



Universidad del Azuay

Facultad de Ciencias Jurídicas

Escuela de Derecho

“El Problema de la Doble Tributación en el Ecuador. Modelos de Solución”

Trabajo de graduación previo a la obtención del título de Abogada de los Tribunales de
Justicia de la República del Ecuador

Autora: Isabel Donoso Arízaga

Director: Dr. Rodrigo Andrés Cordero Moscoso

CUENCA – ECUADOR

2014

DEDICATORIA

Para mis padres por su apoyo, consejos, comprensión, amor, ayuda en los momentos difíciles, y por ayudarme con los recursos necesarios para estudiar. Me han dado todo lo que soy como persona, mis valores, mis principios, mi carácter, mi empeño, mi perseverancia, mi coraje para conseguir mis objetivos.

AGRADECIMIENTO

Los resultados de este proyecto, están dedicados a todas aquellas personas que, de alguna forma, son parte de su culminación. Mis sinceros agradecimientos están dirigidos hacia mi familia y a un gran amigo y director de este proyecto, Doctor Rodrigo Andrés Cordero Moscoso, quien me facilitó los medios suficientes para llevar a cabo todos los objetivos propuestos dentro de este trabajo de graduación.

ÍNDICE DE CONTENIDOS

DEDICATORIA	ii
AGRADECIMIENTO	iii
ÍNDICE DE CONTENIDOS	iv
RESUMEN	vi
ABSTRACT	vii
INTRODUCCION	1
CAPÍTULO NO. 1 “EL PROBLEMA DE LA DOBLE TRIBUTACION EN EL ECUADOR. MODELOS DE SOLUCION”	3
2. FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL	4
2.1 Las convenciones y tratados internacionales	4
2.2 Derecho Internacional Consuetudinario.	6
2.3 Principios Generales del Derecho.	8
2.3.1 Principio Pacta Sunt Servanda:	10
2.3.2 Principio Del Respeto A Los Derechos Adquiridos.	12
2.2.3 Principio Prohibitivo Al Abuso Del Derecho	13
2.2.4 Principio A La Independencia De Los Estados	14
2.2.5 Principio De Igualdad	15
2.3 La Doctrina De Los Publicistas Más Destacados Y Las Decisiones Judiciales.	17
3. LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL	19
3.1 La Fuente Territorial O Vinculacion Real	21
3.2 Criterio De La Residencia O Vinculacion Personal	22
CAPÍTULO NO. 2 LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL	25
4. DEFINICIÓN Y CAUSAS DE LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL	25
4.1 La existencia de dos o más potestades tributación concurrentes:	28
4.2 Imposición de dos (o más) tributos de idéntica o similar naturaleza	29
4.3 Identidad de sujetos pasivos	30
4.4 Unidad temporal	31
5. CLASES DE DOBLE TRIBUTACIÓN	31
5.1 La Doble Tributación Interna.	31
5.2 Doble Imposición Económica Internacional	32
5.3 Doble Imposición Jurídica Internacional	33

