

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO USFQ

Colegio de Jurisprudencia

¿En qué medida el artículo 48 de la Ley de Régimen Tributario Interno limita los beneficios contenidos en los Convenios para Evitar la Doble Imposición?

Katherine Estefanía Hoyos Navas

Director: Carlos Coronel, Abogado

Trabajo de titulación presentado como requisito para la obtención del título de Abogada

Quito, 22 de marzo de 2019

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO

Colegio de Jurisprudencia

HOJA DE APROBACIÓN DEL TRABAJO DE TITULACIÓN

"¿En qué medida el artículo 48 de la Ley de Régimen Tributario Interno limita los beneficios contenidos en los Convenios para Evitar la Doble imposición?"

Katherine Estefanía Hoyos Navas

Carlos Coronel
Director del Trabajo de Titulación

Juan Gabriel Reyes
Lector del Trabajo de Titulación

Oswaldo Santos
Lector del Trabajo de Titulación

Farith Simon
Decano del Colegio de Jurisprudencia



Quito, mayo del 2019

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO
EVALUACIÓN DE DIRECTOR/ TRABAJO ESCRITO TESINA

TESINA: ¿En qué medida el artículo 48 de la Ley de Régimen tributario Interno limita los beneficios contenidos en los Convenios para Evitar la Doble Imposición?

ALUMNO: Katherine Estefania Hoyos Navas

a) Importancia del problema presentado:

En el Ecuador desde el año 2016, se incorpora en la Ley de Régimen Tributario Interno LRTI (Art. 48), una disposición a mi modo de ver controversial y de actualidad, pues ha generado una serie de criterios y discusiones a nivel académico y profesional.

Dicha disposición, estableció un mecanismo de control previo a la aplicación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición CDIs, pues obliga a los contribuyentes a retener en la fuente el Impuesto a la Renta por los pagos al exterior, independientemente del criterio de repartición de potestad tributaria que dispone el acuerdo, que dicho sea de paso se trata de una norma supranacional.

Si bien, la norma ha tenido una serie de reformas y con ello una evolución que la hace más "aceptable", siempre una cláusula anti-abuso de este estilo incorporada a la legislación doméstica de cualquier país, deja abierta la posibilidad de restringir los derechos previstos en los acuerdos que ha suscrito en este caso el Ecuador.

Así el tema de análisis definitivamente reviste importancia, y del enfoque otorgado por la alumna deja prever que no es un tema de fácil definición, siendo imprescindible que la aplicación de estas normas se den con absoluta responsabilidad por parte de los organismos de control, en este caso el SRI, pues de lo contrario una norma con una intención de control temporal, puede fácilmente atentar a los derechos de los contribuyentes y con ello a la recaudación de los estados.

b) Trascendencia de la hipótesis planteada:

Durante años el Ecuador no estableció control alguno a la aplicación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición. Para ello aplicó un control ex-post, producto de la facultad determinadora del tributo, la cual se aplica a determinados contribuyentes dentro de un año fiscal, es decir a un universo reducido de contribuyentes.

Esto generó que existan abusos de norma en la aplicación de los CDIs, en donde el beneficiario efectivo no necesariamente era un residente fiscal del país con el cual Ecuador mantenía el convenio, así como las transacciones eran mal interpretadas o inclusive siendo más grave aún eran irreales, es decir a través de empresas interpuestas a fin de obtener un beneficio indebido otorgado por del CDI.

Este tipo de planificaciones fiscales agresivas, en el país sumado al grado de corrupción mediante el cual se utilizaron empresas fantasmas o inexistentes, justifica en cierta medida la inclusión de disposiciones como la prevista en el Art. 48 de la LRTI, las cuales coartan derechos de los contribuyentes, más aún cuando los funcionarios públicos no están capacitados o cuando existe un estado falto de recursos que puede concluir en interpretaciones equívocas.

Así la alumna, parte de una teoría de que la disposición del Art. 48 de la LRTI, como actualmente está redactada, puede ser catalogada como una norma de control, criterio respetable y que conlleva sustento, concluyendo que la norma debe ser aplicada de manera técnica y prolija que permita que la disposición no constituya una restricción de derechos, lo cual contrariaría los Convenios Internacionales suscritos por el Ecuador.

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

El material utilizado por la autora es pertinente y suficiente. En particular, la estudiante ha revisado los comentarios de la OCDE, doctrina, legislación comparada y legislación ecuatoriana.

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

La estudiante desarrolló su trabajo de manera metódica y ordenada. Para empezar, la estudiante introdujo el tema de la doble imposición internacional, señalando de manera general los principales criterios de sujeción, y los métodos y mecanismos correctivos de este fenómeno.

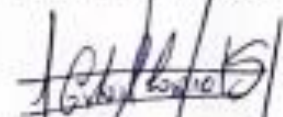
Posteriormente, la autora realizó un análisis respecto al segundo objetivo de los CDIs, la supresión del fraude fiscal. Analizó conceptos como el fraude fiscal en términos generales, las cláusulas de limitación de beneficios, sujeción, y la razonabilidad de ellas al verse inmersas en una delgada línea entre el enfrentamiento al fraude fiscal y los derechos que los CDIs otorgan a los contribuyentes.

Finalmente, la estudiante examinó el caso ecuatoriano. Se enfocó en analizar la legislación ecuatoriana respecto a los criterios de sujeción y los métodos que el Ecuador utiliza para hacer frente a la doble imposición. En este capítulo habla de la procedencia de las cláusulas anti abuso y enfoca su última sección en el artículo 48 de la Ley de Régimen Tributario Interno, determinando que no vulnera derechos, sino que limita la aplicación por un tema de control.

e) **Cumplimiento de las tareas encomendadas a lo largo de la investigación:**

La estudiante cumplió las tareas encomendadas a cabalidad.

Quito, 25 de marzo de 2019



Carlos Coronel Endara

Derechos de Autor

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

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

Firma del estudiante:

Nombres y apellidos:

Katherine Estefanía Hoyos Navas

Código:

00111097

Cédula de Identidad:

0503066631

Lugar y fecha:

Quito, 22 de marzo de 2019

AGRADECIMIENTO

A Dios por ser la base de mi vida e iluminarme en el camino para culminar esta meta. Al “Pa”, quien sembró en mí el amor a Dios y a la familia. A mi familia y a mi novio Christian por siempre creer en mí, ser pacientes e inspirarme a ser cada día mejor. A mis profesores y compañeros por el nivel de exigencia en las aulas de clase y a Lexvalor por ser la firma que creyó en mí y me dio todo su apoyo este tiempo.

RESUMEN

Desde la reforma de 29 de abril de 2016 al artículo 48 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se viene analizando si ésta constituye una vulneración a la esencia misma de los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por el Ecuador con distintos países del mundo. Sin embargo, a la luz de la actual normativa, he podido concluir que la limitación no vulnera estos instrumentos, puesto que únicamente constituye un mecanismo de control previo en la aplicación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición, con temporalidad específica bajo el cumplimiento de determinados parámetros normativos, sin que esto implique que la norma doméstica se encuentre “repartiendo potestad tributaria”. Si bien este tipo de normas internas, generan un grado de controversia, en países con una cultura tributaria como el Ecuador, que está avanzando en su consolidación, se vuelve necesario evitar el abuso en la aplicación de Convenios y de ello validar las transacciones internacionales, especialmente en lo que tiene que ver con la realidad económica (esencia sobre la forma).

Palabras clave: Artículo 48 de la Ley de Régimen Tributario Interno, cláusulas anti abuso Ecuador, Convenios para Evitar la Doble Imposición, control normativo, abuso de Convenio (Treaty Shopping), realidad económica, aplicación automática de los CDIs

ABSTRACT

Since the reform of April 29, 2016 to Article 48 of the Ecuadorian Internal Tax Regime Law, it has been analyzed whether this constitutes a violation of the very essence of the International Agreements for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion signed by Ecuador with different countries of the world. However, in light of the current regulations, I have been able to conclude that the limitation does not violate these instruments, since it only constitutes a mechanism of prior control in the application of the International Agreements for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion, with specific temporality under the fulfillment of certain normative parameters, without that this implies that the domestic norm is "distributing tax power". Although this type of internal regulations generate a degree of controversy, in countries with a tax culture such as Ecuador, which is progressing in its consolidation, it becomes necessary to avoid abuse in the application of Conventions and thereby validate international transactions, especially in what has to do with economic reality (essence over form).

Keywords: Article 48 of the Internal Tax Regime Law, anti-abuse clauses Ecuador, Agreements to Avoid Double Taxation, regulatory control, treaty abuse, economic reality, automatic application of CDIs

TABLA DE CONTENIDOS

INTRODUCCIÓN.....	1
1 CAPÍTULO I: Doble Imposición Internacional.....	3
1.1 Principales criterios de sujeción en la imposición.....	4
1.1.1 Criterio de Territorialidad o de Fuente.....	4
1.1.2 Criterio de Renta Mundial o Residencia.....	5
1.1.3 Criterio de Nacionalidad.....	6
1.2 Métodos para evitar la Doble Imposición.....	6
1.2.1 Método de exención.....	7
1.2.2 Método de imputación o crédito fiscal.....	8
1.2.3 Método de deducción.....	8
1.3 Mecanismos en los que se contienen los sistemas para evitar la Doble Imposición.....	9
1.3.1 Mecanismo Unilateral.....	9
1.3.2 Mecanismo Bilateral.....	10
1.3.3 Mecanismo Multilateral.....	11
2 CAPÍTULO II: Generalidades sobre los abusos a los Convenios Para Evitar la Doble Imposición.....	12
2.1 Fraude Fiscal.....	12
2.2 Límites a los beneficios de los CDIs.....	15
2.3 Derechos que corren riesgo en la aplicación de los límites a los beneficios contenidos en los CDIs.....	17
3 CAPÍTULO III: La Doble Imposición en el Ecuador.....	21
3.1 Criterio de Sujeción en el Ecuador.....	22
3.2 Mecanismos para evitar la Doble Imposición en el Ecuador.....	23
3.2.1 Mecanismo Unilateral.....	23
3.2.2 Mecanismo Bilateral.....	25
3.2.3 Mecanismo Multilateral.....	26
3.3 Cláusula anti abuso contenida en la legislación ecuatoriana.....	26
3.3.1 Artículo 48 y resolución No. NAC-DGERCGC16-00000388.....	26
3.3.2 La retención como sistema de aplicación de los CDIs.....	28
3.3.3 Resolución No. NAC- DGERCGC16-00000433 aplicable al 2019.....	31

4	CAPÍTULO IV: Conclusiones	34
	BIBLIOGRAFÍA	36

INTRODUCCIÓN

La internacionalización del comercio y de la economía, han creado diversos problemas de imposición. Varios de dichos conflictos han sido generados por la deslocalización de la renta. Existen problemas de definición de la norma aplicable, de planificación fiscal agresiva, de la potestad tributaria o de doble imposición cuando hay transacciones internacionales. En el mundo y en el Ecuador, este problema ha sido enfrentado de diversas maneras¹, una de ellas es la celebración y aplicación de Convenios para Evitar la Doble Imposición (en adelante CDI o CDIs).

Dichos convenios tienen principalmente dos objetivos; evitar el fraude fiscal y corregir la doble imposición. El primero lo hacen frente con cláusulas como las de intercambio de información, implementadas con el fin de esclarecer actuaciones dudosas de ciertos no residentes que son contribuyentes e inclusive aunque en menor medida mediante acuerdos amistosos entre administraciones. Mientras que el segundo lo enfrentan otorgando potestad tributaria a un solo país o distribuyendo potestad tributaria para ambos países que; y, en aplicación del CDI ejecutarán el método acordado para tal corrección (imputación, exención y deducción en la mayoría de los casos). Este tipo de acciones, las adoptadas para combatir la doble imposición, han sido promovidas bajo el principal argumento de motivar las inversiones extranjeras y debido al desarrollo económico del mundo (globalización).

Sin embargo, es una realidad la existencia de abusos a los beneficios contemplados en estos convenios. Abusos que en consecuencia, acarrearán problemas relacionados con el fraude fiscal, siendo éste precisamente uno de los problemas que los CDIs buscan combatir. Esta problemática tiene un impacto negativo legal y económico en los Estados, razón por la que estos se han visto en la obligación de tomar medidas para contrarrestar los abusos a estos instrumentos. Ahora bien, ¿cuál es el límite de las medidas anti abuso? Aquello dependerá

¹Juan Bravo. *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*. Bogotá: Ediciones Rosaristas (1997). pp. 59-60. Según Juan Rafael Bravo Arteaga el problema de la doble tributación se enfrenta de varias maneras; una de ellas son las soluciones unilaterales; mediante la cual un Estado concede a través de su legislación exenciones, deducciones o crédito tributario a contribuyentes que hubieren tributado en otro país. También se hace frente con las soluciones bilaterales, las cuales consisten en la celebración de un instrumento internacional por dos Estados cediendo o distribuyendo su potestad tributaria. Finalmente, las soluciones supranacionales, según las cuales, organismos creados por tratados multilaterales son revestidos de facultades para expedir una legislación internacional, aplicable en todos los países signatarios (...).

de lo que las partes hubieren pactado en los convenios y de lo que se determine en la legislación doméstica de cada Estado.

