas naturales como jurídicas, quienes usan el sistema financiero como vehículo de sus transacciones. Es de tal envergadura, que a través de los movimientos reportados al IRS los sujetos pasivos podrán ocultar poco o nada sobre sus transacciones e inversiones.

Esto nos introduce nuevamente al tema de este trabajo, ¿cómo identificar al beneficiario efectivo?, la respuesta es compleja y debe enfatizar en focalizar en el control de vehículo utilizado por las compañías a todo nivel, ya sea al momento de producir ingresos o al de recibirlos. En este sentido, Willibois se pronuncia en su obra indicando que el control señalado dependerá en el contexto, a través de la propiedad contractual basado en el porcentaje de control accionario en la compañía e informal que llevará a determinar las personas que poseen interés en el movimiento de las mismas.¹²⁴

A manera de ejemplo podemos marcar que el primero de los contextos se verificaría el porcentaje accionario de una compañía, es decir si su propiedad es mayor al 25% o 50% podríamos observar un control parcial o absoluto, respectivamente, sobre la misma y en contrapartida el segundo de los contextos se observaría en el registro de transacciones, cuando una compañía vende o negocia simplemente con otra compañía y con ninguna otra, esto servirá para entender si estamos o no frente al beneficiario o un mero agente conductor. En específico, ambos casos son levantados en nuestra normativa tributaria sobre las posibles relaciones en control de compañías (partes vinculadas):

¹²⁴ Cfr. Emile Van der Does de Willebois, et. al., *The Puppet Masters (How the Corrupt Use Legal Structures to Hide Stolen Assets and What to Do About It)*, Washington: The World Bank, 2011, pág. 21.

[...] con el fin de **establecer algún tipo de vinculación** por porcentaje de capital o proporción de transacciones, tomará en cuenta, entre otros, los siguientes casos:

1. Cuando una persona natural o sociedad sea **titular directa o indirectamente del 25% o más del capital social** o de fondos propios en otra sociedad.
2. Las sociedades en las cuales los mismos socios, accionistas o sus cónyuges, o sus parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, participen directa o indirectamente en al menos el 25% del capital social o de los fondos propios o mantengan transacciones comerciales, presten servicios o estén en relación de dependencia.
3. Cuando una persona natural o sociedad sea titular directa o indirectamente del 25% o más del capital social o de los fondos propios en dos o más sociedades.
4. Cuando una persona natural o sociedad, domiciliada o no en el Ecuador, **realice el 50% o más de sus ventas o compras de bienes, servicios u otro tipo de operaciones, con una persona natural o sociedad, domiciliada o no en el país.** [...] ¹²⁵ (El énfasis me pertenece)

Por esa causa, no basta con simplemente realizar un análisis superficial de las compañías o sujetos que reciben el pago de una renta proveniente de otro país. Tal como se señaló en las recomendaciones de los organismos internacionales, es de crucial importancia o debería implementarse como requisito el cruce de información con las entidades bancarias, sino simplemente se estaría rompiendo con el fin de los CDI's, el cual es evitar la doble imposición, causando un abuso del sistema y generando una evasión porcentual de los beneficiario reales. Asimismo, podemos constatar que si la información sobre la vinculación es levantada y compartida a tiempo real con el otro Estado Contratante se podría ampliar la visión sobre quién es el beneficiario real de la transacción.

Por último, es deseable presentar que la implementación de FATCA cuenta con colaboraciones de una lista creciente de países. Las nuevas jurisdicciones se anexan con el objetivo de expandir el control tributario creado por la normativa a través de modelos *intergovernmental agreements* (IGA's). Actualmente, son 26 países que conforman este consorcio de intercambio de información.¹²⁶

¹²⁵ Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Artículo 4, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 209 del 8 de junio de 2010.

¹²⁶ FATCA – Archive, Lista de jurisdicciones signatarias del IGA's (Actualizada a abril de 2014), <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA-Archive.aspx> (Acceso 2 de marzo de 2014)

Lastimosamente, de Sudamérica sólo encontramos a Chile. Sin embargo, existen 24 jurisdicciones más que ya han acordado en sustancia su IGA y están a la espera de que comience la validez del tratado (entre esas, Brasil). Por esta razón, se concibe un creciente interés internacional sobre la temática, la cual es de vital importancia para el tratamiento general de este trabajo.

Sin embargo, nuestro país ha dado pasos importantes, aunque insuficientes relacionados a identificar el beneficiario efectivo de los CDIs, para controlar los movimientos de dineros dentro del sistema financiero. A partir del año 2012 las instituciones financieras bajo el control de la Superintendencia de Bancos y Seguros deben reportar todas las operaciones y transacciones económicas que superen los cinco mil dólares (USD 5.000,00).¹²⁷ Se señaló como insuficientes ya que dicha normativa no tienen ningún tipo de forma de transmisión con autoridades tributarias extranjeras como si lo tiene la FATCA, específicamente con los *IGAs*.

Ahora bien, hemos visto que nuestro país maneja de cierta forma información sobre los movimientos en las instituciones financieras nacionales. En contrapartida, al no tener una connotación internacional, la información es desaprovechada. Hay firmar un *IGA* el Ecuador formaría parte de un conglomerado internacional que comparte información de movimientos bancarios, necesarios para identificar eficazmente al beneficiario real de las transacciones. Información que, de ser cruzada con los otros Estados contratantes con los cuales Ecuador tiene firmado un CDI, detallaría cómo la persona que receiptó la renta proveniente de dividendos, intereses o regalías utilizó los mismos. A manera de ejemplo, si lo utilizó para compra de material, nuevas inversiones, etc. o simplemente realizó una transferencia bancaria a un tercero relacionado que no es residente en el país contratante.

Claramente, una de las consecuencias lógicas de entrar a un *IGA* o intercambio de información sobre los movimientos bancarios de sus sujetos pasivos, involucraría una

¹²⁷ Resolución No. NAC-DGERCGC12-00101, *Anexo reporte de operaciones y transacciones económicas financieras*, art. 3, publicado en el Suplemento de Registro Oficial 659 del 12 de marzo de 2012.

demanda mayor de personal cualificado. Razón por la cual la anexión a ese tipo de tratados debe ser canalizada después de procesos de contratación o actualización de personal en las áreas de tributación internacional del SRI.

2.4.3 Esfuerzos en la transparencia fiscal y los regímenes de menor imposición.

La OCDE es una de las instituciones internacionales que más esfuerzos doctrinarios producen con el fin de intensificar la lucha contra la evasión fiscal. Dentro de estas acciones, en el año 2000 identificaron las acciones con un reporte sobre los paraísos fiscales que no cooperan con proporcionar información básica de los residentes fiscales de esas jurisdicciones y el tipo impositivo, si existe uno, al que son sometidos.

El reporte intentó crear conciencia y modelos de transparencia básica que los países deben contemplar dentro de sus acciones económicas y el sistema para informar al público en general (y a otras autoridades tributarias) sobre sus residentes tributarios y los movimientos que estos realizan. El proceso para salir de la “lista gris” otorgaba dos años para que las jurisdicciones realicen compromisos formales para modificar su situación. Para el año 2003, siete jurisdicciones no se pronunciaron al respecto por lo que inauguraron dicha lista (Andorra, Liechtenstein, Liberia, El Principado de Mónaco, Islas Marshall, República de Nauru y la República de Vanuatu).¹²⁸

Sin embargo, durante cinco años, esas jurisdicciones fueron introduciendo las solicitudes de la organización para la transparencia fiscal y en el año 2009 el Comité de Asuntos Fiscales decidió remover a todas las jurisdicciones de la lista – “*unco-operative Tax Havens*”. Ahora bien, si bien todos los países ahora cooperan con el organismo

¹²⁸ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *List of Unco-operative Tax Havens*, <http://www.oecd.org/countries/monaco/listofunco-operativetaxhavens.htm> (Acceso: 19 de enero de 2013)

internacional proporcionado información, eso no significa que dejen de ser considerados como paraísos fiscales.

Por tal razón, la autoridad tributaria ecuatoriana en el año 2008, dando cumplimiento con lo fijado en la LORTI cuando establece que “serán jurisdicciones de menor imposición y paraísos fiscales, aquellos que señale el Servicio de Rentas Internas.”¹²⁹ En este sentido, el SRI publicó una resolución que definía ciertas jurisdicciones que son consideradas como paraísos fiscales y regímenes fiscales preferentes o de menor imposición.¹³⁰

En definitiva, esa resolución no tendría un efecto relevante si no fuera por cinco puntos específicos. A continuación se procede a indicar la razón de la relevancia de dicha normativa. El primero se verifica en la imposición sobre dividendos repartidos a jurisdicciones de la lista¹³¹, el siguiente una consecuencia automática de considerar como partes relacionadas si se realiza transacciones con esos territorios¹³², el tercero sobre los pagos al exterior en a) la no deducibilidad de intereses de préstamos al momento de calcular la base imponible de impuesto a la renta si se obtuvo el préstamo de una institución financiera domiciliada en esas jurisdicciones; y, b) en los cancelaciones de cuotas en arrendamiento mercantil cuando los pagos se realizan a personas en esas jurisdicciones.¹³³

Finalmente, el cuarto efecto relevante del listado de paraísos fiscales versa sobre el tratamiento a las rentas obtenidas en el extranjero que hayan sido sujetas a gravamen pueden considerarse excluidas de la base imponible, sin embargo esto se ve mermado si

¹²⁹ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, *Artículo innumerado después del art. 4*, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 463 del 17 de noviembre de 2004.

¹³⁰ Resolución N° NAC-DGER2008-0182, *Artículo 4*, publicada en el Registro Oficial Segundo Suplemento No. 285 del 29 de febrero de 2008. (Detalle de jurisdicciones en Anexo II)

¹³¹ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, *numeral 1 del Artículo 9*, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 463 del 17 de noviembre de 2004.

¹³² Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, *Segundo Inciso del numeral 9 del Artículo innumerado después del art. 4*, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 463 del 17 de noviembre de 2004.

¹³³ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, *numeral 3 y numeral 9 del Artículo 13*, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 463 del 17 de noviembre de 2004.

fueron obtenidas en paraísos fiscales.¹³⁴ En relación con el quinto y último punto podemos señalar la descalificación inmediata de personas jurídicas, con domicilio en un paraíso fiscal, del proceso de contratación pública con el Estado ecuatoriano.¹³⁵

En este trabajo se ha identificado lo que la doctrina comprende sobre los paraísos fiscales, sin embargo es oportuno revelar como se logra determinar a éstos regímenes de menor imposición. Bajo la misma resolución del SRI, se establece que estos son “aquellos donde la tasa del Impuesto sobre la Renta o impuestos de naturaleza idéntica o análoga, sea inferior a un sesenta por ciento (60%) a la que corresponda en el Ecuador sobre las rentas”.¹³⁶ Con lo que, haciendo un cálculo matemático sencillo, podemos determinar que son territorios donde las rentas se someten a una imposición menor al 13.2 % para el personas jurídicas y, en el caso de las naturales, se deberá realizar un proceso análogo en la imposición sobre la base imponible de las mismas y el porcentaje de un 0% hasta el 35% de acuerdo a dichos ingresos.

2.4.4 Beneficiario efectivo en paraísos fiscales: Virgin Islands y Cayman Islands

En junio de 2013 los líderes del G8 (Canadá, Francia, Alemania, Italia, Japón, Rusia, Estados Unidos y Reino Unido) se reunieron en Irlanda del Norte, Lough Erne, para comprometerse en lograr cambios significativos en materias de comercio, cumplimiento

¹³⁴ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, *Artículo 49*, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 463 del 17 de noviembre de 2004.

¹³⁵ Decreto Ejecutivo 1793, *Artículo 1*, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 621 del 26 de junio de 2009.

¹³⁶ Resolución N° NAC-DGER2008-0182, *Artículo 4*, publicada en el Registro Oficial Segundo Suplemento No. 285 del 29 de febrero de 2008.

tributario y transparencia fiscal¹³⁷. Como resultado se llegó a un acuerdo de diez puntos recogidos en la Declaración de Lough Erne.¹³⁸

Lo anterior ejemplifica el interés creciente de alcanzar una transparencia fiscal global, que se conmuta directamente con el término de beneficiario efectivo que nos convoca en este trabajo ya que detrás del término se intenta llegar a real sujeto agraciado de las rentas en transacciones tanto nacionales como internacionales. Entonces, el identificar a este sujeto, claramente se conecta también con aspectos de seguridad y lavado de activos. En este sentido, el término tiene una aplicación general que puede ser detallada con precisión para el entendimiento de ésta tesina.

Para temas ilustrativos, podemos señalar que si el receptor de rentas provenientes de cánones, dividendos o regalías no es el beneficiario real de los mismos (transfiriendo inmediatamente esos ingresos a un paraíso fiscal) estaríamos frente a una evasión de impuestos. Específicamente se constaría que el sujeto que recibió esas rentas hubiera pagado un impuesto superior al que se sometió al sujeto del país residente. Es ese margen, que se produciría entre el porcentaje de retención para paraísos fiscales y el establecido en un CDI, es el que gana el residente en una de esas jurisdicciones con un *treaty shopping*.

De esta forma, y posterior a la declaración de Lough, algunos paraísos fiscales se han pronunciado al respecto. La declaración y sus diez puntos enfatizan que las autoridades fiscales alrededor del mundo deben compartir información sobre sus sujetos tributarios y tratar de evitar que se produzca una evasión de ganancias a través del flujo de dinero entre diferentes fronteras. Con eso se podría levantar bases de datos que ejemplificarían si se produce o no un *treaty shopping*.