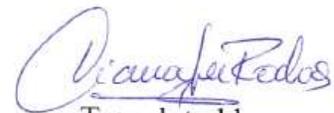
5.4 Doble Imposición Formal Y Material	34
5.5 Duplicidad De Pago.	34
6. LOS ESTADOS FRENTE AL PROBLEMA DE LA DOBLE TRIBUTACION.	35
6.1 Medidas Unilaterales Para Evitar La Doble Tributacion.	35
7. MÉTODOS GENERALES PARA ELIMINAR O ATENUAR LA DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL	36
7.1 Método De Exencion .	36
7.2 Metodo De Imputacion O Credito	38
7.3 Métodos Específicos Para Eliminar O Atenuar La Doble Imposición Internacional.	39
CAPÍTULO NO. 3 MEDIDAS BILATERALES O MULTILATERALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.	46
8. TRATADOS INTERNACIONALES. GENERALIDADES.	46
9. CLASIFICACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES.	50
9.1 Al número de sujetos parte de un tratado	50
9.2 A las posibilidades de acceder al tratado	50
9.3 A las formas de celebración del tratado.	51
9.4 En cuanto al contenido u objeto del tratado.	51
10. PROCEDIMIENTO DE CREACION Y CELEBRACION DE UN TRATADO INTERNACIONAL DE DOBLE TRIBUTACION.	52
10.1 Jerarquía de los Tratados Internacionales.	54
11. CONTENIDO DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES DE DOBLE TRIBUTACION.	55
11.1 FASES PARA LA APLICACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES PARA EVITAR O AMINORAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN.	57
CAPÍTULO NO. 4 ANÁLISIS DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES DE DOBLE TRIBUTACION.	67
12. INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS DE IMPUESTOS.	67
12.1 Decisión 578: Régimen Para Evitar La Doble Tributación Y Prevenir La Evasión Fiscal	72
12.1.1 Interpretación y Aplicación y Vigencia del Convenio	74
12.1.2 Métodos para prevenir la doble tributación.	76
CONCLUSIÓN	90
BIBLIOGRAFÍA	92

RESUMEN

El presente trabajo de pregrado pretende hacer una revisión sobre los principales problemas de doble tributación internacional que se han generado como resultado de la globalización en el mundo actual, problemas que han afectado a miles de personas alrededor del mundo, menoscabando claramente, sus derechos como contribuyentes de un Estado determinado. A este inconveniente, se han encontrado diferentes soluciones adoptadas por los Estados, ya sea con la modificación en su legislación interna, en la cual se establezcan normas que protejan sus contribuyentes, o mediante la celebración de Tratados Internacionales que tienen la finalidad de eliminar y prevenir la doble tributación internacional, fomentando las relaciones entre los Estados Contratantes, llegando a cumplir una finalidad muy importante, fomentar la inversión para la creación de empresas agrícolas, industriales y de servicios, con el propósito de los Estados de internacionalizarse.

ABSTRACT

The present research project is a review of the main problems of double international taxation, which is the result of globalization. These problems have affected thousands of people around the world and have clearly damaged their rights as taxpayers. The countries have found different solutions to solve these problems through the modification of their internal legislation or through International Treaties, which promote relations between the Contracting States. The purpose is to encourage investment for the development of agriculture, industrial, and service companies in order to internationalize the Countries.



Translated by,
Diana Lee Rodas

INTRODUCCION

El presente trabajo de pregrado pretende como su nombre lo indica, analizar las situaciones, efectos, problemas y soluciones relacionadas con la doble tributación internacional, para lo cual se han estructurado 5 capítulos con el fin de obtener una claridad y un panorama más amplio.

De inicio abordaremos el Derecho Tributario Internacional, se realizará un estudio detallado de los conceptos y finalidades y fuentes del mismo, el cual, nos ayudará a comprender la necesidad de la aplicación del Derecho Internacional en este caso en concreto, posteriormente proseguiremos al estudio de la Tributación Internacional, tema que nos llevará a comprender la aplicación de las leyes globales de impuestos a las transacciones entre dos o más países en el mundo, transacciones en las cuales, la doble tributación es un problema que se genera si no existe una regulación adecuada, sin excepción de país o contribuyente.

Posteriormente se analizará en concreto la doble tributación internacional, estudiaremos las causas y requisitos necesarios para que proceda la doble tributación, una vez determinado el problema, estudiaremos las soluciones que han adecuado los Estados frente a este problema, tanto como medidas unilaterales como los métodos que han adoptado las legislaciones internas de cada país para eliminar o aminorar la doble tributación.

Una de las soluciones más efectivas para eliminar la doble tributación es la celebración de tratados internacionales con diferentes Estados, en este trabajo se tratará con detenimiento la clasificación de los tratados, su estructuración y la forma de aplicación de los mismos para evitar el problema objeto de este trabajo.