Ante esta problemática, el Ecuador no ha sido la excepción; y, una de las medidas que ha adoptado ha sido el límite a la aplicación automática de los CDIs contemplado en el artículo 48 de la Ley de Régimen Tributario Interno. El problema jurídico identificado para el desarrollo de la presente tesis consiste en: ¿la disposición antes aludida, sobrepasa los límites de las medidas anti abuso al punto de contravenir lo contemplado en el convenio? Y la hipótesis que se plantea es que la disposición vigente como tal no contraviene los beneficios contemplados en los CDIs, pues la razón de su existencia se debe a un tema de control por parte de la Administración Tributaria a las transacciones y los supuestos beneficiarios de los CDIs.

En el primer capítulo se definirán los principales criterios de sujeción utilizados alrededor del mundo, y la forma en la que los Estados han hecho frente a la doble imposición. En el segundo capítulo, sobre la base de los CDIs, se analizará el fraude fiscal, los límites a los beneficios otorgados por los CDIs y los derechos que podrían ser vulnerados en caso de denegar la aplicación de lo contemplado a nivel legal o convencional. Finalmente, en el tercer capítulo se estudiará, la realidad del Ecuador respecto las medidas que ha adoptado para combatir la doble imposición y el fraude fiscal a través de su legislación y los CDIs. En este capítulo se analizará en concreto el artículo 48 de la Ley de Régimen Tributario Interno, identificando si existen vulneraciones a lo previsto en un Convenio, a fin de concluir si es una cláusula anti abuso que deniega los beneficios contenidos en estos instrumentos.

1 CAPÍTULO I: Doble Imposición Internacional

La superposición de dos o más potestades tributarias sobre una misma renta, en el mismo período de tiempo y sobre un mismo sujeto, genera el fenómeno de la doble imposición jurídica.² En la mayoría de los casos, la concurrencia de la potestad soberana se da por la existencia de dos o más criterios de atribución.³ En palabras de Hensel, la doble o múltiple imposición jurídica ocurre:

Cuando varios titulares del poder tributario independientes (sujetos de la imposición), en especial varios Estados independientes, afectan al mismo obligado por el mismo objeto con relación al mismo período de tiempo con un impuesto de la misma especie.⁴

Siendo entonces los elementos puntuales para la existencia de este fenómeno los siguientes:

“i) Presencia de dos o más potestades tributarias, ii) Imposición de dos tributos de idéntica o similar naturaleza, iii) Mismo presupuesto de hecho, iv) Concurrencia en la identidad del receptor de la renta⁵ y v) Mismo período de imposición.”⁶ En este sentido, a continuación, se expondrá un ejemplo figurativo en relación a lo aludido:

En el ejercicio fiscal 2014, un residente en el Estado A, obtiene ingresos de su actividad profesional prestada en el Estado B. En este ejemplo el contribuyente cumple el criterio de residencia en el Estado A y el criterio de fuente en el Estado B. Por lo tanto, el contribuyente podría estar sujeto a una tributación en el Estado A y en el Estado B sobre una misma renta dentro del mismo período fiscal.

²La doble imposición internacional puede ser calificada como jurídica o económica. La jurídica tiene identidad en el sujeto, la renta, el tiempo y el impuesto. Es decir, cuando una misma persona ostente la calidad de sujeto pasivo en dos Estados distintos. Por otro lado, la doble imposición económica consiste en la imposición de una renta en el mismo tiempo por impuestos diferentes o impuestos similares a dos sujetos diferentes. Ejemplo: al vender un inmueble, se puede pagar el impuesto a las alcabalas, el impuesto a la renta y otros sobre una misma transacción. Tales impuestos pueden ser tributados por la misma persona o por personas distintas.

³Tales criterios han clasificados por varios autores como José Vicente Troya en: (i) Nacionalidad o Fuente (el estado aplica impuesto a sus nacionales por los hechos generadores ocurridos en su territorio y en el extranjero) ; (ii) Domicilio o Residencia (lapso en el territorio de un país o permanencia en un territorio) y otros; y (iii) Nacionalidad (sin importar la residencia ni el lugar del que provienen los ingresos se grava en el país del que se es nacional).

⁴Jaime Ross. “Documento 581: Esquema sobre la Potestad Tributaria y la doble Tributación Internacional”. *Centro Interamericano de Estudio Tributarios*, sin fecha. En este documento Jaime Ross Bravo cita a Hensel.p.32.

⁵Este elemento dependerá de la existencia de la doble imposición económica o jurídica. Sin embargo, el presente trabajo se enfoca en la doble imposición jurídica.

⁶Norberto Campagnale, Silvia Catinot y Alfredo Parrondo. *El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales*. Buenos Aires: La Ley (2000). pp. 18-19.

Para comprender el funcionamiento de cómo hacen frente los Estados a la doble imposición, primero se definirán los principales criterios de sujeción en la imposición [1.1]. Y después, los métodos [1.2] y mecanismos [1.3] más implementados por los Estados para combatir este problema.

1.1 Principales criterios de sujeción en la imposición

El ámbito de aplicación de los impuestos sobre la renta, ha sido determinado principalmente sobre la base de tres criterios. Durante esta sección se analizará el criterio de territorialidad o fuente [1.3.1], el criterio de Renta Mundial o Residencia [1.3.2] y finalmente el de nacionalidad o ciudadanía [1.3.3].

1.1.1 Criterio de Territorialidad o de Fuente

Existen países, que gravan la renta únicamente mirando el lugar del cual provinieron y dejando de lado todo lo referente al criterio de residencia y nacionalidad. En palabras de Villegas:

Este criterio establece que corresponde gravar al país donde está la fuente productora de riqueza, es decir, donde los fondos que la componen tienen nacimiento. Puede ser el lugar de radicación de los bienes o el lugar donde el contribuyente realiza su actividad productiva, con total independencia del domicilio, residencia o nacionalidad.⁷

Para mejor proyección del significado de este criterio se acude a un caso práctico. Nicaragua es un país que maneja el principio de fuente, grava únicamente las rentas obtenidas dentro de su territorio. Tan plasmado está este criterio en este lugar, que dentro de su legislación no cuenta ni siquiera con criterios para determinar la residencia de los sujetos pasivos del tributo.

Lo que ocurre en este Estado es lo siguiente: i) si un contrato fue celebrado en Bolivia⁸, país utilizado con fines ejemplificativos, pero fue ejecutado en Nicaragua, su renta se entenderá de fuente; ii) si se celebró un contrato de prestación de servicios con un sujeto estadounidense, nacionalidad utilizada con fines ejemplificativos, cuya prestación se llevaría

⁷Héctor Villegas. *Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario 8va Edición*. Buenos Aires: Ediciones JJCPM (2001), p.15.

⁸Es pertinente señalar que el criterio que predomina en este país es el de fuente. Ello según el Artículo 42 de la Ley 843 Boliviana.

a cabo en Nicaragua, la renta deberá ser tributada en Nicaragua, aun cuando el sujeto ni siquiera hubiera pisado territorio nicaragüense.

Este criterio también ha sido adoptado por Panamá. En este país, si una persona salió de su territorio por 20 días, las rentas generadas en territorio extranjero durante tales 20 días, no son tributadas en Panamá, se las considera de fuente extranjera.⁹

1.1.2 Criterio de Renta Mundial o Residencia

Este criterio sostiene que, los residentes se gravan por su renta mundial. Es decir, una persona residente de un país, por el hecho de serlo, deberá tributar en su país de residencia por todas las rentas obtenidas en él y en el extranjero; se habla de *sujeción plena* al impuesto. Mientras que los no residentes, bajo los lineamientos de este principio, tributan por la renta generada en el territorio del cual provienen.¹⁰

“El gravamen de los residentes por su renta mundial (...) se ha consolidado como consecuencia de los ideales de justicia tributaria, basados en la capacidad contributiva^[11] y en el principio de progresividad^[12].”¹³ La capacidad contributiva es entendida como un atributo individual que se usa para imponer impuestos. Esta cualidad es la referencia que la Administración Tributaria adopta para identificar si una persona puede asumir o no la carga de un tributo. Por otro lado, la progresividad consiste en la existencia de tipos de gravamen más elevados cuanto mayor sea la base imponible (renta). Es decir, si existe aumento de base, existe aumento de cuota proporcional al aumento de la base. El criterio de renta mundial o

⁹Así también ocurre en Uruguay, existe un impuesto sobre la renta y otro sobre los no residentes, y ambos aplican únicamente a las rentas generadas en Uruguay. Hong Kong es otro ejemplo de este tipo de criterio.

¹⁰Ramón Falcón y Elvira Pulido. *Derecho Fiscal Internacional*. Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales (2013). p.38. En el caso de los no residentes, al no serlo no se les puede aplicar este criterio. Es por ello que, para esos casos este criterio adopta el criterio de fuente.

¹¹Atributo de cada individuo, no grupal. La capacidad contributiva sobre la renta de las sociedades se justifica como un adelanto del impuesto sobre la renta que recae en los socios.

¹²Un impuesto es progresivo cuando los tipos de gravamen son más elevados cuanto mayor sea tu base imponible (renta). Es decir, la progresividad exige que, si hay aumento de base, haya aumento de cuota *proporcional* al aumento de la base.

¹³Ramón Falcón y Elvira Pulido. *Derecho Fiscal Internacional*. Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales (2013). p.38.

residencia actúa sobre la base de estos dos ideales con el fin de alinearse a una justicia tributaria.¹⁴

1.1.3 Criterio de Nacionalidad

A diferencia de los dos principios antes expuestos, este se caracteriza por la nacionalidad de sus contribuyentes. Es decir, se aplican las leyes tributarias a todos los ciudadanos que ostenten la nacionalidad de un país, sin importar el lugar de residencia ni el lugar del que provino el ingreso.¹⁵

La nacionalidad es el vínculo jurídico que relaciona una persona con un Estado y que le confiere el ejercicio de sus derechos políticos. Sobre la base de este presupuesto, los EEE.UU manejan este criterio junto con el de renta mundial; sostienen que la razón de su incorporación se debe a que ha sido visto como una forma de política de seguridad para sus nacionales. Pues consideran que, sobre la base de este principio se permite a los contribuyentes retomar la residencia cuando así lo deseen así como disfrutar de la protección de su país.¹⁶

1.2 Métodos para evitar la Doble Imposición

Como resulta evidente, la doble imposición genera efectos negativos. Algunos de ellos son: la existencia de una carga fiscal inequitativa, el freno al desarrollo económico y de las inversiones, la pérdida de la neutralidad y eficiencia de la imposición internacional, y otros que afectan de manera general al comercio internacional y las relaciones jurídicas.¹⁷ Para combatir estos problemas los Estados utilizan tres métodos esencialmente, el de exención [1.1.1], el de imputación o crédito fiscal [1.1.2] y el de deducción [1.1.3].

¹⁴Ibíd, p. 38.

¹⁵César Montaña. *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Quito: Corporación Editora Nacional (2006). p.106.

¹⁶Fernando Serrano. *Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación*. Madrid: Centro de Estudios Financieros (2001). p.93.

¹⁷Norberto Rivas y Manuel Marquez. "La integración económica y la doble tributación. La experiencia chilena". *Revista Criterios Tributarios No. 94/95*. (1995). p.12.

1.2.1 Método de exención

El sistema de exención que por cierto es el que predomina en la legislación ecuatoriana, consiste en que el Estado de residencia enfoque el cálculo de la base imponible excluyendo las rentas de fuente extranjera. Es decir, el Estado de residencia renuncia a su potestad soberana de gravar las rentas de sus residentes generadas en el extranjero, mientras que el ordenamiento jurídico designado como aplicable ostentaría una competencia exclusiva.¹⁸ Dentro de este sistema existen dos métodos; i) exención íntegra y ii) exención progresiva.¹⁹

La exención íntegra consiste en que el país de residencia aplique la tarifa del impuesto, sin tomar en cuenta en absoluto la renta generada en el exterior. Mientras que, la exención progresiva toma en cuenta la renta generada en el exterior para hacer el cálculo del impuesto a pagar, excluyendo al momento de aplicar la tarifa la renta generada en el exterior de la base imponible.