¹³⁷ Información obtenida de <https://www.gov.uk/government/topical-events/g8-2013>, (Acceso 15 de marzo de 2014).

¹³⁸ G8 Summit, Declaración de Lough Erne, 17-18 de junio de 2013, https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/207543/180613_LOUGH_ERNE_DECLARATION.pdf, (Acceso 15 de marzo de 2014).

En este mismo sentido, y para temas de este trabajo, la propuesta de la declaración más relevante es la tercera, la cual señala que “*Companies should know who really owns them and tax collectors and law enforcers should be able to obtain this information easily.*”¹³⁹ Es tan primordial este punto que produjo reacciones inmediatas. Un ejemplo claro es el de Islas Vírgenes que, apenas cuatro meses después de la Declaración del G8, publicó una consulta pública sobre la información del beneficiario efectivo.¹⁴⁰

De la misma forma, en noviembre de 2013, las Cayman Islands publicaron su consulta. En ésta establecen, al igual que la otra jurisdicción tratada, cuestiones a diferentes sectores con el objetivo de llegar al beneficiario efectivo en las transacciones cuando plantean “*ask industry, clients and the general public for their input regarding beneficial ownership of Cayman Islands-registered companies.*”¹⁴¹

El objetivo esencial de las consultas es el de crear una “*developing an appropriate policy on beneficial ownership, consistent with its international obligations.*”¹⁴² Estas obligaciones, según se concluyen en las consultas, están directamente relacionadas a la recolección de información sobre la persona natural atrás de una sociedad que puede ser el propietario real de la misma. O lo que se conoce como, *the ultimate beneficial owner*.

Finalmente, estas consultas van encaminadas a preguntar al público sobre diversos tratamientos al beneficiario real de las sociedades y como recolectar, mantener y publicar esta información. Asimismo, establece una serie de requisitos mínimos o información básica para operar una sociedad, como también, el cumplimiento de las recomendaciones

¹³⁹ G8 Summit, *Declaración de Lough Erne*, punto 3, 17-18 de junio de 2013, https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/207543/180613_LOUGH_ERNE_DECLARATION.pdf, (Acceso 15 de marzo de 2014).

¹⁴⁰ The Government of the Virgin Islands, *Public consultation paper on beneficial ownership information*, Octubre, 2013.

¹⁴¹ Ministry of Financial Services, Commerce & Environment (Cayman Islands Government), *Public consultation: Beneficial ownership*, noviembre, 2013, pág. 3.

¹⁴² The Government of the Virgin Islands, *Public consultation paper on beneficial ownership information*, Octubre, 2013, pág. 7.

de la FAFT y los posibles acuerdos de cruce de datos sobre el beneficiario efectivo de las sociedades.¹⁴³

La información generada seguramente servirá a las autoridades fiscales de todo el mundo para asegurarse que los CDI no abusados por sociedades pantalla que pueden parecer residentes de los Estados firmantes pero que desvían el dinero hacia otras jurisdicciones. Asimismo, denota un creciente interés por parte del conjunto de jurisdicciones donde se podría perfilar abusos. En este sentido, es deseable que los esfuerzos se mantengan y se logre pasar de consultas a cambios radicales en la forma que se manejan estas jurisdicciones.

2.5. Tratamiento en Cortes Internacionales del concepto

En normativa comparada, según lo cita brevemente el doctrinario Jiménez, la interpretación al concepto que nos convoca es reciente. Tal es el punto que no es sino hasta el 19 de septiembre del año 2000 que se constituye “el primer pronunciamiento – administrativo y luego judicial- en que se explica con cierto detalle el significado del concepto de beneficiario efectivo.”¹⁴⁴ En aquel documento se enumera cada uno de los territorios que el Ecuador considera tienen algún tipo de preferencia fiscal.

Realizando una investigación profunda sobre ese particular, fue menester para este trabajo la búsqueda de dicha resolución, la cual seguramente es primogénita en el tratamiento judicial o en corte hispanohablantes, de situaciones donde se podría estar aplicando una tarifa reducida de retención en transacciones internacionales de aplicación de CDI's.

¹⁴³ Cfr. The Government of the Virgin Islands, *Public consultation paper on beneficial ownership information*, Octubre, 2013, pág. 10 a 18. Y Ministry of Financial Services, Commerce & Environment (Cayman Islands Government), *Public consultation: Beneficial ownership*, noviembre, 2013, pág. 17 a 23.

¹⁴⁴ Adolfo Martín Jiménez, “El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para la eliminación de la doble imposición: ¿Existe un significado internacional del término?”, en *Doctrina y Casuística de Derecho Tributario*, dirigido por Daniel Yocalca, *et. al.*, Lima: Grijley, 2010, pág. 644.

En este sentido, el Tribunal Económico Administrativo Central Español– TEAC, diagnostica, en ese caso, que para la aplicación de un CDI's (con el fin de evitar la doble imposición tributaria internacional) no solo es necesario acreditar la residencia fiscal de los sujetos sino también su calidad de beneficiarios efectivos de los réditos o rentas que engloban la transacción. Particularmente se determinó que:

[*la ley*] Impuesto sobre Sociedades, dispone que: “1. El Impuesto sobre Sociedades se exigirá en todo el territorio español. 2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios especiales por razón del territorio y de los tratados o convenios internacionales”. Por otra parte, el artículo 4.1 del mismo texto legal establece en su letra b) que “estarán sujetos por obligación real los sujetos pasivos cuando sin ser residentes en territorio español obtengan rendimientos o incrementos de patrimonio en dicho territorio o perciban rendimientos satisfechos por una persona o entidad pública o privada residente en el mismo”. En consecuencia, cuando se obtengan rentas en territorio español por un residente en un país con el que España tenga suscrito Convenio para evitar la doble imposición, habrá de aplicarse el Convenio con primacía sobre la normativa interna. Así, y respecto del tipo concreto de rentas objeto del presente expediente, el Modelo de Convenio de cual se adaptan todos los convenios vigentes, con pequeñas variaciones, define el concepto de cánon como las cantidades pagadas por el uso o la cesión de uso de: -los derechos de autor de obra literaria, artística o científica, incluidas películas cinematográficas;-las patentes, marcas de fábrica o comercio, dibujos, planos, fórmulas o procedimientos secretos;-los equipos industriales, comerciales o científicos; -las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. El Modelo de Convenio de sigue el criterio de tributación exclusiva de los cánones en el Estado de residencia del perceptor. [...] **Para la aplicación de los tipos impositivos de los Convenios será necesario acreditar mediante el correspondiente certificado, la residencia del perceptor.** En este sentido, hay que destacar que algunos de los Convenios suscritos por España (entre otros, con EEUU, Canadá, Italia, Reino Unido, Irlanda...) exigen, **además**, para la aplicación de los citados tipos reducidos, que el perceptor del cánon **sea el beneficiario efectivo** del mismo. TERCERO: De lo expuesto en el Fundamento de Derecho precedente se desprende que, en el presente supuesto, resulta de fundamental relevancia determinar quiénes son los titulares o beneficiarios de las rentas satisfechas, y los países de residencia de los mismos. En el caso que se examina, la realiza una serie de pagos a “Sociedades de autores” o entidades de gestión de derechos de autor no residentes, aplicando los tipos de gravamen reducidos previstos para los cánones en los Convenios suscritos con los países de residencia de las citadas entidades, entendiéndose que existe una cesión de la titularidad del derecho de autor a las referidas entidades de gestión. CUARTO: La entidad reclamante tiene el carácter de Entidad de gestión de derechos de autor [*cuya*] función, entre otras, de recaudar el importe de los derechos y repartirlo a los titulares de los mismos. De la normativa expuesta se desprende que los titulares de los “derechos de autor” son, en todo caso, los autores o sus derechohabientes, quienes los pueden transmitir o ceder [...] Examinados los diferentes tipos de contrato que se pueden llevar a cabo entre la y las sociedades de autores extranjeras, en todos ellos se estipula que cada una de las dos Sociedades contratantes se comprometen a repartir entre los autores y derechohabientes las sumas que les sean abonadas por la otra Sociedad a título de derecho

de autor, de lo cual se desprende, de nuevo, que los beneficiarios efectivos de los derechos son los autores y derechohabientes, [...] hay que concluir que los beneficiarios o destinatarios finales de los pagos efectuados por la compañías a las sociedades extranjeras no eran ellas mismas, sino los titulares de los derechos de autor, es decir, los autores y sus derechohabientes. SEXTO: De acuerdo con lo anteriormente expuesto, la aplicación de los tipos impositivos reducidos previstos en los Convenios de doble imposición para el gravamen de los cánones en el país de la fuente, exige la acreditación de la residencia fiscal de los titulares de los derechos de autor, como **beneficiarios finales de los pagos efectuados por la reclamante**. [...] por la aplicación de un Convenio de doble imposición deberá constar en el certificado expresamente que es residente en el sentido del Convenio.¹⁴⁵ (El énfasis me pertenece)

Se desprende, se la jurisprudencia española, que era un caso de aplicación de artículo 12 (*royalties* por derechos de autor) de un CDI firmado por España. Sin embargo, se acreditó la residencia fiscal de la sociedad poseedora de los derechos de autor, más no sucedió lo mismo de los verdaderos beneficiarios efectivos, quienes eran los titulares de los derechos, que seguramente no eran residentes del país signatario del CDI. En este caso particular las sociedades sobre las cuales se aplicó el Convenio se ocultaban bajo personas de gestión de cobro de cánones de los derechos de autor, y no de derechos propios. Encaminando lo dicho, se debe anotar que el TEAC señaló en su estudio que, la identificación del sujeto beneficiario de la tributación inferior mediante retención en el país de la fuente en aplicación de un CDI, aplica al propietario real de los derechos de autor con los subyacentes de gestión de los mismos.

Es oportuno plantear en este punto ciertas similitudes y diferencias entre el beneficiario efectivo y el residente fiscal. En cuanto al primero, podemos señalar que es un residente fiscal de un Estado contratante de CDI, el cual tiene un poder absoluto de disposición de las rentas obtenidas. Es decir, tiene la opción y la facultad de acción sobre esos ingresos. Mientras que el sujeto considerado simplemente como residente puede ser un mero agente o persona de tránsito (*conduit company*) para ingresos provenientes de un CDI, es decir no tiene ni la facultad ni poder de disposición sobre las rentas (en el tercer capítulo se

¹⁴⁵ Vocalía Segunda, *Doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central Español*, base de datos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas de España, N° Resolución: 00/6294/1996, Fecha de resolución: 22/09/2000 <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/TEAC/Paginas/Tribunales%20economicos%20administrativos.aspx> (Acceso: 23 de marzo de 2014)

observará la acreditación para ambos sujetos dentro de la normativa ecuatoriana). Concluyendo podemos decir que el beneficiario real es siempre un residente fiscal de un país contratante de CDI, en contrapartida, el residente tributario puede o no ser un beneficiario efectivo aun siendo sujeto a gravamen en un país contratante, la diferenciación dependerá pues de sus facultades que el sujeto tenga.

En la obra de Jiménez, encontramos una recopilación de casos dedicados a la identificación del beneficiario efectivo, el autor señala que en resumen de los casos estudiados que el término se introdujo como un concepto con significado autónomo de normativas internas dentro del MC OCDE con el fin de evitar conductas de compra de tratados para identificar al titular de los derechos sobre un rendimiento de las rentas. Por último, que se desprende de los comentarios de la OCDE que se conecta con una interpretación económica “que permita buscar quien es el titular real de la renta y no su propietario formal [...] Esto posibilita que la administración deniegue la condición de beneficiario efectivo utilizando los mismos parámetros que emplearía la norma general contra el fraude a la Ley.”¹⁴⁶

En definitiva, el mismo autor, haciendo un análisis de posturas judiciales y administrativas de Reino Unido, Holanda, Canadá, España y EE.UU, propone que el término de beneficiario efectivo va de la mano con las interpretaciones económicas del Estado de la fuente “donde reside el pagador de dividendos, intereses y cánones”.¹⁴⁷ Sin embargo, lo anterior despoja de relevancia internacional a los CDI’s, generando de cierta forma una normativa interna superior a la de un tratado internacional.

En este sentido, es consagra como requisito el identificar al término como si el beneficio de la renta fue o no imputable al sujeto en el Estado de residencia, con

¹⁴⁶ Adolfo Martín Jiménez, “El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para la eliminación de la doble imposición: ¿Existe un significado internacional del término?”, en *Doctrina y Casuística de Derecho Tributario*, dirigido por Daniel Yocalca, *et. al.*, Lima: Grijley, 2010, pág. 649.

¹⁴⁷ Adolfo Martín Jiménez, “El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para la eliminación de la doble imposición: ¿Existe un significado internacional del término?”, en *Doctrina y Casuística de Derecho Tributario*, dirigido por Daniel Yocalca, *et. al.*, Lima: Grijley, 2010, pág. 671.

observancia y cumplimiento de las normas económicas antiabuso y la no generación situaciones de *treaty-shopping*. Es de nuestro parecer entonces, que la aproximación debe ser mixta, entre los Estados de la fuente y residencia, signatarios del CDI's, que mediante cruce de información logran determinar si se ha dado un uso correcto a las tarifas de retención reducidas.