Una vez estudiada toda la materia referente a los tratados internacionales de doble imposición, proseguiremos al análisis e interpretación de los mismos, analizaremos con

detenimiento la Convención de Viena, que nos dará una clara interpretación de los tratados y su forma de aplicación de acuerdo a cada situación.

El tema más importante de este trabajo es el análisis de los tratados internacionales firmados por el Ecuador con diferentes Estados, los cuales han sido celebrados para evitar y aminorar la doble tributación, de esta manera, aumentar las relaciones comerciales y las inversiones entre los Estados Contratantes los cuales forman parte de los convenios.

En este análisis se determinarán los diferentes conceptos que llevan a una clara interpretación de los tratados internacionales, evitando así, dejar lagunas que puedan llevar a una mala aplicación, impidiendo cumplir con su finalidad para los que fueron celebrados, analizaremos las diferentes situaciones que pueden llevar a crear una doble imposición tanto a las personas naturales y jurídicas de los Estados, estableciendo pautas que evitarán que esta situación pueda menoscabar los derechos de las personas residentes en un país. Una vez analizadas todas las situaciones objeto de la celebración de los convenios, se especificarán los diferentes métodos especiales que han adoptado los países para que el tratado llegue a cumplir la finalidad para el que fue creado.

De este modo todo el desarrollo y diseño de este trabajo de pregrado, se fundamenta en una interrogante fundamental que da sentido y forma a todos nuestros planteamientos, esta interrogante es: ¿Qué pueden hacer los Estados para evitar la doble tributación de sus nacionales?

Una vez planteadas las soluciones para el problema objeto de este trabajo, podremos defender y argumentar una nueva postura, la cual, puede llevar a generar diferentes propuestas las cuales llevarán a crear iniciativas legales para que el problema de la doble tributación sea eliminada y así otorgar a los contribuyentes la posibilidad de garantizar el interés fiscal de una manera más justa y equitativa.

CAPÍTULO NO. 1 “EL PROBLEMA DE LA DOBLE TRIBUTACION EN EL ECUADOR. MODELOS DE SOLUCION”

Es indiscutible que las obligaciones tributarias han incrementado rápidamente en las últimas décadas, siendo una clara respuesta del incremento comercial mundial, al nacimiento de las empresas multinacionales, transnacionales o a la globalización la cual genera la eliminación de las barreras jurídicas entre los Estados.

Este gran cambio ha ocasionado la competencia perpetua entre los Estados para la obtención de capitales que vayan a generar un ingreso para el Gobierno Interno de cada país, creando de esta manera, una interposición de gravámenes entre los diferentes Estados, los cuales, llegarán a convertirse en una gran barrera económica, creando un obstáculo al comercio mundial y estableciendo así, el gran problema de la doble tributación internacional, tema que nos compete. Gracias a estos resultados los Estados buscarán crear ciertas regulaciones para encontrar una correcta imposición a las personas naturales y jurídicas de acuerdo a su capacidad contributiva.

De esta necesidad nace el Derecho Tributario Internacional, que es aquella rama del Derecho Tributario que tiene por objeto el estudio de las normas de carácter internacional que corresponde aplicar en los casos en que diversas soberanías entran en contacto, ya sea para evitar problemas de doble imposición, coordinar métodos que combatan la evasión y organizar, mediante la tributación, formas de cooperación entre los países¹.

El Derecho Tributario Internacional y el Derecho Internacional Público intentan aportar diferentes medios de entendimiento entre los Estados para así encontrar una solución sobre aquellos derechos en conflicto e intereses contrapuestos, sobre aquellos sujetos de derecho internacional, mediante la celebración de diferentes tratados internacionales que fijen objetivos comunes para la solución de conflictos de doble tributación.

¹ Héctor Villegas, *Curso de finanzas. Derecho financiero y tributario*. Tomo 1, tercera edición, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1984

Esto tiene su explicación, puesto que la tributación internacional no puede transformarse en un obstáculo al intercambio comercial o la circulación de la riqueza, a la creación de fuentes de trabajo o al razonable ejercicio de los derechos individuales².