Es decir; si se obtuvo una renta de USD 8.000 dólares en el Estado de residencia y USD 4.000 en el Estado de fuente, el método de exención íntegra tomaría como base imponible únicamente los USD 8.000 y aplicaría la tarifa conforme la tabla progresiva del impuesto a la renta. A diferencia, el método de exención progresiva tomaría en cuenta los USD 4.000 dólares, obteniendo una base imponible de USD 12.000 para el cálculo de la tarifa. Entonces, identificaría el porcentaje de la tarifa tomando en cuenta las rentas obtenidas en el exterior. Sin embargo, al momento de aplicar la tarifa, lo haría únicamente sobre las rentas obtenidas en el Estado de residencia. Es decir, el impuesto pagado en el extranjero resulta irrelevante para el método de exención. Ello con una excepción, la existencia de una cláusula de sujeción²⁰, cuya concreta finalidad es evitar la doble imposición. Para mejor comprensión se explicará la naturaleza de esta cláusula con un ejemplo:

¹⁸Ester Borderas y Pere Moles. *Derecho Tributario Internacional*. Barcelona: El Fisco (2008). p.53.

¹⁹Alberto Xavier. *Derecho Tributario Internacional*. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma (2005). p.398.

²⁰Anna Scapa y Lars Heine. *Avoidance of double non-taxation under the OECD model tax convention*. Kluwer: Intertax. (2005). p. 277. Subject-to-tax clause means that a contracting state can reclaim its taxing right when the other state does not make use of their taxing rights allocated to them by the provision of a convention. Comentarios de la OCDE al Artículo 1 del Modelo de Convenio Tributario. A través del párrafo 15 al 19, la OCDE sostuvo que las disposiciones de “sujeción a impuesto” de alcance general estipulan que en el país fuente la posibilidad de acogerse a los beneficios de un convenio tributario existe únicamente cuando la renta en cuestión está sujeta a impuesto en el país de residencia. Sin bien la OCDE reconoce las ventajas que este tipo

En nuestro supuesto existe un CDI entre Ecuador y Perú, este determina que los dividendos distribuidos al exterior solo serán pagados en el lugar donde se encuentra la empresa que reparte los dividendos y el otro país deberá verlos como ingresos exentos. Entonces, en el ejemplo la empresa X está en el Ecuador, aquella distribuye los dividendos hacia el Perú. En aplicación del CDI se debe tributar en Ecuador, pero Ecuador los considera como exentos. ¿Qué ocurre? Riesgo de una no imposición. Para prevenir dicho riesgo, Perú tiene incorporada en su legislación una cláusula de sujeción, que dispone que los ingresos solo serán vistos como exentos, cuando se hubiese efectivamente tributado en el otro Estado. Caso contrario, Perú podría ejercer su potestad tributaria sobre esos ingresos.

1.2.2 Método de imputación o crédito fiscal

El método de imputación o crédito fiscal, que por cierto el Ecuador lo ha concebido como un método excepcional, toma en cuenta la renta generada en el país de residencia y en el país de fuente para hacer el cálculo de la base imponible. Sin embargo, reconoce el valor tributado en el Estado de fuente. Dentro de este sistema, existen dos métodos: i) ordinario e ii) íntegro.

La imputación ordinaria consiste en que el país de residencia reconozca la tributación en el país de fuente únicamente hasta un límite. Mientras que, el método de imputación íntegra toma en cuenta la cuota del impuesto pagado en el país de fuente, sin limitación alguna.

Es decir, si se obtuvo una renta de USD 8.000 dólares en el Estado de residencia y USD 4.000 en el Estado de fuente y se tributó en el Estado de fuente USD 1.200 dólares, el método de imputación ordinaria reconocerá lo tributado hasta cierto límite. Por ejemplo, reconocerá el pago del impuesto hasta USD 600. Mientras que en la imposición íntegra se reconocería el pago de los USD 1.200.

1.2.3 Método de deducción

El método de deducción toma en cuenta la renta del país de fuente como el de residencia. A primera vista podría confundirse con el método de imputación; sin embargo, la diferencia radica en que el impuesto pagado en el Estado de fuente en el método de imputación es

de cláusula puede tener, el Modelo de Convenio no recomienda la utilización de una disposición general de este tipo por los riesgos de mala fe que pudiesen existir. Por lo que, al respecto precisa que si se incorpora una cláusula de este tipo en el convenio se debería complementar con disposiciones de buena fe.

restado del impuesto a pagar en el Estado de residencia.²¹ Mientras que, en el método de deducción el impuesto pagado en el extranjero es tomado como un gasto deducible para el cálculo de la base imponible.

Es decir, si se obtuvo una renta de USD 8.000 dólares en el Estado de residencia y USD 4.000 en el Estado de fuente y se tributó en el Estado de fuente USD 1.200 dólares, conforme el método de deducción el impuesto pagado en el exterior, USD 1.200, será restado de la base imponible (12.000-1.200), generando así una base imponible de USD10.800 sobre la cual aplicará la tabla progresiva del impuesto a la renta.

1.3 Mecanismos en los que se contienen los sistemas para evitar la Doble Imposición

Los métodos antes descritos, han sido recogidos por los Estados a través de la implementación de diversos mecanismos. Siendo ellos los unilaterales [1.2.1], bilaterales [1.2.2] y multilaterales [1.2.3]. A continuación, se explicará brevemente la forma en que cada uno opera.

1.3.1 Mecanismo Unilateral

El mecanismo unilateral consiste en la adopción unilateral de normas al ordenamiento jurídico interno de cada Estado.²² Dichas normas contendrán los métodos de la exención, imputación o deducción. En palabras de Cesar Montaña Galarza:

Uno de los métodos que están al alcance de los Estados para atenuar o evitar la Doble Imposición Internacional y quizás el más utilizado, ha sido el que cada Estado introduzca en su legislación sea ésta nacional o interna, las medidas tendientes a impedir que se produzca el expresado fenómeno. Estas medidas reciben el nombre de "unilaterales" porque son adoptadas por cada país a su sola iniciativa.²³

La doctrina considera que la aplicación de las medidas unilaterales se complica cuando existen convenios internacionales suscritos con otro Estado. Como se explicará más adelante, los convenios prevalecerán sobre la normativa interna [1.3.2].

²¹Norberto Campagnale, Silvia Catinot y Alfredo Parrondo. *El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales*. Buenos Aires: La Ley (2000). p.23.

²²Ibíd, p. 150.

²³César Montaña. *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Quito: Editorial Universidad Andina Simón Bolívar-Corporación Editora Nacional (2006). p.86.

1.3.2 Mecanismo Bilateral

Como su nombre lo dice, son instrumentos bilaterales celebrados necesariamente entre dos Estados, mediante el cual pactan la distribución de criterios de atribución de potestad tributaria o de corrección de la doble imposición.²⁴

La potestad tributaria nace de la soberanía de cada Estado.²⁵ En palabras de José Vicente Troya “*La potestad tributaria, o sea la facultad de establecer contribuciones o tributos, es propia de los Estados*” (énfasis añadido). Jaime Ross Bravo la califica como la facultad de los Estados de exigir los tributos, así como desgravarlos o eximirlos.²⁶ En el caso de los CDIs las normas estipuladas para evitar la doble tributación otorgan: i) potestad exclusiva a uno de los Estados o ii) potestad concurrente a ambos Estados contratantes.²⁷ Y es por ello que varios sujetos fomentan su creación. A decir de Víctor Uckmar “los convenios de doble imposición han adquirido en las últimas décadas una amplia importancia para delimitar la potestad tributaria de los Estados, en tanto ordenan las relaciones fiscales en un ámbito bilateral.”²⁸

Estos instrumentos forman parte del ordenamiento jurídico de los Estados y en la mayoría de los casos ocupan una jerarquía igual a la Constitución; a veces hasta se sobreponen a esta. Por ejemplo, el artículo 425 de la Constitución ecuatoriana así lo determina:

El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y *convenios internacionales*; las *leyes orgánicas*; las *leyes ordinarias*; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las *resoluciones*; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos.
En caso de conflicto entre normas de distinta jerarquía, la Corte Constitucional, las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, lo resolverán mediante la aplicación de la norma jerárquica superior. (énfasis añadido)

²⁴Eduardo Sotelo. *Doble Imposición Internacional*. Lima: ius et veritas (1999). p. 150. Según Eduardo Sotelo: Los tratados bilaterales o multilaterales, realizan una elección y armonización de los criterios de atribución para los diversos estados contratantes o establecen el empleo de alguno de los procedimientos o mecanismos que referimos. El mecanismo multilateral también es aplicado con la armonización legislativa en el marco comunitario de los Estados, que tiende hacia la elaboración de un derecho de las comunidades con carácter supranacional.

²⁵Ottmar Buhler y Fernando Cervera. *Principios de Derecho Internacional tributario: versión castellana de Fernando Cervera Torrejón*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero (1968).173.

²⁶Jaime Ross. “Documento 581: Esquema sobre la Potestad Tributaria y la doble Tributación Internacional”. *Centro Interamericano de Estudio Tributarios*, sin fecha.

²⁷Benjamín Cubides. *Los convenios para evitar la doble imposición. Dentro de El Impuesto sobre la Renta en el Derecho Comparado*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario (2008). p. 155.

²⁸Víctor Uckmar. *Los tratados internacionales en materia tributaria: Curso de derecho tributario internacional*. Bogotá: Temis (2003). pp. 85-122.

Los lineamientos en aplicación de estos instrumentos están contenidos en la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados de 1969, el objetivo de tales lineamientos es precautelar la cooperación pacífica entre las naciones.²⁹ Es así que este tratado, entre varias otras normas dispone que un país no puede invocar una norma interna para excusar el incumplimiento de una norma contenida en un tratado internacional. Y ello tiene fundamento en principios como el de seguridad jurídica y buena fe.

La seguridad jurídica implica la confiabilidad en el orden jurídico y la sujeción de todos los poderes del Estado a la Constitución y a la ley, como salvaguarda para evitar que las personas, pueblos y colectivos sean víctimas del cometimiento de *arbitrariedades*.³⁰(énfasis añadido)

Estos instrumentos en el mundo tributario son conocidos como Convenios para Evitar la Doble Imposición (en adelante CDI o CDIs). Y, a diferencia del mecanismo unilateral, los métodos más utilizados para la reducción o eliminación de la doble imposición son el método de exención e imputación o crédito tributario.

1.3.3 Mecanismo Multilateral

Finalmente, el mecanismo multilateral consiste en la celebración *multipartita* de un instrumento con fuerza internacional. Tiene el mismo objetivo que los mecanismos anteriormente referidos y aplica en la mayoría de los casos el método de exención e imputación o crédito tributario. Pese tener el mismo objetivo y la inclusión de los mismos métodos, la doctrina califica a este mecanismo como el más beneficioso, por ostentar la mayor cantidad de voluntades de los Estados.

Dentro de esta categoría es importante hacer referencia a la Decisión No.40 de noviembre de 1975, celebrada entre Chile, Colombia, Perú, Venezuela, Bolivia y Ecuador, pues constituye uno de los más firmes documentos que combaten la doble tributación en defensa del principio de la *fuerza* y encajan en el mecanismo multilateral.³¹(énfasis añadido) La materia de dicha decisión ha sido regulada por una nueva decisión, la 578. Cabe señalar que ambas decisiones

²⁹Introducción de la Convención de Viena sobre el derecho de los Tratados de 1969.

³⁰Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia No.045-15-SEP-CC, dictada el 25 de febrero de 2015 dentro del caso No.1055-11-EP. Sentencia No.175-14-SEP-CC, dictada el 15 de octubre de 2014 dentro del caso No.1826-12-EP.

³¹Alberto Xavier. *Derecho Tributario Internacional*. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma (2005). p.117.

están vigentes, la segunda no ha derogado la primera, y la primera seguirá subsistiendo en temas que la segunda no aborde.³²

2 CAPÍTULO II: Generalidades sobre los abusos a los Convenios Para Evitar la Doble Imposición

Es un hecho que la doble imposición y el fraude fiscal son fenómenos que obstaculizan el comercio y las inversiones internacionales; su supresión no haría más que fomentar la economía y la realización de inversiones.³³

La creación de los CDIs parte de esta idea. Planteándose entonces como objetivo principal suprimir a ambos fenómenos.³⁴ Estos instrumentos han sido bastante acogidos por los Estados, sin que el Ecuador fuere la excepción pues ha suscrito un número de diecinueve CDIs aproximadamente a lo largo de su historia. Sin embargo, la implementación de tantos CDIs alrededor del mundo, ha motivado y ha hecho posible que los sujetos realicen estrategias a costa del abuso y uso indebido de estos instrumentos. Por lo que, hoy en día los países se han visto en la necesidad de imponer límites al contenido de los CDIs y a la aplicación de los mismos. Sin embargo, la implementación de tales límites se ubica en una muy delgada línea entre corregir el fraude fiscal por abuso de estos instrumentos y los derechos que tales instrumentos otorgan a los contribuyentes.

Es por ello que a lo largo de este capítulo se analizará el fraude fiscal desde una perspectiva general [2.1.], posteriormente los límites a los beneficios contenidos en los CDIs por abuso de estos instrumentos [2.2] y finalmente los derechos que corren riesgo en la aplicación de los límites a los beneficios contenidos en los CDIs [2.3.]

