



Universidad del Azuay
Departamento de Posgrados
Maestría en Asesoría Jurídica de Empresas

**“Alcance jurídico fiscal del establecimiento permanente de empresas
extranjeras en los convenios de doble imposición internacional”**

Trabajo de graduación previo a la obtención del título de
Máster en Asesoría Jurídica de Empresas

Autora: Carmen Lucía Bermeo Córdova
Director: Dr. Remigio Auquilla Lucero

Cuenca, Ecuador
2014

DEDICATORIA

A mi familia, especialmente a Juan Antonio.

AGRADECIMIENTOS

Al profesor Rafael Pinazo Monterde y su distinguida familia, por su apoyo y cariño durante la estancia de investigación en Valencia-España.

A la Dra. Yolanda Ramírez Soltero, por compartir conmigo su pasión por el estudio y su dedicación a los temas de fiscalidad internacional, durante la estancia de investigación en México D.F.

Al Dr. Remigio Auquilla Lucero, por su respaldo en la culminación de este trabajo de investigación y su apoyo en la finalización de esta etapa con éxito.

RESUMEN

Los convenios de doble imposición internacional surgen ante la necesidad de regular aquellas situaciones en las que dos potestades fiscales ejercen su facultad tributaria gravando la actividad de un mismo sujeto pasivo y dentro de un mismo período. Este fenómeno, más allá de crear un conflicto entre los Estados, constituye un obstáculo para el libre intercambio de bienes y servicios, por lo que ha sido motivo de análisis y discusión de organismos internacionales y regionales, entre ellos, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico -OCDE-. Para el efecto, los Estados han fijado elementos de conexión -siendo uno de ellos el establecimiento permanente, estudiado en este trabajo- entre el sujeto pasivo y la administración tributaria a fin de determinar el Estado al que le corresponde la carga fiscal.

ABSTRACT

The international double taxation treaties arise from the need to regulate situations where two fiscal authorities exercise their taxing power to tax the activity of a taxpayer and within the same period. This phenomenon, beyond creating a conflict between states, is an obstacle to the free exchange of goods and services. For this reason, it has been a subject of analysis and discussion of international and regional organizations, including the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD). In order to achieve this, the States have established connection elements; being one of them the permanent establishment between the taxpayer and the tax administration to determine the state the fiscal burden corresponds to.




Translated by,
Lic. Lourdes Crespo

INDICE DE CONTENIDOS

Dedicatoria	2
Agradecimientos.....	3
Resumen.....	4
Abstract.....	5
Índice de contenidos.....	6

Introducción.....	8
-------------------	---

CAPITULO I: La doble imposición internacional y los convenios para evitarla.

1.1. La doble imposición internacional.	10
1.1.1 Origen.....	10
1.1.2 Concepto	16
1.1.3 Elementos	18
1.2. Fórmulas para eliminar o minimizar la doble imposición:	
Organismos Internacionales y los convenios de doble imposición	22
1.2.1 El modelo de la OCDE	25
1.2.2. El modelo de la ONU	29
1.2.3. El modelo de convenio de la Comunidad Andina de Naciones.....	30
1.2.4. El modelo de convenio de los Estados Unidos de Norteamérica.....	32
1.3. La soberanía tributaria y los principios contenidos en los convenios de doble imposición.....	33
1.4. Los tratados internacionales y el derecho interno:	
finalidad, rango normativo.....	41

CAPITULO II: Criterios de vinculación de la potestad tributaria: la residencia, el domicilio, la fuente.

2.1. La residencia fiscal.....	48
2.2. El domicilio.....	61
2.3. La fuente.....	62

CAPITULO III: El establecimiento permanente.

3.1. El establecimiento permanente en los convenios para evitar la doble imposición y la legislación interna.....	68
3.2. La regla básica de la existencia de un establecimiento permanente.....	76

3.3. Elementos para construir la noción de Establecimiento Permanente	78
3.4. La no existencia de establecimiento permanente de acuerdo con el Modelo de la OCDE y con la legislación ecuatoriana.....	92
3.5. Obras de construcción e instalaciones.....	95
3.6. El agente independiente o dependiente como establecimiento Permanente.....	99
3.7. El establecimiento permanente frente al derecho mercantil.....	104

CAPITULO IV

El establecimiento permanente frente al comercio electrónico.....	109
Conclusión.....	121
Bibliografía.....	123

INTRODUCCIÓN

Este trabajo de investigación tiene por objeto realizar un análisis de la figura del establecimiento permanente a la luz del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico –MCOCDE- en razón de que el análisis y profundo estudio realizado por este organismo internacional constituye un referente para la legislación interna así como para los convenios de doble imposición suscritos por el Ecuador, sin dejar de hacer referencia a otros modelos como aquellos elaborados por la Organización de Naciones Unidas o la Comunidad Andina de Naciones.

En primera instancia, y tomando como fundamento el MCOCDE debemos señalar que el establecimiento permanente es considerado como una institución a través de la cual un Estado podrá imponer los tributos sobre los beneficios empresariales de una empresa extranjera, siempre que se cumplan con los elementos constitutivos de éste. Así, el MCOCDE ha definido al establecimiento permanente, como un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa extranjera realiza todo o parte de su actividad. Esta figura además de delimitar las competencias tributarias en función de la soberanía de cada Estado, está llamada a eliminar la doble imposición.

Por esa razón, este trabajo inicia delimitando el fenómeno de la doble imposición en el capítulo 1, por el cual, una actividad de un mismo sujeto pasivo es gravado dos veces por dos administraciones tributarias distintas, dentro de un mismo período fiscal. Para evitar este conflicto, los Estados se han preocupado en suscribir convenios bilaterales para evitar la doble imposición internacional. Los convenios, que luego forman parte de las legislaciones internas de cada Estado, fijan elementos de conexión como la residencia, el domicilio, la nacionalidad, la fuente, la renta mundial, el territorio o el establecimiento permanente, como vínculos entre el sujeto pasivo y la potestad tributaria, a fin de determinar el Estado al que le corresponde imponer su carga. Estos elementos son analizados en el capítulo 2.

Luego, los modelos de convenio, con el objeto de facilitar las relaciones comerciales, fijan reglas con mayores beneficios para los Estados que toman el criterio de la fuente productora, frente al territorio. La OCDE mantiene el criterio de fuente mundial de tributación, frente a la ONU que pone más énfasis en el país de la residencia.

De manera general advertimos que por el principio de la renta mundial, se podrán gravar todas las rentas obtenidas con independencia del lugar en donde han sido producidas, mientras que para el principio de la territorialidad, interesa el lugar de producción de dicha renta. No obstante, refiriéndonos al principio de la residencia y el establecimiento permanente, éstos se encuentran estrechamente vinculados. Así, los beneficios de una empresa, por regla general, serán gravados en el Estado en donde la empresa tiene su residencia. La excepción a esta regla, la constituye el establecimiento permanente, por el cual, los beneficios de una empresa pueden someterse a imposición en el otro estado, el de la fuente, en la medida en la que desarrolle sus actividades en este otro estado contratante, por medio de un establecimiento permanente.

La doctrina y la legislación considera a los siguientes como elementos constitutivos del concepto de establecimiento permanente: la existencia de un lugar fijo de negocios, realizar actividades comerciales a través de este lugar, poseer un carácter de fijeza y contar con un grado de permanencia. De esta manera, el concepto de establecimiento permanente está conformado por elementos objetivos, como el desarrollar actividades en un lugar fijo, elementos subjetivos, cuando existe una vinculación personal con un tercero que sin tener un lugar fijo actúa en nombre y por cuenta de la empresa, y el establecimiento permanente temporal, en el cual por el transcurso del tiempo se considerará la configuración o no de esta institución, como es el caso de las obras de construcción. Todas estas figuras son analizadas en el capítulo 3 de este trabajo.

Finalmente, la globalización en los procesos productivos o de servicios a través del comercio electrónico no ha logrado acoplarse a las características del establecimiento permanente, por lo que varios autores refieren la necesidad de regular el denominado establecimiento permanente virtual. De todas maneras, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE se ha preocupado en emitir comentarios al artículo 5 del MCOCDE que regula al establecimiento permanente, a fin de aclarar problemas propios del comercio electrónico como si a un sitio web o un servidor, se los podrá considerar como establecimientos permanentes, situaciones analizadas en el capítulo 4.

CAPITULO I: La doble imposición internacional y los convenios para evitarla.

1.5. La doble imposición internacional.

Las personas naturales y jurídicas como entes generadores de riqueza, se encuentran inmersos en un proceso globalizado que ha dejado atrás la concentración de actividades en un sitio fijo, para enfocarse a la producción, comercialización, distribución y promoción de bienes y servicios en diferentes Estados; gestiones económicas que son gravadas en materia tributaria por el Estado, de conformidad con su domicilio, residencia, nacionalidad, o en donde la empresa tenga su establecimiento permanente.

En función de los inconvenientes surgidos por el hecho de que un mismo sujeto sea gravado dos veces y por una misma actividad, los Estados se han preocupado de suscribir acuerdos o convenios que eviten la doble imposición. El análisis de éste tema implica conocer su origen, concepto y los elementos que reconoce la doctrina.

1.1.1 Origen.-

La preocupación por solucionar los problemas de doble imposición internacional surge en 1921 cuando la Sociedad de las Naciones, a través de su Comité Financiero conformó un grupo de expertos quienes debían preparar un estudio de los aspectos económicos de la doble tributación internacional. Este Comité, al que paulatinamente fueron incorporándose expertos de otras naciones, incluidas las sudamericanas, elaboraron varios modelos de convenios entre el período 1923 – 1927, todos ellos enfocados a evitar la doble tributación internacional en materia especial de impuestos directos, impuestos sobre la renta y la propiedad, impuestos sobre los derechos sucesorios, convenios de asistencia administrativa en cuestiones fiscales, entre otros.

A decir del autor Víctor Uckmar, los convenios contra la doble imposición tenían por objeto restringir la esfera de imposición de actividades desarrolladas en varios estados en relación con sujetos residentes en un Estado que perciben rentas provenientes de otro Estado. Citando a *ENUDI* señala que “en el sistema real es muy simple establecer el lugar de imposición, siendo este el *locus rei sitae*. En el sistema de distribución de personal del impuesto, ya no es más el *locus rei sitae* el que establece quién debe pagar el impuesto sino el *locus* de la persona, y siendo la persona mucho más movable que las cosas, surgen problemas más complicados que aquellos estudiados por los impuestos

reales. Asumiremos el lugar de domicilio, de residencia o de permanencia del contribuyente (...) Sobre todo el problema asume importancia en cuanto se refiere a las relaciones entre Estado y Estado. Aquí existieron las mayores controversias para determinar cuál Estado tendría derecho a establecer el impuesto y hasta qué punto (...) aunque si bien es cierto el criterio dominante es el de la residencia, o sea el lugar donde el contribuyente posee la sede principal de sus negocios e intereses, el lugar que podríamos llamar de pertenencia económica”.¹

En 1928 el Comité de Expertos propone el primer esquema de convenio tipo, a quien el autor Uckmar lo considera el “*embrión de los modelos que se ha acogido sucesivamente hasta hoy*” y lo cita de la siguiente manera:

“Art. 1º. La présente Convention tend à éviter aux contribuables des Etats contractants, nationaux ou non, la double imposition en matière d’impôts directs, réels ou personnels. Dans le sens de cette Convention, sont considérés comme impôts réels: 1)... 2)... 3)... Sont, aux mêmes fins, considérés comme impôts personnels: a)... b)... c)...

“Art. 2º. Les revenus des biens immobiliers, qui correspondent à leur valeur locative réelle ou presunte, ainsi que tous les autres revenus de ces biens qui ne sont pas visés dans l’article 5 son imposables aux revenus de créances hypothécaires ou des autres créances analogues.

“Art. 3º. Les revenus des fonds publics, des obligations, même hypothécaires, de prêts, des depots et des compte courants sont imposables dans l’Etat où se trouvent les débiteurs de ces revenus.

“Art. 4º. Les revenus des actions ou des parts analogues sont imposables dans l’Etat où se trouve la direction effective de l’entreprise.

“Art. 5º. Les revenus non visés à l’article 7 de toutes exploitations industrielles, commerciales ou agricoles et de toutes autres professions exercées à demeure sont imposables dans les Etats où se trouvent des établissements stables.

¹ Víctor Uckmar, Giuseppe Corasaniti, Paolo de’ Capitani di Vimercate, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Bogotá, Temis, 2010, p.7

Sont considérées comme établissement stables les sièges de direction effective, succursales, exploitations minières et pétrolifères, fabriques, ateliers, agences, magasins, bureau et dépôts. Le fait, pour une entreprise, d'avoir des relations d'affaires avec un pays étranger, par l'intermédiaire d'un agent vraiment autonome (courtier, commissionnaire, etc.), ne constitue pas, pour cette entreprise, l'existence d'un établissement stable dans ce pays. Si l'entreprise a des établissements stables dans les deux Etats contractants, chacun de ces deux Etats perçoit l'impôt afférent à la partie des revenus produits sur son territoire. Les administrations compétentes des deux Etats contractants s'entendront pour arrêter les règles de ventilation. Toutefois, les revenus des entreprises de navigation maritime et aérienne sont imposables seulement dans l'Etat où se trouve la direction effective.

“Art. 6°. Les tantièmes des administrateurs et commissaires des sociétés par actions sont imposables selon la règle établie à l'article 4.

“Art. 7°. Les traitements, salaires ou autres rémunérations quelconques sont imposables dans l'Etat où les intéressés exercent leur activité. Toutefois, les traitements des fonctionnaires et employés publics qui exercent leurs fonctions à l'étranger sont imposables dans l'Etat qui les rétribue.

“Art. 8°. Les pensions, publiques ou privées, sont imposables dans l'Etat du débiteur de ces revenus.

“Art. 9°. Les rentes viagères ou les revenus d'autres sources non visées dans les articles précédents sont imposables dans l'Etat du domicile fiscal des créanciers.

“Art. 10. L'impôt personnel sur l'ensemble des revenus est perçu par l'Etat dans lequel le contribuable a son domicile fiscal, c'est-à-dire sa résidence normale, entendue dans le sens de foyer permanent d'habitation. L'Etat du domicile déduira de son impôt personnel le montant le moins élevé, soit: a) De l'impôt effectivement payé dans l'autre Etat contractant sur des revenus d'immeubles (art. 2°) et sur des revenus d'exploitations industrielles, commerciales ou agricoles (art. 5°), ou b) De l'impôt afférent aux revenus mentionnés au paragraphe a) d'après les taux de l'Etat du domicile. Cette déduction ne peut

exceder x du montant total de l'impôt personnel dans le pays du domicile. Lorsque l'Etat du domicile perçoit des impôts réels, la déduction prévue ci-dessus ne comprendra pas les impôts réels correspondants ou afférents aux revenus taxés dans l'autre Etat contractant.

“Art. 11. Lorsque des contribuables ont un domicile fiscal dans les deux Etats contractants, l'impôt personnel est établi dans chacun de ceux-ci au prorata de la durée du séjour au cours de l'année fiscale ou selon un portage à déterminer de commun accord par les administrations compétentes.

“Art. 12. En ce qui concerne les impôts permanents sur la fortune, sur le capital ou sur l'accroissement de fortune, les principes énoncés aux articles qui précèdent sont applicables mutatis mutandis et suivant le caractère réel ou personnel de ces impôts.

“Art. 13. Relativement aux dispositions spéciales qui pourraient être rendues nécessaires pour l'application de la présente Convention, notamment à des cas expressément prévus, les administrations financières des deux Etats contractants se consulteront et prendront des mesures dans l'esprit de cette Convention.

“Art. 14. Si un différend surgit entre les Etats contractants, au sujet de l'interprétation ou de l'application des dispositions de la présente Convention, et si ce différend ne peut être réglé, soit directement entre les Etats, soit par la voie de tout autre moyen de règlement amiable, ce différend pourra être soumis, aux fins d'amiable composition, à tout organisme technique que le Conseil de la Société des Nations pourra désigner à cet effet. Cet organisme formulera un avis consultatif après avoir entendu les parties et les avoir, au besoin, réunies. Les Etats contractants pourront convenir, antérieurement à l'instance, de considérer comme décisif l'avis qui sera formulé par l'organisme, à moins qu'il ne soit accepté par chacun d'eux, et les Etats conserveront la liberté soit après avoir recouru à la procédure ci-dessus mentionnée, soit pour remplacer cette procédure, de recourir à toute autre procédure arbitrale ou judiciaire de leur choix, y compris l'instance devant la Cour Permanente de Justice Internationale, pour toutes matières qui sont de la compétence de la Cour, aux termes de son Statut. La procédure ouverte devant l'organisme visé ci-dessus, ou l'avis formulé par lui, n'entraînera en aucun cas la suspension de la mesure qui fait

l'objet du litige; il en sera de même dans le cas d'une instance devant la Cour Permanente de Justice Internationale, à moins que celle-ci n'en décide autrement aux termes de l'article 41 de son Status".²

En este sentido fueron elaborados por los expertos de la Sociedad de Naciones, los denominados modelos “tipo”, con el objeto de evitar agravios fiscales derivados de la doble imposición que afecten las relaciones económicas.

Los resultados de los estudios realizados por el Comité fueron analizados en la Conferencia Tributaria Regional efectuada en junio de 1940 en México D.F., con la presencia de delegados de varios países, entre ellos el Ecuador.³

César Montaña Galarza haciendo referencia a la Conferencia Regional de México señala que ésta constituyó

“...la primera muestra sistemática de la doctrina latinoamericana. En él se incluyó como criterio principal de potestad tributaria el de la fuente pagadora de ingresos. Más adelante, en la última reunión del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones, en Londres en 1946, (...) la posición anterior sufrió algunos cambios, haciéndose prevalecer los intereses de los países desarrollados, situándose en primer plano el principio del domicilio.”⁴

A partir de 1956, los estudios sobre la doble imposición internacional estuvieron a cargo de la Organización de Cooperación Económica Europea (OCEE), la que en 1961 se convirtió en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

Señala el autor Alberto Xavier que es a partir de la Segunda Guerra Mundial cuando son celebradas varias convenciones con predominio en los países anglosajones en razón de la internacionalización progresiva de la economía norteamericana en las relaciones con Inglaterra y los países de la *Common-wealth*.

La corriente de inversiones internacionales hacia uno y otro lado del Atlántico y el movimiento de integración económica europea, en el marco de una política mundial de liberación del comercio, condujeron a la aceleración del fenómeno

² Víctor Uckmar y otros, *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Tomo I, Bogotá, Temis, 2003, p. 5

³ Herbert Bettinger Barrios, H. B. (2009). *Estudio práctico sobre los convenios impositivos para evitar la Doble Tributación*. México: Ediciones Fiscales ISEF S.A.

⁴ César Montaña Galarza, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito, 2006, p.161

(...) y dieron origen a la creación del Comité Fiscal de la OCDE (...), a quien se le debe la elaboración de las *Draft Conventions* (...).⁵

Por otra parte, entre los años 1946 y 1954 el Consejo Económico y Social de la Organización de Naciones Unidas creó la Comisión Fiscal, encargándole el estudio de la doble imposición internacional, quienes concluyeron la elaboración del Modelo Convenio en 1980, teniendo como base las críticas realizadas al modelo de la OCDE al no ajustarse a las características de desigualdad entre los países industrializados y los menos desarrollados.

A nivel regional, los estudios de la doble tributación fueron encargados en 1976 al Grupo de Expertos de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC), y la Comisión del Acuerdo de Cartagena aprobó en 1971 una convención de modelo para evitar la doble tributación entre los países miembros, y otra para evitar la doble tributación entre un país miembro y un país situado fuera de la Comunidad, ambos promoviendo el principio de la fuente.

Otros modelos de convención contra la doble tributación es el suscrito en 1987 por los miembros de la Asociación de naciones del Sudeste Asiático. Finalmente hubieron países que adoptaron sus propios proyectos de modelos, como lo es el caso de Estados Unidos –U.S. Model 1996- y el de Holanda –The 1987 Netherlands Model-.

El modelo de la OCDE publicado por primera vez en 1977, y el modelo de la ONU en 1980, son los principales modelos utilizados hoy en día por los países que mantienen convenios de doble imposición.

Finalmente, señala el autor Alberto Xavier que no debe confundirse los tratados bilaterales fiscales con las convenciones tipo, que “*se limitan a trazar un modelo que las partes deberán seguir, como es el caso de los “Modelos de convención destinados a evitar las dobles tributaciones”.* (...) *Tal figura reviste la naturaleza jurídica de mera recomendación*”.⁶

⁵ Alberto Xavier, *Derecho Tributario Internacional*, Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005, p. 115

⁶ *Ibidem*, p. 114

1.1.2. Concepto

El concepto de doble imposición internacional ha sido tratado desde diversos puntos de vista, existiendo tantas significaciones, cuantos autores la han analizado.

Históricamente encontramos definiciones como la de H. Dorn, en el año 1927 para quien este fenómeno no nace “siempre que varios países soberanos ejercen su soberanía para someter a una misma persona a impuestos de naturaleza similar por el mismo objeto impositivo”. Con perspectiva diferente J.P. Niboyet (1939) y García Poveda (1989) consideraron a la doble imposición como la yuxtaposición de dos soberanías fiscales diferentes, por lo que se entenderá que para que se produzca tendrá que existir más de un Estado que sin coordinación entre ellos, pretenda grabar el mismo presupuesto de hecho.⁷

La doctrina señala como características generales de la doble imposición internacional la existencia de dos soberanías fiscales, un objeto imponible, un sistema de recaudación de tributos y un mismo sujeto pasivo. Aunque este último elemento, según el autor VOGEL, nos permite diferenciar a la doble imposición internacional jurídica de la denominada doble imposición económica, siendo la primera aquella en la que la obligación tributaria recae sobre el mismo sujeto pasivo, mientras que en la imposición económica, el tributo recae sobre diversos sujetos pasivos.⁸

Para CHECA GONZALEZ, la doble imposición se produce “cuando el mismo presupuesto de hecho da lugar a obligaciones tributarias en varios países, por el mismo o análogo título y por el mismo período de tiempo o acontecimiento”.⁹

Para Calderón Carrero José Manuel, concurre la doble imposición internacional cuando “dos (o más) entes jurídicos-público autónomos dotados de poder tributario independiente a nivel internacional yuxtaponen impuestos idénticos o análogos sobre un mismo hecho imponible realizado en un mismo momento temporal, gravando al mismo contribuyente y objeto imponible”.

⁷César Montaña Galarza, *op. cit.*, p.126.

⁸ VOGEL, K., *Tratado de Derecho Tributario, “Derecho Tributario Internacional”*. Tomo I, Bogotá-Colombia: Editorial TEMIS S.A., p.722

⁹ Nocete Correa, F. (2008). *Los Convenios de Doble Imposición (Incidencia del Derecho Comunitario)*. Real Colegio de España, Bolonia: Studia Albornotiana, p. 90

Sigue el autor señalando que su resultado constituye una carga mayor a la que se originaría si el hecho imponible se hubiera realizado con sujeción a un solo sujeto.¹⁰

Para Víctor Uckmar, en la actualidad la definición de doble imposición está formada al menos de cinco criterios, es decir existirá doble imposición cuando se verifique:

- La aplicación de impuestos comparables
- Por parte de dos o más estados
- A cargo del mismo contribuyente
- Por el mismo presupuesto de hecho
- Por el mismo período de impuesto¹¹

Las consideraciones realizadas por este autor, advierten que los ordenamientos jurídicos en el cual se produce la doble imposición deben ser soberanos o independientes, que los impuestos sobre los que se trata deben ser similares y por ende comparables, que el presupuesto de imposición debe verificarse en el mismo contribuyente, cumpliéndose con el requisito de identidad subjetiva, y finalmente que el presupuesto de hecho sea el mismo, que para la definición de doble imposición no es necesario que el tributo se refiera al mismo período fiscal o período de impuesto.

Otros autores como Teodoro Rinsche y Hernán Molina, señalan que: “la doble imposición se manifiesta en la concurrencia de dos o más potestades fiscales en la exacción de un mismo hecho imponible, es decir, cuando una misma facultad contributiva se utiliza por uno o más poderes fiscales distintos en el ejercicio y aplicación de sus respectivos gravámenes”.¹²

De esta manera hemos podido advertir que la definición de doble imposición está fijada por los elementos que la componen, de manera que para que este fenómeno exista es preciso la concurrencia en primer lugar de impuestos similares, es decir de igual naturaleza; luego, que se encuentren dos países soberanos involucrados, pues caso

¹⁰ CALDERON CARRERO J. (2007). *Fiscalidad Internacional*. Artículo: La Red de Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por los países de Sudamérica. Capítulo 28. Madrid: Centro de Estudios Financieros, p. 324

¹¹ Víctor Uckmar, *op.cit.*, p.90.

¹² Teodoro Rinsche y Hernán Vicente Molina, *De la tributación internacional*, Santiago, Jurídica de Chile, 1970, p.13.

contrario estaríamos frente a una doble tributación interna; en tercer lugar, que el impuesto generado afecte a un mismo contribuyente, existiendo la denominada identidad subjetiva, todo esto respecto de un mismo hecho generador y dentro del mismo período de tiempo, éstos dos últimos elementos indispensables que completan la definición de doble imposición. De manera que, será preciso que el análisis de estos elementos sea visto de manera flexible, a fin de que alcancemos un concepto universal de doble imposición, respetando la soberanía de cada uno de los Estados parte de este fenómeno.

Analizamos a continuación los principales elementos que conforman la doble imposición internacional, tal como se dejó sentado en el párrafo anterior.

1.1.3 Elementos

De la definición de doble tributación internacional, presentada por la OCDE, se desprenden los siguientes elementos:

- 1.- Identidad objetiva: impuestos comparables
- 2.- Identidad subjetiva: mismo contribuyente
- 3.- Identidad material: misma renta
- 4.- Identidad temporal: idénticos períodos impositivos.

Identidad objetiva.- De manera general, los autores estudiados anteriormente refieren a que es preciso que el gravamen, materia de imposición, sea real o personal, debe tener la misma naturaleza para que exista doble imposición. No obstante, para Calderón Carrero, la naturaleza de los impuestos que gravan un mismo objeto imponible debe ser análoga (no identidad absoluta), debiendo ser flexibles al analizar este requisito, caso contrario, jamás podría decirse que se ha configurado el problema, pues es difícil encontrar las mismas características en el impuesto foráneo de aquel configurado por el país de residencia.¹³

¹³ Véase César Montaña Galarza, Manual de Derecho Tributario Internacional, Corporación Editora Nacional, Quito, 2006, p.112 en el que consta un ejemplo de impuestos de naturaleza análoga constante en el Convenio de doble imposición internacional entre el Reino de España y la República de Bolivia, de la siguiente manera: “Los impuestos actuales a los que en particular se aplica este Convenio son:
En España:
El impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas;
El impuesto sobre Sociedades;

No obstante, los convenios de doble imposición contemplan esta situación al indicar como inciso final del artículo referido a los impuestos sobre los que se aplica tal convenio, lo siguiente:

El convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con prioridad a la fecha de firma del mismo y se añaden a los actuales o los sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se comunicarán las modificaciones importantes que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.

Identidad subjetiva.- Constituye uno de los elementos principales para que ocurra la doble imposición, puesto que si no existe identidad en el sujeto pasivo, podríamos estar frente a cualquier otra figura como la doble imposición económica. Y aunque aparentemente este elemento no requiera más análisis que indicar que sobre el mismo sujeto pasivo exista una yuxtaposición de tributos, ha venido planteándose la necesidad de flexibilizar el alcance de este concepto.

De esta manera, autores refieren que no debería tratarse de la identidad del sujeto pasivo sino la identidad sustancial del contribuyente. Para E. Owens, concurriría la doble imposición internacional, cuando el titular de la capacidad económica definida en el hecho imponible de los gravámenes concurrentes es la misma persona.¹⁴

El impuesto sobre el Patrimonio, y

Los impuestos locales sobre la renta y sobre el patrimonio;

(Denominados en lo sucesivo "impuesto español")

En Bolivia:

Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado (RC-IVA);

El impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (UIE);

El impuesto a la Propiedad de bienes inmuebles y vehículos automotores (IPBIVA), y

El impuesto a las transacciones (IT);

(Denominados en lo sucesivo "impuesto boliviano").

¹⁴ Véase José M. Calderón Carrero, *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, McGraw Hill, Madrid, 1997. P. 100. El autor refiere el siguiente ejemplo: "Piénsese, por ejemplo, en los frecuentes supuestos donde una persona obtiene rentas en un Estado diferente al de su residencia sin mediación de establecimiento permanente, de forma que soporta un impuesto en la fuente exaccionado a través de una retención definitiva o liberatoria. Como se sabe, ésta técnica, concebida para facilitar las labores recaudatorias y dotar de fluidez a las relaciones económicas internacionales, pivota sobre la figura del *withholding agent* o retenedor en la fuente que como pagador, depositario o gestor de los bienes y derechos del no residente está, generalmente, obligado a llevar a cabo las prestaciones materiales y formales correspondientes a aquél. No obstante, no se debe olvidar que sigue siendo el no residente la persona que realiza el hecho imponible (...). Esta circunstancia no viene alterada por el hecho de que sea otra persona diferente (el *withholding agent*) la que ejecute las prestaciones materiales y formales que son propias del contribuyente, al ser dicha persona quien presenta la autoliquidación y detrae, de los pagos que realiza, las cantidades que integran la deuda tributaria del contribuyente. En estas hipótesis, generalmente, el país de residencia de esta persona yuxtapone a la retención en

Considera el autor Calderón Carrero, que existen otros supuestos en los cuales debería considerarse el concepto de identidad sustancial del contribuyente, entre ellos, “a) el caso de sociedades sujetas al régimen de transparencia fiscal en el Estado de la residencia que son sometidas a imposición como entes societarios (no transparentes) en el extranjero por los hechos imponible allí realizados, al tiempo que los socios de éstas son los que, debido a la transparencia tributaria, están sujetos a gravamen en la residencia sobre las rentas mundiales obtenidas a través de la sociedad, b) el del cónyuge que es sometido a imposición en el extranjero por las rentas que obtiene de fuente foránea y que soporta, a su vez, un segundo impuesto en la residencia (sobre el mismo hecho imponible) que grava al mismo contribuyente agrupado con otros (unidad familiar) en aplicación de un régimen especial (tributación conjunta); c) los supuestos de tributación consolidada donde una sociedad del grupo ha soportado un impuesto extranjero por rentas obtenidas en dicho país, sobre las que se yuxtaponen posteriormente un gravamen similar cuyo sujeto pasivo es el grupo de sociedades consolidado”¹⁵.