El Derecho Tributario Internacional goza de diferentes principios los cuales derivan del Derecho Internacional Público, que tratan sobre conflictos tributarios relacionados con las diferentes transacciones internacionales realizadas por los Estados. Según Ramón Valdés Costa “El objeto del Derecho Tributario Internacional es la regulación de los hechos tributarios de carácter internacional, ya sea considerando la nacionalidad, el domicilio o la residencia de los contribuyentes, ya el lugar donde estos celebran sus negocios, o el lugar donde los hechos ocurren”³

Estos objetivos pueden ser fiscales cuando el Derecho Tributario Internacional trata de evitar la doble imposición; económicos, cuando se intenta fomentar el desarrollo económico y la integración de diferentes países; y políticos, un objetivo muy importante, que se basa en la protección de los derechos de los contribuyentes.

2. FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

Son consideradas fuentes del Derecho Tributario Internacional:

- Las convenciones y tratados internacionales
- Derecho internacional consuetudinario.
- Principios Generales del Derecho.
- Las decisiones judiciales y la doctrina de los publicistas más destacados.

2.1. Las convenciones y tratados internacionales

Los tratados internacionales son la fuente creadora de normas jurídicas internacionales más importante. En sentido amplio se ha definido al tratado como el acuerdo de

² DE JUANO, Manuel. Curso de Finanzas y Derecho Tributario. Tomo I, pág. 708

³ Ramón Valdés Costa, Instituciones de Derecho Tributario, Buenos Aires, Depalma 1996

voluntades entre dos o más Estados que tiende a crear, modificar o extinguir derechos del ordenamiento jurídico. Los tratados internacionales tienen como finalidad elaborar normas particulares o normas abstractas que regulen conductas futuras de los Estados.

Existen diferentes denominaciones utilizadas para definir a los tratados internacionales, entre éstos encontramos, convención, pacto, acuerdo, carta, convenio, declaración, protocolo, etc.; sin embargo Rousseau sostiene que: “Cualquiera que sea su denominación, el tratado se nos presenta como un acuerdo entre Estados destinados a producir efectos jurídicos⁴”

Sobre la definición de los tratados, la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, de 1969, en su artículo 2, literal a) sostiene que: “Se entiende por “tratado” un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho Internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquier que sea su denominación particular”.

Los tratados internacionales tributarios se definen como acuerdos internacionales celebrados entre los Estados, donde se establecen como normas que reconocen un ingreso universal en la zona geográfica de cada uno de ellos, las cuales tienen como base el Derecho Internacional.

Los tratados internacionales de índole fiscal, tema que nos compete, tienen como un objetivo principal la eliminación de la doble tributación internacional, teniendo como resultado, promover el comercio mundial mediante mecanismos que eliminen los obstáculos a la inversión extranjera y por otro lado, evitar la evasión fiscal internacional y la elusión.

La doble imposición internacional se produce por los diferentes criterios de atribución de potestad tributaria que manifiestan los diversos Estados, como la reiterada imposición de la misma persona o de la misma cosa o cuando Estados independientes, afectan al

⁴ Derecho Internacional Público, Tercera Edición, página 23.

mismo obligado por el mismo objeto con relación al mismo período de tiempo, con un impuesto de la misma especie.

Para que se configure la doble tributación es necesario que concurren los siguientes requisitos:

1. La existencia de dos o más potestades tributarias concurrentes
2. Imposición de dos (o más) tributos de idéntica o similar naturaleza
3. Identidad de Hechos Generadores
4. Identidad de sujetos pasivos
5. Unidad temporal

El objetivo principal de los tratados internacionales de doble tributación es encontrar una armonización entre las estructuras tributarias de diferentes países, considerándolos como una herramienta de planificación tributaria que tiene como objetivo evitar que un mismo rubro de dinero pague dos o más impuestos en países diferentes.