2.1 Fraude Fiscal

El fraude fiscal está relacionado con varios conceptos coligados; paraísos fiscales, regímenes de menor imposición, planificación fiscal agresiva (treaty shopping), evasión y otros. A lo

³²La Decisión 578, innova principalmente los siguientes puntos: tal instrumento no busca únicamente evitar la doble imposición, sino también atraer la inversión extranjera y prevenir la evasión fiscal. Prevé que frente al caso de que la legislación interna de los países disponga aplicar impuestos sobre ingresos obtenidos en el exterior, se establezcan a aquellos como exentos en caso de haberlos tributado.

³³Gilbert Tixier y Jean Kerogues. *Droit Fiscal International*. Paris: LITEC (1979). p.3.

³⁴Fernando Sainz de Bujanda. *Hacienda y Derecho*. Madrid: IEP (1975). p. 470.

largo de este punto, se procurará dar una visión general de la consecución de estos conceptos en el fraude fiscal y su impacto en los Estados.

Varios contribuyentes, con el único fin de obtener beneficios tributarios han optado o por acudir a paraísos fiscales o abusar de las disposiciones de un CDI. Los paraísos fiscales y regímenes de menor imposición, han sido definidos por la OCDE como territorios en los que existe nula o muy baja tributación³⁵. Cabe señalar que el Ecuador tanto en la ley como en su reglamento han establecido los parámetros normativos a fin de definir dichas jurisdicciones, así como también existe una lista establecida mediante Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000052 emitida por el SRI.³⁶ Como consecuencia de ello con el fin de proteger a los inversionistas que las prefieren, se niegan al intercambio de información y por lo tanto existe falta de transparencia (opacidad) en sus transacciones.³⁷ Si bien ser paraíso fiscal o régimen de menor imposición, no es per se ilegal en razón de que cada Estado en ejercicio de su potestad soberana puede plantear las políticas que más le convengan, su existencia mal aplicada perjudica a la cooperación internacional que está en la búsqueda de evitar la evasión, mejorar la recaudación y con ello la transparencia de las transacciones. Por lo que, los Estados al no poder controlar la nula o baja tributación de otra jurisdicción, han hecho sus normas más rigurosas para quienes ostenten la calidad de sujetos pasivos. Es por ello que, son estos sujetos quienes para no caer en fraude fiscal deberán estudiar bien la norma del país del que son residentes, del país del que proviene su renta y del país del que son nacionales.

Por otro lado, el aumento de los convenios, por la proliferación de normas beneficiosas permite un incremento notable de la posibilidad de planificación fiscal internacional, la cual bien concebida no tiene razón alguna de ser cuestionada, pues constituye una práctica lícita.³⁸

³⁵La OCDE así lo definió a través del informe sobre Competencia Fiscal Perjudicial: una cuestión global emergente de 1990.

³⁶Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000052 publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 430 de 3 de febrero de 2015.

³⁷Ramón Falcon y Elvira Pulido. *Planificación Fiscal Internacional y Medidas Anti-elusión*. Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales (2013). p.301.

³⁸La Planificación Fiscal ha sido definida como la elección de alguna de las opciones tributarias que establece el ordenamiento jurídico, sin abusar de las formas jurídicas o de los derechos, sin cometer fraude de ley y, en general, sin dolo, estaremos en presencia de una conducta lícita. Norberto Rivas y Carlos Paillacar. "Caracterización de la elusión fiscal en el impuesto a la renta de Chile". *Capic Review*. (2007). p.21.

El abuso en la aplicación de un CDI, puede darse en dos sentidos, por el sujeto pasivo o por un sujeto activo. En la mayoría de los casos, son los sujetos pasivos los que se califican como beneficiarios efectivos cuando no lo son. Es así que, “[cuando los residentes de un tercer Estado aprovechan las ventajas de un convenio se viola el principio de reciprocidad y se rompe el equilibrio de los sacrificios acordados entre los Estados contratantes (...)].”³⁹ Evidentemente calificarse de beneficiario sin serlo constituye un abuso a lo pactado por los Estados.

Así también, pueden existir abusos por parte de los sujetos activos. Por ejemplo, el caso de la Comisión Europea contra Irlanda por la empresa Apple.⁴⁰ La Comisión Europea inició el caso por abusar y vulnerar las políticas tributarias de la comunidad europea perjudicando la libre competencia sobre la oferta de escenarios de inversión. Todo ello inició porque Irlanda, pese ser un régimen de menor imposición, sin bastarle los beneficios que por ley otorga a las empresas que allí tributan, otorgó beneficios adicionales única y exclusivamente a la empresa Apple.⁴¹ La Comisión Europea resolvió en este caso el pago de \$14.300 millones de euros por parte de Apple a favor de la Administración Tributaria irlandesa.

Estos mecanismos, el uso de paraísos fiscales y regímenes de menor imposición y el abuso de CDIs, son parte de lo que hoy en día se conoce como planificación fiscal agresiva. Si bien los contribuyentes tienen derecho a planificar estrategias fiscales con el objetivo de minimizar o diferir en el tiempo la carga fiscal de una o varias operaciones,⁴² esto tiene un límite. Abusar del derecho y de los vacíos que contemplan los ordenamientos jurídicos, al

³⁹Tulio Rosembuj. *Treaty shopping: El abuso de los tratados. Curso de Derecho Tributario Internacional*. Bogotá: Temis (2006). p. 155.

⁴⁰Corte Europea. Caso C-12/18 P(I).

⁴¹Este fenómeno es conocido como *tax rullings*, beneficios que un estado da particularmente a determinada empresa.

⁴²Ramón Falcon y Elvira Pulido. *Planificación Fiscal Internacional y Medidas Anti-elusión*. Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales (2013). p.232.

⁴²En sentencias como las emitidas por el Tribunal Económico Administrativo Central en España. Resolución de 28 de febrero de 1996 (R.G.1500/95 y 1411/95), reconocen la legitimidad constitucional de la economía de opción, en que se basa la planificación fiscal, definiendo esta como *la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generados de alguna ventaja adicional respecto a otras*.

punto de vulnerar el ordenamiento jurídico es lo que ocurre en la planificación fiscal agresiva.⁴³

2.2 Límites a los beneficios de los CDIs

Con el fin de combatir el fraude fiscal, instituciones como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante OCDE) han sugerido cláusulas anti abuso tanto para la aplicación de temas de fondo como procesales. Y si bien, tales recomendaciones no son vinculantes y son parte del soft law, constituyen un criterio valiosísimo al ser los creadores del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio que la mayoría de Estados, incluyendo el Ecuador, han adoptado como referencia para celebrar sus CDIs.

Existen varias categorías dentro de las cláusulas anti abuso, dividámoslas entre las sustanciales y las procedimentales. Dentro de la categoría de las cláusulas anti abuso sustanciales, se encuentran aquellas que los mismos Estados estipulan en los convenios que celebren, con el fin de no hacer general un beneficio. Una de estas es la cláusula del beneficiario efectivo, cuyo objetivo es identificar y beneficiar al acreedor efectivo de la renta. Juan Imirizaldu exige dos supuestos para la configuración del beneficiario efectivo: “poder de disposición sobre el título que da derecho al rendimiento y sobre el rendimiento mismo-respecto a cómo debe utilizarse.”⁴⁴ También se encuentran la cláusula de buena fe, misma que consiste en la constatación de motivos razonables de negocios para realizar el hecho económico y no solamente existe por meros propósitos fiscales. Todas estas cláusulas buscan mitigar y evitar el uso indebido o inadecuado de un CDI⁴⁵ y contrarrestar el *treaty shopping*.⁴⁶ En el Ecuador no solo se contempla la cláusula de beneficiario efectivo en los

⁴³Los métodos más comunes que configuran el fraude fiscal son: empresas fantasmas, subcapitalización, simulaciones y *treaty shopping*.

⁴⁴Juan Imirizaldu. *Convenios para evitar la doble imposición*. Buenos Aires: Errepar (2006). Tomo XXVI.

⁴⁵Bolívar Figueroa. *El abuso de los convenios y las cláusulas de limitación de beneficios como norma anti abuso en los tratados fiscales celebrados por el Ecuador*. Tesis de Posgrado. Universidad Andina Simón Bolívar. Quito (2016). p.86.

⁴⁶Figura elusiva de la fiscalidad internacional en la que se reconoce la práctica del uso de convenios de un país y otro con la finalidad de que mediante un intermediario se obtenga optimización fiscal. El profesor Vega Borrego dice que la figura del *treaty shopping* otorga la posibilidad de reducir la carga fiscal global, por un lado reduciendo la imposición en la fuente haciendo uso de un convenio de doble imposición y por el otro, usando un régimen fiscal favorable en el Estado de la residencia de la sociedad intermedia o conductora. Félix Alberto Vega Borrego. *Las medidas contra el treaty shopping*. Madrid: Instituto de Estudio Fiscales (2003).p.67.

CDIs, sino también en la Ley de Régimen Tributario Interno, y en su Reglamento que literalmente establece:

Artículo innumerado posterior al Art 7: Art. (...) - Beneficiario efectivo. - Para efectos tributarios, se entenderá como beneficiario efectivo a quien legal, económicamente o de hecho tiene el poder de controlar la atribución del ingreso, beneficio o utilidad; así como de utilizar, disfrutar o disponer de los mismos.

Las recomendaciones de las cláusulas anti abuso propuestas por la OCDE tienen como antecedente fundamental la problemática de la falta de especificidad sobre la residencia y la diferenciación que debería haber existido en relación a los residentes que pueden ser considerados beneficiarios. Víctor Uckmar en uno de sus estudios deja claro que no es suficiente la calificación de residencia, sino que deben existir criterios sustanciales para calificar a los residentes que serían beneficiarios de un CDI.⁴⁷ ¿Cómo se da el abuso de un CDI en este sentido? A continuación, la problemática será explicada con un ejemplo:

El Estado A y el Estado B celebran un CDI. Una empresa constituida en el Estado C, busca beneficiarse por el CDI celebrado entre A y B. La calificación de residencia contenida en la legislación interna de B determina que se considerará residente cuando: se haya constituido, se haya incorporado o haya adquirido un domicilio en esas tierras. La empresa constituida en C actúa bastante ingeniosa y traslada su domicilio a B. Todo ello, con el único fin de ser beneficiario del CDI celebrado entre A y B. ¿Sería entonces un residente al que podría calificársele de beneficiario? Evidentemente no. Con el ejemplo referido, queda claro que una cláusula de residencia es fácil de cumplir cuando las normas de calificación son así de ligeras como las ejemplificadas.

Por otro lado tenemos las cláusulas anti abuso de tipo procedimental. Las cuales no limitan los beneficios contemplados en los CDIs, sino que hacen más rigurosa la *aplicación* de estos instrumentos. En este sentido, un ejemplo es la disposición contenida en el artículo 48 de la Ley de Régimen Tributario Interno ecuatoriano, el cual será analizado en el capítulo siguiente [3.3.3]. Este tipo de medidas son lógicas y actúan en conjunto con ciertos requisitos

⁴⁷Víctor Uckmar. *Principios Comunitarios del Derecho Constitucional Tributario*. Padua: CEDAM (1999).p.99.

procedimentales para acceder al beneficio, como por ejemplo la obtención del certificado de residencia fiscal.

2.3 Derechos que corren riesgo en la aplicación de los límites a los beneficios contenidos en los CDIs

Para identificar la razonabilidad de las medidas adoptadas a nivel interno por los Estados para limitar el beneficio de un CDI, se deben evaluar los derechos que posiblemente podrían vulnerarse. Bajo la postura adoptada, se considera que existen derechos que deben ser principalmente analizados: derecho a la propiedad, derecho al debido proceso y derecho al trato no discriminatorio.

En relación al primer derecho, está contenido en varios instrumentos, nacionales como internacionales. El artículo 21 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos establece en su numeral primero que “[t]oda persona tiene derecho al uso y goce de sus bienes. [que] La Ley puede *subordinar tal uso y goce al interés social*”.⁴⁸ (énfasis añadido) En el numeral segundo de este mismo artículo se dispone que “[n]inguna persona puede ser privada de sus bienes, excepto mediante el pago de indemnización justa, por razones de utilidad pública o de interés social y en los casos y *según las formas establecidas por la ley (...)*”.⁴⁹(énfasis añadido) La Declaración Americana sobre Derechos y Deberes del Hombre en el artículo XXIII, prescribe que: “[t]oda persona tiene derecho a la propiedad privada correspondiente a las necesidades esenciales de una vida decorosa, que contribuya a mantener la dignidad de la persona y del hogar”.⁵⁰

En nuestra Constitución, el artículo 66 numeral 26 dispone que se reconoce y garantizará a las personas: “[e]l derecho a la propiedad en todas sus formas, con función y responsabilidad social y ambiental (...)”.⁵¹ Como resulta claro, el derecho a la propiedad tiene límites, no es absoluto. Caso contrario, ¿cuál sería la razón de que existan figuras jurídicas como la expropiación? Por hacer referencia, en el caso Salvador Chiriboga, se infiere que uno de los

⁴⁸Numeral Primero del Artículo 21 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos de 1969.