Es importante establecer que el Código Tributario de la República del Ecuador, define al sujeto pasivo, al contribuyente y responsable en los artículos 24, 25 y 26, de la siguiente manera:

Art. 24.- Sujeto pasivo.- Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable.

Se considerarán también sujetos pasivos, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición, siempre que así se establezca en la ley tributaria respectiva.

la fuente su gravamen por la renta o patrimonio mundial del mismo, entendiéndose que, como resultado de dicho solapamiento, concurre doble imposición internacional.

¹⁵ *Íbidem*, pp. 101-103.

Art. 25.- Contribuyente.- Contribuyente es la persona natural o jurídica a quien la ley impone la prestación tributaria por la verificación del hecho generador. Nunca perderá su condición de contribuyente quien, según la ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas.

Art. 26.- Responsable.- Responsable es la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste.

Toda obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable, quedando a salvo el derecho de éste de repetir lo pagado en contra del contribuyente, ante la justicia ordinaria y en juicio verbal sumario.

Frente a lo expuesto nos apegamos al criterio de considerar el concepto de sujeto pasivo, el que estando obligado al cumplimiento de la obligación tributaria abarca esta clasificación de contribuyente y responsable. Siguiendo esta línea, el autor Héctor Villegas, considera como sujeto pasivo:

- a) *Contribuyente* es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo; como realiza el hecho imponible, es deudor a título propio.
- b) *Sustituto* es el sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero, sin embargo, por disposición expresa de la ley, ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazándolo de la relación jurídico-tributaria, es quien paga “en lugar de”; y
- c) *Responsable solidario* es el tercero ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero a quien la ley ordena pagar el tributo derivado de ese acaecimiento; no excluye de la relación jurídica-tributaria al destinatario legal tributario, que, al ser el deudor a título propio y mantener la obligación de pagar el tributo en virtud de la solidaridad, es sujeto pasivo a título de “contribuyente”; de allí que es un sujeto pasivo a título ajeno que está “a lado de”.¹⁶

¹⁶ César Montaña Galarza, *Op. Cit.* P. 116

Identidad material.- La identidad material está relacionada al hecho generador, entendido como aquel “*presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo*”. Por lo tanto, para que exista doble imposición el hecho generador del un Estado deberá tener los mismos efectos fiscales que el ocurrido en el otro Estado.

De acuerdo a la doctrina la identidad material y la identidad de los impuestos se encuentra estrechamente ligada. Así, el autor J. R. Ruíz García, relata que en el ordenamiento jurídico alemán, debieron entender que para juzgar la similitud entre dos impuestos no eran decisivas las diferencias puramente externas, sino que lo determinante venía dado por el presupuesto de hecho jurídico, su elemento material y, especialmente, si ambos tributos se nutren de la misma fuente de capacidad económica.¹⁷

Identidad temporal.- La doble imposición deberá producirse cuando el hecho generador de los dos gravámenes de igual naturaleza que se imponen, surjan en el mismo período de tiempo. Bajo esta circunstancia, este elemento sucederá con independencia de los momentos de liquidación, recaudación o devengo de los impuestos concurrentes. De esta manera, si se grava el mismo hecho imponible en diferentes períodos de tiempo, habrá imposición sucesiva y no doble imposición.

1.2. Fórmulas para eliminar o minimizar la doble imposición: Organismos Internacionales y los convenios de doble imposición

Los países preocupados en eliminar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, suscriben los denominados Convenios de Doble Imposición- en adelante llamados CDI- los cuales, siendo coherentes con la normativa interna de cada país, permiten la efectiva regulación de la imposición de un hecho generador. Los convenios o tratados internacionales, han sido definidos por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados como aquel “*acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular*”¹⁸

¹⁷ José M. Calderón Carrero, *Op. Cit.* P. 96

¹⁸ Inciso a. párrafo primero, artículo segundo de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

Por otra parte, el profesor César Montaña manifiesta que: “*Los tratados son acuerdos suscritos entre los diferentes estados o entre los sujetos del derecho internacional, que están encaminados o que tienen por función regular su recíproco proceder. En principio las normas de los tratados solamente vinculan a los signatarios o a los que se adhieran a ellos*”.¹⁹

Estos convenios han sido posible efectuarlos por el análisis y el trabajo de expertos en la materia y de instituciones y organismos internacionales, las que han desempeñado un papel fundamental en los avances de la fiscalidad internacional, tal como lo son la Sociedad de Naciones, la Organización de Cooperación para el Desarrollo Económico - O.C.D.E.-, la Organización de Naciones Unidas –O.N.U.-; a nivel regional la -C.A.N- Comunidad Andina de Naciones, y a gobiernos como el de los Estados Unidos de América, los que han establecido modelos tipo y comentarios a los mismos, con reflexiones que constituyen herramientas de interpretación y que han sido tomados como referencia por los Estados para la celebración y aplicación de estos convenios.

Los convenios bilaterales, basados en los principios de interpretación de buena fe – *pacta sunt servanda*-, enfoque literal de los términos utilizados y aplicados a la luz del contexto del tratado, entre otros; tienen por objeto evitar la doble imposición, resolver las controversias y problemas de interpretación -debiendo para el efecto contener normas específicas sobre este asunto-; y, contrarrestar la evasión fiscal internacional. Para ello, los convenios contienen:

- Normas que distribuyen la potestad tributaria primaria de los Estados contratantes,
- Normas dirigidas a evitar los supuestos de doble imposición que se derivan de la actuación imperfecta de las normas nacionales,
- Otras normas que permiten la resolución de problemas interpretativos y aplicativos del convenio.²⁰

La jurisprudencia española señala importantes características de los convenios de doble imposición. El autor Joan Hortala i Vallve, cita la sentencia de mayo de 2005, en el que el Tribunal Supremo describe “naturaleza, alcance y efecto de estos instrumentos

¹⁹ Sandro Vallejo y Galo Maldonado, *Convenios para evitar la doble imposición*, Revista Fiscalidad, Servicio de Rentas Internas del Ecuador. www.sri.gob.ec, fecha de consulta: 30 abril de 2013.

²⁰ Víctor Uckmar y otros. *Op. Cit.*, p. 98

Jurídicos” –refiriéndose a los convenios de doble imposición-, entre ellos: “E) son de naturaleza omnicomprensiva (...) En lo referente a su naturaleza jurídica no se puede olvidar su rango de ley, bilateralidad y la especificidad del sector del ordenamiento que regula”. Cita como ejemplo el convenio de doble imposición entre España y Colombia en el que consta de forma expresa que lo establecido en el mismo prevalece sobre lo previsto en las legislaciones internas. Este precepto para la legislación Española, se constata a través de un proceso de ratificación prevista en la Constitución, exigiendo la autorización de las Cortes Generales para la recepción de los Tratados Internacionales que “impliquen obligaciones financieras para la Hacienda Pública”, o “supongan modificación o derogación de alguna ley o exijan medidas legislativas para su ejecución”²¹

Como lo advierte el autor Francisco José Nocette Correa, la insuficiencia de medidas internas adoptadas por cada estado propiciaron que, desde la segunda mitad del siglo XIX, comenzaran a suscribirse los primeros convenios bilaterales, los que a través de una renuncia parcial a la soberanía fiscal por parte de los Estados firmantes del convenio, lograron contrarrestar la aparición de situaciones de doble imposición internacional.²²

Los convenios internacionales, vistos como un método para la eliminación de la doble imposición, tienen el carácter de multilateral como es el Convenio Nórdico sobre la Renta y el Patrimonio entre Dinamarca, Finlandia, Islandia, Noruega y Suecia; y por otro, y en su mayoría, de carácter bilateral, con el objeto de evitar la doble imposición así como, lograr la colaboración entre las administraciones fiscales.

Por eso los organismos internacionales han propuesto modelos entre los que figuran el MCONU, MCOCDE, MCUSA, esto es Modelo de Convenio de la Organización de Naciones Unidas, de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico y el Modelo de Convenio de los Estados Unidos; y a nivel regional de la -C.A.N- Comunidad Andina de Naciones, modelos considerados como punto de partida para la

²¹ Hortalá i Vallvé J. (2007) *Comentarios a la Red Española de Convenios de Doble Imposición*. Navarra. Arazandi S.A. p. 30

²² Francisco José Nocette Correa, *Los Convenios de Doble imposición (incidencia del Derecho Comunitario)*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 2008, p. 95.

instrumentación de los convenios, sin que eso signifique que los Estados Contratantes deberán sujetarse estrictamente a los términos en ellos previsto.

1.2.1 El modelo de la OCDE.-

Tal como lo habíamos enunciado en el origen de la doble imposición, el Comité Fiscal de la OCDE en 1963 publicó un esquema de convenio sobre doble imposición a la renta y al capital. A partir de 1971, el Comité Fiscal, se convirtió en el Comité de Asuntos Fiscales encargado de la revisión de los esquemas de convenios, lo que derivó en la publicación del “Modelo de convenio para evitar la doble imposición de la renta y el patrimonio” en 1977. Ese modelo, utilizado por la mayor parte de los países miembros de la OCDE como base legal para las negociaciones de carácter internacional, también constituyente un instrumento de referencia para aquellos Estados, que sin ser miembros de dicha Organización, consideran un esquema útil al momento de suscribir sus tratados.²³

El trabajo de los expertos ha llevado a la elaboración de comentarios que se refieren detalladamente a cada disposición contenida en el MCOCDE, los que han sido considerados por la doctrina como legislación blanda o *soft law*²⁴, es decir, conforme lo dispone el Estatuto de la Corte Internacional de Justicia, son principios y normas que tienen por objeto relaciones internacionales y que no son considerados fuente de derecho. Así lo afirma la introducción del MCOCDE al indicar que el tanto el Modelo como el comentario no son instrumentos jurídicos vinculantes, diversamente a lo que ocurre con los convenios bilaterales celebrados entre los Estados. A pesar de que su naturaleza no sea vinculante, los comentarios contenidos en el modelo revisten de importancia al momento de la aplicación e interpretación de los convenios, así como en la resolución de sus controversias.

A pesar de sus limitaciones legales, los Comentarios e informes de la OCDE son utilizados por las Cortes para la interpretación de los tratados. Son algunos los ejemplos sobre esta particularidad citados por el autor Roy Rohatgi, en su obra *Principios Básicos de Tributación Internacional*, entre ellos la sentencia *Crown Forest Industries*

²³ Véase, Víctor Uckmar, *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Tomo I, pp. 93-97; y Ramón Valdes Costa, *Estudios de Derecho Tributario Internacional*, Montevideo, 1978, p. 15

²⁴ Véase, Víctor Uckmar y otros, en *Manual de Derecho Tributario Internacional*, p. 97

Limited v The Queen (1995), 95-DTC-5389 en 5396, en la cual la corte Suprema de Canadá aplicó una interpretación estática basada en el Modelo de Convención de la OCDE de 1977 y sus comentarios para interpretar el tratado entre Estados Unidos y Canadá.²⁵

El Comité de Asuntos Fiscales ha publicado una serie de informes y modificaciones tanto al modelo cuanto a sus comentarios, acoplándose a los problemas que iban apareciendo en la escena fiscal internacional. Los principales factores lo constituyen:

- El desarrollo de nuevas tecnologías
- Los cambios tan radicales en el modo de realizarse las operaciones internacionales
- La sofisticación de los métodos de elusión y evasión fiscal; y,
- El proceso de globalización y liberalización de las economías de la OCDE.²⁶

Es el MCOCDE el que se ha constituido en el referente de la mayoría de países con los cuales el Ecuador ha suscritos convenios, tomando una especial importancia para el comercio internacional, y a partir del cual se realiza este trabajo de investigación.

El esquema de un modelo de convenio, tomando como ejemplo el de la OCDE, inicia delimitando su ámbito de aplicación, en el que se tendrá en cuenta: a) el elemento subjetivo a la residencia. Se establecen como criterios sucesivos para la realización de este supuesto a: la vivienda permanente, el centro de sus intereses vitales, el lugar donde vive habitualmente, la nacionalidad, y el común acuerdo entre los contratantes. Para las personas jurídicas será considerada la dirección efectiva; y b) como elemento objetivo a los impuestos sobre los cuales se aplicará el convenio, los que son por regla general el impuesto sobre la renta de personas físicas y personas jurídicas, así como a los impuestos sobre el patrimonio.

Se establecen definiciones generales de las expresiones utilizadas, que de no existir podrían generar problemas en la aplicación de los convenios de encontrarse diferencia con el alcance que tales palabras tiene en la legislación interna de cada Estado. El

²⁵ Roy Rohatgi, *Principios Básicos de Tributación Internacional*, Legis, México, p. 80

²⁶ Fernando Serrano Antón, *La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. No. 5/02. Madrid, P. 9

convenio utiliza expresiones tales como “persona”, “sociedad”, “autoridad competente”, “nacional”, “residencia”, “establecimiento permanente”, entre otros.

Se designa el reparto de la potestad tributaria entre los estados miembros, de manera que determinadas categorías de renta y patrimonio son atribuidas exclusivamente a la imposición de un Estado, sin que el otro Estado contratante pueda gravar dichas categorías a fin de evitar la doble imposición. En los Modelos de Convenio de la OCDE y ONU, se clasifican las rentas y el patrimonio en tres categorías, según el régimen aplicable en el estado de la fuente o situación:²⁷

- a) Rentas y elementos patrimoniales que pueden gravarse sin ninguna limitación en el estado de la fuente o situación (rentas provenientes de explotación de recursos naturales, rendimientos de actividades artísticas, o de remuneraciones por razón de empleo en el sector privado).
- b) Rentas que pueden someterse a una imposición limitada en el estado de la fuente (dividendos e intereses).
- c) Rentas y elementos patrimoniales que no pueden someterse a imposición en el estado de la fuente o situación, como regla general sólo pueden someterse a imposición en el estado de la residencia del contribuyente, como por ejemplo los cánones de acciones y otros valores mobiliarios, las pensiones del sector privado, los beneficios empresariales.

Finalmente, contiene los métodos desarrollados por la doctrina para evitar que se produzcan situaciones de doble imposición tales como el método de exención y el método de imputación; contará con disposiciones especiales como el alcance del principio de no discriminación, el procedimiento amistoso y el intercambio de información, para terminar con las disposiciones finales referidas a la entrada en vigor y denuncia del convenio.

Es interesante señalar algunas diferencias entre el modelo de la OCDE y el modelo de la ONU, consideradas por los autores Vallejo y Maldonado,²⁸ en la siguiente forma:

²⁷ Sandro Vallejo y Galo Maldonado, *Op.Cit.*, p. 54

²⁸ *Íbidem*, p. 51

La OCDE compromete recíprocamente a no gravar a residentes del otro país que no ejerzan un nivel mínimo de actividad dentro de sus fronteras. La fijación de este mínimo depende del tipo de actividad; por ejemplo, una empresa no paga impuesto si no tiene un establecimiento permanente. Se establecen requisitos para la prestación de servicios personales y reglas que permiten establecer si una persona es residente de un país u otro.

Los modelos de convenio, en su afán de facilitar las relaciones comerciales han fijado reglas, evidenciándose en algunos de ellos, mayores beneficios para los países que asumen el criterio de la fuente, frente a quienes toman para sí la residencia como elemento de conexión. Así podemos advertir, que el modelo de la OCDE mantiene un sistema de fuente mundial de la tributación, frente al modelo de la ONU que pone más énfasis en los derechos de los países de donde proviene la renta, restringiendo aún más las circunstancias en las que las empresas de otro país pueden operar sin pagar impuestos.

En los convenios suscritos por el Ecuador, siguiendo el modelo de la OCDE y refiriéndonos al tema de la figuración de establecimiento permanente por obras de construcción, instalación o montaje, será necesario que la duración de la obra exceda de seis meses, como en los casos de Canadá, México y Suiza, y de doce meses en el caso de Rumania, España, Francia y Brasil. Estas, entre otras disposiciones como respecto a los beneficios sociales de las empresas que, sin considerar la ubicación del lugar fijo de negocios, será el estado de residencia el que pueda ejercer su potestad fiscal, lo que nos lleva a plantear si el Modelo de Convenio de la ONU contiene estipulaciones que buscan ser equitativas para los países que la forman, con relación al MCOCDE viéndose reflejada esta situación tanto en la cláusulas del convenio, así como en los comentarios del mismo. David Elvira, señala algunos de ellos, así, los comentarios del MC de la ONU considera como establecimiento permanente a los lugares de negocios cuya finalidad sea la entrega de bienes, mientras que el de la OCDE los considerada como actividades accesorias. Otros ejemplos los encontramos en el concepto de agente dependiente siendo más amplio en el modelo de la ONU respecto de la OCDE.

En la actualidad, Ecuador tiene suscritos y en vigor una amplia gama de convenios para evitar la doble imposición internacional y la evasión fiscal en materia de impuesto sobre

la renta, entre ellos con los Estados Unidos Mexicanos (RO 9-03-2001); Francia (RO 25-09-1992); Canadá (RO 31-12-2001) y República Federativa de Brasil (RO 2-02-1998); en los casos de Italia (RO 30-03-1990); España (RO 13-08-1993); República Federal de Alemania (RO 5-08-1986), Chile (RO 14-12-2003) y la Confederación Suiza (RO 5-05-2000) se hace referencia a la renta y al patrimonio; con Rumania (RO 20-09-1995) se suscribe un convenio para evitar la doble imposición con respecto a los impuestos sobre la renta, y el capital y para la prevención de la evasión fiscal; y, Argentina (RO 4-05-1982), este último que regula la doble imposición relativas al transporte aéreo. Además se han suscrito convenio de doble imposición con la República China (RO 18-07-2013), con Corea (RO 08-10-2012), con Singapur (RO 06-09-2013) y Uruguay (RO 04-02-2013).

*De esta manera, el modelo de la OCDE es un instrumento cuya finalidad primordial es orientar a los países miembros para la celebración de tratados en la materia, permitiendo así la aplicación de principios y criterios armónicos que produzcan, efectivamente, la eliminación de la doble imposición internacional.*²⁹

1.2.2. El modelo de la ONU

Uno de los propósitos de la Organización de las Naciones Unidas, contenido en el artículo 1 de la Carta Constitutiva es *realizar la cooperación internacional en la solución de problemas internacionales de carácter económico, social, cultural o humanitario*³⁰. Bajo esa línea, el Consejo Económico y Social creó la Comisión Fiscal en 1946, encargada del estudio de la doble imposición internacional. La Resolución del CES en 1951,

(...) ponen de relieve el derecho de gravar las rentas en el país de la fuente, debiendo adaptarse medidas para evitar la doble imposición en el país de residencia, y además, la necesidad que tales medidas sean adoptadas por medio de tratados bilaterales, todo ello para que los países en desarrollo sufran su sacrificio mínimo, ya que de lo que se trata en último término es de fomentar su crecimiento económico.³¹

²⁹ Ortiz, Sainz y Tron, *Tratados Internacionales en Materia Fiscal*, Themis, México 2000, p. 20

³⁰ Carta Constitutiva de la Organización de Naciones Unidas.

³¹ César Montañó Galarza, *Op. Cit.*, p. 163

Al igual que la OCDE, la ONU creó un grupo de expertos, encargándoles la investigación de vías para facilitar la conclusión de tratados fiscales internacionales, formulando técnicas y normas adecuadas para su uso. Además los expertos tenían la tarea de revisar el modelo de convenio para evitar la doble imposición internacional entre países industrializados y países en vías de desarrollo, tomando como base el modelo de convenio de la OCDE, lo que produjo el modelo de convenio de la ONU publicado en 1980, conocida como *United Nations Model Treaty*.

El modelo de la ONU se caracteriza por mantener el criterio de la fuente, esto es, gravar los ingresos que reciben los países en desarrollo de sus inversionistas. No obstante, su lento progreso ha sido identificado por el Comité de Expertos en un informe presentado en el que se indica que el esquema adoptado por algunos años por los países en vías de desarrollo, no lograban adecuarse a las necesidades de los países desarrollados, en razón de que el principio de reciprocidad referido en el convenio, no podía seguir siendo válido cuando los estados contratantes se encontraban en etapas diferentes de desarrollo económico.³² Aunque el desarrollo económico de los países en América Latina ha cambiado sustancialmente, aún existen temas que no han sido resueltos a satisfacción.

1.2.3. El modelo de convenio de la Comunidad Andina de Naciones.

La Comunidad Andina, también se ha preocupado de la promoción de acuerdos supranacionales que procuren minimizar la evasión fiscal y eliminar la doble imposición, más aún cuando cada día se puede avizorar el impulso de un mercado común por parte de los gobiernos. Uno de las finalidades determinadas en el Acuerdo de Cartagena es la armonización de las políticas cambiaria, monetaria, financiera y fiscal. De esta manera se promulga la Decisión 40, a través del cual se aprobó el “Convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros” y el “Convenio para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los países miembros y otros estados ajenos a la subregión”.

³² César Montaña Galarza, *Op. Cit. P. 164*

El modelo de convenio de la Comunidad Andina de Naciones dispone que independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza sólo serán gravables en el país miembro en el que las rentas tengan su fuente productora, salvo casos de excepción como utilidades, beneficios de las empresas de transporte, determinadas ganancias de capital y rentas provenientes de algunos servicios personales, en los cuales se usa el criterio del domicilio. De la Decisión 40 se desprende la fijación al principio de territorialidad por el cual las rentas obtenidas en el territorio son sometidas a ese Estado, con independencia de la existencia o no de establecimiento permanente.

Los Estados, miembros de la Comunidad Andina, conforme a la realidad de aquella época y sin considerar aún el auge de la liberalización e integración comercial actual habrían adoptado la regla de la territorialidad o de la fuente, frente a la nacionalidad o residencia de los titulares de dichas rentas.

César Montaña Galarza cita al autor Alfredo Lewin Figueroa, quien hace una relación entre la legislación de los Estados pertenecientes a la CAN y temas de fiscalidad internacional, que nos permiten visualizar de manera general, las legislaciones de dichos Estados y sus criterios de conexión frente a la doble imposición. El autor, analiza los siguiente temas:

1. *Jurisdicción tributaria:* En la actualidad la mayoría de los países miembros de la CAN adoptan el criterio de la fuente mundial, excepto Bolivia y Venezuela, que mantienen el criterio de la fuente territorial, el cual, en las últimas, es adoptado por todos los países cuando se trata de gravar a las personas no residentes sean naturales o jurídicas.
2. *Residencia y domicilio:* Estos conceptos son desarrollados por la mayoría de las legislaciones nacionales, pero fijan criterios diferentes especialmente en lo relacionado con las personas naturales no residentes. (...).
3. *Tarifas impositivas:* Casi en general, y sin mayores diferencias de porcentajes entre los países miembros, las tarifas están dadas una para personas naturales y otra para las personas jurídicas, en el primer caso, con tarifas proporcionales y progresivas, y, en el segundo, con una tarifa fija.
4. *Establecimiento permanente:* Esta noción la desarrollan las legislaciones de Ecuador, Perú y Venezuela, lo cual es de suma importancia para determinar

claramente la obtención de renta en uno de los países miembros, por parte de una empresa extranjera que se ha domiciliado en el Estado de la fuente. La ley Boliviana únicamente hace mención a esta figura de la fiscalidad internacional, pero sin llegar a plantear sus elementos.

5. *Dividendos, intereses, ganancias de capital, rendimientos inmobiliarios, servicios personales independientes y dependientes, pensiones, estudiantes y funciones públicas.* Estos diferentes tipos de rentas tienen similar tratamiento conceptual en las legislaciones nacionales sobre el impuesto a la renta, las diferencias son más notorias en relación con las tarifas aplicables y otras situaciones particulares.³³

Finalmente, debemos indicar que la Decisión 578 de la CAN ratifica el criterio de la fuente al señalar en el artículo 3 que, independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtengan, sólo serán gravables en el país miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, entendida como tal, según el literal f) del artículo 2 de la misma Decisión, la actividad, derecho o bien que pueda generar renta.

Sobre el contenido de esta decisión el autor Víctor Uckmar considera que ésta puede afectar la tributación en cualquiera de los países que exporte capital y tecnología a los otros, pues como regla general lo que se produzca por esas inversiones va a estar gravado solamente en el país receptor de la inversión. El autor considera que la Decisión 578 debería ser modificada o debería firmarse convenios bilaterales entre los Estados miembros, de tal forma que en ellos quede regulada esta situación particular.³⁴

1.2.4. El modelo de convenio de los Estados Unidos de Norteamérica

Este modelo elaborado por el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos (United States Model Income Tax Convention), publicado por primera vez en 1976, tiene por objeto dejar sentado el ejercicio de la potestad tributaria de su gobierno sobre la fiscalidad de sus ciudadanos, sin importar el lugar en el que aquellos se encuentren, conocido como el criterio de la renta mundial o el de la nacionalidad.

³³ Véase, César Montaña Galarza, *Manual de Derecho Tributario Internacional*. P. 172

³⁴ Véase, Víctor Uckmar y otros, *Derecho Tributario Internacional, Op. Cit.*, pp. 77-80.

Compuesto por 29 artículos, busca identificar las diferencias entre las políticas fiscales del Estado Contratante, tomando como base las consideraciones del modelo de la OCDE.

Tal como lo habíamos señalado, el modelo de los Estados Unidos, utiliza como criterio de vinculación a la residencia o domicilio, por sobre el criterio de la fuente. Incorpora cláusulas como el “beneficiario efectivo” de los privilegios otorgados por los acuerdos, a efecto de evitar las prácticas del “*treaty shopping*”; y no admite cláusulas de *tax sparing*.

A manera de conclusión sobre éste acápite, debemos decir que los convenios y sus modelos están orientados, desde mi perspectiva, a promover la inversión al garantizar los derechos de los contribuyentes y la seguridad jurídica, y disminuir la evasión tributaria; convenios que atendiendo a la soberanía fiscal de cada Estado, se han desarrollado como bilaterales, por la mayor facilidad en la negociación y en el planteamiento de acuerdos y reservas, sin dejar de considerar que la suscripción de los mismos elimina obstáculos fiscales, asegura una distribución equitativa de la recaudación y favorece la colaboración de las administraciones fiscales respecto al intercambio de información y solución de conflictos.

1.3. La soberanía tributaria y los principios contenidos en los convenios de doble imposición.

La soberanía tributaria.- El concepto de soberanía ha tenido un profundo avance en la esfera del derecho internacional. Entendida en sus orígenes como aquel poder absoluto, para convertirse en el conjunto de potestades estatales aplicadas a todos los ámbitos, en un marco de independencia e igualdad. Marco Albán cita al Dr. Julio César Trujillo para quien la nueva concepción de soberanía implica que

(...) el Estado no está sujeto a ninguna autoridad superior, lo que equivale a *independencia*, significa además que es el máximo poder dentro de su territorio, que se impone a todos los grupos y personas, que puede emplear la coacción sobre quienes están sometidos a su poder, en ese sentido es sinónimo de *supremacía*; y, en tercer lugar, que puede decidir, por sí solo, la forma de su

propia organización, el régimen de su gobierno y el sistema económico que a bien tenga, eso es su *autodeterminación*.³⁵

El autor Albán desarrolla otro elemento del nuevo concepto de soberanía, esto es, la soberanía desde una visión hacia lo exterior, en virtud de la cual el Estado ya no posee la característica de supremo sino bajo una condición de igualdad frente a los otros Estados, lo que el autor Julio Tobar Donoso se refiere como *soberanía exterior o el derecho de representar a la nación o de obligarla en sus relaciones con las otras naciones* con independencia recíproca.³⁶

La concepción doctrinaria en el derecho internacional, respecto a la necesidad de promover normas y principios supranacionales que regulen las relaciones de los Estados soberanos ha ido evolucionando desde una perspectiva de limitación a las potestades estatales hacia un sentido de desarrollo económico y progresista de cooperación interestatal con resultados beneficiarios para los ciudadanos del mundo.

En la esfera fiscal, debemos entender que el Estado en ejercicio de su soberanía puede establecer tributos. Así, Alegría Borrás³⁷ se refiere a la *soberanía fiscal como un producto de la manifestación de la soberanía. La primera se manifiesta en el poder que ostenta un Estado para dictar un sistema de impuestos, ya sea por la vía legislativa o reglamentaria, poseyendo en todo caso una autonomía técnica en relación con los sistemas susceptibles de entrar en concurrencia con él (...).*

Por lo tanto, los Estados en ejercicio de sus potestades tributarias establecen, modifican o extinguen tributos, los cuales al exigírsele a un mismo sujeto pasivo de manera concurrente, podría causar problemas de doble imposición.

³⁵ Marco Albán Zambonino, *Problemas del derecho tributario frente al comercio electrónico*, Corporación Editorial Nacional, Quito, 2003, p. 15

³⁶ Véase, Marco Albán Zambonino, *Op. Cit.*, p.17g

³⁷ El concepto de Alegría Borrás fue citado por César Montaña Galarza, en su obra *El Ecuador y los problemas de doble imposición internacional*, y ha sido tomado como referencia para este trabajo de la obra de Marco Albán Zambonino, denominado *Problemas del derecho Tributario frente al comercio electrónico*.