2.6 Interpretación actual y estado del concepto beneficiario efectivo bajo los comentarios y propuestas al MC OCDE

Es imperativo analizar los comentarios de la OCDE sobre el concepto de beneficiario efectivo en este punto del trabajo ya ciertamente brinda la aproximación más cercana. Brinda una perspectiva desde el punto de vista no solo de la institución sino del conglomerado compuesto por autoridades administrativas, expertos sobre la temática y las empresas que brindan asesoría al respecto a las personas que intentan aplicar las tarifas expresadas en los convenios.

Como se señalo anteriormente, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE mantiene una posición concentrada sobre la noción del beneficiario efectivo. La característica central es que el término debe ser entendido bajo los lineamientos y para la aplicación de los convenios. Adicionalmente, los comentarios al término son semejantes entre si, por lo que el entendimiento sobre el beneficiario real es aplicado a los arts. 10, 11 y 12.

El mismo Comité, desde abril de 2011, realizó una convocatoria pública para que diversas instituciones internacionales participen con sus puntos de vista sobre el término y el acercamiento que ellos tienen al concepto. Para dicho período, era importante tener claro el énfasis dado al MC OCDE en los comentarios del año 2008.¹⁴⁸ Es decir, hubo un lapso

¹⁴⁸ Nota: Es importante destacar que los últimos comentarios de la OCDE, sobre el modelo de convenio, fueron publicados en idioma inglés para el año 2008. Posteriormente, esos mismos comentarios, fueron publicados en idioma español en el año 2010. Las propuestas para ampliar o conceptualizar los comentarios anteriores sobre el beneficiario efectivo fueron recogidas durante el 2011 y publicadas en el 2012.

de tres años que los comentarios tuvieron la oportunidad de ser analizados y aplicados en la vida económica.

Para el año siguiente, en el 2012, el Comité de Asuntos Fiscales, observando cada una de las recomendaciones propuestas, expresó las interpretaciones concernientes al significado del beneficiario efectivo. En esta oportunidad se aclaró que, en la introducción del documento, se realizó una clarificación análoga que cubre a los tres artículos (10, 11 y 12 del MC OCDE).¹⁴⁹ El particular se debió a que dentro de las revisiones del Comité a las propuestas, éstas eran casi idénticas.

El punto anterior ya ha sido correspondido doctrinariamente, y el análisis dado al concepto es extrapolado cuando se hace estudios sobre cánones, intereses o dividendos de convenios guiados en el MC OCDE. En este sentido, surge el controvertido debate de aplicar el principio de sustancia sobre la forma que se dan en las aproximaciones legales y económicas de una transacción. Temática que ha sido recogida por el Código Tributario de nuestro país:

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.

Quando 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.¹⁵⁰

Bajo el entendimiento del principio *substance over form*, la idea es dejar de un lado las diferentes formas legales que pueden darse a una transacción y acatar la aproximación económica que está detrás de la misma. La titularidad del derecho en la recepción de las rentas es fundamental en este punto. Esta última se encuentra estrechamente vinculada con

¹⁴⁹ Cfr. OCDE Model of Tax Convention: Revised proposal concerning the meaning of “Beneficial Owner” in articles 10, 11 y 12, *Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE*, Paris, 2012, pág. 1.

¹⁵⁰ Código Tributario, Artículo 17, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 38 del 14 de junio de 2005.

la sustancia de las transacciones, por tanto, no será considerado como beneficiario efectivo de las rentas si sus poderes de disposición del sujeto sobre las mismas son reducidos.

El tratadista Uckmar, ratifica que el sujeto no debe tener restricción alguno cuando identifica una doble aproximación a los poderes que se deben constatar en un beneficiario efectivo de rentas “el *poder de decidir* sobre la producción y realización de las rentas (por ejemplo, si el capital y otros bienes deben ser empleados directamente o concedidos en uso a terceros). Por otro lado, el *poder de disponer* de las rentas producidas o realizadas.”¹⁵¹

Para corroborar el poder de disposición se verificará con el cruce de información entre instituciones bancarias y administraciones tributarias, información que ya se encuentra levantada pero falta lo primordial que es el la entrega al otro Estado firmante de un CDI para que pueda constatar los movimientos de capital del sujeto en cuestión. El siguiente cuadro puede ejemplificar aún más la materia y el uso de un agente para beneficiarse del un CDI:

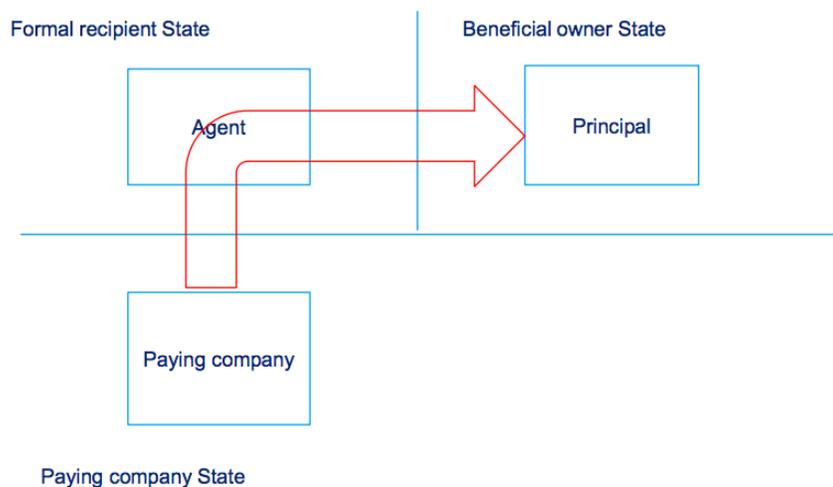


Figura 3

Fuente: Hans Pijl, *Beneficial Ownership under Article 10, 11 and 12 OECD Model Convention: recent case law and OECD developments*, Bruselas: Deloitte, 2013, pág. 5.

¹⁵¹ Víctor Uckmar, *et al.*, *Manual de Derecho Tributario internacional*, Bogotá: Temis, 2010, pág. 145.

Retomando la el acercamiento actual dado en la OCDE, el beneficiario efectivo es matizado en la propuesta del Comité y éste aclara que la mayoría de los comentarios apoyan la idea de que el significado del término beneficiario efectivo sea autónomo de las legislaciones nacionales ya que pudieran generarse confusiones al respecto: “*comments supported the suggestion that “beneficial owner” should have an autonomous treaty meaning. [De otra forma puede ser] potentially confusing and should therefore be deleted [la referencia a la legislación nacional].*”¹⁵²

Por último, es imperioso destacar que el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE hace referencias continuas al tratamiento y significado que la FATF ha producido al respecto de éste concepto.¹⁵³ Por lo que las aproximaciones dadas en acápite anteriores son un complemento esencial para entender el camino y que se llevará a cabo por la OCDE y por ende de los convenios que se rigen bajo el modelo de dicha organización.

2.7 Elementos del Beneficiario efectivo

Como se ha ido identificando a lo largo de este trabajo investigativo, el concepto que nos ha convocado surgió para aclarar ciertos puntos de los CDIs. La noción del mismo fue sujeto de diversos análisis y cambios ya sea en los Comentarios al MC OCDE o en el modelo como tal. Sin embargo, y como se señaló anteriormente, hasta el día de hoy la OCDE ya planteado propuestas para aclarar el término, propuestas que todavía se encuentran es estados de borrador y no son anexadas al MC OCDE.

Es importante señalar que el concepto no puede ser concebido bajo una sola perspectiva. Es decir, es una noción que engloba caracteres jurídicos, societarios y financieros. En este sentido, también es oportuno considerar que la normativa interna poco

¹⁵² OCDE Model of Tax Convention: Revised proposal concerning the meaning of “Beneficial Owner” in articles 10, 11 y 12, *Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE*, Paris, 2012, pág. 3.

¹⁵³ Cfr. OCDE Model of Tax Convention: Revised proposal concerning the meaning of “Beneficial Owner” in articles 10, 11 y 12, *Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE*, Paris, 2012, págs. 12, 13, 14, 19, 21, 22, 24 25 y 26.

hace si incluye al concepto con fines únicamente internos ya que el concepto tiene, en nuestro mundo globalizado, una connotación internacional.

Los elementos esenciales del beneficiario efectivo son pues, características que debe tener un residente fiscal de un Estado contratante de un CDI, caracteres que son esenciales para aplicar un tarifa reducida de retención sobre ingresos provenientes de dividendos, intereses o regalías. Estás son principalmente tres: 1) capacidad de usar, gozar y disponer sobre la utilización total de rentas amparadas en los arts. 10, 11 o 12 de un CDI sin limitación alguna; 2) demostrar la esencia de su personalidad, es decir que es poseedor de los derechos adquiridos por el contratante, léase derechos de propiedad intelectual, crediticios, entre otros; y, 3) no estar obligado jurídicamente a traspasar dichos ingresos, es decir la exclusividad de propiedad sobre los mismos.

Ahora bien, a lo largo de esta tesina nos hemos adentrado en la manera que se puede verificar cada una de esas facultades. Por lo tanto, es oportuno identificar brevemente como podríamos comprobar lo anterior. Para cumplir con ese acometido es necesario una “comunidad de la información” respecto de los sujetos en cuestión. Información que debe estar al alcance inmediato de ambas autoridades tributarias de los estados contratantes y contener información societaria, tributaria y financiera de los contribuyentes.

En este sentido, es primordial acuerdos como los *IGAs* entre los países y, a la vez, un levantamiento del velo societario en las jurisdicciones anotadas como paraísos fiscales. Lo anterior puede ser visto como un requisito muy cercano (información bancaria en Ecuador disponible y procesos de implementación de *IGAs* en Sudamérica se encuentran en marcha) que ayudará a identificar al sujeto que nos convoca, el beneficiario efectivo. Sin embargo, lo podría detener este tipo de avances sería que no se realicen protocolos sobre las cláusulas de intercambio de información, y las mismas queden estáticas.

3. CAPITULO III Tratamiento en el Ecuador al concepto Beneficiario Efectivo

En nuestro país no existe un tratamiento jurisprudencial que logre aclarar el panorama sobre qué se entiende por el concepto de beneficiario efectivo. Derivado de lo anterior, tenemos que remitirnos a lo dispuesto en la normativa interna para intentar identificarlo. En este capítulo se exponen todos los elementos de análisis interno para aplicación de un CDI y en específico cómo la Administración Tributaria logra determinar dos puntos: si se puede aplicar el CDI y en caso de tratarse de rentas asociadas a dividendos, intereses o regalías, si se está frente a un beneficiario efectivo de las mismas.

3.1 Normativa interna Ecuador para identificar al beneficiario efectivo

Concretamente, el sistema tributario ecuatoriano se basa en el principio de "renta global", por el cual todos los ingresos de los sujetos pasivos, sean ecuatorianos o extranjeros residentes, que se deriven del exterior como de fuente ecuatoriana, están sujetos al impuesto sobre la renta. Impuesto sobre ingresos que, en un primer momento, debe ser depurado con extracción de exenciones, costos, gastos, entre otros.

A breves rasgos se puede manifestar que lo anterior forma parte de lo mencionado al inicio de este trabajo como: potestad tributaria. La cual, según Fonrouge, está compuesta de criterios atributivos de sujeción personal (nacionalidad o residencia) y económica (sede de negocios o fuente).¹⁵⁴ La normativa en cuestión señala una tarifa para aquella potestad que, para el ejercicio fiscal actual, en sociedades es del 22%:

Art. 37.- Tarifa del impuesto a la renta para sociedades.- Las sociedades constituidas en el Ecuador, así como las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas, que obtengan ingresos gravables, estarán sujetas a la tarifa impositiva del veinte y dos por ciento (22%) sobre su base imponible. [...]¹⁵⁵

¹⁵⁴ Cfr. Guiliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, Buenos Aires: Depalma, 4ta. ed., 1987, pág. 397.

¹⁵⁵ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Artículo 37, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 463 del 17 de noviembre de 2004.

Como se ha insinuado, en el Ecuador, los contribuyentes residentes tributan sobre su renta neta (ingresos tributables menos los gastos deducibles de la renta). En cambio, los contribuyentes no residentes pagan impuestos a través de un sistema de retención de impuestos.¹⁵⁶ A tal efecto, las remesas de los ingresos de fuente ecuatoriana a entidades/personas no domiciliadas son sujetas a una retención de impuesto a la renta. Por último, es importante conceptualizar lo que en Ecuador se considera como rentas:

- 1.- Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y
- 2.- Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales[...]¹⁵⁷

Ahora bien, en cuanto lo concerniente a este trabajo, nos interesamos en la exención de impuesto a la renta establecida en la ley para casos de ingresos obtenidos bajo el paraguas de un convenio internacional. En este sentido, es preciso que nos remitamos a los CDI's (MC OCDE) firmados por el Ecuador con diversas jurisdicciones.¹⁵⁸ Estos convenios plantean grandes diferencias en relación la tributación normal. Dichas exenciones se encuentran contempladas en:

Art. 9.- Exenciones.- Para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos:
 [...] 3.- Aquellos exonerados en virtud de convenios internacionales; [...]¹⁵⁹

Recapitulando sobre estas ideas, es necesario establecer un marco en el que nos encontramos para mejor entendimiento del lector. De esta forma, hemos dicho que tenemos un tributo o gravamen a ingresos (derivados en nuestro particular de dividendos, intereses o regalías) provenientes de fuente nacional o extranjera de sujetos. Éstos gozan de una exención en el caso de que exista un CDI entre el Ecuador y el Estado de recepción de esos ingresos.