⁴⁹Numeral Segundo del Artículo 21 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos de 1969.

⁵⁰Artículo XXIII de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre de 1948.

⁵¹Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial No.449 de 20 de octubre de 2008. Reformado el 1 de agosto de 2018.

límites al derecho de la propiedad es la expropiación; pues así lo establece el artículo 323 de nuestra Constitución, disponiendo que a cambio se deberá pagar una justa indemnización.⁵² Si bien entonces, queda claro que tal derecho no es absoluto, doctrinarios como el Doctor José Vicente Troya, opina que al menos debe ser suficiente para mantener la dignidad del individuo y de su familia, porque el derecho a la propiedad no es un derecho individual, sino que también es colectivo.⁵³

Ahora bien, ¿el derecho a la propiedad puede ser vulnerado por la mala aplicación de la materia tributaria? La aplicación de tributos puede producir una disminución razonable del patrimonio del contribuyente y hasta puede violar el derecho a la propiedad, se estaría disminuyendo o quebrantando el patrimonio de manera injusta.⁵⁴ Esto se dice como resultado del análisis de la naturaleza de las tarifas, pudiendo ser éstas progresivas o proporcionales.⁵⁵ Pues para este fin en doctrina, se ha determinado que cuando las tarifas progresivas son altas pueden llegar a vulnerar el derecho a la propiedad.⁵⁶ La Corte Suprema Argentina señaló que la tarifa del 33% sobre las utilidades en ventas de inmuebles es inconstitucional.⁵⁷ Como no es de sorprenderse, la posición de los Estados Unidos no es concordante con esta postura. La Corte Suprema de este país, sostuvo que las tarifas progresivas altas no son inconstitucionales; que, aún en el supuesto de que un tributo destruya un negocio, no puede ser considerado inválido ni puede exigirse compensación por el daño. Sin embargo, debe

⁵²Con respecto al tema de la indemnización, existe mucha discusión, pues parte de la doctrina considera que está mal empleado el término, sostiene que no podría hablarse de indemnización sino de precio. Pues hablar de indemnización implicaría que el derecho a la propiedad se entienda absoluto y en razón de ello se indemniza. La realidad es distinta, se expropia por razones de utilidad pública o interés social, porque el Estado está facultado para hacerlo, y a cambio se paga el precio del bien, más no el precio y una indemnización.

⁵³José Vicente Troya. *Estudios de Derecho Internacional Tributario*. Quito: Pudeleco Editores S.A (2008). pp.265-272.

⁵⁴Ibíd.p.266.

⁵⁵La tarifa es proporcional cuando es la misma independientemente de la variabilidad de la base imponible; por ejemplo, el IVA, se paga el 12% independientemente de cuál sea el valor a pagar. La tarifa es progresiva cuando varía en razón de la capacidad contributiva; por lo que, se toma en cuenta la base imponible para establecer la tarifa; por ejemplo, el impuesto a la renta, aumenta el impuesto si aumenta la renta.

⁵⁶José Vicente Troya, reflexiona en la conexidad entre el derecho a la propiedad y las libertades; como la de economía, la de empresa y demás. Nos hace notar que una vez que, una libertad llega a sufrir un daño, se configura la vulneración al derecho de la propiedad. En este sentido es preciso citar el artículo 22 del Pacto de Derechos Civiles y Políticos y el artículo 8 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. En consecuencia, la libertad de empresa, de comercio, de industria son parte de la libertad económica.

⁵⁷Víctor Uckmar. *Principios Comunitarios del Derecho Constitucional Tributario*. Padua: CEDAM (1999).p.103.

tomarse en cuenta que la legislación, la constitución, la celebración de los CDIs en este país se llevan de manera totalmente diferente al nuestro; y, en mi criterio es en razón de su calidad de país desarrollado.

Por otro lado, el derecho a la propiedad está directamente relacionado con ciertas libertades, como la libertad de empresa, capacidad económica y otras. Existen varios supuestos tributarios en los que ellos se pueden ver viciados:

Casos en los que un valor tributario justo no es aceptado para efectos de aplicar la tarifa tributaria; exenciones tributarias no consideradas; casos en los cuales la base imponible real no ha sido aceptada por la administración; no devolución de impuestos; entre otros. Todos esos casos la libertad de empresa y similares libertades y derechos son conculcados. (...) La doble imposición internacional atenta en contra del principio de equidad, libertad de empresa, capacidad económica de los contribuyentes, así como su capacidad contributiva.⁵⁸

Tal como se hace referencia en la cita, la doble imposición vulnera principios y derechos. Es por ello que la razonabilidad de sus límites debe ser consideradas antes de su creación.

Por otro lado, y con menor impacto, es preciso hacer referencia al derecho al debido proceso, contenido en el artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y el artículo 76 de nuestra Constitución. Bajo el análisis de este derecho, el contribuyente es tan importante como la administración, son vistos como iguales ante el sistema legal.⁵⁹

Los contribuyentes deben tener fácil acceso al proceso; ello no ocurre cuando se presentan situaciones como: tarifas judiciales⁶⁰, depósitos compulsorios, representación en la corte de abogados y asesores tributarios, compensación de las expensas administrativas y posibles multas por apelaciones abusivas.⁶¹ Cuando dichos factores impiden el acceso del contribuyente a un proceso, se entiende vulnerado este derecho. Sin embargo, este derecho solo se verá vulnerado cuando los gastos indirectos sean superiores a los gastos directos. Es decir, si el gasto de abogados, compensación de expensas administrativas supera el valor a pagar del impuesto se considera atentatorio. Pues evidentemente el contribuyente en cualquier gestión que haga frente a la Administración Tributaria va a tener que recurrir a

⁵⁸José Vicente Troya. *Estudios de Derecho Internacional Tributario*. Quito: Pudeleco Editores S.A (2008). pp. 272-273.

⁵⁹Chris Geepard. *Thresholds for Acces to the Tax Court*. Desconocido: Kluwer (1999).p.36.

⁶⁰La Corte Constitucional del Ecuador valido la caución del 10% en materia tributaria.

⁶¹José Vicente Troya cita en su obra *Derecho Internacional Tributario* a Lubbers and Stevens. *Economics Obstacles in Acces to the Court in Tax Matter*. Kluwer: E.C. Tax Review (1999).p.100.

estos gastos. Entonces, no se trata de facilitarle la vida al contribuyente haciendo que no gaste nada sino que debe evaluarse la razonabilidad de los gastos.

Por otro lado, es pertinente hacer referencia a la consideración de trato discriminatorio. La legislación internacional comparada. Específicamente el artículo 14 de la Convención Europea de Derechos Humanos, que en su sentido literal dispone:

Prohibición de discriminación [e]l goce de los derechos y libertades reconocidas en el presente Convenio ha de ser asegurado sin distinción alguna, especialmente por razones de sexo, raza, color, lengua, religión, opiniones políticas u otras, origen nacional o social, pertenencia a una minoría nacional, *fortuna*, nacimiento o cualquier otra situación. (énfasis añadido)

Bajo el amparo de este artículo, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha resuelto temas de índole tributario. Uno de ellos es el caso Darby vs. Suecia, en el que se denuncia el trato discriminatorio con fundamento en la *fortuna*. Un sujeto de nacionalidad finlandesa trabajaba en Suecia; y, bajo el amparo del CDI celebrado entre su país y Suecia, encajaba como no residente y por ende era beneficiario de varias exenciones a tributos que se imputan en Suecia. Sin embargo, el momento en el que busca beneficiarse por el CDI, no logra hacerlo por la existencia de una modificación legislativa. Tal reforma, generaba que el ciudadano finlandés haya perdido su calidad de no residente y sea calificado como residente; lo que en consecuencia generó, que la administración tributaria de este país, no reconozca los beneficios contenido en el CDI. Frente ello, el Tribunal sostiene que no se considerará discriminatorio cuando exista una justificación objetiva y razonable, que exista una relación proporcional entre los medios empleados y el objetivo perseguido. Resuelven que no existía tal proporcionalidad y que por ende no existe legítimo trato diferenciado. El Tribunal condena al Estado Sueco por violación del convenio y reconoce por primera vez una discriminación fiscal.⁶²

En el caso National and Provincial Building Society vs. Reino Unido se demanda bajo el amparo del artículo 14 y 6 (proceso justo) del Convenio Europeo de Derechos Humanos. Los demandantes, pretendieron la restitución de un impuesto pagado en razón de haberse anulado una resolución que los obligaba a tributar. Cuando los interesados llevaban en curso tal pretensión, se valida nuevamente el reglamento anulado mediante una disposición con

⁶²Caso Darby vs. Suecia. Sentencia del 23 de octubre de 1990.

efectos retroactivos. El Tribunal admite la causa bajo el amparo del artículo 14, al considerar que la controversia ve inmiscuidos bienes del demandante. Lo que quiere decir que se puede alegar el artículo 14 cuando las medidas tributarias puedan afectar el patrimonio de los contribuyentes. Si bien en este caso, el Tribunal dictó en contra la Comisión opino que para ella existía trato discriminatorio.⁶³

En los dos casos citados, es evidente que existe un trato discriminatorio en materia fiscal, bajo mi criterio en abuso de la potestad otorgada a las administraciones, que inobservaron en cierta medida derechos de los contribuyentes.

Cabe destacar que el tema de la discriminación no debe entenderse como excluyente al principio de igualdad.⁶⁴ Es evidente que no existe discriminación cuando la norma trata igual a sujetos en las mismas condiciones. La jurisprudencia chilena ha determinado ciertos criterios para identificar si las diferencias son razonables:

1) el trato diverso se justifica en la medida en que las situaciones fácticas se diferencien por cuestiones objetivas y relevantes; 2) la diferencia no debe fundarse en un propósito de hostilidad hacia un grupo vulnerable o importar un favor o privilegio personal indebido; 3) la finalidad que se persigue al hacer la diferencia debe ser lícita; 4) la distinción y trato diverso establecido por la ley debe ser *razonablemente adecuada y necesaria para alcanzar el fin lícito en el que se funda la distinción*, y 5) la diferencia debe pasar un examen de proporcionalidad en sentido estricto, considerando la finalidad de la ley, el caso concreto y *los costos que se imponen a aquel que recibe el trato diverso*.⁶⁵(énfasis añadido)

3 CAPÍTULO III: La Doble Imposición en el Ecuador

En la legislación ecuatoriana renta significa:

1. Los ingresos de *fente ecuatoriana* obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; 2. Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales *domiciliadas en el país* o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 de esta Ley.⁶⁶

⁶³Caso National & Provincial Building Society vs. Reino Unido. Sentencia del 23 de octubre de 1997.

⁶⁴La Corte Suprema Argentina resume al principio de igualdad como el deber de la ley de tratar igual a todos aquellos que se encuentran en iguales circunstancias, prohibiéndose establecer excepciones y privilegios, tales como excluir a favor de uno aquello que es impuesto a otro en iguales condiciones.

⁶⁵Sentencias de 2010 a 2011, dictadas en las causas Roles 1399 y 1370. Citado por Jorge Correa en su artículo *Jurisprudencia del TC en materia de igualdad ante la ley ¿saliendo de la pura tautología?*

⁶⁶Ley de Régimen Tributario Interno. Art. 2. Registro Oficial No. 463 de 17 de noviembre del 2004. Reformado el 21 de agosto del 2018.

En el Ecuador, el gravamen que soporta la renta se denomina impuesto a la renta. El sujeto activo de este impuesto es el Estado ecuatoriano, quien lo administra a través del SRI.⁶⁷ El lugar del sujeto pasivo lo pueden ocupar personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades, *nacionales o extranjeras domiciliadas o no en el país*, que obtengan ingresos gravados.⁶⁸ El hecho generador es la obtención de rentas. La tarifa de este impuesto va de 0% a 35% en el caso de la persona natural y 25% en el caso de la persona jurídica.⁶⁹

Durante esta sección se expondrá el criterio de sujeción que maneja el Ecuador [3.1], los mecanismos que implementó el Ecuador para combatir la doble imposición [3.2.] y finalmente la cláusula anti abuso contenida en la legislación ecuatoriana [3.3].

3.1 Criterio de Sujeción en el Ecuador

En principio, Ecuador maneja un criterio de renta mundial con residencia. Esto se desprende de la lectura del artículo uno de la Ley de Régimen Tributario Interno que dispone: “[e]stablécese el Impuesto a la Renta Global”. (énfasis añadido) Así también el artículo dos de la misma ley considera como renta a los ingresos tanto de fuente ecuatoriana⁷⁰ como los obtenidos en el exterior. Por lo que, nuestro país ha tomado principalmente como criterio de sujeción al de renta mundial con residencia.