En el marco de la fiscalidad internacional ha sido necesario limitar la facultad tributaria sobre personas que dentro de su territorio están sujetos a otra jurisdicción fiscal. Conforme señala el Profesor Alfredo García, la doctrina concluye en la proyección a un “sistema tributario internacional equitativo y neutral”.³⁸ De esta manera la doctrina se refiere a las limitaciones del poder tributario, siendo preciso citar el criterio de Juan Martín Queralt³⁹, que comprende:

- a) Las directamente derivadas del texto constitucional y que se refieren a la materia tributaria;
- b) Aquellas basadas en los principios generales que rigen la aplicación del ordenamiento interno, tanto en el tiempo como en el espacio;
- c) Las que son derivadas de la pertenencia del Estado a la comunidad internacional, hablamos entonces de los tratados internacionales.

En la primera situación consideraremos lo dispuesto en el artículo 301 de la Constitución de la República que fija la potestad de establecer, modificar y extinguir tributos a la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional; y respecto a las tasas y contribuciones, siempre que sean fijados por acto normativo de órgano competente.⁴⁰

La segunda hace referencia a la vigencia de las normas tributarias y su aplicación. Al respecto, el ordenamiento tributario del Ecuador establece que:

Las leyes tributarias, sus reglamentos y las circulares de carácter general, regirán en todo el territorio nacional, en sus aguas y espacio aéreo jurisdiccional o en una parte de ellos, desde el día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial, salvo que establezcan fechas especiales de vigencia posteriores a esa publicación.

Sin embargo, las normas que se refieran a tributos cuya determinación o liquidación deban realizarse por períodos anuales, como acto meramente

³⁸ García Prats, F.A. (1994). *El establecimiento Permanente en la Imposición Societaria desde el Punto de Vista Tributario Internacional. El Ordenamiento Español como Modelo*. Tesis Doctoral. Universitat de Valencia, Facultat de Dret. Tomo I y II. P. 230

³⁹ César Montaña Galarza, *Op. Cit.*, p. 75

⁴⁰ Constitución de la República del Ecuador

declarativo, se aplicarán desde el primer día del siguiente año calendario, y, desde el primer día del mes siguiente, cuando se trate de períodos menores⁴¹.

El tercer supuesto, relativo a los convenios internacionales, los que deberán ser considerados en atención a los principios supraestatales y de derecho internacional, como el *pacta sunt servanda*, y a los órganos supranacionales a quienes se les ha otorgado competencia.

Luego, y tal como lo manifiesta el Dr. José Vicente Troya Jaramillo, (...) *No se ha reconocido aún la existencia de una atribución semejante a la comunidad internacional. Coexisten, pues, las potestades tributarias de los diferentes países.* Este autor considera que las potestades tributarias entran en conflicto cuando los países quieren manifestar efectivamente la proyección de su soberanía en el orden tributario.⁴²

Es pertinente señalar el concepto de derecho fiscal internacional en el marco de la limitación de la soberanía impositiva del estado, emitida por el maestro Sainz de Bujanda, quien expresa:

La noción de Derecho Fiscal Internacional, como limitación de la soberanía impositiva de los Estados, está al servicio de una tesis política y económica: la conveniencia de favorecer el comercio internacional y la inversión de capitales sin el riesgo de incurrir en doble imposición. Favorece, por tanto, a los países exportadores de capital. La doctrina encaminada a robustecer la potestad tributaria del Estado está al servicio de una tesis política y económica radicalmente contraria: la conveniencia de proteger a los Estados económicamente débiles (...) frente a las grandes potencias y frente al capitalismo internacional.⁴³

Los principios contenidos en los CDIs.- En la rama del derecho que nos ocupa, los principios de equidad, neutralidad y no discriminación han sido recogidas en varias legislaciones e incluso en normativas comunitarias como la Unión Europea. Siguiendo lo señalado por el Profesor García, anotamos lo siguiente:

⁴¹ Artículo 11, Código Tributario del Ecuador.

⁴² Citado por César Montaña Galarza, *El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional*, Corporación Editora Nacional, Quito, 1999, p. 45

⁴³ José Vicente Troya, *Estudios de Derecho Internacional Tributario*, Pudeleco, 2008, p. 18

1. El principio de equidad está basado en el principio constitucional de la igualdad “de aquellos sujetos pasivos que se encuentran en circunstancias semejantes”. Sin embargo, éste abarca también el deber de informar sobre la distribución equilibrada de las rentas determinadas a través de los convenios de doble imposición. Citando a Johnson, “supone el análisis de los métodos de atribución y reparto entre los distintos estados de los beneficios y gastos de las empresas que actúan a través de establecimiento permanente”.⁴⁴.
2. El principio de la neutralidad ha sido estudiado por la doctrina desde la perspectiva de la ciencia económica, enfocados a que los sistemas tributarios sean eficientes en la concepción de la libre circulación de capitales. “La neutralidad tributaria... pretende la consecución de la *no interferencia de las leyes tributarias sobre la distribución de los factores de producción por las fuerzas de mercado*”.⁴⁵
3. El principio de no discriminación es una derivación de los dos anteriores y con gran influencia en las relaciones internacionales debido a que se encuentra recogido en los Modelos de Convenio de Doble Imposición. Sin embargo, conforme señala VOGEL, no puede considerarse como un principio general de derecho internacional, debido a que existen países como Japón, Australia y Nueva Zelanda que no aceptan su existencia en los CDI para facilitar el fraude o evasión fiscal.

La no discriminación ha sido tratada en el Modelo de Convenio de la OCDE desde tres ámbitos: la nacionalidad, el establecimiento permanente, las sociedades filiales y los gastos deducibles por pagos en el exterior.

El primer inciso del Art. 24 del MCOCDE advierte el principio de no discriminación respecto a la nacionalidad, reiterado en los Comentarios del Modelo, en virtud del cual los nacionales de un Estado Contratante no pueden recibir en el otro un Estado un trato menos favorable al que se aplica a los nacionales de este último Estado. Es importante referirnos al vínculo de la nacionalidad puesto que los convenios toman como referencia en el ámbito de su

⁴⁴ García Prats, F.A. (1994). *Op. Cit.*, p. 231

⁴⁵ *Íbidem*.

aplicación a la residencia. El autor Jaramillo, citando a Carmona Fernández⁴⁶ afirma que la imposición de residentes o no residentes no debe estar condicionada o empeorada por su estatuto de “extranjero” o nacional, sino que deberán ser tratados fiscalmente de manera idéntica. Y no solamente se refiere a los nacionales del otro estado contratante, sino que además se aplicará a los nacionales de cualquiera de los estados contratantes aunque no sean residentes de ninguno de ellos, eliminando en todas sus partes el vínculo de la residencia o domicilio fiscal para centrarnos en la nacionalidad de los sujetos pasivos del impuesto. Para la aplicación del principio de no discriminación en relación con la nacionalidad de la sociedad o la persona natural, se deberá considerar los siguientes supuestos⁴⁷:

1. La sociedad que posea un establecimiento permanente debe ser nacional del otro Estado contratante, sin que se exija que sea residente.
2. Este principio protege a los no nacionales de los tributos gravados por el Estado, que no se exige o es más gravosa que la que están sujetos los nacionales de dicho Estado, encontrándose en iguales condiciones.
3. Además quien siente que está siendo discriminado, deberá encontrarse en las mismas condiciones del nacional del Estado y que es sujeto pasivo en la relación fiscal. La doctrina se refiere a iguales condiciones de hecho e iguales condiciones de derecho. En el primer caso no existe mayor complicación en la interpretación sino que las características fácticas de la relación jurídica tributaria en la que se encuentran nacionales y extranjeros sean las mismas, habiendo flexibilidad en la aplicación de actividades similares, siempre que las consecuencias jurídicas sean las mismas. Para el segundo caso, la doctrina ha discutido sobre su aplicación e interpretación partiendo del hecho que la sola calidad de nacional y extranjero, ya ubica a cada uno en una situación jurídica distinta. Sin embargo los Comentarios al Modelo se refiere a que las condiciones de derecho estará orientada a “la

⁴⁶ Véase Jaramillo Juan Francisco y otros. Convenio para evitar la Doble Imposición Internacional entre España y Ecuador. Marcial Pons. 2006, Madrid, Pág. 145.

⁴⁷ Estos supuestos han sido desarrollados por el autor Francisco Alfredo García Prats. El Establecimiento Permanente. Análisis Jurídico Tributario Internacional de la Imposición Societaria. Tecnos 1996. Madrid. Pag. 239-249.

dimensión tributaria derivada de la norma impositiva que deba resultar aplicable”.

El inciso segundo del Art. 24 del Modelo de Convenio de la OCDE aplica el principio de no discriminación a las empresas con establecimiento permanente en el otro Estado Contratante, por lo que éste último no podrá dar a este establecimiento permanente un trato diferente frente a la regulación de sus empresas nacionales que desarrollen las mismas actividades. De todas maneras, la propia normativa señala que será erróneo interpretar esta disposición en el sentido de que el Estado aplicará deducciones, desgravámenes y reducciones de impuestos, cuyos beneficiarios son únicamente sus propios residentes por motivos de estado civil o cargas.

En el derecho comunitario de la Unión Europea constan dos principios básicos:

- a) El principio de no discriminación: el Tratado de la Comunidad Europea, señala: “en el ámbito de aplicación del presente Tratado, y sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas en el mismo, se prohibirá toda discriminación por razón de la nacionalidad”, considerado por autores como García Prats como una manifestación del principio de igualdad⁴⁸. Este principio de aplicación y efecto directo, puede ser invocado por todos los nacionales de los Estados en todos los ámbitos en los que sintieran afectados sus derechos, tal como es el caso de la fiscalidad, “en donde el principio de no discriminación se concreta en una prohibición dirigida a los Estados miembros de ejercitar la potestad tributaria de manera arbitraria e injustificada”.⁴⁹

Este principio, en materia de establecimiento permanente se ve reflejado en jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea (Asunto 270/83, Comisión de las Comunidades Europeas contra República Francesa, sentencia de 26 de enero de 1986, Rec. 273), respecto a la discriminación tributaria que sufrían las sucursales de sociedades no residentes en territorio

⁴⁸ Nocete Correa, F. (2008). *Op. Cit.*, 108.

⁴⁹ *Íbidem*, p. 109, citando a AMATUCCI

francés, cuando la normativa francesa preveía crédito tributario para evitar doble imposición, a favor de los beneficios de dividendo de las sociedades con domicilio real o social en Francia, por tanto quienes mantenían establecimiento permanente en este país no podía beneficiarse de este crédito fiscal y por tanto considerado por el Tribunal como una discriminación contraria a la libertad de establecimiento.⁵⁰

Además, en base a este principio, la doctrina ha sostenido que las rentas de establecimiento permanente podrán beneficiarse de los Convenios de Doble imposición firmados por el Estado, aún si no han sido con el Estado de residencia de la matriz de esta empresa, expresando así la importancia de este principio en la aplicación de los convenios de doble imposición.

- b) El principio de no restricción, surge a partir de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, sobre medidas de efecto sobre una de las libertades de la Comunidad como lo es la libre circulación de mercancías, analizado por Francisco Nocete en su obra *Los Convenios de Doble Imposición*, sobre la sentencia DASSONVILLE, a través del cual

Se prohíbe toda actuación por parte de los Estados miembros capaces de obstaculizar, directa o indirectamente, real o potencialmente, el ejercicio de las libertades fundamentales, a no ser que dichas restricciones se hallen justificadas, en el supuesto concreto, por la concurrencia de exigencias imperativas de interés público. (Sentencia TJCE 25 de julio de 1991, SAGER, asunto C-76/90 (apartado 12) y de 31 marzo de 1993, KRAUS, asunto C-19/92 (apartado 32)).

Acertadamente el Tribunal Constitucional de la Unión Europea ha interpretado el principio de la no discriminación de modo integrado, de tal manera que no sólo se deberá tener en cuenta el principio de la capacidad económica sino además todos los demás principios constitucionales aunque no sean precisamente tributarios. La no discriminación está estrechamente vinculada al principio constitucional de igualdad reconocida también en la Constitución del Ecuador, principio que reconoce paridad en

⁵⁰ Benito, David Elvira (2007). *El Establecimiento Permanente, Análisis de sus Definiciones y Supuestos Constitutivos en Derecho Español*. Valencia, P. 144

derechos y obligaciones para los ecuatorianos y para los extranjeros que se encuentren dentro de nuestro territorio.

Específicamente el régimen tributario en el Ecuador se basa en los principios constitucionales de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia⁵¹, los que sumados a los objetivos de la política fiscal, reconocidos como una obligación del gobierno, permitirán una distribución del ingreso de manera equilibrada y la generación de incentivos para la inversión.

En el ámbito de este trabajo es preciso referirnos al principio de generalidad e igualdad en razón de los cuales la regulación tributaria es general y rige para todas las personas sin hacer distinción de su calidad o condición, y abarcan los bienes y personas previstas en la norma, por lo que carga tributaria no puede tener un trato discriminatorio. Como consecuencia de la generalidad, surge la igualdad entendida como aquel por el cual ciudadanos y extranjeros somos iguales ante la ley, siendo éste el fundamento legal de instaurar iguales cargas tributarias a quienes se encuentren en situaciones análogas.

1.4. Los tratados internacionales y el derecho interno: finalidad, rango normativo.

El poder tributario ha sido considerado como “una de las manifestaciones intrínsecas de la soberanía estatal internacional” limitando la acción de los países para regular situaciones referentes al comercio internacional, y por ende obligando a tomar medidas en aras de compatibilizar su ejercicio económico, al ser insuficiente la acción unilateral de los Estados. De allí que surgen los convenios y tratados, principalmente bilaterales, para evitar la doble imposición sobre las rentas generadas por personas naturales o jurídicas que tengan residencia en otro Estado, situación que la desarrollaremos a lo largo de este trabajo de investigación.

Tal como quedó anotado en el análisis anterior, una de las finalidades de los convenios de doble imposición está enfocada en eliminar los conflictos normativos

⁵¹ Art. 300 Constitución de la República del Ecuador.

tributarios, prevenir la elusión y evasión fiscal. De allí que su alcance jurídico y efectiva aplicación, tendrá como resultado mayor seguridad jurídica en las transacciones económicas y comerciales entre sujetos situados en distintos estados. Convenios que deben tener como pilar principios de no discriminación y cooperación mutua entre los Estados, así como el intercambio de información para garantizar la transparencia y garantía de la imposición de gravámenes.

Los convenios de doble imposición están situados dentro de la rama del derecho internacional tributario que pertenece al derecho tributario y financiero por una parte y al derecho internacional por otra, por lo que siendo instrumentos internacionales estará sujetos a la Constitución de la República respecto a su suscripción, ratificación y aprobación, conforme lo dispone los artículos 417 y siguientes de la Carta Fundamental, siendo facultad principal del Presidente o Presidenta de la República el suscribir o ratificar los tratados y otros instrumentos internacionales, teniendo la obligación expresa de comunicar del carácter y contenido de dichos instrumentos a la Asamblea Nacional. Ésta última, en los casos previstos en la Constitución deberá aprobarlos previo a su ratificación o denuncia.⁵²

Acertado es el análisis del autor García Prats, para quien el criterio de jerarquización de las normas debe ser superado, así como el desarrollado por varios autores en función de la relación entre la validez y el criterio de aplicación y eficacia y la temporalidad entre el Tratado Internacional y la Ley interna, el cual implica que si la ley es anterior, el tratado ha sido celebrado en base a la validez de la norma y por tanto prevalece sobre ella. Y por otro lado, con el principio de aplicabilidad, aunque el tratado prevalezca sobre la norma, no supone que la ley contraria sea nula sino que queda inaplicada. En

⁵² Art. 419 de la Constitución de la República del Ecuador.

La ratificación o denuncia de los tratados internacionales requerirá la aprobación previa de la Asamblea nacional en los casos que:

1. *Se refiera a materia territorial o de límites*
2. *Establezcan alianzas políticas o militares*
3. *Contengan el compromiso de expedir, modificar o derogar una ley.*
4. *Se refieran a los derechos y garantías establecidas en la Constitución*
5. *Comprometan la política económica del Estado establecida en su Plan Nacional de Desarrollo a condiciones de instituciones financieras internacionales o empresas transnacionales.*
6. *Comprometan al país en acuerdos de integración y de comercio.*
7. *Atribuyan competencias propias del orden jurídico interno a un organismo internacional o supranacional.*
8. *Comprometan el patrimonio natural y en especial el agua, la biodiversidad y su patrimonio genético.*

igual sentido se ha pronuncia el profesor *García de Enterría*, en su obra “Curso de Derecho Administrativo”, para quien las relaciones entre estos dos grupos de normas se define con arreglo al “criterio de la competencia”, que “supone que aquello que ha sido objeto de un tratado internacional queda sustraído a la competencia del legislador interno y sometido a un tratamiento específico”.⁵³

Por esto el autor *García Prats* refiriéndose a la prevalencia de los Convenios de Doble Imposición, afirma que solamente conlleva

“por un lado la modificación del sistema previsto en la legislación interna, y por otro la resistencia de los CDI frente a las mismas, sin perjuicio de las peculiaridades que surgen cuando el CDI debe integrarse atendiendo a lo dispuesto en una Ley interna posterior”

La doctrina califica a los Convenios de Doble imposición como de *naturaleza limitativa*, en virtud del cual los sujetos quedan protegidos por posibles reformas a la normativa interna de los países, otorgando seguridad, armonización y claridad en el régimen tributario de carácter internacional, así definido por el autor *VOGEL K.*⁵⁴ Es por eso que autores como *Juan Peñalosa*, en su obra, *La doble imposición internacional*, señala que cada Convenio de Doble Imposición debe considerarse como un todo jurídico, en sí mismo, conteniendo “sus propias normas de entrada en vigor, definiciones, interpretación, aplicación y derogación o denuncia”.⁵⁵

La Constitución Ecuatoriana en relación a la normativa en materia de fiscalidad, establece a quien se le atribuye la creación, modificación o extinción de un tributo. Por lo tanto esta calificación limitativa que se le otorga a los convenio de doble imposición se refiere primero a que los estados limitan su jurisdicción fiscal para, en función del principio *pacta sunt servanda*, aplicar a las situaciones concretas, el acuerdo celebrado entre las partes.

⁵³ *García Prats, F.A. (1994). El establecimiento Permanente en la Imposición Societaria desde el Punto de Vista Tributario Internacional. El Ordenamiento Español como Modelo. Tesis Doctoral. Universitat de Valencia, Facultat de Dret. Tomo I y II*

⁵⁴ *Vogel K., Op. Cit., p. 74*

⁵⁵ *Íbidem, p. 83.*

En este sentido el autor García Prats sostiene que la naturaleza limitativa de los convenios de doble imposición se refiere de los convenios respecto de la ley interna, en función del principio *pacta sunt servanda*, y no viceversa, es decir de la ley interna respecto al convenio.

Respecto a este tema, la legislación española hace referencia al denominado principio de reserva relativa de la ley, en función de la cual, la ley es entendida como la máxima expresión de la voluntad popular y por tanto, la que establece los supuestos para la configuración de los tributos, no así los convenios de doble imposición, que se encontrarían vetados de crear tributos. Sin embargo, la Constitución Española permite a los Convenios de Doble Imposición, salvar el principio de reserva y cubrir alteraciones posteriores creados originalmente por una ley ordinaria.

La primacía de la normativa internacional frente a la legislación interna es una premisa derivada de la propia naturaleza del derecho internacional, que ha sido reconocida por los Estados en instrumentos supranacionales de transcendencia como la Carta de la ONU y el Convenio de Viena. Es así que cada normativa reconoce expresa o tácitamente dicha jerarquía por la cual, los estados aplicarán en principio su norma interna, y aceptarán en caso de conflicto la supranacional. La Constitución Española indica que “sus disposiciones solamente podrán ser objeto de derogación, modificación o suspensión en la forma que haya sido prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional”.⁵⁶ Posición sentada en jurisprudencia que implica además que de existir un convenio cuyas estipulaciones sean contrarias a la normativa interna, ésta deberá ser puesta a consideración del Tribunal constitucional y prever un asunto de incompatibilidad. Por su parte la Constitución de la República del Ecuador, siendo la norma suprema, prevalece sobre cualquier otro ordenamiento jurídico.⁵⁷ No obstante y en aplicación al principio de primacía del derecho internacional sobre la ley interna, la Constitución establece la relación entre la ley nacional y el derecho internacional. Reconoce, el rango supralegal de los convenios referentes a los Derechos Humanos, establece el orden jerárquico de aplicación de las normas, siendo éste: la Constitución, los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los

⁵⁶ Nocet F., *Op. cit.* P. 40

⁵⁷ Artículo 424 de la Constitución de la República del Ecuador.

decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos;⁵⁸ y, establece la competencia de la Asamblea Nacional para aprobar o improbar los tratados internacionales en los casos que corresponda.

Finalmente, no puede dejar de señalarse que en el Informe del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, tal como lo cita Ramón Falcón y Elvira Pulido, se advierte que la mayoría de los ordenamientos reconoce la preexistencia de los tratados sobre su legislación interna. No obstante, en algunos Estados como Estados Unidos, Reino Unido y Australia, la jurisprudencia y doctrina admite la posibilidad de que los tratados (especialmente los convenios de doble imposición) sean derogados o desconocidos por leyes posteriores. Esta práctica – conocida como *treaty override*– supone una clara violación de los Tratados, ha sido muy criticada por la OCDE, incluso cuando la finalidad es evitar un abuso del convenio.⁵⁹

⁵⁸ Artículo 425 de la Constitución de la República del Ecuador.

⁵⁹ Ramón Falcón y Tella, y Elvira Pulido Guerra, *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, Barcelona 2010, p. 19

CAPITULO II: Criterios de vinculación de la potestad tributaria: la residencia, el domicilio, la fuente.

De lo anotado en el capítulo anterior, la doble imposición se configura cuando dos o más Estados aplican tributos similares sobre un mismo sujeto pasivo, respecto del mismo hecho imponible, y dentro de un mismo período fiscal. Además, hemos indicado que la potestad tributaria de dichos estados regula la imposición de los gravámenes en función de criterios o vínculos, los que han sido clasificados por la doctrina como personales y reales, o subjetivos y económicos.

De esta manera, el autor Giuliani Fonrouge⁶⁰, los clasifica como subjetivos y económicos, encasillando en el primer grupo criterios como la nacionalidad, el domicilio o la residencia del contribuyente. Por los criterios subjetivos entendemos aquellos en los que se impone el gravamen de todas las rentas obtenidas con independencia del lugar en el que se generaron. Hay quienes consideran este fenómeno como el principio de renta mundial.

En el segundo grupo se destacan criterios como la fuente y sede de negocios, conocidos también por el principio de territorialidad. En atención a este criterio de naturaleza real, la renta es gravada por el país en el que se la obtiene, con independencia del lugar en donde resida físicamente el contribuyente.

Para Víctor Uckmar “*la doble imposición puede presentarse por el hecho de que los criterios de conexión fijados por dos o más ordenamientos jurídicos para la imposición de un determinado hecho imponible se superpongan de manera tal que el mismo hecho resulte físicamente vinculado a varios ordenamientos jurídicos*”.⁶¹ Para este autor, los criterios de conexión adoptados internacionalmente son:

- a) El principio de la renta mundial, por el cual se gravan todas las rentas independientemente de donde han sido producidas o realizadas por parte de

⁶⁰ El autor Carlos Giuliani Fonrouge, ha sido citado por Sandro Vallejo Aristizábal y Galo Maldonado López autores del artículo *Los convenios para evitar la doble imposición*, de la Revista Fiscalidad del Servicio de Rentas Internas del Ecuador. p. 44

⁶¹ Víctor Uckmar, *Manual de Derecho Tributario Internacional, Op. Cit.*, p. 92

sujetos que poseen un determinado vínculo de naturaleza personal con el ordenamiento jurídico.

- b) El principio de la territorialidad, identificada por su vínculo de naturaleza objetiva, o carácter real, en el que lo que interesa es el lugar de producción de dicha renta.

Para César Montaña Galarza, “*lo importante radica en que en cada caso se evidencia un vínculo de conexión, subjetivo u objetivo, del sujeto pasivo contribuyente con el Estado que persigue efectivizar la imposición, que estará sustentado por criterios económicos o políticos*”⁶². Este autor clasifica a los factores de vinculación del poder tributario en personales y reales, entendiéndose por el primero el sometimiento de la imposición a las personas ya sea por su condición de residentes, domiciliados, nacionales o ciudadanos, es decir por un criterio de orden político; y, reales, las que gravan las rentas producidas en el territorio (criterio de la fuente productora de ingresos) o del patrimonio que posea el sujeto obligado, atendiendo a un criterio de índole económica.

Finalmente, Alberto Xavier, considera que “*el elemento de conexión es el elemento de la previsión normativa que, determinando la « localización » de una situación de la vida en un cierto ordenamiento tributario, tiene como efecto típico determinar el ámbito de aplicación de las leyes de ese ordenamiento a esa misma situación*”⁶³. Para este autor los elementos de conexión pueden ser subjetivos si se reportan a las personas (nacionalidad o residencia); y objetivos si se reportan a las cosas o a los hechos (como la fuente de producción o pago de la renta, lugar del ejercicio de la actividad, lugar de situación de los bienes, lugar de establecimiento permanente, lugar de celebración de un contrato).

Debemos indicar, que el establecimiento permanente ha sido considerado por autores como Alberto Xavier, como uno de los elementos de conexión objetivos más importantes en el derecho tributario internacional, razón por la que su estudio se lo realizará en el siguiente capítulo.

⁶² César Montaña Galarza, *Op. Cit.*, P. 87

⁶³ Alberto Xavier, *Derecho Tributario Internacional*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 1998, p. 197

2.1. La residencia fiscal.

Concepto

La residencia es un término que se relaciona con el lugar en donde se tiene una permanencia estable. Su significado tiene implicaciones en varias ramas del derecho en las que es considerada un elemento de conexión.

El autor Mauricio Marín Erizalde considera que la residencia fiscal es el criterio de sujeción bajo el cual el contribuyente queda vinculado con determinada jurisdicción fiscal, y el sitio en donde se deben presentar las declaraciones tributarias. De esta manera define a la residencia fiscal como

(...) un mecanismo jurídico mediante el cual el legislador de cada país relaciona a los contribuyentes, para efectos del impuesto sobre la renta y el impuesto sobre el patrimonio, con una jurisdicción tributaria, con el objeto de sujetarlos a la ley tributaria y exigirles el pago de tales tributos⁶⁴.

Según Hortalà i Vallvé⁶⁵ la noción de residencia es de sustancial importancia en los convenios de doble imposición internacional, a fin de determinar si dicho convenio resulta o no aplicable para evitar el supuesto de doble imposición que derivaría en una situación de doble residencia, o de doble tributación.

Para Catalina García Vizcaíno⁶⁶, la residencia *aunque es también un criterio de permanencia social (como lo es el domicilio), a diferencia del anterior, se toma en cuenta la simple estadía de la persona, es decir, donde ésta mantiene una casa – habitación o vivienda, aún sin intención de permanecerla.*

Sobre el tema José Vicente Troya manifiesta:

La residencia es el elemento de mayor importancia del domicilio fiscal, pero no se confunde con él. En efecto, el domicilio es un lugar preciso dentro del

⁶⁴ Mauricio Marín Elizalde, La Residencia Fiscal en Colombia, Manual de Derecho Tributario Internacional, Temis, Bogotá, 2010, p. 251

⁶⁵ Citado por Marco Albán Zambonino, Problemas de derecho tributario frente al comercio electrónico, Corporación Editora Nacional, Quito, 2003. P. 40

⁶⁶ *Ibidem*.

territorio nacional, la residencia no, se la mantiene dentro o fuera del país. Hay casos en los cuales la ley obliga a señalar domicilio, lo cual no ocurre con la residencia. El domicilio es el lugar desde el cual se mantendrá las relaciones con la administración respecto de sus actividades determinadora y recaudadora; la residencia, según lo dicho, sirve para el tratamiento impositivo diferenciado, de ⁶⁷acuerdo a que se tenga dentro o fuera del país.

El criterio de la residencia, adoptado por la mayor parte de los ordenamientos jurídicos, prevé que para los sujetos residentes se aplicará el impuesto a la renta con independencia del lugar en el que se hubiesen producido (Estado de la residencia); y por otro lado para los sujetos no residentes se aplica el impuesto sobre las rentas derivadas de fuentes localizadas en el territorio de dicho Estado (Estado de la Fuente). De esta manera es fundamental que la legislación interna y los convenios de doble imposición fijen de manera clara el alcance del concepto de residencia fiscal, pues ésta será determinante al momento en el que dos Estados, haciendo uso de sus criterios de vinculación, se yuxtapongan, generando un conflicto de doble imposición.

Para Giuseppe Marino, en el derecho tributario, la residencia cumple la tarea de determinar si la obligación de un sujeto de contribuir a los gastos públicos debe calcularse sobre base “territorial” o sobre base “mundial”. En el primer supuesto, la soberanía tributaria grava las rentas producidas por cualquier persona (residente o no residente) en el ámbito de su territorio, y por el segundo, se grava además aquellas rentas producidas fuera del territorio. Luego, la imposición mundial y territorial sobre la renta, a menudo conviven en el ámbito del mismo sistema tributario.⁶⁸

Luego, el alcance de la definición de residencia será determinado por la legislación interna de cada estado. La legislación fiscal ecuatoriana señala que se “*entenderá que una persona natural tiene su domicilio o residencia habitual en el Ecuador cuando haya permanecido en el país por ciento ochenta y tres días calendario o más,*

⁶⁷ *Ibidem.* P. 38

⁶⁸ Giuseppe Marino, *La Residencia*, en *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Víctor Uckmar, Tomo I, Temis, Bogotá 2003, p. 217

consecutivos o no, en el mismo ejercicio impositivo''⁶⁹. Por lo tanto, queda claro que la residencia fiscal es un elemento de conexión por el cual la potestad tributaria del estado relaciona al sujeto pasivo con la permanencia de éste en un lugar determinado, con objeto de exigirle una determinada carga impositiva.