¹⁵⁶ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Artículo 39, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 463 del 17 de noviembre de 2004.

¹⁵⁷ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Artículo 2, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 463 del 17 de noviembre de 2004.

¹⁵⁸ Revisar Anexo I.

¹⁵⁹ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Artículo 9, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 463 del 17 de noviembre de 2004.

Sin embargo, para que se desencadene, ya sea una exención o un impuesto reducido, en nuestro país, se debe verificar tres requisitos esenciales para aplicar un CDI en rentas provenientes de dividendos, cánones o intereses. Estos han sido concluidos luego de realizar un estudio pormenorizado de la normativa interna y de consultas realizadas al ente de control tributario - SRI:

1. Existencia de un CDI;
2. Transacción producida entre residentes tributarios de cualquiera de los Estados contratantes; y,
3. Ser el beneficiario efectivo de dichos ingresos.

A este momento del trabajo, ya hemos analizado a profundidad cada uno de los puntos anteriores. Por lo tanto, cabe hacer una exposición sucinta de los por menores de estos elementos para ejecutar un CDI dentro de nuestro país. En este sentido, se intenta ilustrar las exigencias que serán similares en los países con los cuales se tienen un convenio firmado. En particular, todas los requerimientos anteriores han sido ampliadas en el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno – RLORTI.

En cuanto al primer punto señalado, éste reglamento entiende al CDI como un “convenio internacional aquel que haya sido suscrito por el Gobierno Nacional con otro u otros gobiernos extranjeros u organismos internacionales y publicados en el Registro Oficial”.¹⁶⁰ Para temas de ilustración, éstos son 15, de los cuales 13 se rigen bajo el MC OCDE. (No incluimos en análisis de los firmados con la CAN ni con Argentina por las razones expresadas en líneas anteriores.) De esta forma, serán de 13 jurisdicciones las cuales podrán gozar de la exención, aumentado claro está, los residentes ecuatorianos.

¹⁶⁰ Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Artículo 17, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 209 del 8 de junio de 2010.

3.2 Acercamiento de las autoridades de control ecuatorianas

A *priori*, cabe anotar que, en nuestro país, el tratamiento de estudio sobre el beneficiario efectivo es pobre. Se puede indicar que, hasta el momento, no se ha producido jurisprudencia de órganos con capacidad de producir interpretación obligatoria (mediante precedente) ni tampoco Constitucional sobre la materia que nos convoca, lo que ocasiona de cierta forma un desconocimiento también de la Autoridad Administrativa sobre la noción en cuestión, por ende de su correcta aplicación en el marco de un CDI y las rentas provenientes de dividendos, intereses y regalías.

Siguiendo el tratamiento propuesto, tanto la Superintendencia de Compañías como el Servicio de Rentas Internas se han acoplado textos internacionales sobre la materia, por decisión interna y en observancia de las recomendaciones de la FATF. Ello se ha traducido en requerimientos a los sujetos por ellos controlados, los cuales tienden a la entrega de información relevante para identificar al beneficiario en cada uno de las sociedades en cuestión. Las dos instituciones solicitan esta información a través del registro de los accionistas para determinar ya sea su viabilidad económica/societaria o evitar la evasión de tributos.

La primera de estas instituciones, solicita información muy limitada, mientras que la segunda solicita información ampliada sobre la propiedad de las sociedades bajo su control y regulación. Ahora bien, la información solicitada por la Superintendencia de Compañías – SC no contempla grandes puntos de información, éstos necesarios para determinar al último beneficiario societario. Por esta causa, es de interés para el presente trabajo, la información requerida a continuación:

Art. 20.- Las compañías constituidas en el Ecuador, sujetas a la vigilancia y control de la Superintendencia de Compañías, enviarán a ésta, en el primer cuatrimestre de cada año:

- a) Copias autorizadas del balance general anual, del estado de la cuenta de pérdidas y ganancias, así como de las memorias e informes de los administradores y de los organismos de fiscalización establecidos por la Ley;
- b) La nómina de los administradores, representantes legales y socios o accionistas; y,**

c) Los demás datos que se contemplaren en el reglamento expedido por la Superintendencia de Compañías. [...] (El énfasis me pertenece)¹⁶¹

En este punto, se torna evidente que la información solicitada por la primera de éstas instituciones es muy rudimentaria. La misma, no ayudará con los propósitos de identificar al sujeto señalado en este trabajo. Tiene importancia pero no ha sido desarrollada a profundidad (llegando hasta el último beneficiario), ya que los sujetos en cuestión, han sido y son muy esquivos para las diferentes jurisdicciones globales. Razón por la cual los entes de control han procedido a limitar de cierta forma las diferentes ramificaciones que de éste se pueden desprender.

Sin embargo, lo anterior no es del todo similar con la segunda institución de control, el SRI. La Autoridad Tributaria ecuatoriana, a través de resolución 777 del 20 de diciembre de 2012 obliga a los sujetos pasivos inscritos en el Registro Único de Contribuyentes (RUC) a presentar un Anexo de sus Accionistas, en donde éstas concretamente “deben abrir sus puertas” a la Autoridad Tributaria. Es tan extensivo el requerimiento que involucra un sinnúmero de información a sociedades, las cuales están obligadas a presentar:

[...] la siguiente información de sus accionistas, partícipes, socios, miembros de directorio y administradores, sean personas naturales o sociedades, según corresponda:

- Nombres y apellidos completos o razón social, número de identificación y número de Registro Único de Contribuyentes (RUC), cuando corresponda.
- Tipo de Persona (natural o jurídica), y en el caso de ser persona jurídica extranjera no domiciliada en Ecuador, especificar el tipo de sociedad de que se trate.
- País de domicilio o residencia, dirección, código postal y medios de contacto.
- En el caso de accionistas, partícipes o socios que no tengan domicilio o residencia fiscal en Ecuador, señalar el país o jurisdicción de residencia fiscal.
- Porcentaje de participación correspondiente a cada accionista, partícipe o socio, según sea el caso.
- Señalamiento respecto de si los accionistas, partícipes, socios, miembros de directorio o administradores, de acuerdo a la normativa tributaria ecuatoriana vigente, son o no parte relacionada del sujeto obligado a presentar el Anexo.

Cuando los accionistas, partícipes, socios, miembros de directorio o administradores de las sociedades obligadas a presentar el anexo, sean sociedades extranjeras no domiciliadas en el Ecuador, se deberá a su vez consignar la información de éstas, de conformidad con las disposiciones anteriores, señaladas en este artículo. **La información consignada deberá**

¹⁶¹ Ley de Compañías, Artículo 20, publicada en el Registro Oficial No. 312 del 5 de noviembre de 1999.

continuar sucesivamente hasta llegar al nivel en el cual se identifiquen a personas naturales nacionales o extranjeras.

En el caso de que los sujetos obligados, tengan a su vez como accionistas, partícipes, socios, miembros de directorio o administradores a otras sociedades nacionales o extranjeras con domicilio en el Ecuador o, a su vez, al Estado ecuatoriano, estados extranjeros o sus instituciones, estos serán considerados como su último nivel de información a presentar. (El énfasis me pertenece)¹⁶²

Como se desprende de anterior, la obligación en la presentación de esta información es extensa y comprende la identificación de toda su participación societaria. En este punto es preciso destacar lo que fue enfatizado del artículo en cuestión. Esas líneas no arrojan interrogantes al momento de llegar hasta el último nivel de propiedad, información que deberá llegar hasta las personas naturales propietarias de la participación en las sociedades bajo control de las autoridades ecuatorianas.

Por lo tanto, el SRI debería tener un repositorio de información muy valiosa sobre cada una de las compañías bajo su control. Sin embargo, esta no se encuentra disponible para otras instituciones internacionales, lo cual genera que la información recolectada por el Ecuador sea internacionalmente inservible. Cuando hablamos de un CDI que, involucra cuestiones donde dos Estados están comprendidos, es necesario que la información esté disponible a tiempo real para la otra jurisdicción, caso contrario es letra-información muerta.

Una vez señaladas las dos concepciones planteadas en pedidos originados por la SC y el SRI podemos indicar que se generan dos concepciones distintas. La primera de éstas, siendo la de la SC únicamente intenta diagnosticar el beneficiario societario. Mientras que, solicitada por el SRI, trata de identificar al beneficiario del capital, el cual es el que debería ser estudiado a hondura.

Es oportuno retomar en este momento el planteamiento que no es requisito ser la última persona (natural) en la estructura corporativa del sujeto que desee recibir los beneficios de

¹⁶² Servicio de Rentas Internas, *Anexo de Accionistas, Partícipes, Socios, Miembros de Directorio y Administradores*, publicado en el Registro Oficial No. 855 del 20 de diciembre de 2012.

un CDI para ser considerado como beneficiario efectivo. A manera aclaratoria, podemos plantear un caso hipotético donde un sujeto residente en un Estado contratante reciba ingresos por regalías provenientes del otro Estado (por lo cual aplica a beneficios de un CDI) cuando éste sujeto tenga poderes de disposición absolutos sobre esas rentas (tal vez contrató a más personal, invirtió en maquinaria, entre otras posibilidades) será considerado como beneficiario efectivo para efectos del CDI. Aun cuando sus accionistas (persona natural o jurídica) se encuentren en otro Estado ajeno al CDI, ya que al momento de estudio tiene disposición sobre esos ingresos y no se encuentra obligado, ya sea contractualmente o no, a traspasar esos ingresos al tercer sujeto.

3.3 Fiscalidad Internacional del SRI – Consulta.

Al demostrar que la institución que abarca un mayor conocimiento y acción sobre la temática es la Autoridad Tributaria ecuatoriana (como debería ser), se realizaron a lo largo de este trabajo varias consultas informales en el organismo de control. Lo anterior, teniendo en mente que la fuente de primera mano, con información del día a día en el accionar de aplicación de CDI, es dicha institución.

En este sentido, es preciso indicar que el SRI tiene una subdivisión de control tributario internacional, encargada principalmente de comprobar la aplicación correcta de los CDIs por parte de los sujetos tributario y el intercambio de información con sus contrapartes en los Estados firmantes. Control que se realiza *ex – post*, es decir, primero se realizará la transacción comprendida bajo un CDI y posteriormente se realiza el examen de control de documentación para establecer si se aplicó o no correctamente el CDI.

La información concerniente a este acápite fue traída a colación en una consulta informal al SRI. Específicamente se realizó un pedido ante el área de Fiscalidad Internacional, con la funcionaria Sheila Acosta, quien es la encargada directa de aplicación

de CDIs.¹⁶³ En dicha consulta se abarcaron diferentes temas sobre los CDI y la forma en la que se proyecta la investigación sobre el beneficiario efectivo en aplicación de rentas provenientes de dividendos, intereses o *royalties*.

En palabras de la funcionaria, “no existe un manual” para identificar al beneficiario efectivo en los CDIs. Sin embargo, el área en cuestión, realiza diversos análisis para llegar a conocer (a tratar de hacerlo) sobre quién realmente recibe el pago de la rentas y quién es sujeto que paga. Por lo tanto, tal como lo señalábamos en el capítulo 2, la información de las instituciones bancarias es de vital importancia en relación a identificación y entendimiento del proceder en las sociedades.

Instintivamente, en la consulta, la funcionaria se percató de establecer que, el análisis de las transferencias es aportado por el sujeto nacional. Es decir, sólo tienen información de una cara de la moneda, lo que les ayuda a ver a quién y en dónde se realiza el pago, pero no a llegar a identificar a verdadero sujeto atrás de la transacción. Según la encarga del área de Fiscalidad Internacional, para esclarecer el panorama verifican si el sujeto que prestó el servicio es el mismo de titular de la cuenta y si la cuenta pertenece a un banco en la jurisdicción del otro país contratante. Desde mi punto de vista, eso no integra de validez a la transacción ya que puede tratarse de un sujeto tributario del país firmante del CDI pero con cuenta en otra jurisdicción. A manera de ejemplo, el caso anterior podría generarse cuando un residente fiscal de un Estado contratante, siendo el beneficiario efectivo de los ingresos provenientes de dividendos, intereses o regalías, autoriza al sujeto del otro Estado depositar los rubros de dichos ingresos en su cuenta en otro Estado, distinto a los firmantes del CDI.

Asimismo, para Fiscalidad Internacional del SRI, el beneficiario efectivo es un concepto subjetivo, que puede ser entendido de mejor manera en los comentarios a MC OCDE. En ese cuerpo, se explica al beneficiario efectivo que “fue introducido para evitar el

¹⁶³ Consulta en el Servicio de Rentas Internas, funcionaria Sheila Acosta, encarga del área de Fiscalidad Internacional, 14 de abril de 2014.

abuso por la personas que no son residentes, y así se otorgan beneficios a los sujetos de esos Estados.”¹⁶⁴ Adicionalmente, la funcionaria indicó que si los beneficios resultantes de un CDI son utilizados por un tercero ajeno a los Estados firmantes, se produciría un *treaty shopping*. Sobre todo en observancia de lo comprendido en el Art. 30 del RLORTI:

En caso de establecerse que el contribuyente utilizó a un intermediario, ubicado en un país con el cual se haya suscrito un convenio de doble tributación, con el fin de realizar una triangulación y beneficiarse de la exención de la retención en la fuente, la Administración Tributaria podrá determinar el impuesto a pagar sin perjuicio de las responsabilidades penales a las que hubiere lugar.¹⁶⁵

Por último, se señaló en la consulta informal que, para beneficiarse de un CDI, se realiza un estudio general de los sujetos involucrados. Es decir, cada caso se observa individualmente y sobre éste se producirá el levantamiento de la información relevante, una de estas, la del beneficiario efectivo en caso de los art. 12, 11 y 12 de los CDI. Para cerrar el círculo en Fiscalidad Internacional, los sujetos deberán obtener el respectivo Certificado de Residencia fiscal (tema tratado posteriormente en este acápite). Con tal documento oficial, debidamente notariado, traducido al español y protocolizado, el sujeto interesado ingresa al SRI la información en cuestión para respaldar la aplicación del CDI a un residente tributario en el otro país firmante. Lo mismo se aplicará para el caso del informe de auditores independientes, ambos temas tratados continuación.