Evidentemente, la razón por la que Ecuador grava a un sujeto por rentas obtenidas en el exterior es por la residencia fiscal⁷¹ ecuatoriana que este ostente. En este sentido, a modo ejemplificativo: A es de nacionalidad ecuatoriana, tiene residencia fiscal ecuatoriana y presta un servicio profesional en la China. ¿Tributa en el Ecuador? Sí, el artículo 2 numeral 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno así lo determina: “Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 de esta Ley”. Eso nos da a entender que Ecuador está frente

⁶⁷Ley de Régimen Tributario Interno. Art. 3. Registro Oficial No. 463 de 17 de noviembre del 2004. Reformado el 21 de agosto del 2018.

⁶⁸Ley de Régimen Tributario Interno. Art. 3. Registro Oficial No. 463 de 17 de noviembre del 2004. Reformado el 21 de agosto del 2018.

⁶⁹Ley de Régimen Tributario Interno. Art. 36 y 37. Registro Oficial No. 463 de 17 de noviembre del 2004. Reformado el 21 de agosto del 2018.

⁷⁰El artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario establece todas las situaciones en las que se considera un ingreso de fuente ecuatoriana.

⁷¹El artículo 4.4. de la Ley de Régimen Tributario Interno dispone que, en los términos del presente título, se entenderá indistintamente como residencia fiscal a los conceptos de domicilio y residencia del sujeto pasivo.

a un criterio de Renta Mundial. Al contrario, si A pese ser de nacionalidad ecuatoriana, pierde la residencia fiscal ecuatoriana y su servicio proviene de China, conforme el artículo 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno ya no sería calificado como sujeto pasivo en el Ecuador.

3.2 Mecanismos para evitar la Doble Imposición en el Ecuador

Tal como se ha hecho referencia en la sección uno punto dos [1.2.] del presente trabajo, al hablar de mecanismos se hace referencia a los instrumentos que contienen la solución al fenómeno de la doble imposición. Durante esta sección se hará referencia al mecanismo unilateral que maneja el Ecuador [3.2.1], el mecanismo bilateral [3.2.2] y multilateral que contempla nuestro país [3.2.3].

3.2.1 Mecanismo Unilateral

Como se ha mencionado en el capítulo 1, este mecanismo consiste en la “adopción unilateral de soluciones legales que eliminen o reduzcan el impacto de la doble imposición”.⁷² En este sentido la legislación ecuatoriana, contempla el método de exención y el método de crédito tributario en caso de paraísos fiscales y regímenes de menor imposición. El artículo 49 de la Ley de Régimen Tributario Interno prescribe:

Toda persona natural o sociedad residente en el Ecuador que obtenga rentas en el exterior, que han sido sometidas a imposición en otro Estado, se excluirán de la base imponible en Ecuador y en consecuencia no estarán sometidas a imposición. En el caso de rentas provenientes de paraísos fiscales no se aplicará la exención y las rentas formaran parte de la renta global del contribuyente (...).⁷³

Entonces, existe por regla general el método de exención siempre que las rentas hayan sido sometidas a imposición en otro Estado. De no haber sido sometidas, se entiende que el Ecuador en ejercicio de su potestad tributaria puede exigir el pago de tales impuestos. Esto precisamente es lo que se conoce como una cláusula de sujeción. Que, como en líneas anteriores se explicó solo serán considerados ingresos exentos en la medida en la que se haya tributado en otro país a razón de una tarifa superior al 60% de la tarifa del impuesto a la renta de sociedades (25%). Aquello ocurre con el fin de combatir la doble no imposición.

⁷²Ibíd, p. 150.

⁷³Ley de Régimen Tributario Interno. Art. 49. Registro Oficial No. 463 de 17 de noviembre del 2004. Reformado el 21 de agosto del 2018.

Por otro lado, esta norma hace la excepción a la aplicación de la exención en casos de paraísos fiscales y los regímenes de menor imposición.⁷⁴ Dispone que en tales situaciones se aplicará el método de crédito tributario. Este método, a diferencia de la exención, no excluye de la base imponible las rentas, sino que reduce el impuesto a pagar en el Ecuador conforme lo que haya tributado en el exterior hasta determinado límite.

El artículo 136 del Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno, es concordante con la disposición antes referida. Determina que: “sin perjuicio de lo establecido en convenios internacionales, las personas naturales residentes en el país y las sociedades nacionales que perciban ingresos en el exterior sujetos a Impuesto a la Renta en el Ecuador, que hubiesen sido sometidos a imposición en otro Estado, se excluirán de la base imponible en el Ecuador, y se tratarán como rentas exentas [...]”.⁷⁵

Bajo la literalidad de este artículo al parecer el problema de la doble imposición estaría resuelto; sin embargo, aquello solo ocurre analizando las transacciones que ingresan al Ecuador (bajo la cláusula de sujeción antes explicada), pues solo ahí se sabrá si ya fue sometida a imposición. No ocurre lo mismo cuando se habla de las transacciones que salen de nuestro país, pues el primero en aplicar su potestad tributaria tal como se encuentra redactada la norma, puntualmente el artículo 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno⁷⁶ sería el Estado ecuatoriano; pues bajo esta normativa todo pago se sujeta a retención en la fuente salvo determinadas excepciones y, para esos casos se considera que la existencia de un CDI es útil para evitar la doble imposición. Respecto a la norma antes citada, considero debería ser mayormente regulada, pues no todo lo que se paga al exterior debe ser concebido como renta de fuente ecuatoriana, tal es el caso por ejemplo de un servicio de hotel o transporte (taxi) que un residente ecuatoriano pague en jurisdicción extranjera.

Cabe señalar que, el artículo 136 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, no es jerárquicamente superior a lo contemplado en un CDI, pues este último es un instrumento

⁷⁴El artículo 4.5 de la Ley de Régimen Tributario Interno se refiere a los Paraísos fiscales, regímenes fiscales preferentes y jurisdicciones de menor imposición.

⁷⁵Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Art. 136. Registro Oficial No. 209 de 8 de junio del 2010. Reformado el 27 de septiembre del 2018.

⁷⁶Ley de Régimen Tributario Interno. Art. 13. Registro Oficial No. 463 de 17 de noviembre del 2004. Reformado el 21 de agosto del 2018.

internacional. Por lo que, si existe un contribuyente que busca beneficiarse bajo el amparo del CDI evidentemente aplicará lo que este contemple.

3.2.2 Mecanismo Bilateral

El segundo es el mecanismo bilateral, Ecuador ha celebrado en total diecinueve (19) CDIs con los siguientes Estados: Argentina, Alemania, Bielorrusia, Bélgica, Brasil, Canadá, Catar, Chile, China, Corea, España, Francia, Italia, México, Rumania, Rusia, Singapur, Suiza y Uruguay.⁷⁷ El método por excelencia implementado en estos instrumentos es el de crédito tributario; sin embargo, los Estados hacen un juego de aplicación de métodos dependiendo la realidad estatal de cada uno.

Con Alemania existe un método mixto. Se consideran ingresos exentos una lista taxativa de situaciones con la posibilidad de que los Estados tomen en cuenta tales rubros en la fijación del impuesto. Y además se aplica el método de deducción.⁷⁸ Con Bielorrusia el método también es mixto, Bielorrusia maneja el método de crédito tributario y Ecuador el de exención.⁷⁹ En el CDI Bélgica Ecuador el método que en primer orden ambos Estados aplicarán es el de exención.⁸⁰ Con Brasil, el método que se contempla es el de crédito tributario.⁸¹ En el caso de Canadá, se contemplan los tres métodos, el de deducción, crédito tributario y exención.⁸² Con Chile el método aplicable es el de crédito tributario.⁸³ Con China, se manejará en principio un método de crédito en China y de exención en el Ecuador.⁸⁴ Con Corea existe una aplicación de método mixta, crédito y exención.⁸⁵ En el CDI España Ecuador, el método por excelencia es el de crédito⁸⁶ al igual que en el CDI Francia.⁸⁷

⁷⁷Recuperado de la página del Servicio de Rentas Internas <http://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional2>

⁷⁸Artículo 23 del CDI Alemania Ecuador

⁷⁹Artículo 24 del CDI Belarús Ecuador

⁸⁰Artículo 24 del CDI Bélgica Ecuador

⁸¹Artículo 23 del CDI Brasil Ecuador

⁸²Artículo 22 del CDI Canadá Ecuador

⁸³Artículo 23 del CDI Chile Ecuador

⁸⁴Artículo 22 del CDI China Ecuador

⁸⁵Artículo 23 del CDI Corea Ecuador

⁸⁶Artículo 24 del CDI España Ecuador

⁸⁷Artículo 23 del CDI Francia Ecuador

Los métodos aplicables dependerán de la realidad de cada Estado, de la naturaleza de la transacción y en términos generales de la voluntad de las partes. Como se puede ver, no existe un solo método aplicable, todo depende de la negociación del convenio.

3.2.3 Mecanismo Multilateral

En esencia es igual a un convenio bilateral, su diferencia radica en que más de dos países se han comprometido a ceder o distribuir su potestad tributaria en caso de reunir más de un criterio de imposición. Como se ha citado, la Decisión 578 es un vivo ejemplo del mecanismo multilateral del cual el Ecuador es parte. En este instrumento se reconoce el método de exención por supremacía. Aquello se desprende del artículo 3 de este instrumento:

Art. 3.- Jurisdicción Tributaria. - Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, *sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora*, salvo los casos de excepción previstos en esta Decisión. Por tanto, los demás Países Miembros que, de conformidad con su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como *exoneradas*, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta o sobre el patrimonio.

Este artículo evidencia dos cosas puntuales; primero, el criterio de sujeción que se aplica es el de fuente y segundo el método para combatir la doble imposición es el de exención.

3.3 Cláusula anti abuso contenida en la legislación ecuatoriana

En el Ecuador a través de la reforma al artículo 48 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se ha otorgado al Servicio de Rentas Internas una atribución bastante polémica. A lo largo de esta sección se analizará el artículo 48 y la resolución No. NAC-DGERCGC16-00000388 [3.2.1], la retención como sistema de aplicación de los CDIs [3.2.2] y finalmente la resolución actual, que modifica entre otras cosas, el monto máximo de las transacciones para el beneficio automático. [3.2.3]

3.3.1 Artículo 48 y resolución No. NAC-DGERCGC16-00000388

La práctica ecuatoriana respecto la aplicación de los CDIs siempre fue de forma automática. Ello cambió en el 2016, año en el que a través de la Ley Orgánica para el Equilibrio de las Finanzas Públicas se reformó el artículo 48 de la Ley de Régimen Tributario Interno.⁸⁸ En tal reforma, se agregó un inciso que faculta al SRI establecer mediante resolución montos

⁸⁸Reforma que fue publicada en el Suplemento del Registro Oficial No.774 del 29 de abril de 2016.

máximos y otros requisitos formales para que se apliquen automáticamente los beneficios previstos en los CDIs. Disponiendo así que, los beneficiarios que superen los montos deberán iniciar un proceso de devolución⁸⁹, para hacer efectivo el derecho previsto en el acuerdo. Se entiende que esta innovación se basa en un tema de control por parte de la Administración Tributaria, en su intento de hacer frente a casos de fraude fiscal vinculados con estos instrumentos que en el caso del Ecuador no han sido menores, pues a pretexto de aplicar un CDI, se establecían transacciones carentes de realidad económica, es decir sin sustancia alguna.

El 14 de junio de 2016, el SRI emitió una resolución al respecto.⁹⁰ A través de este acto normativo estableció que el monto⁹¹ máximo para la aplicación automática sería de veinte fracciones básicas desgravadas con tarifa cero de impuesto a la renta para personas naturales, es decir \$223.400 dólares.⁹² Quienes ejercen la práctica tributaria y los mismos beneficiarios de los CDIs, cuestionaron esta innovación pues a su criterio restringía el acceso a un acuerdo de orden supranacional. El monto (\$223.400) era sumamente limitado. La mayoría de las transacciones, debían ser sometidas a retención y a un proceso de devolución.

Lo dicho generó el extremo de que ciertos contribuyentes, como la empresa Huawei Technologies Co. Ltda., decida no aplicar el Convenio, “dado que por el monto de

⁸⁹El SRI a través de la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000388 determina el proceso de devolución al que deben someterse los beneficiarios de un CDI. Establece que el no residente debe presentar una solicitud en el formato establecido por el SRI. Tal solicitud puede ser en cada mes y por cada agente de retención o de forma acumulada, por varios agentes de retención y por varios meses. A ésta, se le debe agregar documentos de respaldo; comprobantes de retención, liquidación de compras de bienes y prestación de servicios que le fueron emitidas relacionadas con la solicitud de devolución, contrato y factura que demuestren que existe un vínculo contractual, por cada una de las transferencias realizadas, la certificación emitida por cualquiera de las instituciones intervinientes o documento bancario para poder verificar la identificación de las cuentas, de las instituciones, países intervinientes, monto de la transacción, fecha. Finalmente, se deben incluir documentos como la copia del pasaporte, certificado de residencia fiscal y clave de usuario. El artículo 5 de la citada resolución determina que la “atención a la solicitud se realizará en sesenta días hábiles a partir del día siguiente de la presentación (...)” El sujeto pasivo sería notificado en su buzón electrónico.