Para los fines de este análisis nos referiremos a la relación entre domicilio fiscal y residencia fiscal, así como a los alcances de la noción de domicilio en el próximo acápite.

La residencia en la legislación ecuatoriana y su diferencia con el domicilio

Las definiciones de domicilio y residencia se encuentran estrechamente vinculadas. A pesar de sus múltiples significaciones, hay ordenamientos jurídicos tributarios, que consideran al domicilio como un elemento de conexión más fuerte, y con mayores obligaciones tributarias por exigir una presencia duradera en un determinado lugar acompañado de la intención de permanecer en el mismo.

Otros ordenamientos jurídicos, mantienen los dos conceptos en sus legislaciones, no obstante unos acogen una concepción subjetivista y otros una concepción objetivista, conforme lo analiza el autor Alberto Xavier.

El mencionado autor señala que las nociones subjetivistas de residencia exigen la presencia física en un determinado lugar (*corpus*) y la intención del sujeto para hacerse residente de un determinado país (*animus*). La conjugación del *corpus* y el *animus* es analizada por las autoridades fiscales diferenciando al residente, de aquella persona que se encuentra en tránsito.

Por otro lado, la noción objetivista requiere la presencia física de la persona en un determinado territorio, fijando la duración necesaria para que la estadía se convierta en residencia.

La mayoría de países ha señalado el plazo en el que se entenderá que una persona física es residente de un Estado, criterio aplicado además para efectos tributarios. Ecuador en el Art. 8, numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario, clarificado a través del artículo 7 del Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, y

⁶⁹ Art.7 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno del Ecuador.

en España en el Reglamento a la Ley de Impuesto a la Renta de Personas Físicas, se refieren a que las personas que residan en sus estados respectivamente por más de 183 días⁷⁰ durante un año natural se entenderán residentes del mismo. El ordenamiento jurídico ecuatoriano señala además que deberá ser dentro del mismo ejercicio económico y equipara el concepto de domicilio con el de residencia habitual dejando de lado la concepción civilista que toma como diferentes a estos dos términos. España por su lado computará dentro de este plazo las ausencias esporádicas y tendrá al igual que el Ecuador como segunda circunstancia que radique en territorio español el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos de forma directa o indirecta.⁷¹

Siguiendo el articulado, el domicilio fiscal de los extranjeros, está orientado al criterio de la fuente, debido a que aunque resida el extranjero en el exterior, se considerara que su domicilio fiscal será el Estado Ecuatoriano, cuando éstos obtengan de éste cualquier⁷² remuneración, ejerzan funciones de dirección, administración, representación, con o sin relación de dependencia o contratos de trabajo con empresas nacionales o extranjeras que operen en el país.

⁷⁰ El artículo 8, numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno del Ecuador, y el tercer inciso del artículo 7 de su reglamento, fijan el período en el que se considerará la residencia al referirse a los servicios ocasionales de los no residentes, los cuales no son considerados ingresos de fuente ecuatoriana. Así el artículo mencionado señala.

*Art. 8 Se considerarán de fuente ecuatoriana los siguientes ingresos: 1. Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, de servicios y otras de carácter económico realizadas en territorio ecuatoriano, salvo los percibidos por personas naturales no residentes en el país por servicios ocasionales prestados en el Ecuador, (...). Se entenderá por servicios ocasionales cuando **la permanencia en el país sea inferior a seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario.***

Art. 7. Se entiende que una persona natural tiene su domicilio o residencia habitual en el Ecuador cuando haya permanecido en el país por ciento ochenta y tres días calendario o más, consecutivos o no, en el mismo ejercicio impositivo.

⁷¹ Art. 9.1. del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas Español, Real Decreto Legislativo 3/2004 de 05 de marzo.

⁷² A pesar de que el Art. 60 de la Codificación del Código Tributario Ecuatoriano, señala una serie de situaciones en las que se entenderá existe domicilio fiscal para el extranjero, utiliza expresiones como “cualquier clase de remuneración, principal o adicional”, constituyéndose en un listado ejemplificativo por el cual, en función de los ingresos de fuente ecuatoriana percibidos por el extranjero, se fijará su domicilio fiscal.

El domicilio fiscal de las personas jurídicas estará fijado en su contrato social o en el lugar en donde ejerza cualquiera de sus actividades o donde ocurra el hecho generador. La Ley de Impuesto a la Sociedades Españolas de igual forma considera la residencia de las personas jurídicas por haberse constituido conforme a las leyes españolas, por tener su domicilio social en dicho territorio o tener en el mismo la sede de dirección efectiva. Estas descripciones de domicilio fiscal son coincidentes con lo que el legislador ha definido como renta ecuatoriana, entendiéndose por ésta, conforme señala el Art. 2 de la Codificación a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno:

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

Giuseppe Marino advierte que la residencia de las sociedades pone en evidencia aquellas realidades que, regidas por un derecho extranjero, deberán estar sujetas a la obligación tributaria ilimitada en territorio del Estado, determinando dos análisis que deben ser profundizados.

- a) Los criterios para la determinación de la nacionalidad coinciden con los que el legislador tributario utiliza para determinar la residencia fiscal, entre ellos, el lugar de constitución, lugar de la sede legal, lugar de la dirección efectiva, el lugar de control.
- b) En los países anglosajones, el lugar de constitución determina el status personal de una sociedad, incluso antes que el de la residencia fiscal. Su razón de ser proviene de dos exigencias necesarias en el período de expansión mundial del comercio inglés: i) conservar bajo el control de la ley inglesa las actividades “ultramarinas” de las sociedades comerciales, ii) garantizar la seguridad del derecho a favor de aquellos que participaban en la sociedad.⁷³

⁷³ Giuseppe Marino, *La Residencia*, en *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Víctor Uckmar, Tomo I, Temis, Bogotá 2003, pp. 230-231

Luego, las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que constituyen sujeto pasivo del impuesto a la renta deberán sujetarse a la potestad tributaria del Estado Ecuatoriano, y excepcionalmente la renta obtenida podrá estar sujeta al concepto de establecimiento permanente, aplicándose la legislación interna señalada para el efecto y los convenios de doble imposición internacional. El autor Juan Francisco Jaramillo advierte como la legislación española utiliza el término *residencia habitual* de los sujetos pasivos del Impuesto a la Renta de Personas Físicas y de Impuesto a la Sociedad y al Patrimonio, mientras que la normativa ecuatoriana se refiere a aquellas personas *domiciliadas o no* en el país.

Por último, éstos sujetos pasivos de tributos ecuatorianos, si se encontraren domiciliados en el exterior, están obligados a instituir representante o a fijar domicilio en el país, tal como señala el Art. 63 del Código Tributario del Ecuador.

La legislación Ecuatoriana muestra en sus textos normativos la referencia al domicilio tributario. La Codificación del Código Tributario diferencia al domicilio para efectos fiscales de las personas naturales, de los extranjeros y de las personas jurídicas. Para las primeras se entenderá existe domicilio tributario en “el lugar de su residencia habitual o donde ejerzan sus actividades económicas; aquel donde se encuentren sus bienes, o se produzca el hecho generador” (Art. 59), siguiendo la teoría del Estado de la residencia como regla general.

Por lo expuesto y atendiendo los criterios de conexión entre el sujeto pasivo y la potestad tributaria y lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley de Régimen Tributario, encontramos que el numeral 1 del artículo referido maneja un criterio de territorialidad, al decir que se considera renta a “**Los ingresos de fuente ecuatoriana** obtenidos a título gratuito u oneroso, bien sea que provengan del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios...”; mientras que el segundo establece un criterio personal, el del domicilio y nacionalidad, al referirse a “**Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales(...).**”

La residencia en el modelo de la OCDE

Tal como habíamos indicado, la residencia fiscal del sujeto pasivo estará determinada por lo que señale la normativa interna de cada uno de los Estados, por lo que podría

sucedir que ambos Estados consideren a la persona como residente, encontrándonos frente a un caso de doble residencia.

Frente a esta situación, solamente un convenio de doble imposición podrá definir cuál de las residencias prevalecerá sobre la otra. Como regla general debemos saber que la residencia fiscal solamente puede ser una, por lo que si una persona fuere considerada residente en un Estado, automáticamente pasa a ser no residente del otro, a pesar de que por su estatus sea considerado como residente.

J. Hortalà señala que la residencia es el eje central de soporte de los convenios de doble imposición, esencialmente para:

- determinar el ámbito subjetivo de un convenio;
- resolver las situaciones de doble imposición derivadas de la doble residencia
- resolver las situaciones de doble imposición derivadas de la imposición en el Estado de residencia y en el de la fuente (evitar la doble imposición es una obligación que los Convenios imponen al Estado de residencia).⁷⁴

Por eso el Modelo del Convenio de la OCDE en el Art. 4, numeral 1 se refiere a varios supuestos en los que ha de entenderse existe residencia fiscal, abarcando el concepto de las normas estatales, entendiéndose como residente de un Estado a “toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga”.

Tal como hemos anotado el Modelo de Convenio de la OCDE remite a la normativa interna de cada uno de los Estados para establecer cuando nos encontramos frente a un residente. De existir conflicto como en el caso de que una persona tenga residencia en ambos estados, es preciso recurrir a los Convenios de Doble Imposición, verbigracia, el Art. 4 del Convenio de Doble Imposición celebrado entre España y Ecuador, contiene cuatro situaciones para resolver la doble residencia, solventándolo en función de conceptos como la vivienda permanente o el centro de sus intereses vitales, el lugar en donde la persona mora, la nacionalidad y por último deja abierta la posibilidad de que

⁷⁴ Joan Hortalà i Vallvé, *Comentarios a la Red Española de Convenios de Doble Imposición*, Editorial Arazandi, España, 2007. P.118

sean los estados a través de su potestad fiscal quienes resolverán el caso de común acuerdo.

Por lo tanto, el referido artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE constituye “*un conjunto de pruebas que deben ser aplicadas en orden serial*”⁷⁵; de manera que, si una persona física fuera considerada residente en ambos Estados contratantes, será entendida por tal en aquel en que posea su “habitación permanente”. Si posee habitación permanente en ambos Estados, será considerada residente de aquel en que mantenga su “centro de intereses vitales”, y finalmente de contar en ambos Estados con su centro de intereses vitales, se tomará en cuenta su “permanencia habitual”. Si esta característica no pudiera ser identificada se tomará en cuenta la nacionalidad o la solución de acuerdo entre las partes.⁷⁶

Igual conflicto ocurrirá en el caso de las personas jurídicas, cuando ésta sea considerada por los dos Estados contratantes como residente en su país, en cuyo caso deberá aplicarse los criterios de “dirección efectiva”. No obstante, esta hipótesis conlleva un asunto aún más complicado, y es la deslocalización de las direcciones de empresas, pues es cada vez más evidente que con el apoyo de las nuevas tecnologías, los directores de las empresas pueden tomar decisiones sin encontrarse físicamente en el lugar en donde éstas se encuentran.

⁷⁵ Alberto Xavier, *Op. Cit.*, p. 237

⁷⁶ Artículo 4, numeral 2 del Modelo de Convenio de la OCDE establece: *Cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:*

- a. *Dicha persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales)*
- b. *Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente solamente del Estado donde more;*
- c. *Si morara en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional;*
- d. *Si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.*

Para seguir refiriéndonos al modelo de la OCDE es preciso indicar que éste circunscribe su ámbito subjetivo de aplicación a los residentes de los Estados contratantes, independientemente de su nacionalidad.

El MCOCDE tiene un artículo específico para definir diversos conceptos utilizados en el cuerpo normativo. Así por ejemplo señala que cuando se refiera al Estado Ecuatoriano el término residencia significa domicilio. Y eso se da justamente en razón de que el Código Tributario hace referencia al domicilio fiscal. De todas maneras el artículo cuatro del Modelo de Convenio, conecta a la residencia con el domicilio. Así, la expresión “residente de un Estado contratante” significa

Toda persona que, en virtud de la legislación de dicho Estado, esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.

Acertadamente, el autor Juan Francisco Jaramillo, indica que con esta disposición sobre residencia y domicilio, “la soberanía tributaria queda repartida entre el Estado de residencia y el Estado de la fuente. El primero grava las rentas o el patrimonio mundial del contribuyente, mientras que el segundo queda limitado por las disposiciones del CHE”, -Convenio Hispano-Ecuatoriano, es decir al de doble imposición entre España y Ecuador.⁷⁷

Otro término que llama la atención y que ha sido recogido en estas definiciones será lo que significa persona y sociedad, que puede llevar a aplicaciones distintas en función de alcance jurídico fiscal de los conceptos en las legislaciones internas. En el caso del Convenio de Doble Imposición entre España y Ecuador, se hace referencia a que el término “persona física” utilizado en el convenio, se entenderá “persona natural”, entre otros casos.

En el caso del modelo de la CAN, la decisión 578 establece que independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza, serán

⁷⁷ Jaramillo Salgado, Francisco; Galités Joan y otros (2006). *Convenio para evitar la doble imposición internacional entre España y Ecuador*. Madrid-España: Marcial Pons Ediciones Jurídicas S.A., p. 18

gravables en el país en los cuales se encuentre la fuente productora. Así lo establecen los artículos 2 y 3 de la Decisión 578, al señalar que se gravarán las rentas en el país en el que se ejecuten las actividades, se ejerza el derecho o se encuentre ubicado el bien.

La residencia y el establecimiento permanente

El alcance del concepto de residencia está estrechamente vinculado a la configuración del establecimiento permanente, de tal manera que las legislaciones se referirán a los residentes con establecimiento permanente y a los residentes sin establecimiento permanente.

Para el autor García Prats, uno de los elementos principales en la configuración del Establecimiento Permanente es “*la dependencia e interconexión del mismo con el concepto de residencia fiscal...*”⁷⁸

Estando entrelazada la residencia al establecimiento permanente es preciso hacer referencia a la situación planteada en la Ley de impuesto sobre la Renta Española, en donde se aprecia como sujeto pasivo de la obligación fiscal a los no residentes en territorio español, situación ligada al tema de derecho mercantil como es el concepto de la sucursal, así como el caso de la actuación de la empresa por medio de un agente.

Para la legislación Española, toda renta empresarial obtenida dentro del territorio español por no residentes está sujeta a gravamen independientemente de haberla obtenido con establecimiento permanente o sin él. Luego, la importancia en la aplicación de esta disposición dependerá de la existencia de un Convenio de Doble Imposición entre los Estados, en cuya situación se aplicará este régimen tributario específico acordado por las partes, para aquellos residentes en uno de los Estados con establecimiento permanente.

⁷⁸ García Prats, F.A. (1994). *El establecimiento Permanente en la Imposición Societaria desde el Punto de Vista Tributario Internacional. El Ordenamiento Español como Modelo*. Tesis Doctoral. Universitat de Valencia, Facultat de Dret. Tomo I y II, p. 99

Para el autor David Elvira, entre establecimiento permanente y residencia, además de ser un punto de conexión, para la legislación Española, constituye un criterio de exención tributaria, tal como señala el Art. 22 de la Ley de Impuesto de las Sociedades, por el cual “la renta obtenida por un establecimiento permanente de una entidad residente en España ubicado en otro Estado se halla exenta del impuesto español sobre sociedades”.⁷⁹

Para analizar la residencia es preciso citar el artículo 7, numeral 1 del Modelo de Convenio de la OCDE del que se desprende que la regla general para la atribución de rendimientos empresariales es, que los beneficios de una empresa están sometidos a la potestad tributaria del Estado donde ésta tiene su residencia. La forma en cómo se establecerá la residencia estará fijada por la legislación interna, siendo ésta la que se aplicará de forma principal, reconociendo al alcance del instituto del establecimiento permanente en los convenios bilaterales en caso de controversia, y debiendo su aplicación estar acorde a dos situaciones: la del Estado de residencia de la empresa que tiene un establecimiento permanente en el otro Estado contratante, y el Estado en donde éste se encuentra ubicado y que está investido de potestad tributaria para gravar los beneficios empresariales derivados del establecimiento permanente. Por tanto, la excepción a ésta regla constituye el supuesto en el que exista establecimiento permanente en cuyo caso, los beneficios serán tributados en el Estado en donde se configure el Establecimiento Permanente, siempre que pueda atribuirse tales rendimientos a éste.⁸⁰

La residencia fiscal constituye la base sobre la que se configurará el establecimiento permanente. Es por eso que el Profesor Alfredo García, afirma que en los Convenios de Doble Imposición “la configuración del establecimiento permanente se construye sobre la dependencia de este instituto sobre el de la residencia fiscal de la sociedad en el otro Estado Contratante”.⁸¹

⁷⁹ Benito, David Elvira (2007). *El Establecimiento Permanente, Análisis de sus Definiciones y Supuestos Constitutivos en Derecho Español*. Valencia, España: Tirant lo Blanch. I.S.B.N. 978-84-8456-810-0, p. 34

⁸⁰ Art. 7 numeral 1 del Modelo de Convenio de la OCDE: “Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición de este Estado, a no ser que la empresa desarrolle actividades en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la Empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa podrán someterse a imposición en el otro Estado pero sólo en la cuantía en que sean atribuibles a este establecimiento permanente. (el subrayado es nuestro).

⁸¹ García Prats, F.A. (1996) *El Establecimiento Permanente, Análisis Jurídico Tributario Internacional de la Imposición Societaria*. Madrid España: Editorial Tecnos S.A., p. 24

Para la legislación colombiana, según Mauricio Marín Elizalde, los extranjeros a pesar de ser residentes fiscales por su permanencia fiscal en el país, solo tributan por renta territorial hasta el quinto año de permanencia continua o discontinua. De esta manera, la concepción de residencia en la ley colombiana es distinta a la generalmente acogida por otros países, pues no ata la residencia con la sujeción por renta mundial (*world wide income*) recogido en el artículo 4 del MCOCDE.⁸²

Criterios de conexión y referencia a la nacionalidad

De lo anotado advertimos que los ordenamientos jurídicos fundamentan su potestad tributaria principalmente en el criterio de la fuente o *situs* de la renta, y el de la residencia o domicilio fiscal sobre el que recae el tributo. No obstante, la nacionalidad, entendida como uno de los atributos de la personalidad que permite al Estado identificar a quienes están sujetos a su jurisdicción y protección con tal calidad, está considerada como elemento de conexión en legislaciones como Estados Unidos de Norte América, los Estados Unidos Mexicanos y Filipinas, entre otros.

Para la autora Catalina García Vizcaíno, la ciudadanía o nacionalidad es considerado como “*un criterio de pertenencia política, por el cual se incluyen bajo la potestad de imposición de un Estado a los sujetos que poseen ciudadanía en el mismo, sin tomar en cuenta el lugar de residencia o domicilio*”⁸³.

Para los convenios contra la doble imposición internacional, el término “nacionales” designa a todas las personas físicas que tengan la nacionalidad de un Estado contratante, así como todas las personas jurídicas, sociedades de personas y asociaciones constituidas de acuerdo con la legislación vigente en un Estado contratante.⁸⁴

Importante análisis realiza el autor Alberto Xavier, en cuanto a las personas jurídicas y el elemento de conexión de la nacionalidad. Señala el autor referido que la nacionalidad de las personas jurídicas nace de la ley de su respectiva constitución (*law of*

⁸² Mauricio Marín Elizalde., *op.Cit.* P. 264

⁸³ Marco Albán Zambonino, *Op.Cit.* p. 38

⁸⁴ Alberto Xavier, *Derecho Tributario Internacional*, Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2005, p. 221

incorporation); siendo no necesariamente la ley del lugar donde se procedió a la constitución de la sociedad, pero sí la ley de acuerdo con la cual la constitución se efectuó. Así, son irrelevantes los criterios generalmente adoptados por las legislaciones internas como la sede social, dirección efectiva, el origen de los capitales o la nacionalidad de las personas que controlan la sociedad. De esta manera, diferencia a las sociedades extranjeras, de las sociedades residentes en el exterior: “*las primeras son las constituidas de acuerdo con las leyes en vigencia en un país extranjero, sea cual fuere su domicilio; las segundas son las domiciliadas en el exterior, independientemente de la respectiva ley de incorporación*”.⁸⁵

Para Giuseppe Marino, la residencia debe distinguirse de la ciudadanía de las personas físicas y de la nacionalidad de las sociedades y otros entes. Para este autor, “*mientras la residencia se refiere a la relación entre una persona y un determinado territorio, la ciudadanía y la nacionalidad, en cambio, son el status que expresan una relación de pertenencia a un determinado grupo social, en virtud de la cual surgen un conjunto de derechos y deberes en la cabeza del sujeto*”.⁸⁶

La doctrina también relaciona a la nacionalidad con el principio de no discriminación recogido en las legislaciones internas y en los modelos de convenio para evitar la doble tributación internacional. A través de este principio se entenderá que los extranjeros no estarán sujetos a ninguna tributación u obligación diferente o más onerosa que aquellos a las que estuvieron o pudieran estar sometidos los nacionales de dicho Estado, frente a una misma situación.

Al respecto Ottmar Buhler señala que el fundamento de la nacionalidad es que quien en la economía de un país extraño en el que se ha establecido participa de forma análoga como lo hacen los nacionales de dicho estado, debe quedar sometido al impuesto en la misma medida que dichos nacionales a las leyes aplicables a los sujetos económicos del

⁸⁵ *Ibidem*, p. 222. El autor señala como ejemplo de lo anotado lo siguiente: “Una sociedad incorporada según las leyes holandesas, con sede estatutaria en Francia y con dirección efectiva en el Reino Unido, será considerada, a efectos de la Convención, como de nacionalidad holandesa; pero la conexión holandesa ya no podría ser invocada para los efectos de determinar la aplicación subjetiva de un tratado en función de la residencia o domicilio, caso en que prevalecería la conexión francesa o inglesa.

⁸⁶ Giuseppe Marino, *La Residencia*, en *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Víctor Uckmar, Tomo I, Temis, Bogotá 2003, p. 217

país. De esta manera, si el extranjero se convierte en nacional a efectos de la legislación sobre divisas, se dan los presupuestos para que sea considerado como nacional a efectos fiscales, puesto que si bien no debe tener un peor trato fiscal, tampoco debe tenerlo más favorable que los nacionales de dicho Estado.⁸⁷

2.2. El criterio del domicilio

El domicilio, al igual que la residencia es comprendido en diferentes ramas del derecho. Así, de acuerdo al Código Civil del Ecuador, el domicilio está definido como *la residencia, acompañada, real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella*,⁸⁸ es decir contiene un elemento material (*corpus*) y un elemento intencional (*animus*), características propias de una concepción clásica.

Para Luis Claro Solar, el domicilio “*consiste en el asiento jurídico de una persona, es decir, la relación permanente que la ley establece entre una persona y un lugar determinado en que se lo supone siempre presente para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones*.”⁸⁹

El domicilio fiscal se encuentra regulado en el Código Tributario, en el capítulo VIII, del título II del libro primero. Así el artículo 59 *íbidem*, establece el domicilio de las personas naturales como “*el lugar de su residencia habitual o donde ejerzan sus actividades económicas; aquel donde se encuentren sus bienes, o se produzca el hecho generador.*”

El domicilio de los extranjeros, regulado en el artículo 60 del mismo cuerpo legal impone el criterio de la fuente, de manera que los extranjeros, aunque residan en el exterior, se entienden domiciliados en el país cuando perciban en el Ecuador cualquier tipo de remuneración, sea ésta principal o adicional. La norma, vincula el domicilio con el ejercicio profesional del extranjero, siempre que éstos se encuentren relacionados con funciones de dirección, representación o de mandato, como expertos técnicos o profesionales, con o sin relación de dependencia, ya sea de empresas nacionales o extranjeras que mantengan sus actividades en el Ecuador.

⁸⁷ Ottmar Buhler, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, p. 216

⁸⁸ Artículo 45 del Código Civil del Ecuador.

⁸⁹ César Montaña Galarza, *Op. Cit.* P. 103

Finalmente, regula el domicilio de las personas jurídicas bajo dos supuestos: 1.- El lugar en el que se haya constituido legalmente, es decir el señalado en su contrato social o estatuto, y 2.- El lugar en donde ejerza sus actividades o donde se produzca el hecho generador.⁹⁰

La importancia del domicilio no solamente está determinada por el lugar en el que se produce el hecho generador, o aquel que permite fijar el ánimo del sujeto pasivo para imponerle tributos, además, desde un punto de vista formal, permite establecer la competencia de la administración tributaria en materia de recaudación.

Jaime Ross, señala que el criterio del domicilio en el ámbito impositivo se justifica por las siguientes razones:

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

2.3. El criterio de la fuente

Por el criterio de la fuente o principio de territorialidad, la potestad tributaria del Estado impone el gravamen al sujeto pasivo en función del lugar en donde se encuentran sus riquezas o donde obtiene sus ingresos, sin considerar cual sea su nacionalidad, domicilio o residencia. Por lo tanto, *la territorialidad se puede manifestar como el lugar*

⁹⁰ Artículo 61 Código Tributario del Ecuador.

donde se sitúan los bienes, el sitio donde se realizan los actos o en el que se hacen efectivos los derechos.⁹¹

Joan Hortalà refiriéndose al territorio señala:

El territorio constituye, pues, el límite geográfico del ejercicio del poder regulador de un determinado Estado, pero no impide que puedan someterse a ese poder también actos o hechos jurídicos que procedan de fuera del mismo, en definitiva el Estado encuentra límites internacionales a su “soberanía fiscal”⁹².

Para Jaramillo, el criterio de la fuente responde a la necesidad de cada Estado de delimitar su acción dentro de los límites de su territorio. *Es un principio que toma como base hechos objetivos identificables dentro de un determinado territorio, como el lugar donde se produce la renta, el lugar donde se paga una renta o donde se produce un beneficio.* Este principio además responde a una tesis proteccionista tratada en la década de 1970, amparada en un severo control interno y un sistema de retenciones en la fuente gravoso que disuadía la inversión.⁹³

Son algunos ordenamientos jurídicos que establecen en su legislación interna al criterio de la fuente o territorialidad como el único elemento de conexión, entre ellos Bolivia, Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Haití, Nicaragua, Paraguay, Panamá, Uruguay. Tal como lo habíamos indicado anteriormente, la legislación ecuatoriana respecto a la vigencia de la ley tributaria establece que *“Las leyes tributarias, sus reglamentos y las circulares de carácter general, regirán en todo el territorio nacional, en sus aguas y espacio aéreo jurisdiccional o en una parte de ellos, desde el día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial, salvo que establezcan fechas especiales de vigencia posteriores a esa publicación”*.⁹⁴ Además combina los principales criterios, el de la fuente o territorialidad con el del domicilio o residencia, conforme lo determinado en el artículo 2 de la Ley de Régimen Tributario, cuando considera como renta en el primer supuesto a los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito u oneroso; y en

⁹¹ César Montaña Galarza; *Op. Cit.* P. 93

⁹² Citado por Marco Albán Zambonino, *Op. Cit.*, 25

⁹³ Juan Francisco Jaramillo, *La residencia en el ámbito del derecho tributario internacional*, en *Estudios de Derecho Tributario Internacional, Los convenios de doble imposición*, Legis, Colombia, 2008., p. 98

⁹⁴ Artículo 11 del Código Tributario del Ecuador.

el segundo supuesto, se refiere a los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales. En cambio, otros países, como Francia aplica el principio de la territorialidad para gravar con el impuesto a la renta a las sociedades, pero grava a las personas físicas con el criterio de la renta mundial.

La fuente y los modelos de convenio para evitar la doble imposición

Para Víctor Uckmar, las normas para evitar la doble imposición son de dos tipos. Las primeras buscan eliminar el conflicto que se genera cuando una misma renta es gravada por dos Estados, el primero en razón del principio de la fuente, el segundo tomando el criterio de la residencia, debiendo asignarse competencia exclusiva a uno de los países. Pero en caso de que la norma en conflicto determine que la competencia para gravar determinada renta es compartida entre los Estados, se aplica el segundo tipo de normas. Estas denominadas normas materiales, limitan la imposición de uno de los Estados, generalmente el de la fuente y se establece en el otro, el de la residencia, la obligación de reconocer como exentos los ingresos obtenidos o reconocer un crédito tributario por el impuesto pagado en el país de la fuente⁹⁵.

De manera general advertimos que los principales modelos de convenio que han sido analizados consideran los criterios de la residencia y la fuente, como elementos de conexión. Así, el modelo de convenio de la OCDE protege la tributación en el Estado de la residencia; por su parte, el modelo de la ONU, contempla en principio de la residencia, acentuado con la fuente generadora de ingresos; y, finalmente el modelo de la CAN, con la defensa a ultranza del criterio de la fuente, de manera que los beneficios que generen las empresas serán gravables sólo en los países miembro donde éstas se hubieren efectuado.