2.2. Derecho Internacional Consuetudinario.

Los orígenes del Derecho Consuetudinario se entierran en los mismos orígenes de lo que entendemos por sociedad, data a principio del año XX, donde la normativa se basaba directamente por medio de la inducción y de la razón, mediante el cual, se aplicaba el aforismo jurídico “lex non scripta”, donde una norma consuetudinaria de derecho internacional se la considera como una regla no escrita, pero era de obligatorio cumplimiento para todos los sujetos de derecho. El derecho consuetudinario ha existido siempre, lo que ha variado y sigue variando es el reconocimiento o el valor que el derecho positivo le atribuya. En algunas legislaciones la costumbre es considerada como una importante fuente del derecho, en otras, se le conoce solo como un valor secundario, puesto que la fuente reina, es la ley misma.

La costumbre internacional, también llamado usos y derecho consuetudinario, son normas jurídicas que se desprenden de hechos que se han producido repetidamente en el

tiempo en un territorio concreto. Tienen fuerza vinculante y se recurre a él cuando no existe ley (o norma jurídica escrita) aplicable a un hecho.

De esta manera la Costumbre se la puede conceptualizar como aquella práctica uniforme y reiterada aceptada por los sujetos de Derecho la cual constituye un antecedente necesario para considerarse como normas jurídicas no escritas o como lo describe Ulpiano “El consentimiento tácito del pueblo, inveterado por un largo uso⁵”. Estas normas se expresan en la repetición de ciertos actos de carácter obligatorio, expuestos en la opinio iuris necessitatis; es decir, en la convicción jurídica de que ese comportamiento es de carácter obligatorio. Sin embargo, definir la costumbre internacional como fuente del Derecho Internacional nos obliga a revisar la doctrina y la legislación. De hecho, identificamos o práctica (usus o diuturnitas) y el elemento espiritual (la opinio iuris). Por ello, la costumbre internacional está constituida por un comportamiento constante y uniforme, acompañado de su obligatoriedad.

Requisitos

Uso repetitivo y generalizado

Sólo puede considerarse costumbre un comportamiento realizado por todos los miembros de una comunidad. Se debe tener en cuenta que cuando hablamos de comunidad, lo hacemos en el sentido más estricto posible, aceptando la posibilidad de la existencia de comunidades pequeñas. Así mismo esta conducta debe ser una que se repita a través del tiempo, es decir, que sea parte integrante del común actuar de una comunidad. Difícilmente se puede considerar costumbre una conducta que no tiene antigüedad, una comunidad puede ponerse de acuerdo en repetir una conducta del día de hoy en adelante pero eso no la convierte en costumbre, la convierte en ley.

⁵ Recuperado 6 de noviembre del 2013, 9H09, vía <http://yelidesdiaz.blogspot.com/2011/06/la-costumbre-juridica.html>

Conciencia de Obligatoriedad

Todos los miembros de una comunidad, deben considerar que la conducta común a todos ellos tiene una autoridad, de tal manera que no puede obviarse dicha conducta sin que todos consideren que se ha violado un principio que regulaba la vida de la comunidad. En ese sentido, es claro que existen conductas cuyo uso es generalizado y muy repetitivo pero que no constituyen costumbre en tanto no tienen emparejado el concepto de obligatoriedad. Eso diferencia al derecho de la moral y la religión⁶

Así podemos concluir diciendo que la costumbre posee dos elementos indispensables, a) la práctica, que consiste en numerosos actos o precedentes internacionales reiterados por un gran plazo de tiempo, y, b) la convicción, que se refiere al entendimiento de que estos actos corresponden a una ley de cumplimiento obligatorio.

La costumbre internacional es una fuente autónoma de producción jurídica en el Derecho Internacional, siendo así, un conjunto de normas y reglas de comportamiento y de convivencia social que contribuyen a la integración de una sociedad, al mantenimiento del orden interno y a la solución de conflictos entre Estados.

2.3. Principios Generales del Derecho.

Los llamados “Principios Generales del Derecho” no son otra cosa que las normas que surgen del Derecho Romano en la más amplia de sus acepciones. No obstante por imperio de la razón más que de la fuerza, el sistema jurídico que crearon los romanos se impuso en su momento como derecho directamente vigente en Europa y es hoy común denominador jurídico y cultural para la mayoría de los pueblos de la tierra.