3.3.1 Certificado de residencia fiscal

El certificado de residencia fiscal es uno de los requisitos solicitados por la autoridad tributaria ecuatoriana para constatar si la transacción fue actuada por sujetos con residencia en el otro Estado contratante. Los beneficios otorgados bajo la modalidad de un CDI, con sus imposición disminuida solo surte efecto cuando el certificado cumple con todos los requisitos detallados en el RLORTI. En éste, se aclara que el certificado debe renovarse

¹⁶⁴ Consulta en el Servicio de Rentas Internas, funcionaria Sheila Acosta, encarga del área de Fiscalidad Internacional, 14 de abril de 2014.

¹⁶⁵ Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, segundo inciso del literal c) del Artículo 30, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 209 del 8 de junio de 2010.

cada seis meses para constatar su la actualidad de la información, específicamente el texto señala que:

Art. 134.- Retenciones en casos de convenios para evitar la doble tributación.- Para que puedan acogerse a los diferentes porcentajes de retención fijados en los convenios internacionales firmados por el país, con el fin de evitar la doble imposición internacional, los contribuyentes deberán acreditar su residencia fiscal con el respectivo certificado emitido para el efecto por la autoridad competente del otro país, con la traducción al castellano, de ser el caso, y autenticada ante el respectivo Cónsul ecuatoriano. Dicho certificado deberá ser actualizado cada seis meses sin perjuicio del intercambio de información contenida en las respectivas cláusulas del convenio.¹⁶⁶

Adicionalmente, podemos constatar que este requisito es solicitado únicamente a los sujetos del otro Estado contratante y no a los ecuatorianos. Ya que, puede parecer obvio, los residentes ecuatorianos son acreditados continuamente por la administración tributaria ecuatoriana, a través, del RUC y sus declaraciones de renta y demás obligaciones. Sería preciso señalar que, la Ley considera como residentes tributarios a aquellos sujetos que estén radicados en el país por más de 183 días calendario consecutivos para personas naturales.

En miras de identificar el concepto de beneficiario efectivo, lo cual nos convoca en el presente trabajo, el certificado de residencia fiscal no acredita tal condición. Es decir, un sujeto puede residir en uno de los Estados contratantes del CDI pero esto no modificará su condición de sujeto real de la transacción, ya que como hemos visto en líneas anteriores, podríamos estar frente a meras compañías de papel. Éstas, podrán acreditar su condición, y a la vez traspasar los beneficios obtenidos de rentas provenientes de dividendos, intereses o cánones.

En principio, el problema diagnosticado en el párrafo anterior, sería solventado con el informe de auditores independientes. Sin embargo, como se verá abajo en el presente trabajo, para llegar a concluir si estamos frente a un beneficiario efectivo o no se necesita

¹⁶⁶Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Artículo 134, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 209 del 8 de junio de 2010.

de otros elementos de análisis. Elementos que no están a disposición de la autoridad tributaria ecuatoriana.

En relación a una posible carga probatoria de la calidad de beneficiario efectivo residente fiscal de un Estado contratante de CDI se debe constreñir a la información que se levante por parte de los sujetos pasivos y de las autoridades fiscales de los países. Es decir, estamos frente a una carga probatoria por parte de los contribuyentes y una verificación de tal condición posterior, por parte de los Estado. Información que podría ser profundizada a través de las cláusulas de intercambio de información, cruce de información con entidades bancarias y verificación de poderes de los sujetos sobre las rentas en cuestión.

3.3.2 Informe de auditores independientes

Como hemos visto, el certificado de residencia fiscal no acredita si el sujeto tributario es o no beneficiario efectivo de una transacción que involucre la aplicación de un CDI por rentas provenientes de dividendos, intereses o regalías. Siendo casi obsoleto el certificado para este tipo de rentas, se enmarca como necesidad un pedido a un tercero ajeno a la relación conceptualizada en el CDI, al auditor externo.

Desde una perspectiva crítica, sea o no conveniente, el informe solicitado por el auditor externo tiene dos consecuencias lógicas: 1) ejecutar el trabajo de auditoría que debería ser realizado por las administraciones tributarias de los países involucrados o signatarios del CDI (claro que no están en condiciones de hacerlo actualmente por falta de comunicación y elementos de calificación), el trabajo consiste en “comprobar la pertinencia del gasto”¹⁶⁷; y, 2) encarecer los costos de aplicación de los CDI, tornándolos ineficientes para casos en los que las rentas involucradas son pequeñas, esto en gran medida por que se necesita contratar un auditor grande, que tenga oficinas en los dos Estados signatarios del CDI.

¹⁶⁷ Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Artículo 31, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 209 del 8 de junio de 2010.

Este último punto se vislumbra cuando la normativa indica la existe de una “necesidad de contar con una certificación de auditores independientes que tengan sucursales, filiales o representación en el país [...] exterior [y] ser realizado por la sucursal o filial o representación de ese mismo auditor independiente en el país [...]”.¹⁶⁸ Es decir, la transacción se encarece cuando se contrata a un mismo auditor dos veces, en el país de la fuente y en receptor de las rentas. Ahora bien, observemos que elementos deberán contener dichos informes o certificaciones:

[...] Las certificaciones de los auditores independientes en el exterior deberán contener al menos lo siguiente:

- a) Detalle del beneficiario del pago y del reembolso si aplica;
- b) Fecha del pago o crédito en cuenta. En caso de reembolso se incluirá en el detalle la fecha de la realización de los pagos por concepto de costos y gastos efectuados objeto del reembolso;
- c) Cuantía del gasto y reembolso si aplica;
- d) Descripción uno a uno de los costos y gastos realizados, incluso para el caso del reembolso;
- e) En el caso de gastos indirectos asignados desde el exterior, se incluirá el método de asignación utilizado y el análisis de los procedimientos previamente convenidos;
- f) Confirmación de que la revisión efectuada por los auditores externos, fue por la totalidad de los gastos pagados o reembolsados y no fue realizada bajo ningún método de muestreo; y,
- g) Autenticación del cónsul ecuatoriano más cercano al lugar de su emisión; esta autenticación no será necesaria para los pagos realizados al exterior por entidades y empresas públicas. [...] ¹⁶⁹

Sin embargo, la temática del beneficiario efectivo, hasta este momento, no ha sido tratada por la administración en su estudio ni tampoco en la solicitud al auditor independiente. Por lo que estaríamos sin llegar a la identificación formal del beneficiario efectivo de la transacción en rentas que involucren pagos de cánones, intereses o dividendos. Sin embargo, en la segunda parte del artículo en cuestión se aparenta una posible salida al asunto:

[...] Así mismo, la parte de la certificación de los auditores independientes en el país deberá contener al menos lo siguiente:

1. Nombre y número de RUC de quien realizó el pago.

¹⁶⁸ Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Artículo 31, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 209 del 8 de junio de 2010.

¹⁶⁹ Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Artículo 134, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 209 del 8 de junio de 2010.

2. Análisis de la pertinencia del gasto para el desarrollo de la actividad económica en el Ecuador o en el exterior, y la descripción del ingreso para el cual fue efectuado.
3. Calificación del ingreso que remesa la compañía al exterior conforme al convenio de doble tributación en caso de que aplique; y **verificación de que quien recibe el pago es el beneficiario efectivo.**
4. Justificación de la razón por la cual no sería un ingreso gravado en Ecuador, en el caso que aplique. (El énfasis me pertenece)¹⁷⁰

A forma de conclusión podemos señalar que es allí (en el texto enfatizado) donde la administración tributaria ecuatoriana intenta “protegerse”. Son apenas diez palabras, diez palabras que intentan aglomerar lo que convoca a un sinnúmero de la organizaciones internacionales (OCDE, FATF, Banco Mundial, entre otras.), países (todos los miembros del G8), cortes, etc. La temática del beneficiario efectivo debe ser abordada con más profundidad para no se generen problemas en la aplicación de los CDIs firmados por el Estado ecuatoriano.

Es oportuno señalar que si no se cuenta con el informe de los auditores independientes, la autoridad administrativa ecuatoriana no podrá comprobar la pertinencia del gasto realizada por la sociedad ecuatoriana al exterior, por lo que el valor no podrá deducirse de la base imponible del sujeto residente en Ecuador; y, por otro lado, si el beneficiario efectivo de rentas provenientes de otro Estado contratante es residente en Ecuador (ingresos que pagaron impuesto en dicha jurisdicción) no podrá establecer a tal ingreso como rentas exentas tal como lo señala la normativa interna.¹⁷¹

Finalmente, cabe aclarar que el auditor independiente puede comprobar la pertinencia del gasto, es decir, que por A se pagó B. Sin embargo, no puede diagnosticar si el sujeto de estudio es o no un beneficiario efectivo ya que la información que comprende esa caracterización se encuentra, regada, en: instituciones financieras, administraciones tributarias y otras jurisdicciones ajenas al CDI.

¹⁷⁰ Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Artículo 31, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 209 del 8 de junio de 2010.

¹⁷¹ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Artículo 48, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 463 del 17 de noviembre de 2004.

3.4 Cláusula de intercambio de información

Una de las modalidades por la cual la OCDE ha desarrollado o facilitado la aplicación de los CDI entre los signatarios de los mismos, fue con la introducción de una cláusula de intercambio de información. Ésta habilita a los Estados, firmantes de un CDI bajo MC OCDE, ponerse en contacto para resolver ciertos puntos oscuros o grises que pueden resultar en la aplicación de los artículos del tratado.

De los CDI firmados por el Ecuador, sólo el de Suiza no comprende una cláusula de intercambio de obligación extensa como la que trae a colación el MC OCDE. Ésta última cláusula especifica que “las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información previsiblemente pertinente para aplicar lo dispuesto[...]”.¹⁷² Cabe señalar que la información que reciban mutuamente las autoridades tiene el carácter de confidencial, por lo que no puede ser conocida por los sujetos pasivos.

En particular la cláusula de intercambio de información es importante ya que facultaría, a la autoridad tributaria del otro Estado contratante, a corroborar la pertinencia del gasto y la aplicabilidad de los arts. 12, 11 y 12 del CDI. Sin embargo, el intercambio de información es “casi nulo”¹⁷³ por el tiempo y trabajo que involucra de por medio. Requerimiento que es acoplado, en caso de ser necesario, bajo el informe de auditores externos que contendrá tal información.

El intercambio de información debería ser requisito esencial para la aplicación del CDI en los ingresos de cánones, intereses o regalías. Adicionalmente, tal como señala el MC OCDE, los Estados contratantes no podrán negarse a “proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de

¹⁷² OCDE, “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio” (Versión traducida al Español por el Instituto de Estudios Fiscales de España), *Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE*, Madrid, 2010, pág. 37.

¹⁷³ Consulta en el Servicio de Rentas Internas, funcionaria Sheila Acosta, encarga del área de Fiscalidad Internacional, 14 de abril de 2014.

cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria”.¹⁷⁴ Con esto último, una vez más, se puede verificar que la información que se encuentra en disposición de las instituciones bancarias es de crucial importancia.

¹⁷⁴ OCDE, “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio” (Versión traducida al Español por el Instituto de Estudios Fiscales de España), *Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE*, Madrid, 2010, pág. 37.

4. Conclusiones y recomendaciones

A lo largo del presente trabajo se ha ido proporcionando al lector con materiales de análisis para concluir sobre la importancia actual del concepto de beneficiario efectivo y lo que se entiende como pago un residente de Estados contratantes de un CDI. Las ramificaciones de lo anterior se constatan en el reto continuo para Gobiernos, administraciones tributarias, empresas y doctrinarios. Enmarcado en lo anterior, el autor puede concluir lo siguiente:

El concepto de beneficiario efectivo no debe ser tratado bajo una sola perspectiva, legal, económica o financiera. Para llegar a encontrar al sujeto real detrás de un sujeto pasivo de un país contratante se deben realizar acciones inmediatas que coadyuven a abordar esta problemática naciente de un mundo cada vez más interconectado. Un mundo que observa como las empresas se entrelazan pero las administraciones tributarias no hacen lo mismo.

La globalización ya no es una temática intermitente, que se engrandaba en una u otra transacción en particular. Éste fenómeno acorta las fronteras nacionales y ocasiona que tributación de un país (sus leyes y normativa impositiva) se tope con la de otro. Por lo tanto, podemos hablar de una situación que tarde o temprano llevará a plantear sistemas tributarios universales. Es decir, las administraciones tratarán a los sujetos tributarios bajo una misma lupa, sujetos que, además, se verán obligados a pagar tarifas de impuestos análogas sin importar la jurisdicción que utilicen. En contrapartida, el provecho para ellas será el de someterse una sola vez a imposición.