Las rentas gravadas a través de los modelos descritos, requieren un breve análisis de la clasificación que de este elemento realiza la doctrina. De esta manera, las rentas se definen como rentas típicas de capital, rentas originadas en actividades personales, y rentas que provienen de las actividades empresariales. Esta última denominada rentas

⁹⁵ Víctor Uckmar y otros, *Op. Cit.*, p.77

mixtas, en razón de la combinación entre capital y trabajo y obtenidas a través de actividades empresariales, por ello denominadas también beneficios empresariales.⁹⁶

Atendiendo esta clasificación, Alberto Piza, advierte que el MCOCDE, y en buena medida el de la ONU, grava en función de la residencia los beneficios empresariales sin establecimiento permanente, ya que se considera que no existe un vínculo suficiente con el Estado de la fuente que justifique su imposición. Así mismo, la OCDE grava exclusivamente en la residencia las rentas de navegación marítima y aérea, ganancias patrimoniales derivadas de buques o aeronaves y bienes distintos a inmuebles y a los relacionados con establecimiento permanente. Y finalmente, las rentas de capital típicas, como los dividendos, intereses y regalías, son tributadas en la residencia de sus titulares, en razón de que constituyen rentas derivadas de fuentes de capital.⁹⁷

Otro tipo de rentas como la renta inmobiliaria será gravada en el estado donde se genera, en razón de su íntima conexión con el Estado de la fuente, en donde se ubica físicamente, siendo uno de los ejemplos más claros del principio de territorialidad.

Otras consideraciones

Alberto Xavier indica que si el principio de territorialidad fuese universalmente respetado, la tributación la tendría exclusivamente el país de la fuente y obligaría al país de la residencia a exceptuar las rentas producidas fuera de su territorio, lo que reduciría enormemente los problemas de la tributación internacional. No obstante, los estados de la residencia buscan gravar las rentas obtenidas por sus residentes en el exterior, alegando cinco órdenes de razones.

La primera se encuentra relacionada con el principio de igualdad. Los países exportadores de capitales, más desarrollados, adoptan como regla un impuesto personal de alícuota progresiva sobre la renta global líquida de las personas físicas. Si no tributasen las rentas obtenidas de fuente extranjera, violarían el principio de igualdad en el sentido de la no discriminación entre sus residentes, de los cuales unos –los que sólo obtienen rentas producidas internamente– serían más gravosamente tratados.

⁹⁶ Julio Roberto Pizar R., *Términos concretos de la distribución de la potestad tributaria*, artículo en *Derecho Tributario Internacional* de Gabriela Ríos Granados. Editorial Porrúa, México 2010. p.

⁹⁷ *Íbidem*.

La segunda, relacionada a la protección y ventajas que tanto el país de la fuente otorga a la empresa productora de la renta en su territorio, tal como aquellas otorgadas por el país de la residencia, para las personas y sociedades que en el residen.

El tercer argumento refiere que es frecuente que el país de la fuente, para atraer capitales extranjeros, les conceda significativos estímulos fiscales, sobre todo exenciones; si el país de la residencia no tributa la renta de fuente extranjera, se verificará una injustificada “evasión” del impuesto.

La cuarta y quinta razones corresponden directamente a la defensa de los intereses y objetivos de política económica: la no tributación de las rentas de fuente extranjera representa una intolerable pérdida de ingresos para el Tesoro del país de la residencia.⁹⁸

Algunas dificultades en la aplicación del criterio de la fuente, existe al no permitir gravar los pagos que se hacen por concepto de asistencia técnica y otros servicios prestados desde el exterior. Otra dificultad que cada día cobra mayor fuerza la constituye la fiscalidad en el comercio electrónico, en cuyo caso la dificultad de localizar a los actores, así como la gran movilidad de los factores de producción, hacen necesarios convenios internacionales, puesto que indudablemente nos encontraremos frente a dobles imposiciones. En el capítulo cuarto de este trabajo, realizaremos un acercamiento del comercio electrónico frente a la doble imposición.

Sacchetto señala que el principio de territorialidad, en su versión más actualizada ha sido formulada por la profesora *Kemmeren*, denominada *origin based system*. El denominado principio de origen tiene como antecedente las incongruencias y defectos en la distribución de la jurisdicción fiscal internacional contenida en los modelos de convenio de la OCDE y de la ONU, en los que se basa la mayor parte de los convenios internacionales. Para abordar este nuevo principio es preciso que se descarte el sistema de imposición mixto que conjuga el principio de la residencia y el de la fuente y efectuarse una elección clara a favor del Estado en el que se origina el beneficio.

⁹⁸ Alberto Xavier, *Op. Cit.*, p. 202

Kemmeren individualiza en el Estado en donde se origina el rédito el único y exclusivo titular del poder de imposición sobre los réditos y los capitales, en virtud del principio del beneficio directo. Dado que es el Estado de origen el que hace posible la creación de la utilidad, mediante sus infraestructuras, sus servicios y también a través de su sistema jurídico que tutela la actividad productiva de la renta producida, de ello se impone que todos los perceptores de un rédito que se genera en un territorio deben contribuir (según criterios proporcionales o progresivos) con los gastos afrontados por el Estado donde dicho rédito se origina...⁹⁹

Los criterios estudiados, el domicilio, la nacionalidad, la fuente productora de la riqueza y otros como el establecimiento permanente, éste ultimo considerado una formulación restringida del principio de la fuente¹⁰⁰, y al que nos referiremos en el próximo capítulo, constituyen el vínculo a través de los cuales los ordenamientos tributarios pueden establecer sus tributos.

⁹⁹ Claudio Sacchetto, *El principio de territorialidad*, en *Impuestos sobre el comercio internacional*, Víctor Uckmar y otros, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 1998., p. 64

¹⁰⁰ El autor Alberto Xavier, en *Derecho Tributario Internacional*, p. 203, advierte que ciertas legislaciones no se contentan con el criterio de la fuente para fundamentar la tributación de los no residentes, limitándose a tributarlos tan sólo en la hipótesis de que dispongan de un establecimiento permanente en su territorio. Se habla entonces del *principio del establecimiento permanente*.

CAPITULO III: El establecimiento permanente.

3.1. El establecimiento permanente en los convenios para evitar la doble imposición y la legislación interna.

De lo analizado en los capítulos anteriores, advertimos que en la imposición sobre la renta, las legislaciones se rigen por el principio de la renta mundial (*world wide principle*) o el de de la territorialidad, aunque algunos otros aplican una combinación de éstos. En este sentido, el principio del establecimiento permanente, constituye un *elemento determinante de una aplicación equilibrada del principio de la renta mundial, así como el principio de la fuente en lo que se refiere a los beneficios empresariales y los ingresos procedentes de trabajo autónomo.*¹⁰¹

Para el autor David Elvira Benito, el establecimiento permanente constituye un punto de conexión entre el derecho internacional tributario y la legislación tributaria interna de cada país; un nexo que por una parte “*limita la soberanía impositiva de los Estados, y por otra la consagración positiva de los principios que robustecen la potestad del Estado*”.¹⁰²

Para Roberto Piza, esta figura constituye

... un mecanismo intermedio entre la fuente y la residencia, que de acuerdo con la valoración de algunos elementos objetivos permite conectar tributariamente una actividad económica a un Estado, con lo cual cuando se configure un establecimiento permanente los beneficios empresariales tributarán en la fuente...¹⁰³

¹⁰¹ Víctor Uckmar, *Impuestos sobre el comercio internacional*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2003, p. 497

¹⁰² Benito, David Elvira (2007). *El Establecimiento Permanente, Análisis de sus Definiciones y Supuestos Constitutivos en Derecho Español*. Valencia, España: Tirant lo Blanch. I.S.B.N. 978-84-8456-810-0

¹⁰³ Julio Roberto Piza, *Términos concretos de la distribución de la potestad tributaria*, en *Derecho Internacional Tributario* de Gabriela Ríos Granados., Editorial Porrúa, México, 2010., p. 87

El concepto de establecimiento permanente se encuentra presente en diferentes ramas del Derecho y acoplándose a las diversas situaciones, de allí el interés en estudiar al menos algunas de sus definiciones más relevantes. Su razón de ser surge en virtud de un proceso de globalización e intercambio de la economía y el comercio, cuando las empresas han situado su cadena productiva o de servicios en la llamada aldea global. Esta revolución en la internacionalización de los procesos de producción ha surgido de forma reciente, por lo que asuntos que competen al ámbito tributario-mercantil están recién siendo desarrollados.

Por regla general, el derecho de obtener los tributos provenientes de los beneficios de una empresa, le corresponde al Estado en el que tal empresa es residente. No obstante, esta regla tiene una excepción, en la que el Estado de la fuente está autorizado a tributar los resultados de las actividades de dicha empresa, generados y atribuidos únicamente al establecimiento permanente. Por lo tanto, la figura del establecimiento permanente no solamente constituye un elemento necesario para la retención del impuesto sobre los beneficios empresariales en el Estado de la fuente, sino además permite la exclusión de la retención tributaria sobre la misma renta en el Estado de la residencia de dicha empresa, por lo que éste constituye en mecanismo para evitar la doble imposición de las rentas empresariales y trabajo autónomo.

El establecimiento permanente se adaptará a lo que está establecido en los Modelos de Convenios para evitar la doble tributación, a la legislación interna, a las normas comunitarias (tal como es el caso del Ecuador frente a la Comunidad Andina de Naciones, así como lo es España a la Unión Europea), a las sentencias de los Tribunales de Justicia, siendo necesaria la existencia de una armonización entre todos estos cuerpos normativos para la correcta aplicación del concepto de establecimiento permanente.

El establecimiento permanente ha sido definido por el Modelo de la OCDE como aquel *“lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad”*¹⁰⁴ entendiéndose en un Estado en el que no es residente. Por tanto sus principales funciones serán, por una parte, delimitar las competencias tributarias en función de la soberanía de cada Estado, y por otra, eliminar la doble imposición

¹⁰⁴ Artículo 5, apartado 1 del Modelo de Convenio de la OCDE, actualización 2010.

internacional, cuyas consecuencias negativas en temas de inversión extranjera para los países en vías de desarrollo acarrearán graves conflictos económicos, políticos y por ende sociales.

El Texto Refundido de la Ley del Impuesto a la Renta de no Residente Español en el art. 13.1.a) señala que habrá lugar al Establecimiento Permanente cuando

...por cualquier título disponga en éste, de forma continua o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice todo o parte de su actividad o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes. En particular, se entenderá que constituye establecimiento permanente las sedes de dirección, sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuaria o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales y de las obras de construcción, instalación o montaje, cuya duración exceda de seis meses.

Por su parte, el artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno del Ecuador establece “*se entiende como establecimiento permanente de una empresa extranjera todo lugar o centro fijo ubicado dentro del territorio nacional, en el que una sociedad extranjera efectúe todas sus actividades o parte de ellas*”. El Reglamento a la Ley determina los casos específicos incluidos o excluidos en la expresión establecimiento permanente, analizados posteriormente y mantiene la regla general del establecimiento permanente, al señalar que “*el establecimiento permanente es el lugar fijo en el que una empresa efectúa todas o parte de sus actividades*”.¹⁰⁵

Por lo tanto, la conceptualización del establecimiento permanente, se deberá a la permanente evolución de los institutos jurídicos tributarios y al desarrollo económico mercantil de las negociaciones empresariales internacionales.

Alberto Xavier considera que el establecimiento permanente reconoce un elemento estático, representado por la organización a través de la cual se ejerce una determinada

¹⁰⁵ Artículo 9, inciso primero, Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno del Ecuador.

actividad y otro elemento dinámico representado por la misma acción o ejercicio de la actividad. Ambos elementos concurren simultáneamente, pues no existiría EP si estamos en presencia de una organización inerte, esto es, que no ejerce actividades, como tampoco habrá EP si una entidad no residente ejerce una actividad en el territorio sin que para ello utilice una organización en dicho territorio.¹⁰⁶

Para Garrigues, el “establecimiento permanente es, en efecto, un supuesto de hecho que permite a un determinado Estado ejercer su soberanía fiscal sobre las actividades que en su territorio realiza o se presume que realiza una entidad extranjera”.¹⁰⁷

A pesar de lo discutido del concepto de establecimiento permanente, para César Montaña, con la noción de EP se quiere constituir en sujeto de derechos a una entidad de carácter económico, para la aplicación y consecuente recaudación de los tributos contemplados en las diferentes legislaciones que gravan especialmente a las empresas o personas jurídicas.¹⁰⁸ Para el referido autor, son cuatro los elementos estructurales básicos que forman la noción de establecimiento permanente¹⁰⁹:

- La cláusula general o lugar fijo de negocios por medio de la cual se realizan todo o parte de los negocios.
- Lista ejemplificativa de lo que puede constituir un establecimiento permanente (lista positiva)
- Lista negativa de establecimientos permanentes
- Las ficciones usuales del establecimiento permanente (actividades temporales: obras de instalación, construcción o montaje cuya duración exceda de doce ó seis meses; la cláusula de agente y las cláusulas de servicios de consultoría y actividades de compañías aseguradoras).

¹⁰⁶ Citado por Alejandro C. Altamirano, *Aproximación al concepto de establecimiento permanente, en Estudios de Derecho Tributario Internacional, Los Convenios de Doble Imposición*, Legis, No. 18909, p. 117

¹⁰⁷ Jaramillo Salgado, Francisco; Galités Joan y otros (2006). *Convenio para evitar la doble imposición internacional entre España y Ecuador*. Madrid-España: Marcial Pons Ediciones Jurídicas S.A., p. 447

¹⁰⁸ César Montaña Galarza, *Op. Cit.*, p. 297

¹⁰⁹ *Íbidem*. P. 299

El establecimiento permanente en los modelos de convenio.

Como se había indicado en este trabajo, la conceptualización del establecimiento permanente en los modelos de convenio tiene un carácter general en función de la volatilidad de las relaciones económicas actuales, por lo que sin duda será necesario analizar las características más relevantes de este instituto con el ordenamiento jurídico interno y establecer sus diferencias e interconexión. De esta manera, la relevancia de esta institución dependerá de la delimitación de su conceptualización fijada en cada estado a través de su legislación interna y de los convenios de doble imposición.

Los elementos que configuran el establecimiento permanente mantienen un esquema general en los modelos de convenio de la OCDE y ONU, tal como lo explica el profesor VOGEL, de la siguiente forma:

- a) La expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad.
- b) “Lugar fijo de negocios” con ejemplos que con facilidad son considerados EP.
- c) El término establecimiento permanente en relación con las obras, proyectos de construcción o instalación. Estos últimos constituyen EP sólo si ellos permanecen fijos por un largo tiempo. El modelo de la ONU extiende la regla a servicios de supervisión sobre estas obras o proyectos...
- d) Excluye por medio de una lista de negativa o de excepciones algunos lugares fijos de negocios que no configuran EP.
- e) Estipula que cuando una persona, distinta de un agente independiente, actúa por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculden para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene establecimiento permanente...
- f) Señala que no se considera que una empresa tiene EP en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un agente independiente...
- g) Regla sobre empresas vinculadas o asociadas.¹¹⁰

¹¹⁰ Julio Roberto Piza, *Op. Cit.*, p. 88

El establecimiento permanente es definido en los modelos de convenio como “*un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad*”.¹¹¹

El Modelo de Convenio de la OCDE, luego de señalar la cláusula general de establecimiento permanente, expone un listado de circunstancias en las que se entenderá se constituye éste, siendo muy claro el comentario de dicho inciso, al indicar que es un listado amplio y que deberán considerarse todas las situaciones siempre que se encasillen en la regla general, ellas son:

- a. Las sedes de dirección.
- b. Las sucursales
- c. Las oficinas
- d. Las fábricas
- e. Los talleres; y,
- f. Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales. (Modelo de Convenio de la OCDE, Art. 5)

Es indudable el papel transcendente de los organismos internacionales – OCDE y ONU- en la delimitación del establecimiento permanente y sus efectos. El elemento característico de “centro fijo de negocios” ha sido considerado desde el modelo de Londres de 1946. Es importante señalar que hasta antes del año 2000, el Modelo de Convenio de la OCDE regulaba la renta de las actividades profesionales y de otras de carácter independiente de manera separada, en el artículo 14 del MCOCDE, utilizando el principio de la base fija, puesto que se consideraba que el establecimiento permanente era un principio aplicable a actividades industriales y comerciales. Al no encontrarse diferencias especiales entre los conceptos de base fija y establecimiento permanente, el artículo 14 fue eliminado.

La mayoría de Estados, como el caso del Ecuador, toman como modelo el concepto de establecimiento permanente señalado en el MCOCDE, con algunos matices que permitirán considerar con más amplitud aquellos casos en que se considerará la existencia de esta figura. Sin embargo, otros países introducen particularidades que impiden hablar de un concepto idéntico, debido ya sea a criterios de traducción o incluso al interés de los contratantes, con el mismo alcance jurídico.

¹¹¹ Art. 5 del Modelo de Convenio de la OCDE.

Del concepto podría desprenderse que su fundamento se encuentra enmarcado en el principio de territorialidad, por el cual las rentas obtenidas en un territorio determinado están gravadas por ese Estado, sin embargo, debemos acercarnos a la posición de que el establecimiento permanente constituye un nexo que permite la distribución de competencias fiscales de los estados con el objeto de eliminar la doble imposición. El autor David Elvira Benito sostiene que el MCOCDE “*establece la primacía del criterio de sujeción personal al criterio de sujeción territorial. El establecimiento permanente constituye una excepción a la primacía de la sujeción de la renta en el Estado de residencia*”¹¹². Por eso la importancia de conocer el alcance de los elementos que derivan del concepto de establecimiento permanente, para así determinar cuáles serán los beneficios empresariales que serán gravados por el Estado de la fuente.

El concepto de establecimiento permanente contenido en el MCOCDE tiene como fin determinar el derecho de un Estado contratante a gravar los beneficios de una empresa del otro estado contratante.¹¹³ De esta manera, el artículo 7 del MCOCDE que regula los beneficios empresariales, determina que un Estado no puede gravar los beneficios de una empresa del otro Estado salvo que éste realice su actividad por medio de un establecimiento permanente.

El Art. 7 del Modelo de Convenio de la OCDE, al referirse al régimen fiscal de los beneficios empresariales, hace referencia al “principio del establecimiento permanente”, por el cual las rentas de las empresas obtenidas mediante ésta figura quedarán sometidas a la potestad fiscal del Estado en donde se encuentre.

Art. 7: Los beneficios de una empresa de un estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios imputables al establecimiento permanente de conformidad con las disposiciones del apartado 2 pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

¹¹² David Elvira. *Op. cit.*, p. 182

¹¹³ Comentarios al artículo 5, Modelo de Convenio de la OCDE, actualización 2010.

A los efectos de este artículo, y del artículo (23 A) (23 B), los beneficios imputables al establecimiento permanente en cada Estado contratante a los que se refiere el apartado 1 son aquellos que el mismo hubiera podido obtener, particularmente en sus operaciones con otras partes de la empresa, si fuera una empresa distinta e independiente que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente y de las restantes partes de la empresa.

Luego, advertimos que, de manera general, los beneficios de una empresa están sometidos de manera exclusiva al Estado de la residencia, siendo ésta la regla general, y con excepción al principio del establecimiento permanente, por el cual los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro estado, el de la fuente, en la medida en la que desarrolle sus actividad en este otro estado contratante por medio de un establecimiento permanente.

Autores como SKAAR consideran que este principio sufre muchas quiebras y se refiere a la “Erosión del principio de establecimiento permanente”, en el cual reconoce que este principio ha ido evolucionando a través del tiempo y no todos los países han accedido a su desarrollo. Además sus resultados se han podido observar en la compleja comunidad internacional antes que a nivel local. De allí la importancia de buscar una homogenización de la normativa internacional en materia fiscal que permitirá una mayor seguridad jurídica y económica en los intercambios comerciales. *“The reluctance of the states to contemplate the establishment and recognition of a global international tax court is base on the same fundamental conflict of interests which is mirrored in the tax treaties”*.¹¹⁴

Se advierte que en los modelos de la OCDE y ONU, los beneficios empresariales serán gravados, por regla general en el Estado de la residencia, situación totalmente opuesta a lo que sucede en el modelo de la CAN, cuyas decisiones defienden a ultranza el criterio

¹¹⁴ Skaar A. (1991) Permanent Establishment. Erosion of a Tax Treaty Principle. Series on International Taxation. Deventer. Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers., p. 572

de la fuente, estableciendo que los beneficios que generen las empresas solo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieren efectuado, esto es en el Estado de la fuente.

Por lo tanto, refiriéndonos al establecimiento permanente en la comunidad andina, se aplica el principio de la fuente, por lo que independientemente de la nacionalidad o residencia de las personas, las rentas serán gravadas por el Estado en que se encuentre la fuente productora.

3.2. La regla básica de la existencia de un establecimiento permanente.

La potestad tributaria de cada estado permite a éstos gravar a los residentes de sus territorios y a las empresas que no sean residentes pero que tengan negocios de forma regular en el Estado, gravando los beneficios de éstas empresas. De allí surge la razón por la que los convenios de doble imposición definen estrictamente a lo que deberá tenerse por establecimiento permanente, siendo esta concepción prioritaria a la legislación interna. El Modelo de Convenio de la OCDE, así como la propia legislación ecuatoriana, señala exclusivamente cuales son los casos en los que se ha de entender que existe establecimiento permanente y señala además una lista limitante de situaciones en las no existirá el E.P.

El modelo de convenio toma como regla general básica para la definición del establecimiento permanente a la contenida en el apartado uno del Art. 5 del MCODE: *“A efectos del presente convenio, la expresión establecimiento permanente significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad”*. No obstante esta regla general tiene sus matices, enunciados en los siguientes apartados del mismo articulado por lo que autores como García Prats consideran que ésta ni es una regla general por no abarcar todos los supuestos de establecimiento permanente, ni es una definición completa puesto que algunos elementos de la misma debe agregarse con otros preceptos o apartados del modelo o incluso deben inferirse del contexto de los modelos tributarios.¹¹⁵

¹¹⁵ Tal es así que, tanto el apartado 4 como el apartado 5 del Artículo 5 del modelo de convenio de la OCDE comienzan su redacción con las expresiones “sin perjuicio de lo previsto en los párrafos anteriores”, o “sin perjuicio de lo previsto en los párrafos 1 y 2”.

Tal como lo dejamos sentado anteriormente, la legislación ecuatoriana define al establecimiento permanente como el *lugar o centro fijo ubicado dentro del territorio nacional, en el que una sociedad extranjera efectúe todas sus actividades o parte de ellas* (el subrayado me pertenece). Luego, anotamos que en ésta última definición se utiliza la preposición “en”, definido por la Real Academia de la Lengua Española como aquella que “denota en qué lugar, tiempo o modo se realiza lo expresado por el verbo a que se refiere”. Situación contraria es la que plantea el concepto del MCOUDE en la que se señala que el establecimiento permanente “significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad”. La palabra mediante, a decir de los comentarios del Modelo de Convenio, debe entenderse en su significado más amplio para permitir la aplicación de la figura a toda situación en la que se realicen unas actividades de negocios en un lugar específico que está a disposición de la empresa.

Para el autor García Prats, el concepto de establecimiento permanente está compuesto por tres modalidades básicas:

- El establecimiento permanente físico, constituido en torno a la existencia de un lugar fijo de negocios separado e identificable.
- El establecimiento permanente personal, constituido por la vinculación personal con un tercero que actúa en nombre y por cuenta de la empresa, denominado agente.
- El establecimiento permanente temporal, concretado por verificar un tiempo suficiente de permanencia o de realización de las actividades generadoras de renta sometidas a gravamen, aplicable tradicionalmente a las obras de construcción, pero cada vez más a otro tipo de actividades y servicios, tras la eliminación del artículo 14 del Modelo de Convenio de la OCDE y por la influencia creciente del Modelo de Convenio de la ONU.¹¹⁶

Otros autores clasifican al establecimiento permanente como 1) Establecimiento de actividad continua (lugares fijos de negocios donde la empresa desarrolla todo o parte

¹¹⁶ Francisco Alfredo García Prats, *La figura del Establecimiento Permanente en el orden tributario mundial*, en *El tributo y su aplicación, perspectivas para el Siglo XXI*, Hoyos Jimenez, Catalina y García Novoa César, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, p. 1257

de su actividad), 2) Establecimiento de actividad ocasional (implica el desarrollo de actividades durante un determinado período mínimo temporal); 3) Establecimientos que no concluyen el ciclo comercial de la empresa (se trata de lugares fijos de negocios donde se desarrollarán únicamente determinadas actividades auxiliares o accesorias); 4) Agentes dependientes de la empresa que realizan actividades para la empresa (son actividades principales o accesorias).¹¹⁷

Alberto Xavier advierte que la doctrina mantiene dos tendencias para la definición del establecimiento permanente. La primera denominada teoría de la realización, para la cual sólo serían establecimientos estables las instalaciones que adquieran o realicen directamente una utilidad, teniendo por tanto un carácter inmediatamente productivo; y la segunda, la teoría de la pertenencia económica, por la cual bastaría para la existencia de un establecimiento permanente, que las instalaciones se insertasen en la economía de un país, independientemente de su carácter inmediatamente productivo. El autor referido considera que ésta última tendencia es la consagrada en el artículo 5 del Modelo de la OCDE, por lo que considera que *“son, pues, características del establecimiento permanente la existencia de una instalación material, con carácter de permanencia, que esté a disposición de la empresa, la cual debe ejercer su actividad en esta instalación o pro medio de esta instalación”*.¹¹⁸

3.3. Elementos para construir la noción de Establecimiento Permanente.

El autor Skaar¹¹⁹ hace referencia a la objetividad y subjetividad del establecimiento permanente. En el primero encontramos la presencia visible del establecimiento en otro país, a través de un listado positivo que ejemplifica las situaciones por las que se entenderá existe establecimiento permanente y por supuesto la característica de la fijeza como punto de conexión entre el lugar de negocios y un punto geográfico determinado. En el segundo, es preciso que exista un derecho de uso del lugar de negocios, los que podrán ser apreciados con evidencias directas e indirectas, así como los criterios de permanencia.

¹¹⁷ Alejandro C. Altamirano. *Op.Cit.*, p. 119

¹¹⁸ Alberto Xavier, *Derecho tributario internacional*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2005, p. 333

¹¹⁹ Skaar, *Op. Cit.*

En fin, podríamos anotar que son cuatro las características que una empresa extranjera, situada en otro estado, requiere para la configuración del establecimiento permanente, las cuales serán desarrolladas en este punto, en función de los diferentes estudios de autores sobre el tema, siendo las siguientes:

- a) La existencia de un lugar de negocios,
- b) Realizar actividades a través de este lugar
- c) Poseer un carácter de fijeza
- d) La existencia de un grado de permanencia.

a) Lugar de Negocios:

Para el autor Francisco Jaramillo Salgado¹²⁰, el lugar de negocios debe tener elementos tangibles que lo identifiquen como un lugar físico mercantil, materializados en oficinas, equipos, utilillage, etc. La fijeza se refiere al vínculo entre la actividad desarrollada y el establecimiento permanente, así como realizar todo o parte de las actividades de la empresa en este lugar, sin que sea exigible la presencia de personal; y, finalmente la voluntad de utilizar estos elementos de forma continua, operando por un período de tiempo considerado en las legislaciones internas, para la configuración de la institución estudiada. Sin embargo este autor, hace una última consideración al indicar que los convenios no exigen que el establecimiento permanente sea productivo, por ser indiscutible que un lugar de negocio produce rendimiento.

David Elvira Benito se refiere al lugar de negocio tributario como *“una instalación que reúna mínimos requisitos materiales o personales y que permita a la casa central de un modo permanente realizar negocios en un ámbito territorial concreto”*¹²¹. Además clasifica a los supuestos de lugar de negocios en reales y personales. Por un lado, los reales entendidos como lugares físicos, con requisitos materiales que sirven a la casa central y, por otro los personales descritos en el MCOCDE como el agente dependiente, en cuyo caso, al no contar con un lugar físico, se entenderá la existencia de esta ficción por la relación jurídica entre el agente y la casa central.

¹²⁰ Juan Francisco Jaramillo., *Op. Cit.*

¹²¹ Elvira Benitez, *Op. Cit.*,p.76

Para los Convenios de Doble Imposición, la existencia del lugar de negocios es requisito consustancial para la formación del establecimiento permanente, sin que esto signifique que todo lugar de negocios sea establecimiento permanente, debiendo en este caso estar regulada por la legislación interna de cada Estado. Los convenios no definen lo que ha de entenderse por lugar de negocios, conllevando una aplicación amplia de los supuestos en los que se tendrá la existencia de éste, pero si señalan una lista ejemplificativa de situaciones en las que se entenderá existe un “lugar de negocios”. En ella encontraremos instituciones que al contar con todas las características estudiadas, se convierten en EP, verbigracia las sedes de dirección y las sucursales. La primera, toda vez que las decisiones tomadas en la dirección del negocio son permanentes y se encuentran investidas de la facultad para hacerlo; y, la segunda, en la que a pesar de su independencia comercial, está sujeta a la dirección económica y jurídica de la matriz. *“Managment in this respect is more than the day to day carrying out of instructions by the head office abroad”*¹²². Por lo tanto, una sucursal y/o sede de dirección son consideradas como establecimiento permanente al ser parte de la empresa como tal.

De esta manera se ha pronunciado el autor Francisco García Prats cuando señala que *“puede existir un lugar de negocios aunque el caso particular no reúna las condiciones determinadas por los supuestos específicamente mencionados”* y cita jurisprudencia de un tribunal alemán que ha considerado la existencia de un lugar de negocios por la posesión de una valla publicitaria en el territorio o de una tubería de una sociedad holandesa en territorio alemán.¹²³

Del mismo modo se ha considerado en los comentarios del Artículo 5 del Modelo de Convenio de la Organización de Cooperación para el Desarrollo Económico, cuando declara que *“la expresión lugar de negocios abarca cualquier local, instalaciones o medios materiales utilizados para la realización de las actividades de la empresa, sirvan o no exclusivamente a ese fin”*. Por lo tanto, habrá que analizar cuál es la definición que se da al lugar de negocios, en los convenios y en la legislación interna de

¹²² Skaar. *Op. Cit.*, 117

¹²³ García Prats, F.A. (1996) *El Establecimiento Permanente, Análisis Jurídico Tributario Internacional de la Imposición Societaria*. Madrid España: Editorial Tecnos S.A., *Op. Cit.*, 107

cada país. La discusión de la doctrina ha llevado a suponer que la presencia de maquinaria en modalidad de funcionamiento automático podría constituir establecimiento permanente. Sin embargo, al menos en el ámbito Europeo existen pronunciamientos del Tribunal de Justicia en el que se requiere para la configuración del establecimiento permanente la existencia de una instalación fija o lugar de trabajo, dejando de un lado la teoría de que un inmueble por sí mismo no constituye establecimiento permanente.