Los Principios Generales del Derecho son enunciaciones normativas de valor genérico, deducidos con procedimientos de generalización, del conjunto de elementos históricos,

⁶ Recuperado 15 de febrero del 2013, vía <http://es.scribd.com/doc/4079198/Derecho-consuetudinario>

sociales y éticos de una sociedad en un momento determinado. De entre todas las enunciaciones son las más generales. Constituyen el espíritu de la legislación⁷.

Los Principios Generales del Derecho son todos aquellos preceptos y valores innatos e irrenunciables de todo ser humano, de igual forma existen otros principios denominados *Ius Cogens* las cuales son de carácter dominantes y que deben ser respetados y cumplidos por todos aquellos estados que los suscriben como son la prohibición al uso de la guerra para presionar a otro estado en su decisión; la necesidad de resolver los conflictos por medios pasivos; la no intervención en los asuntos internos de los Estados respetando su soberanía; la igualdad de derecho y libre determinación de los pueblos, la identidad soberana⁸.

Los Principios Generales del Derecho no son, entonces, una abstracta mezcla de normas morales, éticas y religiosas, sino que tienen que materializarse en formulaciones jurídicas concretas que puedan ser invocadas por los jueces como los criterios de objetividad a los que necesariamente deben remitirse al dictar sentencia.⁹

Algunos doctrinarios han puesto en duda la importancia de los Principios Generales del Derecho como una fuente principal del Derecho Internacional, ya que de ellos no deriva ninguna norma, sin embargo, se entiende a fuente, como una de las formas de manifestación del Derecho Internacional. Esta fuente, se la considera como aquellos instrumentos que tiene el juzgador, para resolver las controversias en caso de que existan lagunas en la ley, creando así, un sistema jurídico completo, donde no puede existir un caso, sin una respuesta jurídica.

Los Principios Generales del Derecho son normas generales, es decir que no hay principios específicos de ninguna “rama” del derecho,¹⁰ sino que se entienden aplicables al derecho en su conjunto y unicidad. Como toda rama del derecho, el Derecho

⁷ Recuperado 28 de enero del 2013 vía <http://jorgemachicado.blogspot.com/2010/02/pgd.html>

⁸ Recuperado, 29 de octubre del 2013, 11h23, vía <http://www.lacoctelera.com/g/semestre4-002n/m/fuentes-auxiliares-del-derecho-internacional-publico>

⁹ DIAZ COUSELO, JOSE MARIA “Los Principios Generales del Derecho” Editorial Plus Ultra, Buenos Aires, 1971 pag 22

¹⁰ En contra: Punto II) de la resolución de las Undécimas jornadas Nacionales de Derecho Civil mencionadas *ut supra*.

Tributario Internacional respeta los Principios Generales del Derecho, que permiten encontrar una cohesión y coherencia en el sistema jurídico.

Habida cuenta de los elementos que a nuestro juicio son propios de los Principios Generales del Derecho, nos animamos a definirlos como normas jurídicas vinculantes, universales, perfectas, generales, supletorias de los sistemas jurídicos vigentes que deben ser utilizadas para los casos en que cada sistema jurídico no pueda resolver una cuestión. La sociedad internacional acude a los Principios Generales del Derecho como un método de interpretación a la norma y el Derecho Internacional; tomando en cuenta a diferentes principios los cuales formarán parte de este objetivo interpretativo encontramos los siguientes:

2.3.1. PRINCIPIO PACTA SUNT SERVANDA:

Este principio tiene un contenido ético para los autores iusnaturalistas puesto que deriva del derecho natural, así se puede establecer que el principio Pacta Sunt Servanda es una norma perteneciente al Derecho Internacional que obliga a los Estados a observar fielmente y a cumplir de buena fe los tratados internacionales a los cuales se han suscrito.