⁹⁰Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000204 publicada en el Registro Oficial No 775 del 14 de junio de 2016.

⁹¹El monto es evaluado sobre la suma de todas las transacciones que realice un mismo agente de retención a un mismo proveedor durante el mismo año fiscal.

⁹²En el 2016 el monto máximo fue de USD 223.400 dólares, en el 2017 el monto máximo fue de USD 225.800 dólares y en el 2018 el monto máximo fue USD 225.400 dólares. La fracción básica gravada con tarifa cero de impuesto a la renta para personas naturales en el 2016 fue de USD 11.170 dólares, en el 2017 fue de USD 11.290 dólares y en el 2018 fue de USD 11.270 dólares.

transacciones casi siempre superaría límite y las retenciones debían ser efectuadas por el 22%.”⁹³

Así también, la empresa BGP Ecuador Co. S.A., subsidiaria de la empresa china BGP Inc. China National Petroleum Corporation sostuvo que “la no aplicación automática y el entrar en un proceso de reclamo, incurre gestión, tiempo, costos y riesgo, debido a la situación económica del país y las políticas de la Administración Tributaria (...).”⁹⁴ En su caso la segunda BGP Inc. China National Petroleum es la Casa Matriz y esta “le otorga financiamiento, le provee de servicios y le asigna costos administrativos a BGP Ecuador Co. S.A.”⁹⁵

A simple vista parecería que tal disposición a criterio de las citadas empresas generó un perjuicio, vulneró derechos, principios y el mismo convenio que por norma jerárquicamente inferior estaría siendo contradicho. Determinados contribuyentes y expertos tributaristas sostenían que el Estado ecuatoriano a través de dicha norma, se estaba definiendo potestad tributaria ecuatoriana, indiferentemente de lo previsto en un instrumento internacional.

3.3.2 La retención como sistema de aplicación de los CDIs

Los Estados en ejercicio de su potestad soberana, pueden adoptar distintas formas para asegurar la *aplicación correcta* del contenido de lo pactado a través de los CDIs. Se considera que la retención como sistema de aplicación de estos instrumentos, actúa en la legislación ecuatoriana como un tema *procedimental de control*, que opera previo la aplicación de la sustancia del Convenio. Aquello, si bien puede ser cuestionable, en países como el Ecuador podría resultar comprensible. Ello en razón de ser un país en el que la cultura tributaria no está suficientemente consolidada, por la existencia de fenómenos como el fraude fiscal, sin que sea menos cierto la incesante corrupción que ha tomado nuestro país durante la última década la cual dejo mencionada sin profundizar al no ser materia de mi análisis.

⁹³Entrevista realizada para el desarrollo de tesis de maestría en tributación por Patricia Elizabeth Ramírez Pérez a Carlos Escobar, Gerente de Impuestos de Huawei. p.68. Recuperado de: <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/6030/1/T2522-MT-Ramirez-Analisis.pdf>

⁹⁴Ibíd. p.68. Recuperado de: <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/6030/1/T2522-MT-Ramirez-Analisis.pdf>

⁹⁵Entrevista realizada para el desarrollo de tesis de maestría en tributación por Patricia Elizabeth Ramírez Pérez a Verónica Cahuasquí, Asistente Tributario, encargada de la aplicación del convenio en la compañía. p.67. Recuperado de: <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/6030/1/T2522-MT-Ramirez-Analisis.pdf>

Si bien, el Ecuador no es parte de la OCDE, ello no quita que sus comentarios son valiosos para comprender temas como los del presente trabajo; más aún cuando la mayoría de sus CDIs se han suscrito siguiendo sus lineamientos. La OCDE en el párrafo 19 de los comentarios al artículo 10 ha manifestado que el Modelo de Convenio no regula las cuestiones de procedimiento (control); y, en virtud de ello sostiene que cada Estado es libre de utilizar el procedimiento previsto en su legislación interna para establecer los controles de una correcta *aplicación* de un Convenio, ello siempre que no se vulnere el contenido de este instrumento. La OCDE en sentido literal determina que:

Un Estado puede disminuir automáticamente el impuesto conforme a las disposiciones del Convenio que correspondan, a reserva de una verificación previa eventual del derecho a los beneficios previstos, *o puede exigir el impuesto establecido en su legislación nacional y posteriormente reembolsar la parte de este que excede la exigible en virtud del Convenio.* Como norma general, para garantizar la ágil aplicación de los beneficios del Convenio a los contribuyentes, *el primer enfoque es indudablemente el método preferible.* Si es necesario el sistema de reembolso debe centrarse en las dificultades observables de determinación del derecho a los beneficios del tratado. Asimismo, *cuando se adopta el segundo enfoque, es muy importante que el reembolso sea expedito*, en especial si no se devengan intereses sobre la cuantía de dicho reembolso en la medida que todo retraso injustificado de la devolución representa un coste directo para el contribuyente.⁹⁶ (énfasis añadido)

Bajo esta postura podría descartarse que la retención es un motivo para sostener que existe vulneración de derechos, principios o del convenio mismo. Pues una de las cosas que hace el Estado a través de una disposición como estas es determinar si el CDI cobija a quienes se han considerado beneficiarios. Es razonable que cuando se hubiere identificado un problema en la aplicación automática, sea procedente la aplicación mediante devolución. Aquello no excluye la posibilidad de que sea atentatoria la forma en la que se encuentre regulada y la forma en la que sea practicada la devolución en estos casos (CDIs), pues la devolución debe ocurrir de manera simplificada, sin excesos e interpretaciones abusivas del SRI.

En el caso ecuatoriano, antes de la reforma al artículo 48 no existía normativa que establezca la forma de aplicación de un CDI. Sin embargo, fue la práctica la que hizo que la aplicación fuera automática. Y tan así es esta realidad, que el CDI celebrado entre Ecuador e Italia dispone que la forma de aplicación sea mediante retención, pero en la práctica siempre se aplicó de manera automática.

⁹⁶Párrafo 26.2 de los Comentarios al Artículo 1 del Modelo OCDE.

Cabe preguntarse si la resolución NAC-DGERCGC16-00000204 y la resolución NAC-DGERCGC16-00000388⁹⁷ ¿atentaba y ponía en riesgo derechos de los contribuyentes y principios tributarios? Si bien se entiende que el SRI implementó el proceso de devolución como método de control se considera que si resultaba atentatorio en ciertos puntos:

Primero, esta resolución no regulaba la forma en la que debía devolverse el dinero ¿cómo se le debería devolver el dinero al beneficiario no residente? Opino que de la forma en la que entró a las arcas del SRI, es decir en efectivo por regla general. Esto no está regulado y en la práctica el SRI devuelve el dinero del no residente mediante notas de crédito. Las notas de crédito emitidas por el SRI sirven para pagar impuestos administrados por la misma Administración Tributaria. La devolución en notas de crédito podría suponer inconvenientes adicionales para el sujeto retenido o eventuales situaciones perjudiciales en el tema de liquidez. Se considera que si el procedimiento de devolución fuera más expedito, este problema se reduciría en gran medida.

Segundo, podría considerarse que el SRI hace un trato discriminatorio en el siguiente caso: beneficio automático a las transacciones de \$223.399 pero no a las de \$223.400. Si bien se entiende que el fin es controlador, que no es discriminatorio el trato en situaciones diferentes y que puede que el SRI haya determinado estos montos en base a las estadísticas de los casos en los que más existe fraude fiscal, no se considera que en el ejemplo existen situaciones diferentes. Por lo que, existía el riesgo de un trato discriminatorio. Eran dos beneficiarios amparados por el mismo CDI, con montos diferenciados por centavos y el SRI aplicaba un proceso distinto a cada uno.

Tercero, con la resolución del 2016, no existía razonabilidad de control en la retención. El artículo 2 de dicha resolución establecía que si se superaba el monto máximo para la aplicación automática, el agente de retención debía retener sobre la totalidad del monto en el que se configura el exceso; en sentido literal disponía: “el agente de retención aplicará la tarifa de retención (...) por el valor *íntegro* del pago o crédito en cuenta que provoque dicho exceso.”⁹⁸(énfasis añadido) Esto no era razonable; a modo ejemplificativo: A realizó una

⁹⁷Resolución que regula el proceso de devolución.

⁹⁸Artículo 2 Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000204 publicada en el Registro Oficial No 775 del 14 de junio de 2016.

transacción en enero de 2018, por USD 200.000 en favor de la empresa china B . En agosto realiza una transacción con la misma empresa por un valor de USD 500.000. Lo que el SRI ordenaba al agente de retención que haga en esos casos, era aplicar la tarifa de retención sobre la totalidad del segundo monto, es decir sobre los USD500.000.

3.3.3 Resolución No. NAC- DGERCGC16-00000433 aplicable al 2019

El 20 de diciembre de 2018, el SRI emitió la resolución No. NAC- DGERCGC16-00000433, que reforma los montos máximos para la aplicación del beneficio automático de los CDIs y establece ciertas innovaciones. Con esta resolución, se puede identificar que la actuación del SRI es menos limitante con el sujeto pasivo en comparación con la resolución emitida en el año 2016. A continuación, un breve análisis de los cambios relevantes.

Primero, a partir del 2019, el monto máximo de transacción varía de 20 fracciones básicas desgravadas a 50 fracciones básicas, es decir de USD 223.400 a USD 565.500 dólares.⁹⁹ Del análisis realizado, se considera que el monto ha variado en tal exceso porque la mayoría de transacciones superaban las 20 fracciones básicas desgravadas. Siendo lógico que el SRI busque destinar sus recursos de manera efectiva, se ataca a los rubros materiales que pueden causar un mayor perjuicio al estado ecuatoriano

Segundo, al superar el monto establecido, quien realice la transacción solo deberá retener sobre el exceso. Ahora, el SRI ya no debe retener sobre la totalidad del monto con el que se configura el exceso. El artículo 6 de la actual resolución establece que: “el agente de retención aplicará la tarifa de retención (...) por el valor del pago o crédito en cuenta que corresponda a dicho exceso”.¹⁰⁰ Lo que quiere decir que, a modo ejemplificativo: A realiza una transacción en el mes de abril de 2019 por USD 200.000 en favor de la empresa china B y en agosto realiza una transacción de USD 500.000. Por lo que, se supera el monto máximo¹⁰¹ por USD 134.500 dólares; y, el SRI en base a la última resolución ordena al agente de retención retener sobre el monto del exceso, los USD 134.500.

⁹⁹Para el 2019 la fracción básica desgravada es USD 11.310.

¹⁰⁰Artículo 6 de la Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000433 publicada en el Registro Oficial No. 396 de 28 de diciembre de 2018.

¹⁰¹USD 565.500 dólares de los Estados Unidos de América.

Y *tercero*, la aplicación automática no solo dependerá de los montos como en la primera resolución se establecía. La aplicación automática es más amplia y aplica también en tres casos más. i) En los casos en los que el pago se realiza en razón de distribución de dividendos. Este con dos excepciones; primero, se retendrá si es el beneficiario efectivo es de residencia fiscal ecuatoriana y segundo se retendrá si es que la sociedad que distribuye no cumple con el deber de informar sobre sus beneficiarios efectivos. En esta última excepción los montos serán retenidos solo respecto de los beneficiarios de los cuales se omitió la obligación de informar. ii) En el caso en el que los beneficios impliquen costos o gastos que al momento de la retención cumplen la condición de no deducibles para el cálculo de la renta del agente de retención. iii) El tercer caso consiste en que si el primer trámite de devolución fue aceptado por la Administración Tributaria y se devolvió el 100% del monto solicitado, siempre que sea bajo el mismo contrato sin modificación alguna respecto del cual se devolvió la primera vez y que sea entre los mismos sujetos intervinientes, los cuales deben mantener la misma residencia fiscal, será procedente la aplicación automática del CDI para las veces siguientes. Sin embargo, y respecto este tercer caso, es cuestionable el presupuesto que establece “solo si se devolvió el 100%”. ¿Qué pasa si no tuve un comprobante y me devuelven el 80%?, ello es cuestionable en razón de que excede los lineamientos de control, en estos casos la Administración Tributaria ya se estaría metiendo en el fondo del convenio y lo pactado entre los Estados parte.

Con estas innovaciones es evidente que lo que busca el SRI es controlar de manera limitada, es decir únicamente a la primera transacción (la mayoría de empresas repiten las mismas transacciones todos los meses) que el contribuyente no este cometiendo ningún tipo de fraude fiscal. Por lo que, bajo mi criterio esta no es sino una norma de anti abuso que busca controlar la calidad del beneficiario y la transparencia de las transacciones; por lo tanto, la calidad atentatoria de derechos no es absoluta.