Por lo tanto, el concepto inicial de establecimiento permanente se configura con la existencia de un lugar fijo de negocios en el que la empresa realiza sus actividades de manera total o parcial. Los comentarios al MCOCDE advierten que el mero hecho de que una empresa tenga a su disposición un determinado espacio que se utiliza para actividades de negocio es suficiente para que constituya un “lugar de negocios”

La globalización en los procesos productivos o de servicios poco nos permiten encontrar un lugar fijo de negocios, así nos preguntamos si un teléfono móvil, un ordenador portátil o un software pueden constituirse en establecimiento permanente, situaciones todas ellas, que al igual que las patentes y marcas no han sido tratadas específicamente para el caso, existiendo la tendencia generalizada de que el lugar fijo de negocios presupone la existencia de objetos tangibles como maquinaria, equipo, etc., y que aquellos que son intangibles deberán ser utilizados en los centros de negocios y oficinas, volviéndolos tangibles. Para Skaar, la patente o el software, por sí mismos, no cuentan como un lugar de negocios.

En las transacciones comerciales a través del comercio electrónico, se supera la necesidad de contar con un lugar fijo o con una presencia física, debiendo los Estados ofrecer nuevos elementos de conexión. *El comercio electrónico pone en tela de juicio la propia naturaleza territorial del impuesto y exige afrontar la tributación de las rentas que genera con esquemas conceptuales nuevos y, fundamentalmente, desde una posición más consensuada de los Estados que la que se da en la actualidad.*¹²⁴

¹²⁴ Francisco García Prats. *La figura del establecimiento permanente en el orden tributario mundial*. Op. Cit., p. 1260.

La explotación de recursos naturales ha sido descrita por el Modelo de Convenio en forma más específica, ya incorporándose desde 1977 la explotación del petróleo y gas. En este caso, se aplicará el concepto de establecimiento permanente a todo lugar de extracción de recursos naturales, conforme se desprende del Art. 2, literal f) del Modelo de Convenio de la OCDE.

Refiriéndonos al lugar de negocios, como aquel espacio físico que requiere la presencia de objetos materiales y personales para su configuración, es preciso hacer referencia, a las transacciones mercantiles realizadas a través de la internet, cuya relación con el establecimiento permanente serán abordadas de forma breve en el siguiente capítulo de este trabajo. No obstante, y refiriéndonos a esta característica del lugar de negocios, nos encontramos frente a una presencia virtual frente a la física exigida, y a un mercado global, frente a los mercados situados en distintos Estados. Cada día la internet se convierte en un medio para la celebración de toda clase de actos y contratos de todo tipo y concerniente a todas las áreas del Derecho. En el ámbito del comercio, encontramos un intercambio de bienes tangibles e intangibles, así como de servicios. El autor David Elvira Benito cita una sentencia alemana de *Finanzgericht de Schleswig-Holstein*, respecto a si un servidor sin personal constituye establecimiento permanente, siendo confirmado como tal por el Tribunal, por lo que citamos el caso a continuación:

Una agencia alemana de servicios de telecomunicación dispone de un servidor en Suiza. A través de este servidor facilita información a los clientes suizos. Otra sociedad alemana facilita la información al servidor en Suiza. Los clientes suizos pagan a una entidad residente en Suiza el precio de la información recibida, la cual transfieren a la entidad alemana deduciéndose una comisión.

El tribunal ha considerado al servidor como un lugar fijo de negocios y además señala que las actividades realizadas por éste son principales y no auxiliares, calificándolo como establecimiento permanente.¹²⁵

¹²⁵ Citado por Elvira Benito D., El Establecimiento Permanente. Pag. 411 y 412 respecto a la sentencia del Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht de 6.9.2001 publicado en JurPC Web-Dok 272/2002.

De todas maneras deberá quedar sentado que como “*lugar de negocios*” se entenderá la reunión de medios materiales y personales, y será la normativa interna de los países, la que sumado a los supuestos positivos y negativos, determinará el alcance de su significado, y por ende la configuración de establecimiento permanente. Sin embargo el alcance de la definición del lugar de negocios deberá ser entendido en un sentido amplio de tal manera que no se restrinja a un punto geográfico determinado, fijo e inmóvil.

Un punto que es analizado por la doctrina respecto del lugar de negocio es la disponibilidad que la empresa matriz tiene sobre ésta, considerada como un elemento subjetivo del establecimiento permanente. En este sentido SKAAR considera que no es irrelevante la existencia de un título jurídico entre la casa central y el establecimiento permanente sino el poder de disposición efectiva de éste para realizar o ejercer la actividad empresarial. Verbigracia, el pago de arrendamiento de despacho de los empleados por parte de la casa central no constituye establecimiento permanente.

b) Realizar actividades comerciales en este lugar:

Siguiendo al autor García Prats, no es suficiente con el hecho de que un lugar albergue las actividades comerciales sino mas bien que la utilización de ésta constituya una necesidad en el giro del negocio, haciendo los convenios referencia a la funcionalidad del lugar mas no a la relación de propiedad entre un sujeto y un lugar de emplazamiento del negocio. Bien cita este autor, cuando consideran que hay que distinguir entre un lugar que sirva al ejercicio de la empresa, de aquel que se convierte en el objeto mismo del ejercicio empresarial. Para Skaar en su obra *Permanent Establishment*, “its purpose is to serve the business activity, not to be subject to business activities”.¹²⁶

Históricamente, los modelos de convenios establecían la configuración del lugar de negocios cuando las actividades mercantiles se llevarán en el Estado en donde se halla ubicado, concepción que ha sido modificada en el sentido de que se entenderá lugar de negocios cuando a través o mediante éste se lleven a cabo dichas actividades mercantiles. Esto sin duda tiene una especial connotación, toda vez que el centro de producción y prestación de servicios no se encuentra ubicado en un solo lugar sino en

¹²⁶ García Prats, *Op. Cit.*, p. 110

varios estados, por lo que acertadamente a través del lugar de negocios deberán desarrollarse las actividades mercantiles.

Las actividades realizadas por la empresa en un lugar fijo, serán determinadas en función de las características del negocio, debiendo cada caso ser particularmente analizado. La mayoría de legislaciones como el ecuatoriano, español, mejicano, así como los modelos de Convenio de la ONU, OCDE, o EEUU, consideran esta lista indicativa para los supuestos que se ha de entender como establecimiento permanente, manteniendo primacía la cláusula general, que se aplicará a cada caso concreto. El Art. 5 del MCOCDE en el numeral 2 contiene un listado positivo de las situaciones en las que siempre se considerará la configuración de establecimiento permanente, siendo éstos:

1. Las sedes de dirección
2. Las sucursales
3. Las oficinas
4. Las fábricas
5. Los talleres
6. Las minas, canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales, y
7. Las obras de construcción o de montaje cuya duración exceda de doce meses.

En la negociación de los convenios, la facultad de los Estados contratantes, permite la incorporación de cualquier otra situación, que acorde a sus realidades comerciales, deba ser considerado expresamente como establecimiento permanente. El Convenio de Doble Imposición entre España y Marruecos, incluye en este supuesto a las tiendas, y con otros Estados como Bolivia, a los establecimientos agropecuarios y a las granjas y plantaciones toda vez que considera a la actividad agrícola como su principal fuente de riqueza. La economía de nuestros países está principalmente basado en la producción agrícola, y en la producción de materia prima, por lo que es importante tener en cuenta la inclusión de ciertas circunstancias, en la negociación de los convenios, que podrán proteger a nuestra fiscalidad, y por tanto a la economía.

El artículo 9 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno del Ecuador clasifica los supuestos en los que se configurará el establecimiento permanente en tres grupos, a decir: los lugares o centros fijos de actividad económica, las oficinas de servicios profesionales, y la figura del agente a pesar de que no lo menciona como tal. El artículo referido establece que se considerará que una empresa extranjera tiene establecimiento permanente en el Ecuador, cuando:

1. Mantenga lugares o centros fijos de actividad económica, tales como:
 - I. Cualquier centro de dirección de la actividad
 - II. Cualquier sucursal, agencia u oficina que actúe a nombre y por cuenta de una empresa extranjera;
 - III. Fabricas, talleres, bienes inmuebles u otras instalaciones análogas.
 - IV. Minas, yacimientos minerales, canteras, bosques, factorías y otros centros de explotación o extracción de recursos naturales;
 - V. Cualquier obra material inmueble, construcción o montaje; si su duración excede de 6 meses; y,
 - VI. Almacenes de depósitos de mercaderías destinadas al comercio interno y no únicamente a demostración o exhibición.
2. Tenga una oficina para:
 - I. La práctica de consultoría técnica, financiera o de cualquier otra naturaleza para desarrollar proyectos relacionados con contratos o convenios realizados dentro o fuera del país; y,
 - II. La prestación de servicios utilizables por personas que trabajan en espectáculos públicos, tales como: artistas de teatro, cine, televisión y radio, toreros, músicos, deportistas, vendedores de pasajes aéreos y de navegación marítima o de transportación para ser utilizados en el Ecuador o fuera de él.
3. No obstante lo dispuesto en el numeral 1), también se considera que una empresa extranjera tiene un establecimiento permanente en el Ecuador si cuenta con una persona o entidad que actúe por cuenta de dicha empresa y ostente o ejerza habitualmente el país alguna actividad económica distinta de las establecidas en el numeral 3) de este artículo, en cualquiera de las siguientes formas:

- a) Con poder que le faculte para concluir contratos a nombre de la empresa o comprometer legalmente a las personas o empresas para quienes trabajan;
- b) Ligadas mediante contrato para realizar actividades económicas por cuenta de las personas o empresas para quienes trabajen;
- c) Con tenencia de mercaderías de propiedad de una empresa extranjera, destinadas a la venta en el Ecuador; y,
- d) Que pague a nombre de una empresa extranjera el valor de arrendamiento de locales, de servicios o de gastos vinculados con el desarrollo de una actividad económica.

Los autores Cesar Montaña¹²⁷ y Marco Albán¹²⁸, establecen algunas diferencias importantes entre los supuestos de establecimiento permanente contenido en el Modelo de Convenio de la OCDE y aquellos contenidos en la legislación ecuatoriana, entre ellos:

- El reglamento se refiere a un centro fijo de “actividad económica”, frente a lo descrito por el MCOCDE como lugar fijo “de negocios. Se advierte que el alcance de actividad económica implica un campo más amplio de aplicación.
- El Reglamento no se refiere a “sede de dirección” y hace alusión a *sucursales, filiales y otros*, lo que llama la atención por cuanto el término filial fue eliminado del Modelo de Convenio. Los comentarios al MCOCDE advierten que la expresión “sede de dirección” se menciona específicamente, puesto que no ha de ser necesariamente una “oficina”. Sin embargo, cuando la legislación de los dos Estado contratantes no contenga el concepto “sede de dirección” como concepto distintivo de “oficina”, la expresión “sede de dirección” puede omitirse en el respectivo convenio bilateral.¹²⁹

¹²⁷ César Montaña Galarza, *Derecho Tributario Internacional, El establecimiento permanente*, Temis, Bogotá, 2004, pp. 94-98

¹²⁸ Marco Albán Zambonino, *Problemas del derecho tributario frente al comercio electrónico*, Corporación Editora Nacional, Quito, 2003, p. 50

¹²⁹ Comentarios al Artículo 5, apartado 2, numeral 13, del Modelo de Convenio de la OCDE, actualización 2010.g

- El Reglamento establece que la empresa extranjera tiene establecimiento permanente en el país si posee un lugar o centro fijo de actividad u oficinas. Por tanto, se cita a la oficina como sinónimo de subsidiaria, mientras que en el segundo apartado, se refiere a que mediante oficinas se puede hacer varias actividades a cargo de la empresa foránea.
- Las obras de construcción, según el Modelo deben exceder de doce meses, el Reglamento refiere más de seis.
- La situación contenida en el literal b) podría ser confuso al regular la oficina para prestar servicios demandados por personas que trabajan en espectáculos públicos y aquellos que tienen relación con la venta de pasajes aéreos y de navegación marítima o de transportación para ser usados dentro o fuera del país. Los modelos de la OCDE y ONU tratan de manera independiente a las rentas producidas por las actividades de transporte aéreo, marítimo y terreno, en cláusulas específicas.
- El Reglamento comprende como establecimiento permanente a los representantes y apoderados, refiriéndose a la figura y naturaleza del agente dependiente que actúa en nombre de la sociedad extranjera.

Por su parte, la Ley del Impuesto sobre la Renta Española, a pesar de contar con un listado enumerativo de los supuestos en los que se considerará la existencia de establecimiento permanente, es abierta, es decir de la redacción del articulado se desprende que pueden existir otras circunstancias en las que se considerará la existencia del establecimiento permanente aún sin estar en la lista. El Art. 13, numeral 1. a) del Texto Refundido de la Ley de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas Español, considera que una persona física o jurídica opera mediante establecimiento permanente cuando “por cualquier título disponga en éste, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes. En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o

de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses.¹³⁰

David Elvira, citando al autor *KUMPF* sostiene que los elementos materiales y personales que configuran el lugar deben tener la aptitud para que la casa central pueda llevar a cabo su actividad a través de ésta. El análisis deberá hacerse a cada caso en concreto, siendo necesario para el funcionamiento y la realización de actividades a través de un lugar, la construcción de oficinas totalmente equipadas, así como un piso vacío.¹³¹

Siguiendo el esquema de que el establecimiento permanente tiene cierta independencia de la casa central o empresa matriz, es preciso que las actividades que ésta realice estén encaminadas a aportar o conseguir los objetivos de la matriz. No necesariamente se llevarán a cabo las mismas actividades o deberán generar beneficios para la primera, sin embargo deben estar vinculados por ser la esencia del concepto de establecimiento permanente. SKAAR sostiene que no es suficiente que un empresario realice una actividad en otro Estado sino que la misma debe estar conectada con el lugar de negocios. En este sentido, se refiere el Modelo de Convenio de la OCDE, cuando señala que las actividades realizadas por la casa central a través de su establecimiento permanente deben servir directa o indirectamente a sus fines empresariales y no tener un carácter de auxiliar o preparatorio.

c) Poseer un carácter de fijeza:

Tal como señalan los modelos de convenio, el lugar de negocio debe tener la característica de fijo, siendo preciso hacer énfasis en que su sentido será amplio y no restringido para que pueda abarcar diversas actividades empresariales, que siendo parte de un proceso globalizado, proponen actividades móviles.

Para el autor *Nitikman*, en su obra “*The meaning of Permanent Establishment*” ésta característica constituye un nexo entre la actividad comercial y el territorio del Estado,

¹³⁰ Jaramillo Salgado, Francisco; *op.cit.*, p. 22

¹³¹ David Elvira, *Op. Cit.*, p. 294

donde claramente quedará diferenciado el establecimiento permanente de las relaciones comerciales esporádicas, determinándose por tanto la llamada jurisdicción tributaria.¹³²

De todas maneras el criterio del Modelo de Convenio entiende como fijeza a la conexión material de lugar de negocios con un punto geográfico determinado, conceptualización, que conforme señala la doctrina, deberá ser aplicada a cada caso concreto. Sin embargo, está claro que este concepto está evolucionando en cuanto es aplicado a las diferentes situaciones del comercio actual. Así, cuando nos referimos a fijeza no lo hacemos en el sentido de inamovilidad o fijación al suelo, sino más bien de una mera vinculación a un punto geográfico. Para SKAAR, se admite que un “*lugar de negocios que opera y se mueve en los límites de cierta área pueda ser considerado en relación la misma como establecimiento permanente*”,¹³³ definición aplicable especialmente a situaciones como las instalaciones petrolíferas o de gas.

El autor LARKING propone la eliminación de la fijeza y la permanencia como requisitos para la configuración de establecimiento permanente, toda vez que el derecho tributario debe acoplarse al avance tecnológico, y a los denominados “*mobile business*”, que a decir de este autor, requerirá la cooperación adecuada entre las Administraciones tributarias.¹³⁴

Esta característica estará determinada además por la naturaleza del negocio. Se considerará por regla general que existe un lugar de negocios único si, en función de la naturaleza de las actividades, cabe determinar que una ubicación concreta dentro de la cual se desplazan dichas actividades constituye una unidad comercial y geográfica coherente, con respecto del negocio en cuestión.

Los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, cita entre algunos de sus ejemplos los siguientes:

1. Es obvio que una mina constituye un lugar de negocios único, aunque las actividades relacionadas con dicho negocio se trasladen de una ubicación a

¹³² García Prats, *Op. Cit.*, p. 112

¹³³ Skaar, *Op. Cit.*, p. 16

¹³⁴ LARKING, B.: The importance of being permanent. Citado por David Elvira Benito. El Establecimiento Permanente, Pag. 301 y 302.

otra dentro de lo que podría ser una mina de grandes dimensiones, dado que constituye una sola unidad geográfica y comercial con respecto a la actividad minera.

2. Un ejemplo en el que no puede considerarse que una empresa realice todo o parte de su actividad a través de un lugar de negocios es el de los operadores de telecomunicaciones de un Estado contratante que celebre un contrato de itinerancia “*rooming*” con un operador extranjero a fin de permitir a su usuarios conectarse a la red de telecomunicaciones del operador extranjero. En virtud de tal contrato, un usuario que se encuentre fuera de la cobertura de su red nacional podrá efectuar y recibir automáticamente llamadas de voz, enviar y recibir datos o acceder a otros servicios utilizando la red extranjera. El operador de red extranjero facturará al operador de la red nacional del usuario por el servicio prestado. En un contrato de itinerancia normal, el operador de la red nacional se limita a transferir la llamada a la red extranjera y no opera sobre dicha red ni tiene acceso físico a ella. Por tales motivos, no puede considerarse que cualquier lugar en el que se sitúe la red extranjera está a disposición del operador de la red nacional, y por tanto, no constituye un establecimiento permanente de ese operador.¹³⁵

Según García Prats, diremos que la fijeza *–en sentido geográfico– no es determinante de la existencia del establecimiento permanente ni de la configuración del lugar fijo de negocios, pues para este menester se involucran otros elementos que se orientan a demostrar el vínculo entre los elementos de la trilogía ya señalada: lugar de negocios – territorio – actividad societaria.*¹³⁶

d) La existencia de un grado de permanencia.

El autor García Prats, advierte que el Modelo de Convenio de la OCDE señala respecto al establecimiento de un lugar de negocios que *“es suficiente que el utilillaje permanezca en un lugar determinado”*, haciendo alusión por tanto a que la permanencia de un lugar determinado puede suplantar a la fijeza como requisito del lugar de negocios

¹³⁵ Comentarios 5.2 y 9.1 al Modelo de Convenio de la OCDE, actualizado al 2010.

¹³⁶ César Montaña Galarza, *Derecho Tributario Internacional, El establecimiento permanente. Op. Cit.*, 37

en un territorio determinado. Hace referencia el autor citado, que la doctrina ha tratado con detenimiento tanto la fijeza y permanencia buscando su correlación.¹³⁷

Los comentarios al modelo de convenio refieren que el lugar o instalación de negocios debe tener cierto grado de permanencia. Ahora bien tal como se había anotado con anterioridad, la fijeza del lugar de negocios no implica que éste se encuentre fijo en el territorio del otro estado, sino que además esta fijeza deberá ser permanente para ser considerada como tal. *“Fijeza y permanencia deben considerarse dos aspectos diferentes que determinan en una interacción adecuada la existencia del lugar de negocios como fijo.”*¹³⁸

Uno de las funciones del derecho, de regular las relaciones y situaciones en las que se encuentra la sociedad y su entorno socio político y económico, con una normativa que se acople a las necesidades, la vemos reflejado en la celebración de convenios de doble imposición, con una definición de *“la fijeza del lugar de negocios”* diferente a la generalmente aceptada. Tal es el caso citado por Skaar, respecto al convenio entre Estados Unidos y Canadá, en el cual se aparta del concepto de establecimiento permanente la fijeza del lugar de negocios con un sitio determinado, y acepta la localización de equipos y maquinaria de gran magnitud como un lugar de negocios:

*A PE based on the use of substantial machinery and equipment within the territory of the treaty is sufficient. Since substantial machinery and equipment may constitute a PE under the basic rule, too, the significance of the “substantial machinery test” is that the “location test” is omitted.*¹³⁹

Por lo tanto, se considerará la existencia de la fijeza del lugar de negocios no solamente al vínculo el lugar de negocio y un punto geográfico determinado, sino además al lugar específico en donde se desarrolla la actividad comercial.

Algunos aspectos generales del criterio de permanencia¹⁴⁰:

- La permanencia no deberá ser entendida en sentido que la actividad sea repetitivo ni ininterrumpido, sino que se lleve a cabo de modo regular.
- No solo resulta fundamental la duración efectiva sino la intención de permanencia para la calificación del establecimiento permanente.

¹³⁷ García Prats, *op. cit.*, p. 120

¹³⁸ Íbidem.

¹³⁹ Skaar, *Op. Cit.*, 125

¹⁴⁰ David Elvira, *Op.Cit.* p. 304

- La permanencia deberá ser calificada en atención a la propia naturaleza de la actividad que se realiza.

El modelo de convenio de la OCDE se refiere a que la instalación del negocio sea “durable”, debiendo ser analizado, según señala SKAAR por un lado la intención de permanencia y la efectiva duración del lugar de negocio.

Por lo tanto, para la configuración del establecimiento permanente, no solamente será necesaria la existencia del lugar de negocios, sino además que en él se lleven a cabo el desarrollo de la actividad empresarial, que sea un lugar fijo y que se lleve a cabo de forma permanente.

3.4. La no existencia de establecimiento permanente de acuerdo con el Modelo de la OCDE y con la legislación ecuatoriana

De igual manera, la estructura del modelo, guía a los Estados parte, a dejar sentadas aquellas circunstancias en las que de manera específica se entenderá que situaciones no constituyen establecimiento permanente, siendo éstos:

- a. La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa
 - b. El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas
 - c. El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa
 - d. El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, o de recoger información para la empresa, y
 - e. El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio.
 - f. El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esta combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.
- (MCOCDE Art. 5)

En todos ellos, se observa a simple vista que nos referimos a situaciones que cumplen con las características de la cláusula general, es decir un lugar fijo de negocios en donde la empresa realiza todo o parte de su actividad, considerándose una excepción, por ser actividades preparatorias y auxiliares.

Según García Prats, *una primera aproximación al concepto de auxiliaridad o preparatoriedad debe tener en cuenta aquellos elementos o características comunes que pueden extraerse del texto del MC y de los Comentarios al mismo con validez general...*.¹⁴¹

Al igual que el listado positivo, éste constituye una referencia de lo que no constituirá establecimiento permanente, que inclusive ha sido analizada por la doctrina como una forma de protección a los países exportadores de capital a fin de evitar que todo tipo de instalación fija de negocios se considere establecimiento permanente, cuando su carácter es meramente auxiliar.¹⁴²

El numeral 3 del artículo 9 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno del Ecuador, establece aquellos casos en los que no se considerará la figura del establecimiento permanente:

- a) La utilización de instalaciones con el único fin de exponer bienes o mercaderías pertenecientes a la sociedad;
- b) El mantenimiento de un lugar con el único fin de recoger y suministrar información para la empresa; y,
- c) El desarrollar actividades por medio de un corredor, comisionista general, agente, representante, distribuidor, o cualquier otro mediador que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad y aún cuando, para cumplir con la Ley de Compañías, les haya sido otorgado un poder; todo ello, sin perjuicio de la responsabilidad tributaria personal de dicho corredor, comisionista general, agente, representante, distribuidor o mediador.

¹⁴¹ César Montaña Galarza, *Manual de Derecho Tributario Internacional, Op. Cit., p.317*

¹⁴² Citando a VOGEL, K/ SCHANNON H.A. y otros, por Elvira D., El Establecimiento Permanente. Supuestos no constitutivos de establecimiento permanente. Pag. 340.

Advertimos que el listado constante en el modelo de Convenio de la OCDE es mucho más amplio al contenido en la normativa interna del Ecuador. Además ésta última incorporó en este artículo no solamente a los establecimientos permanentes materiales sino además a aquellos casos de establecimiento permanente personal, como es el caso de los comisionistas en general o corredores, los que han sido considerados en otro apartado en el Modelo de Convenio de la OCDE.

De igual forma, tal como se expresó respecto al listado positivo, las situaciones en las que no se configura el establecimiento permanente pueden ser también modificadas en la negociación de los convenios, de acuerdo a los intereses de los Estados contratantes. En el convenio entre España y Suecia, por ejemplo, respecto a la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes, los Estados acordaron que sin embargo de lo expuesto, si en estas instalaciones se venden bienes directamente a clientes o representantes, se considerará que las instalaciones constituyen un establecimiento permanente.

La letra e) del apartado 4 del Modelo de Convenio de la OCDE se refiere de manera general *“al lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio”*. En los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE se analiza que existiendo esta excepción a la regla general de establecimiento permanente, se hace innecesario elaborar una lista de excepciones. Puede citarse como ejemplo aquellos lugares fijos de negocios utilizados por la empresa únicamente para hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas o prestar asistencia en la ejecución de un contrato de patente o de cesión de conocimientos prácticos *–know how–*, consideradas actividades que tiene carácter preparatorio o auxiliar.

Si bien puede considerarse complicado el identificar si nos encontramos frente a una actividad preparatoria o auxiliar, deberá tenerse como criterio si las actividades de un lugar fijo de negocios constituyen en sí mismas una parte esencial y significativa de las actividades del conjunto de la empresa.

En los Comentarios al Modelo de Convenio encontramos algunos ejemplos:

- a. Existe establecimiento permanente cuando una empresa, para entregar a sus clientes piezas de recambio de la maquinaria que suministra, tenga un lugar fijo de negocios donde, además, mantiene o repara dicha maquinaria, ya que tales actividades van más allá de la simple entrega mencionada en la letra a) del apartado 4. Dado que estas organizaciones de servicio posventa realizan una parte esencial y significativa de los servicios que la empresa presta a sus clientes, sus actividades no son simplemente auxiliares.
- b. Si una empresa posee y explota un cableado o unas conducciones que atraviesan el territorio de un país con el único propósito de transportar sus propios bienes, siendo dicho transporte una mera consecuencia del negocio de la empresa, como en el caso de una empresa de refino de petróleo que posee y explota un oleoducto que atraviesa el territorio de un país exclusivamente para transportar su propio petróleo a su refinería situada en otro país. En tal caso, será aplicable la letra a) del apartado 4.¹⁴³

A pesar de los enunciados específicos frente a lo que se tendrá o no por establecimiento permanente, el propio Modelo de Convenio se refiere de manera especial a dos situaciones que merecen ser estudiadas de forma separada, toda vez que constituyen especiales circunstancias en las que sin dejar de cumplir con la cláusula general, se deberá considerar la existencia de establecimiento permanente, siendo éstas: las Obras de construcción e instalaciones y el caso del agente dependiente.

3.5. Obras de construcción e instalaciones.

Los diversos Estados han ido planteando en sus legislaciones el hecho generador que permita ejercer su potestad tributaria sobre aquellas empresas que dedicadas a la construcción se encontraren en un Estado, estableciéndose de manera fija sobre él y además durante un período de tiempo determinado en cada legislación. Si bien deberán existir los elementos constitutivos del establecimiento permanente, es obvio que por la naturaleza de la obra no es posible exigir que la obra se desarrolle en un lugar fijo, sino más bien por el tiempo que permanezca en un sitio. De allí la importancia de analizar

¹⁴³ Apartados 25 y 26.1. de los Comentarios al Artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE, actualizado al 2010.

este supuesto en forma independiente, toda vez que esta ficción estará sujeta al plazo establecido para que una obra o construcción constituya establecimiento permanente, con independencia de cumplir los requisitos de la cláusula general.

El concepto de establecimiento permanente ha singularizado para algunas actividades que exigen una presencia física y una actividad a realizar en el otro Estado la suficiente presencia en la actividad económica de dicho país mediante la fijación de un criterio temporal que sustituye, de este modo, la necesidad de llevar a cabo argumentaciones complejas en torno a la suficiente permanencia, presencia o fijeza de la empresa en el Estado.¹⁴⁴

Las actividades y servicios referidos, son aquellos relacionados con las obras de construcción o instalación.

Así, el Modelo de Convenio de la OCDE señala que: *“Una obra o un proyecto de construcción o instalación solo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses”*. Siendo el alcance de su concepto general, y en virtud de que no se encuentra definido ni en el Modelo De Convenio, ni tampoco en los Convenios de Doble Imposición, será preciso acudir al contexto del mismo y a los comentarios al MCOCDE, en donde consta que se ha de entender por obra de construcción, instalación o montaje toda construcción de edificios, carreteras, puentes o canales, el tendido de conducciones, la excavación de terrenos y el dragado de fondos y toda actividad que sea realizada directamente por el constructor y no contratado por terceros residentes en dicho estado, en especial para asuntos como la vigilancia y la organización de las actividades propias de la construcción. Tanto el MCOCDE y sus comentarios, establecen además lo que ha de entenderse por “proyecto de instalación”, por el cual incluye la instalación de nuevo equipo, la supervisión, planificación *in situ* de las obras de construcción.