Como una derivación necesaria del concepto aportado de obligación, se consideraba tradicionalmente que el principio pacta sunt servanda requiriese a cada uno de los sujetos intervinientes una necesaria fidelidad a sus promesas, consecuencia de la exigencia de una actitud honrada, leal, limpia, recta, justa, sincera e íntegra, apoyada en la confianza del cumplimiento para dar y recibir cada parte lo que le corresponde.

La actitud exigida era individual de calidad personal, valorada como capacidad de libertad y de responsabilidad frente a la contraparte en el seno de la convivencia colectiva debidamente organizada, estimada como comportamiento debido frente a las responsabilidades provenientes de las obligaciones nacidas del pacto concertado.¹¹

¹¹ PICOD, Y., *Le devoir de loyauté dans l'exécution du contrat*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, Paris, 1989

El principio de Pacta Sunt Servanda, lo encontramos expresado en la Convención de Viena, en los siguientes términos: Todo Tratado en vigor, obliga a las partes y debe ser cumplidos por ellas en buena fe ¹², cuando algunos doctrinarios critican que este principio no existe puesto que algunas grandes potencias lo violan o porque su sistema no posee órganos centralizados de aplicación forzosa a sus normas, están claramente omitiendo que en toda relación internacional nos encontramos con un sinnúmero de tratados en donde el principio Pacta Sunt Servanda tiene una vigorosa y obligatoria aplicación, si no se lo consideraría de esta manera, se produciría un desplome del derecho internacional.

El principio enunciado constituye uno de los pilares de nuestro derecho. Todo el edificio jurídico, construido sobre la base del poder de la voluntad para que los sujetos puedan darse sus propias reglas de conducta, descansa en la confianza de que se cumplirá aquello que se conviene libre y conscientemente. “Los pactos se celebran para cumplirlos”. “Todo aquel que compromete su palabra debe honrarla”. “Los compromisos asumidos no puede eludirse ni desconocerse”. Si todo ello no ocurre, será la coerción aportada por el Estado la llamada a imponer la ejecución forzada de la conducta convenida.

La aplicación estricta de este principio supone partes en igualdad de condiciones a la hora de establecer sus obligaciones. Existen dos excepciones claras al momento de ejecutar este principio:

La imposibilidad física, que se refiere cuando existen condiciones físicas que no permitan el cumplimiento del tratado internacional y la imposibilidad moral, que se refiere cuando el cumplimiento del tratado internacional pueda poner en peligro a la existencia del Estado, en estas dos circunstancias el principio anteriormente dicho no surtirá efecto.

¹² Artículo 26 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

Un ejemplo claro de la aplicación del principio Pacta Sunt Servanda, en el Derecho Internacional, lo encontramos en las relaciones de cooperación y amistad entre los Estados, es decir, que todo Estado deberá cumplir de buena fe las obligaciones contraídas por ellos. Otro ejemplo práctico sobre este principio, es que un Estado no puede invocar el derecho interno como excusa para la no aplicación de un tratado, salvo que se violen derechos de índole constitucional.

2.3.2. PRINCIPIO DEL RESPETO A LOS DERECHOS ADQUIRIDOS.

Este principio se basa principalmente en que los cambios territoriales no pueden menoscabar los derechos adquiridos de las personas dentro de un territorio.

Los derechos adquiridos son aquellos que han sido incorporados en el patrimonio de una persona y que en consecuencia no pueden ser menoscabados por una ley posterior. Gabba lo explica claramente conceptualizando a los derechos adquiridos como “todos aquellos derechos que como consecuencia de un hecho apto para producirlos bajo el imperio de la ley vigente al tiempo en que el hecho se ha realizado y que ha entrado inmediatamente a formar parte del patrimonio de una persona sin que importe la circunstancia de que la ocasión de hacerlo valer se presente en el tiempo en que otra ley rige”¹³

Existe una conformidad doctrinal al momento de conceptualizar a los Derechos Adquiridos como aquellos derechos que han entrado a formar parte del patrimonio de quien lo ha adquirido por haberse cumplido los requisitos en una norma.