Tal como lo ha dicho la OCDE, los CDIs son instrumentos que buscan promover los intercambios de bienes y servicios mediante la eliminación de la doble imposición así como eliminar la evasión fiscal. Es en razón de ello que ha apoyado el hecho de los Estados adopten disposiciones legales o jurisprudenciales enfocada a contrarrestar el uso abusivo de los CDIs

y el uso abusivo de la legislación tributaria comparada aprovechándose de las diferencias legislativas que existan entre el país del cual son sujetos de impuestos y de otro.¹⁰²

Entonces, si bien el artículo 48 no vulnera por si solo la esencia de los Convenios, son cuestionables ciertos aspectos de las resoluciones del SRI y el actuar de sus funcionarios respecto la interpretación que de ellas hacen. Como lo dice la OCDE, lo ideal sería la aplicación automática; y, es por ello que se considera que la disposición contemplada en el artículo 48 de la Ley de Régimen Tributario Interno debería ser temporal. Y no solo porque la OCDE lo dice, sino porque es una norma que acarrea riesgos y que hace más probable la vulneración de lo pactado por los Estados.

¹⁰²Comentario al artículo 1 relativo al ámbito subjetivo del convenio. Párrafo 7.

4 CAPÍTULO IV: Conclusiones

El crecimiento de la economía y el comercio alrededor del mundo, ha creado problemas de imposición. Uno de los problemas es que los contribuyentes cumplan más de un criterio de sujeción; y, en ejercicio del cumplimiento de sus obligaciones se ocasiona que sus rentas se vean disminuidas por el pago de impuestos en más de una jurisdicción. Ante esta problemática los países han adoptado diversos mecanismos, uno de ellos los Convenios para Evitar la Doble Imposición.

Estos instrumentos tienen dos finalidades principales; evitar la doble imposición y combatir el fraude fiscal. La primera finalidad la enfrentan a través de beneficios tributarios pactados en los convenios, para lo cual los Estados, de manera general, ceden o se dividen la potestad tributaria dependiendo de los casos. El segundo objetivo se enfrenta con la inclusión de cláusulas como las de intercambio de información, las cuales permiten a los Estados compartir información con el fin de verificar la transparencia de las transacciones y la legitimidad de los beneficiarios.

A lo largo de la aplicación de estos convenios se han dado un sinnúmero de abusos a los beneficios en él contenidos. Y, frente a ello, instituciones como la OCDE, han recomendado a los Estados la inclusión de cláusulas anti abuso. Las cuales deben ser implementadas de manera minuciosa, pues están ubicadas en una delgada línea entre no vulnerar los derechos que confieren los CDIs y combatir el fraude fiscal.

Estas cláusulas se las puede dividir en dos categorías, i) limitativa de beneficios (sustantivas) y ii) de control (adjetivas). Bajo mi opinión, la cláusula limitativa requiere la voluntad manifiesta de los Estados a través de los CDIs. Y, la cláusula de control, al ser un tema meramente procedimental respecto ¿cómo se aplican los CDIs en un Estado? No requiere más que la voluntad manifestada en una ley del Estado que decida hacer una aplicación distinta a la automática.

El Ecuador fue víctima de abusos fiscales en reiteradas ocasiones por usos indebidos de CDIs. Razón por la cual, también adoptó medidas para contrarrestar tal problemática. En el año 2016 incorporó en su legislación una cláusula que limita el beneficio automático de estos instrumentos. Es decir ha adoptado una cláusula anti abuso procedimental y no afecta los

beneficios contemplados en los CDIs. Sin embargo, si bien la sola disposición no es atentatoria, ésta actúa en conjunto con las resoluciones emitidas por el SRI y la interpretación que sus funcionarios les den a ellas. En reiterados casos, quienes actúan en representación de la Administración Tributaria no han conseguido interpretar de manera adecuada lo estipulado en la norma. Por lo que, ponen en riesgo los derechos de los contribuyentes que deciden cobijarse por un CDI.

Por todo lo expuesto se puede afirmar que la cláusula de limitación automática de los CDIs contemplada en la legislación ecuatoriana, tal como se encuentra actualmente redactada no vulnera derechos ni beneficios contenidos en los CDIs. Se la implementó como un mecanismo para controlar la legalidad de las transacciones y de quienes ostentan la calidad de beneficiarios efectivos con el fin de hacer frente al problema del fraude fiscal, controlando que las transacciones contengan realidad económica. Sin embargo, es de fundamental importancia aclarar que lo ideal siempre será la aplicación automática, por lo que parte de las conclusiones de este trabajo es que la existencia de la disposición contenida en el artículo 48 de la Ley de Régimen Tributario Interno debería ser temporal y solo hasta lograr corregir en una medida suficiente el tema del fraude fiscal. Ello, en razón de que es una cláusula bastante riesgosa, porque depende de la minuciosidad con la que la Administración Tributaria redacte las resoluciones respecto el tema y la minuciosidad de los funcionarios al interpretar y aplicar tales normas. Sobrepasar la tenue línea de combatir el fraude fiscal a través de esta disposición, genera que la misma pierda total sentido en razón de vulnerarse lo pactado en un convenio internacional, pues es ahí donde ya no solamente se estaría tratando un tema de procedimiento, sino que se estaría contraviniendo la esencia de un CDI.

BIBLIOGRAFÍA

Plexo Normativo:

Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial No.449 de 20 de octubre de 2008. Reformado el 1 de agosto de 2018.

Ley 843 de Bolivia. Ley de 20 de mayo de 1986. Actualizado al 31 de enero de 2018.

Ley de Régimen Tributario Interno. Registro Oficial No. 463 de 17 de noviembre del 2004. Reformado el 21 de agosto del 2018.

Ley Orgánica para el Equilibrio de las Finanzas Públicas. Registro Oficial Suplemento 1 No.774 del 29 de abril de 2016.

Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Registro Oficial No. 209 de 8 de junio del 2010. Reformado el 27 de septiembre del 2018.

Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000052 publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 430 de 3 de febrero de 2015.

Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000204 publicada en el Registro Oficial No. 775 de 14 de junio de 2016.

Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000388 publicada en el Registro Oficial No.849 de 27 de septiembre de 2016.

Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000433 publicada en el Registro Oficial No. 396 de 28 de diciembre de 2018.

Instrumentos Internacionales:

Convención Americana sobre Derechos Humanos, 1969.

Convención Europea de Derechos Humanos, 1950.

Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, 1948.

Decisión del Acuerdo de Cartagena 578. Comunidad Andina de Naciones, 2004.

Convenio para Evitar la Doble Tributación entre Ecuador y Alemania, 1986.

Convenio para Evitar la Doble Tributación entre Ecuador y Belarus, 2017.

Convenio para Evitar la Doble Tributación entre Ecuador y Bélgica, 2001.

Convenio para Evitar la Doble Tributación entre Ecuador y Brasil, 1988.

Convenio para Evitar la Doble Tributación entre Ecuador y Canadá, 2001.

Convenio para Evitar la Doble Tributación entre Ecuador y Chile, 2003.

Convenio para Evitar la Doble Tributación entre Ecuador y China, 2014.

Convenio para Evitar la Doble Tributación entre Ecuador y Corea, 2013.

Convenio para Evitar la Doble Tributación entre Ecuador y España, 1992.

Convenio para Evitar la Doble Tributación entre Ecuador y Francia, 1992.

Jurisprudencia:

Corte de Justicia de la Unión Europea. Caso C-12/18 P(I). Sentencia del 17 de mayo de 2018.

Tribunal Constitucional Chileno.Causa Rol 1370. Sentencia del 4 de noviembre de 2010.

Tribunal Constitucional Chileno.Causa Rol 1399. Sentencia del 4 de noviembre de 2010.

Tribunal Económico Administrativo Central en España. Causa 1411/95. Resolución de 28 de febrero de 1996.

Tribunal Económico Administrativo Central en España. Causa 1500/95. Resolución de 28 de febrero de 1996.

Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Caso Darby vs. Suecia. Sentencia del 23 de octubre de 1990.

Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Caso National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society and Yorkshire Building Society c. Reino Unido. Sentencia del 23 de octubre de 1997.

Doctrina:

Abril, Eduardo. *Métodos para evitar la doble imposición internacional*. Madrid: Edición de Derecho Financiero (1973).

Borderas, Ester y Moles, Pere. *Derecho Tributario Internacional*. Barcelona: El Fisco (2008).

Bravo, Juan. *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*. Bogotá: Ediciones Rosaristas (1997).

Buhler, Ottmar y Cervera, Fernando. *Principios de Derecho Internacional tributario: versión castellana de Fernando Cervera Torrejón*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, (1968).

Campagnale, Norberto; Catinot, Silvia y Parrondo, Alfredo. *El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales*. Buenos Aires: La Ley (2000).

- Cubides, Benjamín. *Los convenios para evitar la doble imposición. Dentro de El Impuesto sobre la Renta en el Derecho Comparado*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario (2008).
- De Pomar, Miguel. “La Primacía de la Realidad en el Derecho Tributario Peruano: A propósito de la Norma VIII del Código Tributario”. *Foro Jurídico*. (2010).
- Figueroa, Bolívar. *El abuso de los convenios y las cláusulas de limitación de beneficios como norma antiabuso en los tratados fiscales celebrados por el Ecuador*. Tesis de Posgrado. Universidad Andina Simón Bolívar. Quito (2016).
- García, Marco. *El derecho tributario nacional frente a la normativa internacional fiscal: el soft law*. Ciudad de México: Universidad Autónoma de México Instituto de Investigaciones Jurídicas (2014).
- Imirizaldu, Juan. *Convenios para evitar la doble imposición*. Buenos Aires: Errepar. (2006).
- Montaño, César. *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Quito: Editorial Universidad Andina Simón Bolívar / Corporación Editora Nacional (2006).
- Ramírez, Patricia. *Análisis detallado del Convenio entre la República del Ecuador y la República Popular de China para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal respecto a impuestos sobre la renta*. Tesis de Posgrado. Universidad Andina Simón Bolívar. Quito (2017).
- Rivas, Norberto y Marquez, Manuel. “La integración económica y la doble tributación. La experiencia chilena”. *Revista Criterios Tributarios No. 94/95*. (1995).
- Rosembuj, Tulio. *El Fraude de Ley, la Simulación y el abuso de las formas en el derecho Tributario*. Madrid: Editorial Marcial Pons (1999).
- Rosembuj, Tulio. *Treaty shopping: El abuso de los tratados. Curso de Derecho Tributario Internacional*. Bogotá: Temis (2006).
- Ross, Jaime. “Documento 581: Esquema sobre la Potestad Tributaria y la doble Tributación Internacional”. *Centro Interamericano de Estudio Tributarios*, sin fecha.
- Sainz de Bujanda, Fernando. *Hacienda y Derecho*. Madrid: IEP (1975).
- Scapa, Anna y Heine, Lars. *Avoidance of double non-taxation under the OECD model tax convention*. Kluwer: Intertax (2005).
- Serrano, Fernando. *Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación*. Madrid: Centro de Estudios Financieros (2001).
- Sotelo, Eduardo. *Doble Imposición Internacional*. Lima: ius et veritas (1999).
- Tixier, Gilbert y Kerogues, Jean. *Droit Fiscal International*. Paris: LITEC (1979).

- Torres, Heleno. *Derecho Tributario o Derecho Privado: Autonomía privada, simulación y elusión tributaria*. Madrid: Marcial Pons (2007).
- Troya, José. *Derecho Internacional Tributario a Lubbers and Stevens. Economics Obstacles in Acces to the Court in Tax Matter*. Kluwer: E.C. Tax Review (1999).
- Troya, José. *Estudios de Derecho Internacional Tributario*. Quito: Pudeleco Editores S.A (2008).
- Uckmar, Víctor. *Los tratados internacionales en materia tributaria: Curso de derecho tributario internacional*. Bogotá: Temis (2003).
- Uckmar, Víctor. *Principios Comunitarios del Derecho Constitucional Tributario*. Padua: CEDAM (1999).
- Vaan der Lat, Diego. “Los paraísos fiscales como escenarios de la elusión fiscal internacional y las medidas anti- paraíso en la legislación española”. *Crónica Tributaria No.93*. (2000).
- Vega, Félix. *Las medidas contra el treaty shopping*. Madrid: Instituto de Estudio Fiscales (2003).
- Villegas, Héctor. *Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario 8va Edición*. Buenos Aires: Ediciones JJCPM (2001).
- Xavier, Alberto. *Derecho Tributario Internacional*. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma (2005).

Soft Law:

- Organización de Cooperación y Desarrollo Económico. *Comentarios a el Modelo de Impuesto sobre la Renta y Patrimonio*. OCDE, 2014.
- Organización de Cooperación y Desarrollo Económico. *Informe sobre Competencia Fiscal Perjudicial: una cuestión global emergente* (1990).