Lo anterior plantea una introducción para la siguiente conclusión. El creciente número de CDIs, mayoría bajo el MC OCDE, está obligando a las administraciones tributarias a asemejar su imposición, no solo en tarifas sino también en tipos impositivos. Es decir, se ratifica la idea de un derecho tributario internacional donde las asperezas entre jurisdicciones son casi nulas. Y los sujetos, con la dicha suficiente de tener transacciones globales, dentro de los Estados firmantes, se aventajan de un imposición “reducida”.

El concepto que plantea esta tesina, beneficiario efectivo, puede parecer distinto en campos como el societario o tributario. Sin embargo, estamos frente a un mismo sujeto que debe ser observado bajo los poderes que este tiene sobre los ingresos que recibe. Poderes que no deben ser meramente formales sino ser sustanciales, logrando ejemplificar a las administraciones tributarias que tiene control sobre las rentas provenientes de cánones, dividendos o regalías y que a la vez puede disponer, sin limitación, sobre las mismas (lo que se verifica sin excepción en el movimiento bancario de los sujetos). Lo último despejará todo tipo de dudas con respecto de si estamos o no frente a un beneficiario real o mero sujeto de triangulación con CDIs.

Para corroborar lo anterior, las administraciones tributarias deberían estar conectadas en tiempo real. Es decir, producir bases de datos que sirvan al otro Estado contratante para verificar tanto la pertinencia del gasto como del ingreso en los sujetos que apliquen los arts. 10, 11 o 12 de un CDI. Bases de datos que, en el caso ecuatoriano, existen, a manera de ejemplo véase la información levanta en el Anexo de Accionista, pero que, lamentablemente, no está a disposición del público en general.

Reforzando el levantamiento de información, se ha demostrado los esfuerzos que jurisdicciones, tradicionalmente consideradas como paraísos fiscales (cierre total de datos a terceros), en realizar consultas públicas para mostrar al público los beneficiarios efectivos de las sociedades residentes en tales territorios. Voluntades que se parecen al caso ecuatoriano e intentan llegar a la persona natural detrás de toda sociedad.

Sin embargo, para temas de encontrar al beneficiario efectivo, no es necesario que se compruebe que tras toda sociedad receptora de rentas enmarcadas en los arts. 10, 11 o 12 se encuentre una persona natural. Más bien, se deberá verificar el uso que dichos ingresos han tenido. Es allí donde el rol de las instituciones financieras se traducen como esenciales, ya que estas pueden mostrar cada uno de los movimientos de los sujetos en cuestión.

Instituciones financieras que, a partir del año 2010, están obligadas a entregar información requerida por el IRS sobre sujetos de nacionalidad americana. Datos que son valiosísimos para cualquier autoridad tributaria al momento de verificar la información entregada por sus contribuyentes, tales como: costos, gastos, pagos al exterior, su utilidad, bases imponibles, entre otras.

La ley FATCA es el siguiente paso en cuanto a temas de control tributario nacional e internacional se trate. La lista de países suscriptores va en aumento, registrando 24 en proceso de suscripción. Lo cual nos hace concluir que nuestro país entrará en algún momento a los IGA. De allí se desprende la primera de las recomendaciones a ser aplicadas en nuestro país.

La suscripción por parte del estado ecuatoriano de un IGA es básica en los esfuerzos de control tributario. Para temas de este trabajo, se puede señalar que es en el sistema financiero en donde podemos advertir el ADN de una compañía. Con información clave de podrá llegar realmente al beneficiario real de la transacción. Ahora bien, los esfuerzos no terminarán ahí para localizar lo que se entiende sobre pago a un residente.

De esta forma, es de vital importancia que las cláusulas de intercambio de información en los CDIs bajo MC OCDE sufran de un cambio radical. A través de protocolos a los CDIs firmados por el país, se debería llegar a un acuerdo de cruce de información a tiempo real, evitando cualquier tipo de autorizaciones de por medio. Enfáticamente se deberá estudiar a profundidad si el CDI con Suiza tiene plena vigencia con los objetivos de la OCDE y de nuestro país, ya que, con dicho país el intercambio de información es nulo. Por lo tanto, a corto plazo ese deberá ser sujeto de protocolo o denuncia, en caso de no ser aceptado por el otro país contratante.

Con lo anterior, el informe de auditor externo dejará de ser un impedimento de aplicación de un CDI en transacciones internacionales, pequeñas y medianas. Esto porque el los costos de contratar a un auditor externo tanto en los dos países contratantes podría

resultar elevado, peor aún inservibles ya que no involucran información que sólo está en poder de las autoridades tributarias o de sujetos financieros.

En el país se deberá repensar el control tributario en aplicación de CDI's. Específicamente, en temas de aplicación de los artículos sobre cánones, intereses o regalías, la Autoridad Tributaria no tiene certeza sobre si el pago y la retención se hizo o no al beneficiario efectivo de las transacciones. Generando un abuso de tratado que, al no ser diagnosticado, se traduce en la pérdida de ingreso, ya sea para el Estado de recepción o el otro.

Por todo lo señalado, la hipótesis del presente trabajo se ha verificado. En la situación actual, es relativamente sencillo con un estudio de planificación tributaria eficaz, relocalizar el domicilio de una compañía desde un tercer país (paraíso fiscal) hacia en una jurisdicción con la cual Ecuador tiene firmado un CDI, obteniendo el certificado de residencia fiscal. Una vez emitido el certificado por la autoridad tributaria, se deberá obtener el informe de auditores externos que especifique, dentro de lo éste que puede llegar a conocer, que el sujeto en cuestión es un beneficiario efectivo de dividendos, intereses o *royalties*, y someter al mismo a una tarifa reducida de imposición (distinta a la que tendría si se realizara directamente con la sociedad en paraíso fiscal).

A manera de recomendación, hemos señalado la necesidad de una ampliación en el cruce de información entre los Estados contratantes de CDIs. Otorgando acceso a tiempo real a su contraparte y generando bases de datos que engloben información sobre los movimientos financieros de sus contribuyentes (situación que se lograría con un protocolo que amplíe la cláusula de intercambio de información). Esta recomendación puede ser insertada a la vez dentro de una cláusula que detalle al beneficiario efectivo.

Como se indicó en el párrafo anterior, es deseo del autor exhortar la inclusión de protocolos en los CDIs firmados por el Ecuador. Solemnidades que deben desarrollar (a través de un estudio profundo al concepto) lo que se entiende por beneficiario efectivo y la

entrega de información sobre dicho sujeto. El texto sugerido es el siguiente: *por el concepto “beneficiario efectivo” se deberá entender a la persona residente del Estado Contratante que tiene poder, sin limitaciones, de disposición sobre las rentas obtenidas por operaciones que involucran la participación real del mismo. Los Estados Contratantes podrán a disposición del otro Estado información a tiempo real y pertinente sobre la actividad financiera, societaria y tributaria de sus contribuyentes.*

Bibliografía

Almudí, José, “La residencia de las personas jurídicas en el ordenamiento tributario español y en los convenios para evitar la doble imposición”, *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario*, dirigido por Víctor Uckmar, et al., Bogotá – Napoli: Temis, 2011.

Amatucci, Andrea, *Tratado de Derecho Tributario*, dirigido por Andrea Amatucci, Bogotá: Temis, 2001.

Buhler, Ottmar, *Principios del Derecho Internacional Tributario*, Madrid: Derecho Financiero, 1968.

Calderón, José, “La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI”, España: *Instituto de Estudios Fiscales*, 2004.

Carmona, Néstor, “Medidas Convencionales para el fomento de la actividad exterior: Los convenios para evitar la doble imposición”, *Internacionalización de las Inversiones*, dirigido por Miguel Collado, et al. Barcelona: Bosch, 2009.

Collado, Miguel, et al., *Internacionalización de las Inversiones*, Barcelona: Bosch, 2009.

Del Arco Ruete, Luis, *Doble imposición internacional y Derecho Tributario Español*, Madrid: Ministerio de Hacienda, 1977.

Dixon, Martin, *Textbook on International Law*, 7ma. Ed. Oxford: Oxford University Press, 2013.

Eicke, Rofl, *Tax Planning with Holding Companies- Repatriation of US Profits from Europe*, Holanda: Kluwer Law International, 2009.

Financial Action Task Force, *The FATF Recommendations*, Paris: FATF/OECD, 2013

Fonrouge, Guiliani, *Derecho Financiero*, Buenos Aires: Depalma, 4ta. ed., 1987.

García Prats, Francisco, “Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición”, España: *Instituto de Estudios Fiscales*, 2009.

Glautier, Michel y Bassinger, Frederick, *A Reference Guide to International Taxation*, EE.UU.: Lexington Books, 1987.

Graham, John, en *Manual de Derecho Tributario internacional* de Uckmar, Víctor, et al., Bogotá: Temis, 2010.

Helminen, Marjaana, *The Dividend Concept in International Tax Law*, Reino Unido: Kluwer Law International, 1999.

Hoor, Oliver, *The OECD Model Tax Convention*, Luxemburgo: Juridiques & Fiscales, 2010.

Lymer, Andrew & Hasseldine, John, *The International Taxation System*, Massachusetts: Kluwer Academic Publishers, 2002.

Luchena, Gracia, “Internacionalización de las inversiones: Medidas unilaterales de la Legislación Española para el fomento del comercio exterior”, *Internacionalización de las Inversiones*, dirigido por Miguel Collado, et al., Barcelona: Bosch, 2009.

Martín Jiménez, Adolfo, “El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para la eliminación de la doble imposición: ¿Existe un significado internacional del término?”, *Doctrina y Casuística de Derecho Tributario*, dirigido por Daniel Yocalca et. al., Lima: Grijley, 2010.

- Montaño, César, *El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional*, Quito: Corporación Editora Nacional, 1999.
- Pijl, Hans, *Beneficial Ownership under Article 10, 11 and 12 OECD Model Convention: recent case law and OECD developments*, Bruselas: Deloitte, 2013.
- Radler, Albert, tomado de Víctor Uckmar, et al., *Manual de Derecho Tributario internacional*, Bogotá: Temis, 2010.
- Real Academia Española, *Diccionario de la lengua española*, 22.^a ed., 2001.
- Ricardo Riveiro, *Paraísos Fiscales, aspectos tributarios y societarios*, Buenos Aires: Integra Internacional, 2001.
- Rodríguez, Juan, et al., *Fiscalidad Internacional Convenios de Doble Imposición Referencias Comunitarias*, Navarra: Thomson Reuters, 2009.
- Sacchetto, Claudio, “Las fuentes del Derecho Internacional Tributario”, *Curso de Derecho Tributario Internacional*, coordinador Victor Uckmar, Bogotá: Temis, Tomo I, 2003.
- Serrano Antón, Fernando, *Fiscalidad internacional*, dirigido por Fernando Serrano, Antón, Madrid: CEF, 2007
- Serrano Antón, Fernando, “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación”, *Fiscalidad internacional*, dirigido por Fernando Serrano, Antón, Madrid: CEF, 2007.
- Taboada, Carlos, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Valladolid: Lex Nova, 2009.

- Tanzi, Vito, “Globalization, Tax Competition by the Future”, en *Curso de Derecho Tributario Internacional*, coordinador Victor Uckmar, Bogotá: Temis, Tomo I, 2003
- Uckmar, Víctor, *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Bogotá: Temis, Tomo I, 2003.
- Uckmar, Víctor, *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Bogotá: Temis, Tomo II, 2003.
- Uckmar, Víctor, et al., *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario*, Bogotá – Napoli: Temis, 2011.
- Uckmar, Víctor, et al., *Manual de Derecho Tributario internacional*, Bogotá: Temis, 2010.
- Uckmar, Víctor, “Los Tratados Internacionales en Materia Tributaria”, *Curso de Derecho Tributario Internacional*, coordinador Victor Uckmar, Bogotá: Temis, Tomo I, 2003.
- Yocalca Daniel, et al., *Doctrina y Casuística de Derecho Tributario*, Lima: Grijley, 2010
- Vallejo José y Gutiérrez Manuel, “Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes”, *Internacionalización de las inversiones*, de Miguel Collado, et al. Barcelona: Bosch, 2009
- Van der Does de Willebois, Emile, et. al., *The Puppet Masters (How the Corrupt Use Legal Structures to Hide Stolen Assets and What to Do About It)*, Washington: The World Bank, 2011.
- Villegas, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 8va. ed. Buenos Aires: Astrea, 2003.

Vogel, Klaus, “Derecho Tributario Internacional”, *Tratado de Derecho Tributario*, dirigido por Andrea Amatucci, Bogotá: Temis, 2001.

Plexo normativo y convenios internacionales.

Anexo de Accionistas, Participes, Socios, Miembros de Directorio y Administradores, publicado en el Registro Oficial No. 855 del 20 de diciembre de 2012.

Código Tributario, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 38 del 14 de junio de 2005.

Constitución de la República del Ecuador, publicada en el Registro Oficial No. 449 del 20 de octubre de 2008.

Declaración de Lough Erne, G8 Summit, 17-18 de junio de 2013, https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/207543/180613_LOUGH_ERNE_DECLARATION.pdf

Decreto Ejecutivo 1793, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 621 del 26 de junio de 2009.

Ley de Compañías, publicada en el Registro Oficial No. 312 del 5 de noviembre de 1999.

Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 463 del 17 de noviembre de 2004.

Ministry of Financial Services, Commerce & Environment (Cayman Islands Government), *Public consultation: Beneficial ownership*, noviembre, 2013.