El autor Francisco García Prats, señala que este vacío existente en el modelo ha llevado a la suscripción de convenios de doble imposición como el de Estados Unidos, en el

¹⁴⁴ Francisco García Prats, *La figura del establecimiento permanente en el orden tributario mundial*. Op. cit., 1263

cual se toma como obras de construcción a “las instalaciones o plataformas o barcos de perforación utilizados para la exploración o explotación de recursos naturales, constituyendo establecimiento permanente solo si su duración excede de seis meses”.¹⁴⁵ Siendo esto contradictorio puesto que la exploración y explotación de recursos naturales forma parte de la lista positiva de lo que el Modelo de Convenio entiende por establecimiento permanente.

En este sentido la jurisprudencia alemana ha desarrollado los conceptos de obras de construcción y montaje. El primero concebido como “todos aquellos trabajos realizados para la construcción por encima o por debajo de la superficie terrestre”; y el segundo, como el “ensamblaje o reconstrucción de unidades ya preparadas, no meros arreglos o reparaciones. Así, han sido consideradas como establecimiento permanente para la legislación alemana, la demolición de un edificio o la instalación de ventanas y puertas en una construcción nueva.”¹⁴⁶

Por tanto, para la configuración de este tipo de establecimiento permanente será preciso que la obra se encuentre fija en un Estado parte y además durante el tiempo señalado en el convenio, el que según el modelo será de doce meses, pudiendo las partes negociar dicho tiempo de acuerdo a las legislaciones internas de cada uno.

La fijación del período mínimo ha tendido a reducirse a fin de acoplarse a las pretensiones tributarias de los Estados a nivel internacional. De esta manera, si bien el MCOCDE mantiene el período de 12 meses como regla general, a través de los CDI se maneja una exigencia temporal menor.

El autor César Montaña, haciendo un análisis de derecho comparado señala el caso de los convenios de doble imposición firmados por el Ecuador con estados como Canadá, los Estados Unidos Mexicanos, España, Francia, Alemania, en los cuales la duración de la obra varía entre seis y doce meses, y, por otro lado el Modelo del Convenio de la ONU establece solamente un período de tiempo mayor a tres meses, aunque el comentario a dicho modelo señale que este período podrá modificarse mediante acuerdos bilaterales.

¹⁴⁵ *Íbidem*.

¹⁴⁶ Véase. ELVIRA D., El Establecimiento Permanente, Obras de Construcción y Montaje, pag. 330.

“... while the OECD Model Convention provides that a site or project is a permanent establishment only if it lasts more than twelve months the United Nations Model Convention reduces the minimum duration to six months. In special cases, this six month period could be reduced in bilateral negotiations to not less than three months”.¹⁴⁷

Tal como se había indicado con anterioridad, el modelo de la ONU, señala solamente un período de seis meses frente a la exigencia de doce meses planteados por el MCOCDE, entendiéndose que el primero busca proteger en mayor medida los intereses de los Estados en vías de desarrollo.

Por último se deja claro que el cómputo del plazo se dará con el inicio de las actividades, dentro de los cuales no se tomarán en cuentas las actividades preparatorias, pero en caso de interrupciones, principalmente por cambios climáticos, o cualquier otra circunstancia, deberá considerarse lo señalado por Bettinger Barrios, puesto que *“el hecho de que la fuerza de trabajo no esté presente doce meses en un solo sitio no es relevante, así las diversas actividades desarrolladas en cada lugar son parte de un solo proyecto, y este debe ser tenido como establecimiento permanente si, en sumatoria, dura más de ese lapso”*.¹⁴⁸ En cambio, para Alfredo García P., el inicio de las actividades *“también deben comprender las actividades auxiliares del mismo”*.¹⁴⁹

Acertadamente señala el autor García Prats, al indicar que si uno de los elementos fundamentales para identificar a este tipo especial de establecimiento permanente será la fijación del plazo temporal, entonces *“deben precisarse los criterio que establezcan el cómputo de este plazo, concretando el inicio y final de las actividades, así como las medidas que eviten la utilización abusiva y fraudulenta de este criterio temporal que eludan la tributación en el país donde se desarrolla la actividad”*.¹⁵⁰

¹⁴⁷ Montañó Galarza, C. (2004). Derecho Tributario Internacional. El Establecimiento Permanente. Análisis Jurídico-tributario internacional en las legislaciones de los Estados miembros de la Comunidad Andina y en el Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Bogotá-Colombia: Editorial TEMIS S.A.- p. 56

¹⁴⁸ *Íbidem.*, p. 57

¹⁴⁹ García Prats., *Op.Cit.*, p. 180

¹⁵⁰ *Íbidem.*

Si la característica básica para la configuración del establecimiento permanente será la duración en el tiempo de las obras o montajes, es preciso además que se defina cuando éstas concluirán. Los comentarios al MCOCDE no se han pronunciado respecto a cuando finaliza el plazo. Para autores como VOGEL el cómputo termina con los mismos criterios que el inicio, incluyendo los trabajos de comprobación.¹⁵¹

3.6. El agente independiente o dependiente como establecimiento permanente.

La potestad tributaria de los estados, en el estudio que nos ocupa, grava el rendimiento de las actividades económicas, por medio del establecimiento permanente. Así una de las formas especiales de esta institución lo constituye el denominado agente dependiente, en el que sin configurarse los elementos contenidos en la cláusula general como son el mantener un lugar fijo de negocios, éste puede hacerlo a través de una persona que represente a la empresa, contando con las facultades suficientes para ejercer la actividad comercial de dicho negocio en sentido amplio y de forma permanente o habitual.

El Modelo de Convenio de la OCDE describe las características básicas en función de las cuales actuará este agente dependiente, describiéndolo como aquel que “*actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculden para concluir contratos en nombre de la empresa*” (Art. 5 numeral 5 MCOCDE). La doctrina reconoce que autores como Skaar, R. Tremblay, y otros, la cláusula de la agencia debe ser considerado como una “*representación comercial*”.¹⁵²

Con relación a la cláusula general, los comentarios al MCOCDE señalan claramente que no es necesario un lugar fijo de negocios para que se considere que existe establecimiento permanente de acuerdo a la cláusula de la agencia.

Por lo tanto, su principal elemento constitutivo es el elemento personal: esto es la actuación de una persona en un territorio determinado, que realiza actividades comerciales propias del giro del negocio en representación de una empresa no residente.

¹⁵¹ David Elvira., *Op. Cit.*, p. 335

¹⁵² García Prats., *Op. Cit.*, p. 184

Para esto, la actuación del agente estará investida de representación directa e inmediata. La doctrina ha mantenido que por este tipo de representación, la persona contrata a nombre del principal quedando éste último vinculado con el tercero. Serán actividades principales, quedando excluidos de la constitución de establecimiento permanente “los casos en los que el poder de vinculación del representante se refiera a actividades preparatorias o auxiliares”.¹⁵³

Por tanto son dos las características de este elemento subjetivo: la primera, capacidad civil para contratar en nombre de otra persona, según el significado del derecho civil, y la segunda, la utilización habitual de este poder.

Luego, un agente independiente es quien no depende de la empresa, ni en el ámbito legal ni en el económico. A esto nos referimos cuando la empresa actúa por medio de un corredor, comisionista general o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente y que actúa en su nombre propio, quedando vinculado con el tercero, siempre que éstos actúen en el marco ordinario de su actividad, tal como señala el Art. 5 numeral 6 del Modelo de Convenio de la OCDE. Heribert Bettinger Barrios, citado por García Prats, señala que también es independiente cuando no actuando en el marco ordinario de sus actividades, se ubica en uno de estos supuestos¹⁵⁴:

- a) Tenga existencia de bienes o mercancías con las que efectúe entregas por cuenta del residente extranjero.
- b) Asuma riesgos por cuenta del residente en el extranjero
- c) Actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del residente en el extranjero.
- d) Ejercer actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero, y no a sus propias actividades
- e) Perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades, y
- f) Efectúe operaciones para el residente en el extranjero, usando precios o montos de contraprestación distintos de lo que hubieren usado partes no relacionadas en operaciones comparables.

¹⁵³ *Íbidem*, p. 189

¹⁵⁴ César Montaña, *Op. Cit.* P. 68

Sin embargo, un agente comercial independiente que habitualmente ejerza facultades de comercio para un único empresario podrá constituir establecimiento permanente. Por tanto la relación entre empresario y agente deberá ser analizado en cada caso particular para saber si existe o no la configuración de establecimiento permanente.

Los convenios de doble imposición hacen referencia a que se considerará como establecimiento permanente a los agentes dependientes, cuyas características están en seguir las instrucciones del empresario y por tanto forman parte de la estructura de la propia empresa, siendo un elemento subjetivo en la constitución del establecimiento permanente, por lo tanto las rentas obtenidas por el agente dependiente serán consideradas de la misma forma como lo son las logradas por un lugar fijo de negocios.

Desde este punto de vista el autor David Elvira Benito, considera que deberán identificarse dos elementos, para la constitución del agente como establecimiento permanente, y son: 1. Que el agente puede ser una persona física o una persona jurídica, y, 2. No se requiere que el agente disponga o realice su actividad en un lugar fijo de negocios.¹⁵⁵

Siguiendo el estudio de este mismo autor, los requisitos de los agentes dependientes se clasifican en: subjetivos, esto es que inciden en la relación entre el agente y la casa central; y, objetivos, que constituyen los rasgos propios del agente en sí mismo.

En el primer caso, existe una relación contractual entre el agente y el empresario, un acuerdo de voluntades entre dos entes con personalidad jurídica propia, a través del cual el segundo otorga los poderes y facultades necesarias para que en su nombre, el agente pueda concluir contratos. Los comentarios al MCOCDE, refiriéndose al Art. 5 señalan que si una persona negocia con tercera partes en nombre de su empresario principal todas las condiciones de un contrato, aunque éste sea firmado por otra persona, tal agente será constitutivo de establecimiento permanente. Por lo tanto no se exige que tenga la facultad de contratar sino será suficiente que pueda negociar para que se considere como establecimiento permanente. Además, tal como se había indicado en el artículo precedente, el agente dependiente será establecimiento permanente, luego, se

¹⁵⁵ David Elvira. *Op. Cit.*, p. 360

podrá vislumbrar claramente tal dependencia en función de un nexo jurídico y uno económico. Habrá dependencia jurídica cuando exista una vinculación entre el agente y las instrucciones dadas por el empresario. Otras formas de demostrar este tipo de dependencia, y que ha sido considerada tradicionalmente, es que el agente será independiente si asume el riesgo y ventura de la operación, toda vez que la naturaleza jurídica de la agencia es el de actuar a nombre y por cuenta de un tercero. Por otra parte, la dependencia económica será medible en función de la cartera de clientes del agente, en cuyo caso si el agente tiene por cliente únicamente a un empresario, éste tendrá una posición fuerte frente al agente que denote un vínculo económico de dependencia.

En el segundo, respecto a los elementos objetivos, nos referimos a la característica de fijeza de la actividad del agente, quien al no precisar de un local o lugar de negocios se somete al criterio del Estado donde realiza la actividad de representación. Por ello, se cumplirán todos los requisitos, existencia de relación contractual, facultad para contratar, dependencia, habitualidad, salvo la fijeza, entendida como vinculación de las actividades del agente a un territorio determinado de un poder tributario. Por último, a diferencia de los requisitos exigidos para la configuración de establecimiento permanente, respecto a que fueran permanentes, en el caso del agente es preciso que sus actividades se realicen de modo habitual, es decir con regularidad¹⁵⁶.

Es importante citar además que tanto el agente cuanto el empresario pueden ser personas naturales o jurídicas. Por tanto, de existir el caso de una empresa residente que esté controlada por otra no residente, como puede ser el vínculo entre matriz y filial, esta relación no constituye por sí mismo establecimiento permanente a no ser que la que se encuentra en el Estado de la fuente, la filial, este facultado para realizar y celebrar contratos a nombre y por cuenta de su matriz, convirtiéndose en un agente dependiente, y por tanto en establecimiento permanente.

Acorde a los mercados globales existentes, es factible que un grupo de sociedades disponga de un representante para todas o varias de ellas, ubicadas todas en diferentes Estados. Para la mayor comprensión de este asunto, citamos el ejemplo de Taisei, caso

¹⁵⁶ David Elvira, *Op. Cit.* P. 381

en el que se pronunció la *US Tax Court*, por el cual, una sociedad americana *Fortress*, que actuaba con poder de concluir contratos otorgados por un grupo de compañías japonesas. La *US Tax Court* determinó que el hecho de que un representante realice actividades para varias empresas carece de una dependencia económica, por lo tanto considera al supuesto como un agente independiente sin establecimiento permanente.¹⁵⁷

De lo expuesto podemos concluir que la doctrina diferencia al establecimiento permanente material, del establecimiento permanente personal, este último en cuyo caso, aún estando ausente los requisitos básicos del primero, puede configurarse como tal, en los casos del agente dependiente, el agente independiente y las sociedades vinculadas. En el primer caso, el agente dependiente tendrá como característica principal el concluir *contratos de manera habitual con el sujeto no residente donde, aun cuando sin actuar en nombre del mandante, el agente puede vincularlo por los contratos que este concluya con terceros (...)* También un agente independiente, un mediador o un comisionista general pueden constituir un establecimiento permanente cuando la empresa no residente ejerza su actividad en el territorio del Estado por su intermedio, siempre que éste actúe fuera del ámbito de su actividad normal u ordinaria.¹⁵⁸ Finalmente, nos hemos referido a empresas que formando parte de un mismo grupo empresarial no constituyen *per se* establecimiento permanente de otras empresas del mismo grupo, salvo que se verificasen la existencia de los presupuestos legales analizados para su configuración.¹⁵⁹

¹⁵⁷ Véase ELVIRA BENITO D., *El Establecimiento Permanente.*, p. 386.

¹⁵⁸ Víctor Uckmar, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Temis, Bogotá, 2010., p. 109.

¹⁵⁹ *Ibidem.*, p. 111. El autor propone el ejemplo en donde una sociedad residente genere costos y lleve a cabo actividades extrañas a su objeto societario para facilitar las actividades de una sociedad extranjera. Advierte el autor, que esta situación fue afrontada por la Corte de Casación Italiana en la sentencia conocida como *Philip Morris*, donde se tuvo por configurado el establecimiento permanente por medio de una sociedad residente perteneciente a dicho grupo.

El caso citado es el siguiente: La sociedad residente prestaba sus instalaciones y medios a las sociedades no residentes del grupo y si bien no contaba con un poder formal de representación, sus representantes sí participaban en acuerdos previos contractuales a nombre y por cuenta de las demás sociedades del grupo y prestaban actividades de control y coordinación respecto de la ejecución de obligaciones contractuales, por parte de las contrapartes de las empresas asociadas no residentes.

La Corte de Casación sostuvo que incluso en ausencia de poderes formales, la participación en acuerdos previos por cuenta de las empresas no residentes constituyen ejercicio del poder contractual de un agente dependiente.

De lo anotado se advierte que las empresas internacionales ejercen sus actividades de manera frecuente en el extranjero a través de representantes, aunque no disponga de instalaciones fijas, por lo que se ha conferido a estas personas la calidad de establecimientos permanentes para fundamentar la tributación de las rentas producidas en un determinado territorio.

3.7. El establecimiento permanente frente al derecho mercantil

Es importante considerar que el concepto y alcance del establecimiento permanente se encuentra estrechamente ligada a instituciones propias del derecho mercantil como son el concepto de empresa, el agente que actúa por su propia cuenta o a cuenta de otros y lo referente a las sucursales y matrices y su naturaleza jurídica.

Las legislaciones, así como del articulado del MCOCDE, hacen referencia al concepto de empresa¹⁶⁰, sin definirla específicamente, siendo precisamente ésta la intención de los Estados, tal como se desprende de los propios comentarios al Modelo. El artículo 3.1.c) refiere que el término “empresa” se aplica a la explotación de cualquier negocio.

La doctrina analiza el concepto de empresa desde dos perspectivas: como forma societaria, y aquellas empresas cuyos beneficios empresariales no son calificadas como empresariales para efectos de gravamen en los Convenios de Doble Imposición, como es el caso de las rentas provenientes de empresas dedicadas a la navegación o al negocio inmobiliario. Respecto al primero, la empresa puede contemplar a los empresarios individuales, como personas físicas, tanto a las personas jurídicas que no necesariamente requieren de una forma societaria. Para el modelo de convenio de la

Esta posición ha sido fuertemente criticada por la doctrina, y posterior a su emisión, en el año 2005, el comentario de la OCDE fue modificado reforzando la posición de que aún dentro de los grupos multinacionales el establecimiento permanente debe ser verificado respecto de cada una de las sociedades no residentes y que la mera participación en acuerdos previos no es suficiente para configurar un establecimiento permanente personal. Así mismo, no puede considerarse que exista un establecimiento permanente cuando la sociedad controlada no opera por cuenta de la casa matriz sino que simplemente presta algunos servicios incluidos en el ámbito de su actividad de empresa a favor de otras sociedades, utilizando su personal y recursos propios.

¹⁶⁰ El Art. 5 del MCOCDE: lugar de negocios a través del que una empresa realiza parte de su actividad. El subrayado es nuestro.

OCDE, “sociedad” es cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos.

Por lo tanto, la perspectiva de esta definición en los convenios tiene sentido solamente en el alcance de éste para efectos impositivos, dejando la definición de empresa para las legislaciones internas de los estados parte¹⁶¹. Esta remisión de los convenios a la normativa interna ha sido fuertemente criticada por la doctrina, toda vez que la contraposición de intereses estatales para definir lo que ha de entenderse por empresa o que entidades podrían ser excluidas de ésta, conduciría a tergiversar el alcance del establecimiento permanente y su debida aplicación¹⁶².

La legislación ecuatoriana, para efectos tributarios, señala los casos en los que se entenderá existe sociedad, dejando la conceptualización de la misma para el derecho societario. Así, el Art. 98 de la Codificación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, señala que el término sociedad comprende:

- a. Personas jurídicas
- b. Sociedad de hecho
- c. El fideicomiso mercantil
- d. Los patrimonios independientes o autónomos con o sin personería jurídica. En este caso se establece como salvedad aquellos constituidos por Instituciones del Estado, cuando ellas mismo sean beneficiarias de estos patrimonios
- e. El consorcio de empresas
- f. La compañía tenedora de acciones que consolide sus estados financieros con sus subsidiarias o afiliadas
- g. El fondo de inversión, que al igual que el señalado en el literal d) requiere constituirse como un patrimonio independiente de los de sus miembros o una unidad económica, sin interesar si tiene personería jurídica.

¹⁶¹ El Comentario al artículo 3 MCOCDE apartado 4 dice: “La cuestión de determinar si una actividad se ejerce en el marco de una empresa o si ella misma constituye la empresa se ha resuelto siempre conforme a las disposiciones de la legislación interna de los Estados Contratantes...”

¹⁶² Este criterio es sostenido, entre otros por el autor David Elvira Benito. Véase: El Establecimiento Permanente. Editorial Tirant lo Blanch. Pag. 188 y 189

Y por último ha de ser preciso conocer que se entenderá por beneficios empresariales, señalado en el Modelo de Convenio de la OCDE sin definirlo. El comentario de dicho Modelo en el apartado 31 dice:

Aunque no se haya juzgado necesario definir el término “beneficios” en el Convenio, debe entenderse, sin embargo, que el término empleado en este y otros artículos del Convenio tienen un sentido amplio y comprende todas las rentas obtenidas en la explotación de una empresa.

Para David Elvira, las rentas empresariales son aquellas obtenidas por una empresa en estado distinto al de residencia que no se puedan calificar como alguna de las rentas señaladas en el Modelo, haciendo referencia a los cánones, dividendos, intereses, rentas inmobiliarias o ganancias de capital, y a las que por lo tanto se aplicará el establecimiento permanente.¹⁶³

Sobre la agencia, el Profesor español Felipe Palau Ramírez, define al Contrato de Agencia, dentro del derecho mercantil, como aquel en el que

Una persona natural o jurídica, denominada agente, se obliga frente a otra de manera continuada o estable a cambio de una remuneración, a promover actos u operaciones de comercio por cuenta ajena, o de promoverlos y concluirlos por cuenta y en nombre ajenos, como intermediario independiente, sin asumir, salvo pacto en contrario, el riesgo y ventura de tales operaciones.¹⁶⁴

El agente en la figura del establecimiento permanente es un dependiente y no tiene relación con el contrato de agencia del derecho mercantil aunque por su situación se identifique con contratos regulados por el derecho civil o mercantil.

Finalmente, sobre las matrices, también denominadas por la doctrina como “casa central”¹⁶⁵, figuran como la “*persona jurídica que realiza a través de un lugar de*

¹⁶³ David Elvira, *op. cit.*

¹⁶⁴ Martínez Sanz, F., y otros (2000) Comentario a la Ley Sobre Contrato de Agencia. Madrid-España: Civitas Ediciones S.L., p. 35

¹⁶⁵ El autor David Elvira Benito en su obra El Establecimiento Permanente, señala que la expresión “casa central” tiene un alcance más claro frente al concepto de “sociedad matriz” debido a que el término matriz “introduce la idea de dos personas jurídicas distintas, madre e hija”. Además el término refleja lo utilizado en inglés y alemán *headoffice* y *Stammhaus*, respectivamente. La legislación española también hace referencia a la casa central.

negocios una actividad económica en un ámbito territorial vinculado a un poder tributario distinto de aquél en el que se halla localizada su sede central”¹⁶⁶. Por tanto, además de poseer personalidad jurídica propia, los actos realizados por los lugares de negocios, establecimientos permanentes tienen un efecto directo en su persona jurídica quedando obligado por ellos. Constituyen lugares de negocios que desde el punto de vista real serán las sucursales, fábricas, oficinas, y desde el punto de vista personal, estarán los agentes dependientes, cuya actuación vincula a la casa central, expresiones que constan como tal tanto en el Modelo de Convenio de la OCDE, cuanto en el de la ONU, ambos en el artículo 5.

Por lo tanto si el establecimiento permanente forma parte de un todo que es la casa central, el EP por si mismo carece de personalidad jurídica, sin que ésta afirmación sea absoluta, en relación con el matiz del agente dependiente, puesto que el agente ejerce las facultades otorgadas por la casa central, siendo vinculante sus obligaciones. Tal como es desarrollado en este trabajo, la actuación del agente dependiente, para constituirse en establecimiento permanente, deberá contar con el poder suficiente para contratar en nombre de la empresa. El agente por si mismo tienen personalidad jurídica y no la pierde por el hecho de constituir establecimiento permanente. Sin embargo, hay que dejar claro que el establecimiento permanente es parte de la casa central, y efectúa una serie de negocios con relevancia tributaria para ésta.

La discusión sobre la ausencia de personalidad jurídica del establecimiento permanente a llevado a autores a coincidir a ésta institución como aquellas consideradas sujeto pasivo al igual que las herencias yacentes, comunidad de bienes y demás entidades carentes de personalidad jurídica, tal como es analizado por el autor Sainz de Bujanda, en relación a la legislación española, por la cual las unidades económicas podrán recibir el tratamiento de sujeto pasivo en atención al principio de “realidad económica”, expresando que:

Es conveniente abandonar, en materia tributaria, lo que se denomina el “formalismo jurídico” para atenerse al principio de la “realidad económica” conforme la cual no será la apariencia jurídica la que decida acerca de la

¹⁶⁶ *Íbidem*, p. 51

configuración de los elementos del fenómeno impositivo, sino la sustancia económica que se oculta tras esa apariencia.¹⁶⁷

Sin embargo, no debemos apartarnos del espíritu de la norma, y de la correcta aplicación de ella, desprendida de su propio significado y de las interpretaciones contenidas en los comentarios a los Modelos de Convenio, por el cual, si bien el establecimiento permanente es independiente para realizar gestiones en la administración, sus acciones repercuten en la casa central y su patrimonio le pertenece a ésta. No podemos dejar de señalar las características del contrato de agencia consideradas dentro del derecho mercantil. De esta manera, el agente comercial realiza su actividad de intermediación en nombre y por cuenta ajena, siendo su actividad de modo habitual y continuado dentro de un período de tiempo, y existiendo una relación entre empresario y agente. Garrigues indica que este contrato se basa en la confianza mutua, siendo *intuite personae*.¹⁶⁸

¹⁶⁷ David Elvira, *Op.Cit.*, p.61

¹⁶⁸ *Íbidem.*, p. 350

CAPITULO IV

El establecimiento permanente frente al comercio electrónico.

Algunas definiciones.-

El concepto de establecimiento permanente en materia de comercio electrónico implica la desmaterialización de bienes y servicios, su solicitud, facturación y hasta entrega. Además invisibiliza a compradores y vendedores pudiendo encontrarse éstos en cualquier punto del planeta. Los conflictos para la fiscalidad ocurren principalmente por la dificultad en identificar las partes que intervienen en la transacción. Para Rubén Asorey

... la dificultad de identificar a las partes origina problemas importantes de residencia frente a las normas y facilita la presencia de direcciones comerciales de internet en jurisdicciones con beneficios impositivos, con prescindencia de la verdadera residencia de las partes.¹⁶⁹

La intención de definir al comercio electrónico radica en delimitar el Estado al que se encontrará sujeto el “prestador de la sociedad de la información” y reconocer la potestad tributaria del Estado de la fuente. Así, la OCDE considera al comercio electrónico como *las transacciones comerciales basadas en el procesamiento y transmisión digitalizada de información, que incluye textos, sonidos e imágenes, realizadas mediante los diversos sistemas de red.*¹⁷⁰

El *Treasury Paper* de Estados Unidos define al comercio electrónico como “... la habilidad para realizar transacciones entre dos o más partes, involucrando el intercambio de bienes o servicios, mediante la utilización de herramientas y técnicas electrónicas”.¹⁷¹

¹⁶⁹ Rubén O. Asorey, *El Impacto del Comercio Electrónico en los Principios Fiscales y en la Libertad del Comercio*, en Curso de Derecho Tributario Internacional de Víctor Uckmar, Tomo II, Temis, Bogotá, 2003, p. 536

¹⁷⁰ César Montaña Galarza, *Derecho Tributario Internacional, El Establecimiento Permanente*, Temis, Bogotá, 2004, p. 75

¹⁷¹ Rubén O. Asorey. *Op. Cit.*, p. 539

De esta manera, a través del comercio electrónico un no residente puede realizar transacciones comerciales con clientes en otros países sin necesidad de contar con un lugar fijo de negocios en dichos lugares, ni actuar a través de un intermediario u agente.

Como elemento común de las definiciones trabajadas por la doctrina y los organismos internacionales, encontramos que la mercantilización de bienes, productos o servicios se los realiza a través de una modalidad propia de comercialización con medios tecnológicos, entre ellos, la Internet. Ésta, ha sido definida por cuantos autores la han estudiado, pero que para fines de este trabajo, citamos la considerada por Mercedes Ribet y Juan Carlos Yemma, al afirmar que:

Internet es parte de una supercarretera de información, que además, incluye elementos físicos, tales como redes de telecomunicaciones, cables de TV y redes celulares. La internet no es una central de computadoras o una estructura organizativa, es una telaraña o red (*spider's web*), que permite conectarse del punto A al punto B. Los extremos de la internet web son las computadoras/terminales. La conexión de dos o más de estas computadoras / terminales, de modo tal que puedan compartir información y recursos, constituye un *network* o red informática. Así se fomra la internet (*interconnected network*) como resultante de la conexión de dos o más *networks*. Para que la información fluya por este medio se requiere una interacción entre el hardware (computadoras / terminales, cables, *routers*, *servers*, etc.) y el software que permite que la información sea transferida de una computadora a otra.¹⁷²

Siguiendo al mismo autor, el impacto del comercio electrónico en los negocios mercantiles implica un cambio de paradigma respecto del alcance de las definiciones de “productos, servicios y uso de intangibles”. Así, las *web pages* reemplazan a los catálogos de papel, los servicios son ofertados por las consultoras *on line* a sus clientes. Los corredores de bolsa y fondos de inversión poseen *web sites* en los que comercian sus títulos valores, y finalmente, la utilización del dinero electrónico permite en ciertos casos establecer la identidad del cliente.

¹⁷² Citado por Marco Albán Zambonino, *Problemas del derecho frente al comercio electrónico*, Corporación Editora Nacional, Quito, 2003, p. 53

Luego, el vertiginoso desarrollo de las actividades comerciales realizadas por este medio plantea para las administraciones tributarias, el desafío de implementar adecuados sistemas de imposición que minimicen la evasión impositiva internacional. De esta manera, regresamos al principio del establecimiento permanente, a través del cual la potestad tributaria del Estado de la fuente podrá gravar con el impuesto a la renta, aquellas actividades desarrolladas a través del comercio electrónico, realizados a través de un establecimiento permanente.

Tal como lo habíamos indicado, la superposición de potestades tributarias solamente encontrará una alternativa de viabilidad a través de la celebración de convenios bilaterales de doble imposición. No obstante, y sobre este tema, el autor Rubén O. Asorey, propone tres reglas al principio de la fuente que podrá aplicarse respecto a las ganancias provenientes de los servicios del comercio electrónico: a) el lugar en donde dichos servicios se provean; b) el lugar en donde los servicios se lleven a cabo; o c) el lugar en donde dichos servicios son utilizados.¹⁷³

Finalmente es importante destacar los avances sobre el concepto de comercio electrónico que ha sido incorporado en legislaciones como la Española y la de Portugal, en aplicación a la Directiva 2000/31/CE, del 8 de julio de 2000 del Parlamento Europeo y del Consejo relativa al tema. Sobre el asunto, se incorporó el concepto de comercio electrónico de manera amplia a los servicios de la Sociedad de Información que comprende aquellos prestados normalmente a título oneroso por vía electrónica, incluyendo los servicios no remunerados por sus servicios, cuando constituye una actividad económica para el prestador de servicios.

Por su parte la legislación ecuatoriana, en la Ley de Comercio Electrónico, Firmas Electrónicas y Mensajes de Datos, publicada en el Registro Oficial No. 557 de 17 de abril de 2002, define al comercio electrónico como *toda transacción comercial realizada en parte o en su totalidad, a través de redes electrónicas de información*.

El concepto del establecimiento permanente frente al comercio electrónico.

La definición de la figura del establecimiento permanente, conforme lo hemos advertido en este trabajo, está conformada por elementos objetivos, como el lugar fijo de negocios

¹⁷³ *Íbidem*, p. 555

y la naturaleza de las actividades que se desarrollan a través de él de forma permanente, y, elementos subjetivos como la potestad de realizar actividades propias del negocio a través de un intermediario debidamente acreditado para celebrar negocios en otro territorio.

Recordando el análisis realizado por el profesor García Prats, quien señala que *la definición del establecimiento permanente exige que el lugar de negocios sea fijo. Es uno de los elementos que permite caracterizar al lugar de negocios como un “situs” diferente –distinct situs-, hasta el punto de ser considerado como elemento crucial de la definición (...)*, y señala además que, *es necesaria una conjunción de ambos elementos, el de la fijeza del lugar de negocios y también el de permanencia durante un determinado período de tiempo (...).*¹⁷⁴

La característica de la fijeza, ya sea en su alcance temporal o espacial, es el elemento que mayor conflicto genera al momento de referirnos al establecimiento permanente frente al comercio electrónico, pues un sitio de internet no responde a un criterio de localización física. Sobre este asunto Vicente Oscar Díaz advierte que el Departamento de Tesoro de los Estados Unidos *hace vincular la procedencia a cerca de la existencia de un establecimiento permanente en el territorio de los Estados Unidos a que exista suficiente presencia física, con lo cual deja de considerar como relevante si una entidad realiza o no negocios o actividades comerciales.*¹⁷⁵

Respecto de la característica de fijeza, advertimos que no existe consenso en las legislaciones. Un claro ejemplo lo encontramos en España y Portugal, los que no consideran la presencia física como un elemento fundamental en la construcción del establecimiento permanente en el contexto del comercio electrónico, aunque considerarán que para que un sitio web sea tratado como establecimiento permanente, deberá fundamentarse no sólo en la permanencia física continuada, sino además realizar sus actividades de forma regular, continuada y estable.

Siguiendo al autor Vicente Oscar Díaz, éste considera que debemos remitirnos al concepto desarrollado por la doctrina como el “establecimiento permanente virtual”,

¹⁷⁴¹⁷⁴ Marco Albán Zambonino, *Problemas del derecho tributario frente al comercio electrónico*, Corporación Editora Nacional, Quito, 2003, p. 55

¹⁷⁵ Véase cita de Marco Albán Zambonino, *Op. Cit.*, p, 56

*que es un cambio de adaptación del concepto clásico para la definición de la fuente de la imposición en el cibercomercio. (...) El cambio consiste en que para la definición del mismo no se requiere una plaza fija de negocios, sino una conexión de los negocios en país de la fuente, suficientemente cerrada, efectiva y racional.*¹⁷⁶ Esto en razón de que la tecnología permite la realización de intercambios comerciales sin la presencia de un lugar fijo o de un establecimiento permanente situado en el Estado de la fuente. Estas transacciones contienen elementos característicos de negocios jurídicos. De allí que, *se viene insinuando una tendencia en los países importadores de tecnología y servicios en examinar las operaciones electrónicas bajo estándares que permiten clasificar estas operaciones en función de elementos meramente incidentales a fin de generar jurisdicción en la fuente.*¹⁷⁷

El comercio electrónico, por sus particularidades, conlleva dificultades en la determinación del lugar de producción de la renta y en establecer cuando nos encontramos ante un lugar fijo de negocios, debiendo analizar si un sitio web, o un servidor constituyen como tal establecimientos permanentes y aquellos casos en los cuales, a pesar de tener características propias del EP, éste no se constituye como tal.

a) El sitio Web

Un sitio web ha sido definido en los Comentarios al MCOCDE como una combinación de *software* e información electrónica. De forma general se ha aceptado que el sitio web no constituye por sí solo establecimiento permanente en razón de que es un conjunto de órdenes informáticas (*software*) y datos electrónicos, que lo convierten en una propiedad intangible. La OCDE, así como la doctrina, consideran que un sitio web no puede constituirse en establecimiento permanente de la sociedad extranjera en el país de residencia del cliente, principalmente por su característica de intangibilidad, prescindiendo de uno de los principales elementos de constitución del EP, como lo es el lugar fijo de negocios.

Es verdad que, a través del sitio web - alojado en el servidor- se concluyen contratos a nombre de las empresas; pero también es cierto que dichos contratos los

¹⁷⁶ *Op. Cit.*, p. 56

¹⁷⁷ Rubén O. Asorey, XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tomo II, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Argentina, 2006, p. 24

concluye la persona que actúa a través del sitio web, y no pueden ser vistos como contratos concluidos por el servidor –que no es persona sino cosa- ni, por la persona que lo maneja (proveedor de servicios)¹⁷⁸.

b) El servidor

El servidor, entendido como aquel lugar en el cual el sitio web está ubicado y a través del cual se puede acceder a él, está contenido en una maquinaria, generalmente ubicada físicamente en un sitio determinado. Es decir, es el lugar en donde se almacenan las páginas web, funcionando a modo de albergue, a través de un equipo físico (hardware). Luego, cumple uno de los requisitos objetivos básicos para la configuración de un establecimiento permanente, esto es la relación de fijeza y permanencia.

La OCDE considera que para que un servidor sea considerado establecimiento permanente, la empresa no residente deberá ser propietaria del servidor en donde se encuentra alojado su sitio web, a través del cual realiza todo o parte de su actividad empresarial.

Otros autores consideran que *un server puede considerarse una máquina automática que, con su instalación y por medio del oferente, planea comportamientos comerciales, es decir, la entrega de servicios digitales a favor de su empresa. Por ello el concepto de server puede fundar el establecimiento permanente bajo determinadas condiciones*¹⁷⁹.

Hay otros quienes critican la consideración del servidor como establecimiento permanente, aduciendo que se trata de un mero soporte técnico de software y datos, sin que pueda realizar por sí mismo una verdadera actividad empresarial; y que su conexión espacial puede ser débil frente a la determinación de la potestad tributaria, pues podrá con gran facilidad ser ubicado en lugares convenientes para evadir al fisco.

¹⁷⁸ Federico María Giuliani, *Técnicas de Comercio electrónico y nociones de organización estable*, en Víctor Uckmar, *Impuestos sobre el comercio internacional*, Editorial Ábaco de Rodolfo de Palma, Buenos Aires, 2003, p. 893

¹⁷⁹ Autores como Norberto Campagnale, Silvia Catinot y Alfredo Perrondo, citados por Marco Albán Zambonino, *Op. Cit.*, 62.

De todas maneras, el criterio generalmente aceptado y el analizado por la OCDE considerado un referente primordial en la celebración de convenios de doble imposición, el servidor, para ser considerado establecimiento permanente deberá llevar a cabo operaciones fundamentales o centrales de una empresa, y deberá estar localizado en un lugar fijo por un tiempo determinado para que pueda cumplir con el requisito de fijeza.

Debe advertirse que el concepto de establecimiento permanente está regulado con diferentes matices en cada una de las legislaciones internas. Así señalamos el caso de Alemania, en la que se considera de manera bastante amplia a esta institución, incluyendo al alcance del concepto a cualquier lugar de negocios o equipamiento que cumpla con el propósito de actividad de una empresa. Por lo tanto, la legislación Alemana considera a una máquina expendedora así como a una infraestructura de cables como establecimiento permanente. Para el efecto, citamos una resolución dictada por el Tribunal Fiscal de Alemania, en septiembre de 2001, en el cual se analizó el caso de una empresa alemana que alquilaba el espacio de un servidor instalado en Suiza. A través de este equipamiento, proporcionaba un servicio de videotexto interactivo, mediante el cual se brindaba información a clientes suizos. Dos características importantes son que los contenidos de los videotextos eran provistos por una empresa vinculada con la propietaria del equipo y que se operaba automáticamente, es decir sin la presencia de capital humano. El Tribunal hizo las siguientes consideraciones tomando como fundamento los comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE, los cuales fueron citados en la resolución:

- El “*server*” constituía un lugar fijo de negocios a través del cual la empresa desarrollaba su actividad.
- No es indispensable la existencia de personal afectado a las operaciones ya que el *server* operaba automáticamente.
- El Tribunal analizó si las actividades podían ser consideradas como de carácter auxiliar o preparatorio, concluyendo que la actividad desarrollada por el *server* constituía el negocio principal de la empresa.¹⁸⁰

¹⁸⁰ Pablo Campagnale, *El concepto del establecimiento permanente ante el fenómeno de la deslocalización de las operaciones*, en *Tributación de los Negocios efectuados por medios electrónicos*, de Rubén O. Asorey, Buenos Aires, 2005, p. 134

Contrario a la postura alemana, la jurisprudencia de Estados Unidos de Norteamérica, vincula la existencia del establecimiento permanente a la presencia física. Así en el caso *Piedras Negras Broadcasting Co. vs Commissioner*, se consideró que una emisora de radio radicada en México, destinada en un 90% a radio oyentes americanos no constituía establecimiento permanente por no contar con la suficiente presencia física como para someterla a su tributación.¹⁸¹

c) Casos en los que no se considerará la figura del establecimiento permanente.

- **Actividades preparatorias o auxiliares:**

Tal como hemos señalado, los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, establece algunos ejemplos de actividades que, realizadas a través del comercio electrónico, específicamente por medio de un sitio web, son consideradas preparatorias o auxiliares, tales como las relacionadas con publicidad, suministro de información y conexión a través de *links* o enlaces. Las actividades auxiliares o preparatorias forman parte de la lista de exclusiones del concepto base de establecimiento permanente, contenido en el artículo 5 del MCOCDE. No obstante, éstas, cuando formen parte esencial de la actividad de la empresa; y si el equipo a través del cual realizan la actividad constituye un lugar fijo de negocios para la empresa, nos encontraríamos frente a un establecimiento permanente.

A fin de determinar la naturaleza preparatoria o auxiliar de las actividades, ha de estudiarse cada caso en concreto. Así, el MCOCDE señala algunos ejemplos que permiten ilustrar esta situación. El primero relativo a la explotación de los servidores que puede realizar un proveedor de servicios de internet (PSI) – Internet Service Provider-, con el objeto de hospedar cibernets u otras aplicaciones de otras empresas. Esta explotación se refiere a proporcionar a sus clientes servicios, constituyendo una parte esencial de su actividad comercial, la que no puede considerársela como preparatoria o auxiliar. Otro ejemplo es aquella empresa que presta servicios de manejo de servidor que hospeda un cibernets que solo presta publicidad, presentación de catálogos de productos o

¹⁸¹ *Íbidem*

informáticos a sus clientes, en cuyo caso no existirá establecimiento permanente. Por el contrario, si dentro de las actividades relativas a la venta, se efectúa firma de contratos, proceso de pago y entrega de productos a través del equipo instalado en un lugar fijo, tales actividades no podrán ser consideradas como preparatorias o auxiliares.

El modelo de la OCDE considera además que un *smart server* (a través del cual un *webtailer* vende bienes o servicios digitalizados) muy probablemente será considerado como establecimiento local, en razón de las facultades para la conclusión de contratos con el cliente, procesamiento de pago y entrega de productos, estos últimos entregados automáticamente a través del equipamiento allí existente¹⁸².

- Otro planteamiento surge respecto de considerar a un Proveedor de Servicios de Internet como establecimiento permanente, a través de la figura de agencia. Si bien el PSI hospeda cibernets de otras empresas bajo su propio servidor, no se los podrá considerar agentes de dichas empresas, en razón de que éstos carecen de autoridad para establecer contratos, o firmarlos y se limitan a permitir el acceso a la Internet. No existe dependencia jurídica, el PSI no recibe instrucciones de la empresa, y de hecho en la mayoría de los casos acumula varias empresas en su servidor. Además, el cibernets a través del cual la empresa lleva a cabo su negocio no es una “persona” tal como lo define el Modelo de Convenio, por lo que no podrá ser considerado un establecimiento permanente. Así lo ha señalado el apartado 42.10 de los Comentarios al Artículo 5 del MCOCDE, haciéndose un triple orden de observaciones: a) el PSI no tiene poder de concluir contratos “en nombre de la” empresa extranjera; b) el PSI es independiente; y c) el sitio web no es una “persona”.

Legislaciones como la perteneciente a Estados Unidos de Norteamérica, considera como “agente” al PSI si desarrolla actividades calificadas como “*U.S. trade or business*”, y por tanto lo determina como establecimiento permanente.

Los análisis realizados por grupos expertos del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, respecto del establecimiento permanente frente al comercio electrónico,

¹⁸² Alberto Xavier, *Derecho Tributario Internacional*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2005, p. 343

procuran acoplar a la regla general los matices del comercio en línea, debiendo mantenerse para su configuración el contar con un lugar fijo por un tiempo determinado, disponer de un servidor y operarlo directamente, y no realizar actividades consideradas preparatorias o auxiliares. De esta manera, han llegado a las siguientes conclusiones generales:¹⁸³

- La mayor parte del grupo de asesoría técnica consideró que un *website* no constituye establecimiento permanente debido a la ausencia de una presencia física.
- Sobre los *Web Site Hosting Arrangements*, se concluyó que en la mayoría de casos no existirá establecimiento permanente dado que el usuario no posee presencia física y servidor no está a su disposición.
- Respecto a los *servers* podrán constituirse en establecimientos permanentes si se localizan en un lugar fijo de negocios o si el servidor desarrolla actividades que van más allá de las preparatorias o auxiliares.
- Consideran que el factor humano no resulta necesario a los efectos de la conformación del establecimiento permanente por lo que un equipo automatizado podría asumir tal carácter.
- Podrá afirmarse que un servidor no será un establecimiento permanente si: a) no existe equipo en un lugar fijo por un tiempo determinado, y b) la actividad desarrollada mediante el equipo es meramente preparatoria o auxiliar.

El comercio electrónico en la OCDE.-

La problemática del comercio electrónico frente al concepto del establecimiento permanente ha sido analizado por las autoridades tributarias y los organismos internacionales encargadas del tema de fiscalidad. De esta manera, la OCDE ha optado por mantener el concepto de establecimiento permanente, sin realizar adaptaciones al nuevo entorno tecnológico, sino que añadió a partir del año 2003, nuevos párrafos a los Comentarios del Artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE, teniendo en cuenta las siguientes conclusiones¹⁸⁴:

¹⁸³ Rubén O. Asorey. *Op.Cit.*, 553

¹⁸⁴ Comentarios 42.2, 42.3, 42.4, 42.6 y 42.7 del Modelo de Convenio de la OCDE, actualizado a 2010.

1. Un cbersitio, definido como una combinación de aplicaciones informáticas – software- y datos electrónicos no constituye por sí mismo un bien intangible, de manera que al no tener una localización que constituya un “lugar de negocio”, no se configura por sí solo como establecimiento permanente.
2. Respecto al servidor –que almacena el cbersitio y mediante el cual se accede a él- es parte de una ubicación física y su localización podría constituir un lugar fijo de negocios. No obstante, deberá analizarse cada caso, puesto que la empresa operadora del servidor, es de manera general, diferente a la empresa que desarrolla la actividad mercantil, de manera que el servidor y su localización no están a disposición de la empresa, únicamente proveen el hospede del cbersitio. Sin embargo, si la misma empresa que desempeña su negocio a través de un cbersitio y dispone de un servidor (teniendo su propiedad o alquilándolo), donde almacena y desde donde utiliza el cbersitio, el lugar donde se ubica el servidor podría constituir un establecimiento permanente de la empresa, si se cumplen con los demás requisitos del precepto.
3. Para que el servidor se constituya en un lugar fijo de negocios, habrá de estar ubicado en un lugar durante un período de tiempo lo suficientemente amplio como para considerarse fijo.
4. El modelo no considera prescindible la presencia de personal para el desarrollo de las actividades de la empresa o negocio, cuando esta no sea necesario, bastando para los mismos efectos, la existencia de un lugar fijo de negocios.
5. Se considerará la configuración del establecimiento permanente cuando exista la presencia de un equipo (hardware) en el Estado de la fuente.
6. No se considerará la existencia de establecimiento permanente cuando las operaciones realizadas por medio de comercio electrónico, sean de naturaleza preparatoria o auxiliar. Se consideran ejemplos de este tipo de actividades: a) sitios web que proporcionan un enlace de comunicación; b) las que se utilizan para hacer publicidad de las mercancías y servicios; c) las que tienen por fin transmitir información a través de un “servidor – espejo”; d) aquellas que recogen datos de mercado para las empresas; o e) aquellas que ofrecen información. Si estas actividades constituyen en sí mismas una parte esencial de la actividad mercantil de la empresa en su conjunto existirá un establecimiento permanente.

El profesor Michael McIntyre considera que la OCDE debería incorporar el concepto de oficina virtual para someter a imposición a ciertos sitios web, considerándola como un lugar fijo de negocios, pues éste tiene la posibilidad de ser visitado por un cliente en cualquier momento, y contando con una presencia económica permanente. De esta manera, las funciones reales prevalecerían sobre la forma de las transacciones.¹⁸⁵

La OCDE toma como premisa que el ejercicio del comercio electrónico presupone la existencia de dos elementos: uno material o *hardware* y otro inmaterial o *software*. Es así como ha separado conceptualmente al servidor de una página web, puesto que el primero, de cumplir con los demás requisitos, podrá constituirse en un establecimiento permanente al estar constituido por equipos informáticos (*hardware*) situados en un lugar fijo, mientras que en el segundo predomina su carácter de absolutamente intangible por tratarse de un *software* y *bases de datos*.

Finalmente, el concepto de establecimiento permanente, viene desarrollándose a través de los modelos de convenio y sus comentarios, usado en los tratados y convenios desde épocas muy anteriores al auge de las operaciones comerciales a través del comercio electrónico. No obstante, la figura del establecimiento permanente ha logrado mantener cierta uniformidad, objetivo principal del modelo de Convenio, por lo que advertimos que el Comité Fiscal de la OCDE se muestra reacio a modificar su concepto.

La importancia del estudio del establecimiento permanente frente al comercio electrónico debe ser considerada por las legislaciones internas de cada Estado contratante a fin de evitar el traslado de la residencia corporativa hacia paraísos fiscales o zonas de baja tributación.

A través de este capítulo se ha pretendido plantear una idea general del establecimiento permanente frente al comercio electrónico, a la luz de Modelo de Convenio de la OCDE, considerado un instrumento referente en la celebración de convenios de doble imposición suscritos por el Ecuador.

¹⁸⁵ David Calderón Medina, *Comercio Electrónico*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2010, p.

CONCLUSIONES

La concepción doctrinaria en el derecho internacional, respecto a la necesidad de promover normas y principios supranacionales que regulen las relaciones de los Estados soberanos ha ido evolucionando desde una perspectiva de limitación a las potestades estatales hacia un sentido de desarrollo económico y progresista de cooperación interestatal con resultados positivos para los ciudadanos del mundo.

La definición de doble imposición está fijada por la concurrencia de varios elementos, comunes en la doctrina, esto es, impuestos similares, es decir de igual naturaleza; que se encuentren dos países soberanos involucrados, pues caso contrario estaríamos frente a una doble tributación interna; en tercer lugar, que el impuesto generado afecte a un mismo contribuyente, existiendo la denominada identidad subjetiva, todo esto respecto de un mismo hecho generador y dentro del mismo período de tiempo. De manera que, será preciso que el análisis de estos elementos sea visto de manera flexible, a fin de que alcancemos un concepto universal de doble imposición, respetando la soberanía de cada uno de los Estados parte de este fenómeno.

Los principales modelos de convenio que han sido analizados consideran los criterios de la residencia y la fuente, como elementos de conexión. Así, el modelo de convenio de la OCDE protege la tributación en el Estado de la residencia; por su parte, el modelo de la ONU, contempla en principio de la residencia, acentuado con la fuente generadora de ingresos; y, finalmente el modelo de la CAN, con la defensa a ultranza del criterio de la fuente, de manera que los beneficios que generen las empresas serán gravables sólo en los países miembro donde éstas se hubieren efectuado.

Acorde a los procesos de integración latinoamericana, las decisiones de la CAN deberán acoplarse a las nuevas formas de comercialización, así como considerar como elemento de conexión a la renta mundial, y lograr el desarrollo armónico de figuras como el establecimiento permanente. De igual manera, deberá procurarse amplitud en el alcance de definiciones como la residencia y la fuente, de manera que la región cuente con criterios similares, que permitan la fluidez de las relaciones mercantiles entre los países de la región.

El criterio de la residencia, adoptado por la mayor parte de los ordenamientos jurídicos, prevé que para los sujetos residentes se aplicará el impuesto a la renta con independencia del lugar en el que se hubiesen producido (Estado de la residencia); y por otro lado para los sujetos no residentes se aplica el impuesto sobre las rentas derivadas de fuentes localizadas en el territorio de dicho Estado (Estado de la Fuente). De esta manera es fundamental que la legislación interna y los convenios de doble imposición fijen de manera clara el alcance del concepto de residencia fiscal, pues ésta será determinante al momento en el que dos Estados, haciendo uso de sus criterios de vinculación, se yuxtapongan, generando un conflicto de doble imposición.

La doctrina identifica cuatro los elementos estructurales básicos que forman la noción de establecimiento permanente: a) La clausula general o lugar fijo de negocios por medio de la cual se realizan todo o parte de los negocios; b) Lista ejemplificativa de lo que puede constituir un establecimiento permanente; c) Lista negativa de establecimientos permanentes; y, d) Las ficciones usuales del establecimiento permanente (actividades temporales: obras de instalación, construcción o montaje, la cláusula de agente y las cláusulas de servicios de consultoría y actividades de compañías aseguradoras.

La problemática del comercio electrónico frente al concepto del establecimiento permanente ha sido analizado por las autoridades tributarias y los organismos internacionales encargados del tema de fiscalidad. De esta manera, la OCDE ha optado por mantener el concepto de establecimiento permanente, sin realizar adaptaciones al nuevo entorno tecnológico, sino que añadió a partir del año 2003, nuevos párrafos a los Comentarios del Artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE.

El concepto de establecimiento permanente deberá ser analizado a luz de las nuevas tecnologías, por lo que los Estados a través de sus legislaciones, así como los organismos internacionales deberán promover la regulación de las actividades mercantiles realizadas a través del comercio electrónico.

Al igual que las dificultades surgidas entorno al establecimiento permanente, aquellas ahora referidas al comercio electrónico deberán ser resueltas a través de los convenios de doble imposición suscritos por las partes, considerada una herramienta para evitar la evasión y elusión, así como lograr el reparto equilibrado de las rentas a nivel mundial.

BIBLIOGRAFÍA

ALBAN ZAMBONINO, Marco .*Problemas del derecho tributario frente al comercio electrónico*, Corporación Editorial Nacional, Quito, 2003.

ALTAMIRANO, Alejandro C. *Aproximación al concepto de establecimiento permanente, en Estudios de Derecho Tributario Internacional, Los Convenios de Doble Imposición*, Legis, No. 18909

ASOREY, Rubén O.

- *El Impacto del Comercio electrónico en los principios fiscales y en la libertad del comercio*, en Curso de Derecho Tributario Internacional de Víctor Uckmar, Tomo II, Temis, Bogotá, 2003.
- XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tomo II, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Argentina, 2006.

BUHLER, Ottmar, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968.

BETTINGER BARRIOS, Herbert *Estudio práctico sobre los convenios impositivos para evitar la Doble Tributación*. México, 2009 Ediciones Fiscales ISEF S.A.

CAMPAGNALE, Pablo. *El concepto del establecimiento permanente ante el fenómeno de la deslocalización de las operaciones*, en *Tributación de los Negocios efectuados por medios electrónicos*, de Rubén O. Asorey, Buenos Aires, 2005

CALDERON CARRERO, José Manuel

- *Fiscalidad Internacional*. Artículo: La Red de Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por los países de Sudamérica. Capítulo 28. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2007.
- *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, McGraw Hill, Madrid, 1997.
- Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España, Fundación Pecho Barrié de la Maza, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, Coruña, 2004.

CALDERON MEDINA, David. *Comercio Electrónico*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2010.

NOCETE CORREA, Francisco. *Los Convenios de Doble Imposición (Incidencia del Derecho Comunitario)*. Real Colegio de España, Bolonia, 2008, Studia Albornotiana.

DAVID ELVIRA, Benito.

- *El Establecimiento Permanente, Análisis de sus Definiciones y Supuestos Constitutivos en Derecho Español*. Valencia, 2007.
- LARKING, B.: The importance of being permanent. Citado por David Elvira Benito. El Establecimiento Permanente.

GARCIA PRATS, Francisco Alfredo

- *El establecimiento Permanente en la Imposición Societaria desde el Punto de Vista Tributario Internacional. El Ordenamiento Español como Modelo.* Tesis Doctoral, 1994. Universitat de Valencia, Facultat de Dret. Tomo I y II.
- *El Establecimiento Permanente. Análisis Jurídico Tributario Internacional de la Imposición Societaria.* Tecnos 1996. Madrid.
- *La figura del Establecimiento Permanente en el orden tributario mundial, en El tributo y su aplicación, perspectivas para el Siglo XXI,* Hoyos Jimenez, Catalina y García Novoa César, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008.

GIULIANI, Federico María. *Técnicas de Comercio electrónico y nociones de organización estable*, en Víctor Uckmar, *Impuestos sobre el comercio internacional*, Editorial Ábaco de Rodolfo de Palma, Buenos Aires, 2003

HORTALÁ I VALLVÉ, Joan. *Comentarios a la Red Española de Convenios de Doble Imposición.* Navarra. Arazandi S.A., 2007.

JARAMILLO, Juan Francisco y otros.

- *Convenio para evitar la Doble Imposición Internacional entre España y Ecuador.* Marcial Pons. 2006, Madrid.
- *La residencia en el ámbito del derecho tributario internacional*, en *Estudios de Derecho Tributario Internacional, Los convenios de doble imposición*, Legis, Colombia, 2008.

MARÍN ELIZALDE, Mauricio. *La Residencia Fiscal en Colombia*, Manual de Derecho Tributario Internacional, Temis, Bogotá, 2010.

MARINO, Giuseppe. *La Residencia*, en *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Víctor Uckmar, Tomo I, Temis, Bogotá 2003.

MARTINEZ SANZ F., y otros. *Comentario a la Ley Sobre Contrato de Agencia.* Madrid-España: Civitas Ediciones S.L., 2000.

MONTAÑO GALARZA, César.

- *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito, 2006.
- *Derecho Tributario Internacional, El establecimiento permanente. Análisis jurídico –tributario internacional en las legislaciones de los Estados miembros de la Comunidad Andina y en el modelo de convenio para evitar la doble imposición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.* Temis, Bogotá, 2004.
- *El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional*, Corporación Editora Nacional, Quito, 1999

ORTIZ, SAINZ Y TRON. *Tratados Internacionales en Materia Fiscal*, Themis, México 2000.

PIZAR, Julio Roberto. *Términos concretos de la distribución de la potestad tributaria*, artículo en *Derecho Tributario Internacional* de Gabriela Ríos Granados. Editorial Porrúa, México 2010

RAMON FALCÓN, y Elvira Pulido Guerra, *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, Barcelona 2010.

RINSCHÉ, Teodoro y MOLINA, Hernán Vicente. *De la tributación internacional*, Santiago, Jurídica de Chile, 1970.

ROHATGI, Roy. *Principios Básicos de Tributación Internacional*, Legis, México.

SERRANO ANTÓN, Fernando. *La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. No. 5/02. Madrid

SKAAR A., Permanent Establishment. Erosion of a Tax Treaty Principle. Series on International Taxation. Deventer. Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers., 1991.

TROYA, José Vicente, *Estudios de Derecho Internacional Tributario*, Pudeleco, 2008,

UCKMAR, Víctor, Giuseppe Corasaniti, Paolo de' Capitani di Vimercate, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Bogotá, Temis, 2010.

UCKMAR, Víctor y otros,

- *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Tomo I y Tomo II, Bogotá, Temis, 2003.
- Ramón Valdés Costa, *Estudios de Derecho Tributario Internacional*, Montevideo, 1978.
- Claudio Sacchetto, *El principio de territorialidad*, en *Impuestos sobre el comercio internacional*, Víctor Uckmar y otros, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 1998.

VOGEL, K., *Tratado de Derecho Tributario*, "Derecho Tributario Internacional". Tomo I, Bogotá-Colombia: Editorial TEMIS S.A.

XAVIER, Alberto.

- *Derecho Tributario Internacional*, Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005.
- *Derecho Tributario Internacional*, Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 1998.

Páginas web

Sandro Vallejo y Galo Maldonado, *Convenios para evitar la doble imposición*”, Revista Fiscalidad, Servicio de Rentas Internas del Ecuador. www.sri.gob.ec, fecha de consulta: 30 abril de 2013.

www.ocde.org

Legislación

Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

Carta Constitutiva de la Organización de Naciones Unidas.

Constitución de la República del Ecuador

Código Tributario del Ecuador, actualización septiembre de 2012.

Ley de Régimen Tributario Interno del Ecuador, actualización agosto de 2013.

Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno del Ecuador.

Ley para la Equidad Tributaria del Ecuador

Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas Español, Real Decreto Legislativo 3/2004 de 05 de marzo

Modelo de Convenio de la OCDE, actualización al 2010

Modelo de Convenio de la CAN

Modelo de Convenio de la ONU

Modelo de Convenio de los Estados Unidos de Norteamérica