OCDE, Artículos del Modelo de Convenio con respecto a Impuestos sobre la Renta y el capital, Traducido al español, <http://www.oecd.org/tax/treaties/1914467.pdf>, (año 2003)

OCDE, “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio” (Versión traducida al Español por el Instituto de Estudios Fiscales de España), *Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE*, Madrid, 2010.

OCDE Model of Tax Convention: Revised proposal concerning the meaning of “Beneficial Owner” in articles 10, 11 y 12, *Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE*, Paris, 2012.

OCDE, *List of Unco-operative Tax Havens*,
<http://www.oecd.org/countries/monaco/listofunco-operativetaxhavens.htm>

Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, Boletín Oficial del Estado Español,
http://www.boe.es/legislacion/enlaces/documentos/ue/Trat_EC_consol.pdf

The Government of the Virgin Islands, *Public consultation paper on beneficial ownership information*, Octubre, 2013.

Statute of the International Court of Justice, International Court of Justice, <http://www.icj-cij.org/documents/index.php?p1=4&p2=2&p3=0>

Recomendaciones de la FATF, Financial Action Task Force, <http://www.fatf-gafi.org/pages/aboutus/>

Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 209 del 8 de junio de 2010.

Resolución N° NAC-DGER2008-0182, publicada en el Registro Oficial Segundo Suplemento No. 285 del 29 de febrero de 2008.

Resolución No. NAC-DGERCGC12-00101, *Anexo reporte de operaciones y transacciones económicas financieras*, publicado en el Suplemento de Registro Oficial 659 del 12 de marzo de 2012.

Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 351 del 29 de diciembre de 2010.

CDI con la República Federal de Alemania, publicado en el Registro Oficial No. 493 del 5 de agosto de 1986.

CDI con la República Federativa de Brasil, publicado en el Registro Oficial No. 865 del 2 de febrero de 1988.

CDI con el Gobierno de la República de Italia, publicado en el Registro Oficial No. 407 del 30 de marzo de 1990.

CDI con la República de Francia, publicado en el Registro Oficial No. 34 del 25 de septiembre de 1992.

CDI con el Reino de España, publicado en el Registro Oficial No. 253 del 13 de agosto de 1993.

CDI con el Gobierno de la República de Rumania, publicado en el Registro Oficial No. 785 del 20 de septiembre de 1995.

CDI con la Confederación Suiza, publicado en el Registro Oficial No. 788 del 25 de septiembre de 1995.

CDI con los Estados Unidos Mexicanos, publicado en el Registro Oficial No. 281 del 29 de marzo de 2001.

CDI con el Gobierno de Canadá, publicado en el Registro Oficial No. 484 del 31 de diciembre de 2001.

CDI con la República de Chile, publicado en el Registro Oficial No. 293 del 16 de marzo de 2004.

CDI con el Reino de Bélgica, publicado en el Registro Oficial No. 312 del 13 de abril de 2004.

CDI con la República Oriental del Uruguay, publicado en Suplemento de Registro Oficial No. 619 del 16 de enero de 2012.

CDI con la República de Corea, publicado en Suplemento de Registro Oficial No. 896 del 21 de febrero de 2013.

ANEXO I

En este apéndice se plasma la temática central de esta tesina. En cada uno los CDI's firmados por el Ecuador, bajo el MC OCDE, se trata al beneficiario efectivo de una manera similar o se podría decir que hasta idéntica (con excepción del CDI con Alemania ya que en su negociación el término todavía era primogénito). Por lo que es de vital importancia exponer los arts. en cuestión para saber como aplicar cada uno de los mismos. Finalmente, es importante destacar que todos los CDI's en esta sección tienen la cláusula de intercambio de información (con excepción del convenio con Suiza). A continuación, en orden cronológico, la parte en cuestión de los CDI's entre Ecuador y:

Alemania¹⁷⁵

Art. 10.- Dividendos

1. Los dividendos pagados por una sociedad domiciliada en un Estado Contratante a una persona domiciliada en el otro Estado Contratante serán gravables en el Estado Contratante en que está domiciliada la sociedad que pague los dividendos y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero el impuesto así exigido no puede exceder del 15% del monto bruto de los dividendos.

2. Sin embargo, la limitación prevista en el párrafo 1, no se aplica en el caso de la República del Ecuador, respecto de los dividendos que, una sociedad domiciliada en este Estado Contratante pague a una persona domiciliada en la República Federal de la Alemania, siempre que, según la legislación ecuatoriana el impuesto sobre los beneficios sean distribuidos o no, se tome en cuenta para el impuesto sobre dividendos. [...]

Art. 11.- Intereses

1. Los intereses originados en un Estado Contratante y pagados a una persona domiciliada en el otro Estado Contratante serán gravables en el primer Estado de acuerdo con su legislación, pero el impuesto así exigido no podrá exceder

- a) 10% del monto bruto de tales intereses si los mismos se pagan en virtud de créditos originados en la venta de equipos industriales, comerciales o científicos, o se originan en cualquier clase de préstamos concedidos por un banco, como así también los correspondientes a la financiación de obras públicas;
- b) 15% del monto bruto de tales intereses en los demás casos. [...]

Art. 12.- Regalías

1. Las regalías procedentes de un Estado Contratante pagadas a una persona domiciliada en el otro Estado Contratante serán gravables en el Estado Contratante del que, procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero el impuesto así exigido no puede exceder del 15% del monto bruto de las regalías. [...]

¹⁷⁵ CDI con la República Federal de Alemania, Arts. 10, 11 y 12, publicado en el Registro Oficial No. 493 del 5 de agosto de 1986.

Brasil¹⁷⁶

Art. 10.- Dividendos

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Sin embargo, estos dividendos pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos, y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero, si el preceptor de los dividendos es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no podrá exceder el 15 por ciento del importe bruto de los dividendos. [...]

Art. 11.- Intereses

1. Los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Sin embargo, tales intereses pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que proceden y de acuerdo con las leyes del mismo, pero, si el preceptor de los intereses es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no puede exceder el 15 por ciento del importe bruto de los intereses. [...]

Art. 12.- Regalías

1. Las regalías procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición de este otro Estado.
2. Sin embargo, tales regalías pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que proceden, y de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero, si el preceptor de las regalías es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no puede exceder:
 - a) el 25 por ciento del importe bruto de las regalías procedentes del uso o de la concesión del uso de marcas de fábrica o de comercio; y,
 - b) el 15 por ciento en todos los demás casos. [...]

Italia¹⁷⁷

Art. 10.- Dividendos

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.
2. Sin embargo, estos dividendos pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de este Estado, pero si el preceptor de los dividendos es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no podrá exceder el 15 por 100 del importe bruto de los dividendos. [...]

Art. 11.- Intereses

1. Los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.
2. Sin embargo, estos intereses pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el preceptor de los intereses es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no puede

¹⁷⁶ CDI con la República Federativa de Brasil, Arts. 10, 11 y 12, publicado en el Registro Oficial No. 865 del 2 de febrero de 1988.

¹⁷⁷ CDI con el Gobierno de la República de Italia, Arts. 10, 11 y 12, publicado en el Registro Oficial No. 407 del 30 de marzo de 1990.

exceder el 10 por 100 del importe bruto de los intereses. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicar este límite. [...]

Art. 12.- Regalías (Cánones)

1. Las regalías (cánones) procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición de este otro Estado.

2. Sin embargo, tales regalías (cánones) pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el perceptor de las regalías (cánones) es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no puede exceder del cinco por ciento del importe bruto de las regalías (cánones). Las autoridades competentes de los Estados Contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicar este límite. [...]

Francia¹⁷⁸

Art. 10.- Dividendos

1. Los dividendos pagados por una sociedad domiciliada o residente de un Estado Contratante a un domiciliado o residente del otro Estado Contratante son impositivos en este otro Estado de acuerdo con su legislación interna.

2. Sin embargo, estos dividendos pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante en que la sociedad que pague los dividendos esté domiciliada o residente según la Legislación de este Estado. Si el perceptor de estos dividendos es el beneficiario efectivo, el impuesto que deba satisfacer no podrá exceder al 15 por 100 del importe bruto de los dividendos. [...]

Art. 11.- Intereses

1. Los intereses provenientes de un Estado Contratante y pagados a una persona domiciliada en otro Estado Contratante son impositivos en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos intereses son también impositivos en el Estado Contratante de donde provienen y con arreglo a la legislación de dicho Estado, pero si la persona que recibe los intereses es el beneficiario efectivo de los mismos, el impuesto así establecido no puede exceder:

a) 10% del monto bruto de tales intereses si los mismos se pagan en virtud de créditos originados en la venta de equipos industriales, comerciales o científicos, o se originan en cualquier clase de préstamos concedidos por un banco, como así también los correspondientes a la financiación de obras públicas;

b) el 15% del monto bruto de tales intereses en los demás casos. [...]

Art. 12.- Regalías

1. Las regalías provenientes de un Estado Contratante y pagadas a un domicilio o residente del otro Estado Contratante son impositivos en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichas regalías también están sujetas a imposición en el Estado Contratante de donde provienen y según la legislación de dicho Estado, pero si la persona que recibe las regalías es el beneficiario efectivo de las mismas, el impuesto así establecido no puede exceder de 15 por ciento del monto bruto de las regalías. [...]

¹⁷⁸ CDI con la República de Francia, Arts. 10, 11 y 12, publicado en el Registro Oficial No. 34 del 25 de septiembre de 1992.

España¹⁷⁹**Art. 10.- Dividendos**

- 1.- Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en este otro Estado.
- 2.- Sin embargo, estos dividendos pueden también someterse a imposición en el otro Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y de acuerdo con la legislación de este Estado pero el impuesto así exigido no puede exceder del 15% del monto bruto de los dividendos, siempre que el perceptor sea el beneficiario efectivo de los dividendos. [...]

Art. 11.- Intereses

- 1.- Los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado y según la legislación del mismo.
- 2.- Estos intereses pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero el impuesto así exigido no puede exceder del 10% del importe bruto de los intereses.
- 3.- Sin embargo, el impuesto exigido de conformidad con el párrafo anterior no podrá exceder del 5%, cuando estos intereses sean pagados en virtud del crédito originado en:
 - a.1. La venta de equipos industriales, comerciales o científicos; o,
 - a.2. La venta de mercancías entregadas por una empresa a otra empresa; o,
 - a.3. La financiación de obras de construcción, instalación o montaje. [...]
- 6.- Las disposiciones de los párrafos 2, 3 y 4 de este artículo se aplicarán solamente si el perceptor de los intereses es el beneficiario efectivo de los mismos. [...]

Art. 12.- Cánones o regalías

- 1.- Los cánones o regalías procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este último Estado y según la legislación del mismo.
- 2.- Sin embargo, estos cánones también pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado; pero, en este caso, el impuesto así establecido no puede exceder del 10% del importe bruto de dichos cánones.
- 3.- No obstante las disposiciones del párrafo 2 de este artículo, tratándose de cánones pagados en virtud de derechos de autor y otras remuneraciones similares por la producción o reproducción de una obra literaria, dramática, musical o artística (con exclusión de los cánones referentes a películas cinematográficas y de obras registradas en películas o cintas destinadas a la televisión), el impuesto exigido en el Estado Contratante del que procedan no puede exceder del 5% del importe bruto de dichos cánones.
- 4.- Las disposiciones de los párrafos 2 y 3 de este artículo se aplicarán solamente si el perceptor de los cánones es el beneficiario efectivo de los mismos. [...]

¹⁷⁹ CDI con el Reino de España, Arts. 10, 11 y 12, publicado en el Registro Oficial No. 253 del 13 de agosto de 1993.

Rumania¹⁸⁰

Art. 10.- Dividendos

1. Los dividendos pagados por una sociedad domiciliada en uno de los Estados Contratantes a un residente del otro Estado Contratante podrán gravarse en ese otro Estado.
2. Sin embargo, también podrán ser gravados en el Estado Contratante en el que está domiciliada la sociedad que paga esos dividendos y de conformidad a las Leyes de ese Estado, pero si el destinatario es el usufructuario de los dividendos, y es objeto de tributación en el otro Estado Contratante, el impuesto determinado no excederá del 15 por ciento del monto bruto de los dividendos. [...]

Art. 11.- Intereses

1. Los intereses originados o generados en un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante podrán ser gravados en el otro Estado Contratante.
2. Sin embargo, dichos intereses también podrán ser gravados en el Estado Contratante en que se originan y de conformidad con las Leyes de ese Estado, pero si el destinatario es beneficiario de los intereses sujeto de tributación en el otro Estado Contratante, el impuesto así establecido no puede exceder del 10% del monto bruto de los intereses. [...]

Art. 12.- Comisiones

1. Una comisión que surge en un Estado Contratante y es pagada a un residente del otro Estado Contratante podrá ser gravada con impuesto en ese otro Estado.
2. Sin embargo, tal comisión podrá además ser gravada con impuesto en el Estado Contratante en la cual surgió, de acuerdo con las Leyes de ese Estado, pero si el receptor es el dueño beneficiario de la comisión, el impuesto así cobrado no puede exceder del 10% del monto bruto de la comisión.
3. El término "comisión" como está empleado en este Artículo significa un pago efectuado a un corredor o a un agente de comisión o a cualquier otra persona parecida a un corredor o agente según la Ley Tributaria del Estado Contratante en el cual tal pago se realiza. [...]

Suiza¹⁸¹

Art. 10.- Dividendos

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.
2. Sin embargo, estos dividendos pueden también someterse a imposición en el otro Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de este Estado, pero si el receptor de los dividendos es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no podrá exceder del 15% del importe bruto de los dividendos. [...]

Art. 11.- Intereses

1. Los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Sin embargo, estos intereses pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el

¹⁸⁰ CDI con el Gobierno de la República de Rumania, Arts. 10, 11 y 12, publicado en el Registro Oficial No. 785 del 20 de septiembre de 1995.

¹⁸¹ CDI con la Confederación Suiza, Arts. 10, 11 y 12, publicado en el Registro Oficial No. 788 del 25 de septiembre de 1995.

perceptor de los intereses es el beneficiado efectivo, el impuesto así exigido no puede exceder del 10% del importe bruto del interés. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicar este límite.[...]

Art. 12.- Cánones

1. Los cánones procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Sin embargo, estos cánones pueden también ser imponibles en el Estado Contratante en el que se producen y de conformidad con las leyes de dicho Estado, pero si el perceptor es el beneficiario efectivo de los cánones, el impuesto cobrado no excederá del 10% del importe bruto de los cánones. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicar este límite. [...]

México¹⁸²

Art. 10.- Dividendos

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado y según la legislación del mismo.
2. Sin embargo, estos, dividendos pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de este Estado, el impuesto así exigido no podrá exceder del 5% del importe bruto de los dividendos, siempre que el perceptor de los dividendos sea el beneficiario efectivo de los mismos. Las disposiciones de este párrafo no afectan a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se paguen los dividendos. [...]

Art. 11.- Intereses

1. Los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado y según la legislación del mismo.
2. Sin embargo, estos intereses pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que proceda y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el perceptor de los intereses es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido, no puede exceder del:
 - a) 10% del importe bruto de los intereses cuando se perciban por un banco que sea beneficiario efectivo; y,
 - b) 15% del importe bruto de los intereses en los demás casos. [...]

Art. 12.- Regalías

1. Las regalías procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado y según la legislación del mismo.
2. Sin embargo, estas regalías pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el perceptor de las regalías es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no puede exceder del 10% del importe bruto de las regalías. [...]

¹⁸² CDI con los Estados Unidos Mexicanos, Arts. 10, 11 y 12, publicado en el Registro Oficial No. 281 del 29 de marzo de 2001.

Canadá¹⁸³

Art. 10.- Dividendos

1. Los dividendos pagados por una compañía residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Sin embargo, dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado Contratante en que resida la compañía que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder el:

- (a) 5 por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una compañía que controla directa o indirectamente al menos el 25 por ciento del poder de voto en la compañía que paga los dividendos, salvo en el caso de dividendos pagados por una corporación de inversiones perteneciente a no residentes y, que sea residente del Canadá; y,
- (b) 15 por ciento del importe bruto de los dividendos en todos los otros casos. [...]

Art. 11.- Intereses

1. Los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.
2. Sin embargo, dichos intereses también pueden someterse a imposición en el Estado Contratante de donde procedan y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo del interés es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 15 por ciento del importe bruto de los intereses. [...]

Art. 12.- Cánones

1. Los cánones procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Sin embargo, dichos cánones también pueden someterse a imposición en el Estado Contratante de donde procedan y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los cánones es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:
 - (a) 10 por ciento del importe bruto de los cánones por el uso o la concesión del uso de equipos industriales, comerciales, o científicos; y,
 - (b) 15 por ciento del importe bruto de los cánones en todos los demás casos. [...]

Chile¹⁸⁴

Art. 10.- Dividendos.

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Dichos dividendos pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de este Estado. Sin embargo, si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

¹⁸³ CDI con el Gobierno de Canadá, Arts. 10, 11 y 12, publicado en el Registro Oficial No. 484 del 31 de diciembre de 2001.

¹⁸⁴ CDI con la República de Chile, Arts. 10, 11 y 12, publicado en el Registro Oficial No. 293 del 16 de marzo de 2004.

- (a) 5 por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que controla directa o indirectamente no menos del 25 por ciento de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga dichos dividendos; y,
- (b) 15 por ciento del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos. [...]

Art. 11.- Intereses.

1. Los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Sin embargo, dichos intereses pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 15 por ciento del importe bruto de los intereses. [...]

Art. 12.- Regalías

1. Las regalías, procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Sin embargo, estas regalías pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no puede exceder del:
 - (a) 10 por ciento del importe bruto de las regalías por el uso o derecho al uso de equipos industriales, comerciales o científicos; y,
 - (b) 15 por ciento del importe bruto de las regalías en todos los demás casos. [...]

Bélgica¹⁸⁵

Art. 10.- Dividendos.-

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.
2. Sin embargo, estos dividendos pueden también someterse a imposición en el otro Estado Contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de dicho Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es, un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 15% del importe bruto de los dividendos. [...]

Art. 11.- Intereses.-

1. Los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.
2. Sin embargo, estos intereses pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que proceden y según la legislación de dicho Estado, pero si el beneficiario efectivo de los intereses es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10% del importe bruto de los intereses. [...]

Art. 12.- Cánones.-

1. Los cánones procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

¹⁸⁵ CDI con el Reino de Bélgica, Arts. 10, 11 y 12, publicado en el Registro Oficial No. 312 del 13 de abril de 2004.

2. Sin embargo, dichos cánones pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y según la legislación de dicho Estado, pero si el beneficiario efectivo de los cánones es residente del otro Estado Contratante, el impuesto establecido no podrá exceder del 10% del importe bruto de los cánones. [...]

Uruguay¹⁸⁶

Art. 10.- Dividendos

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Sin embargo, dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de este Estado; pero, si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:
 - a) 10 por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posea directamente al menos el 25 por ciento de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga dichos dividendos;
 - b) 15 por ciento del importe bruto- de los dividendos en todos los demás casos. [...]

Art. 11.- Intereses

1. Los intereses procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Sin embargo, dichos intereses pueden someterse también a imposición en el Estado contratante del que procedan y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 15 por ciento del importe bruto de los intereses. [...]

Art. 12.- Regalías

1. Las regalías procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Sin embargo, dichas regalías pueden someterse también a imposición en el Estado contratante del que procedan y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de las regalías es residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:
 - a) 10 por ciento del importe bruto de las regalías por el uso o derecho al uso de equipos industriales, comerciales o científicos;
 - b) 15 por ciento del importe bruto de las regalías en todos los demás casos. [...]

Corea del Sur¹⁸⁷

Art. 10.- Dividendos

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

¹⁸⁶ CDI con la República Oriental del Uruguay, Arts. 10, 11 y 12, publicado en Suplemento de Registro Oficial No. 619 del 16 de enero de 2012.

¹⁸⁷ CDI con la República de Corea, Arts. 10, 11 y 12, publicado en Suplemento de Registro Oficial No. 896 del 21 de febrero de 2013.

2. Sin embargo, dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

a) 5 (cinco) por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las sociedades de personas -partnerships-) que posea directamente al menos el 10 (diez) por ciento del capital de la sociedad que paga los dividendos;

b) 10 (diez) por ciento del importe bruto de los dividendos en los demás casos. [...]

Art. 11.- Intereses

1. Los intereses procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos intereses pueden someterse también a imposición en el Estado contratante del que procedan y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 12 (doce) por ciento del importe bruto de los intereses. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo las modalidades de aplicación de ese límite. [...]

Art. 12.- Regalías

1. Las regalías procedentes de un Estado contratante y pagadas a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichas regalías pueden someterse también a imposición en el Estado contratante del que procedan y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de las regalías es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

a) 5 (cinco) por ciento del importe bruto de las regalías por el uso, o derecho al uso de equipos industriales, comerciales o científicos;

b) 12 (doce) por ciento del importe bruto de las regalías en todos los demás casos. [...]

ANEXO II

A continuación la lista taxativa de jurisdicciones a las cuales la Autoridad Tributaria del Ecuador califica de baja o nula tributación. La lista¹⁸⁸ comprende 88 jurisdicciones:

- 1 ANGUILA (Territorio no autónomo del Reino Unido)
- 2 ANTIGUA Y BARBUDA (Estado independiente)
- 3 ANTILLAS HOLANDESAS (Territorio de Países Bajos)
- 4 ARCHIPIELAGO DE SVALBARD
- 5 ARUBA (Territorio de Países Bajos)
- 6 ISLA DE ASCENSION
- 7 BARBADOS (Estado independiente)
- 8 BELICE (Estado independiente)
- 9 BERMUDAS (Territorio no autónomo del Reino Unido)
- 10 BRUNEI DARUSSALAM (Estado independiente)
- 11 CAMPIONE D'ITALIA (Comune di Campione d'Italia)
- 12 COLONIA DE GIBRALTAR
- 13 COMUNIDAD DE LAS BAHAMAS (Estado independiente)
- 14 EL COMMONWEALTH DE DOMINICA (Estado asociado)
- 15 EMIRATOS ARABES UNIDOS (Estado independiente)
- 16 ESTADO ASOCIADO DE GRANADA (Estado independiente)
- 17 ESTADO DE BAHREIN (Estado independiente)
- 18 ESTADO DE KUWAIT (Estado independiente)
- 19 ESTADO DE QATAR (Estado independiente)
- 20 ESTADO LIBRE ASOCIADO DE PUERTO RICO (Estado asociado a los EEUU)
- 21 FEDERACION DE SAN CRISTOBAL (Islas Saint Kitts and Nevis: independientes)
- 22 GRAN DUCADO DE LUXEMBURGO
- 23 GROENLANDIA
- 24 GUAM (Territorio no autónomo de los EEUU)
- 25 HONG KONG (Territorio de China)
- 26 ISLA DE COCOS O KEELING
- 27 ISLA DE COOK (Territorio autónomo asociado a Nueva Zelanda)
- 28 ISLA DE MAN (Territorio del Reino Unido)
- 29 ISLA DE NORFOLK
- 30 ISLA DE SAN PEDRO Y MIGUELON
- 31 ISLA QESHM
- 32 ISLAS AZORES
- 33 ISLAS CAIMAN (Territorio no autónomo del Reino Unido)
- 34 ISLAS CHRISTMAS
- 35 ISLAS DEL CANAL (Guernesey, Jersey, Alderney, Isla de Great Stark, Herm, Little Sark, Brechou, Jethou Lihou)
- 36 ISLAS DEL PACIFICO
- 37 ISLAS SALOMON
- 38 ISLAS TURKAS E ISLAS CAICOS (Territorio no autónomo del Reino Unido)
- 39 ISLAS VIRGENES BRITANICAS (Territorio no autónomo del Reino Unido)
- 40 ISLAS VIRGENES DE ESTADOS UNIDOS DE AMERICA
- 41 KIRIBATI
- 42 LABUAN
- 43 MACAO
- 44 MADEIRA (Territorio de Portugal)

¹⁸⁸ Resolución N° NAC-DGER2008-0182, *Artículo 2*, publicada en el Registro Oficial Segundo Suplemento No. 285 del 29 de febrero de 2008.

- 45 MONTSERRAT (Territorio no autónomo del Reino Unido)
- 46 MYAMAR (ex Birmania)
- 47 NIGERIA
- 48 NIUE
- 49 PALAU
- 50 PITCAIRN
- 51 POLINESIA FRANCESA (Territorio de Ultramar de Francia)
- 52 PRINCIPADO DE LIECHTENSTEIN (Estado independiente)
- 53 PRINCIPADO DE MONACO
- 54 PRINCIPADO DEL VALLE DE ANDORRA
- 55 REINO DE SWAZILANDIA (Estado independiente)
- 56 REINO DE TONGA (Estado independiente)
- 57 REINO HACHEMITA DE JORDANIA
- 58 REPUBLICA COOPERATIVA DE GUYANA (Estado independiente)
- 59 REPUBLICA DE ALBANIA
- 60 REPUBLICA DE ANGOLA
- 61 REPUBLICA DE CABO VERDE (Estado independiente)
- 62 REPUBLICA DE CHIPRE
- 63 REPUBLICA DE DJIBOUTI (Estado independiente)
- 64 REPUBLICA DE LAS ISLAS MARSHALL (Estado independiente)
- 65 REPUBLICA DE LIBERIA (Estado independiente)
- 66 REPUBLICA DE MALDIVAS (Estado independiente)
- 67 REPUBLICA DE MALTA (Estado independiente)
- 68 REPUBLICA DE MAURICIO
- 69 REPUBLICA DE NAURU (Estado independiente)
- 70 REPUBLICA DE PANAMA (Estado independiente)
- 71 REPUBLICA DE SEYCHELLES (Estado independiente)
- 72 REPUBLICA DE TRINIDAD Y TOBAGO
- 73 REPUBLICA DE TUNEZ
- 74 REPUBLICA DE VANUATU
- 75 REPUBLICA DEL YEMEN
- 76 REPUBLICA DEMOCRATICA SOCIALISTA DE SRI LANKA
- 77 SAMOA AMERICANA (Territorio no autónomo de los EEUU)
- 78 SAMOA OCCIDENTAL
- 79 SAN VICENTE Y LAS GRANADINAS (Estado independiente)
- 80 SANTA ELENA
- 81 SANTA LUCIA
- 82 SERENISIMA REPUBLICA DE SAN MARINO (Estado independiente)
- 83 SULTANADO DE OMAN
- 84 TOKELAU
- 85 TRIESTE (Italia)
- 86 TRISTAN DA CUNHA (SH Saint Helena)
- 87 TUVALU
- 88 ZONA LIBRE DE OSTRAVA.