De este concepto se pueden determinar dos requisitos indispensables para que pueda proceder la aplicación de este principio, a) la adquisición de los hipotéticos derechos y b) una actuación de buena fe de la persona interesada, ya que los derechos siempre se deben obtener de forma legal.

¹³ Citado por Vodanovic H., Antonio; ob. cit. 4; página 184

Este principio sostiene que, todos los derechos adquiridos, deben valorarse conforme a las leyes bajo cuya aplicación los derechos fueron incorporados. Estos derechos los cuales han sido entregados tanto a nacionales como extranjeros dentro de un territorio, deberán ser respetados por el resto de las naciones, esto quiere decir que, aquellas situaciones jurídicas las cuales fueron creadas válidamente en un Estado, en conformidad con las leyes con las que tengan una conexión al momento de su creación, deberán ser reconocidas en todos los Estados, salvo que sean contrarias al orden público.

Decir que la ley debe respetar los derechos adquiridos, significa que la ley no debe burlar la confianza que en ella depositamos y que las situaciones establecidas, los actos realizados bajo su protección deben permanecer intactos, ocurra lo que ocurra. Todo lo demás, excepto lo dicho, es simple esperanza, más o menos fundada, que el legislador puede destruir a voluntad.

2.2.3. PRINCIPIO PROHIBITIVO AL ABUSO DEL DERECHO

Las leyes de nuestro país, establece que los derechos deben siempre ser cumplidos de acuerdo a las exigencias de la buena fe, es decir con arreglo a los principio de honradez y lealtad, de esta manera se ha creado un modelo de conducta social, o si se prefiere, una conducta socialmente considerada como arquetipo.

Este ejercicio al derecho, se lo puede considerar como contrario a la buena fe, cuando éste se ejercita de una manera o en circunstancias que lo hacen desleal, de acuerdo a lo establecido en el concepto de conciencia social en donde existe un imperativo moral sobre una conducta aceptada. Son derivaciones, en esencia, del disfavor hacia las conductas que no se ajustan a las exigencias de la buena fe, puesto que el ordenamiento jurídico no va a proteger un ejercicio anormal del derecho.

Los tratadistas vinculan el ejercicio abusivo con la transgresión, ya sea del principio de la buena fe como el de la moral o de las buenas costumbres, esto quiere decir que las personas que abusan del derecho buscan perjudicar a un tercero, de esta manera se

necesita ciertos elementos constitutivos o requisitos para que se establezca el abuso del derecho:

- Acto u omisión del titular del derecho, realizado con ocasión del ejercicio del mismo.
- Este ejercicio del derecho debe ser abusivo por la intención de la persona o las circunstancias en que se ejercita el derecho.
- Este ejercicio del derecho, debe perjudicar siempre a un tercero.

Este principio tiene como objetivo el crear e imponer responsabilidades no solo por los actos contrarios a las normas legales sino también a quienes causan un daño con ocasión del ejercicio de un derecho del que son titulares. Del abuso del derecho pueden devenir algunos efectos jurídicos, entre ellos encontramos:

- Inadmisibilidad del ejercicio del derecho.
- Resarcimiento de daños y perjuicios.
- Medidas judiciales y administrativas, encaminadas a paralizar el abuso.

2.2.4. PRINCIPIO A LA INDEPENDENCIA DE LOS ESTADOS

El principio fundamental de la soberanía del Estado responde a la idea de función: la soberanía es el conjunto de competencias atribuidas al Estado por el Derecho Internacional, ejercitadas en un plano de independencia e igualdad respecto de los otros Estados. Su manifestación más importante en las relaciones internacionales es la capacidad de los Estados para obligarse con otros y empeñar su responsabilidad internacional en caso de incumplimiento¹⁴.

La independencia de los Estados es un requisito fundamental para la creación de relaciones jurídicas internacionales entre diferentes Estados.

Para que un Estado sea independiente es necesario que cumpla con ciertos requisitos los cuales determinaré a continuación:

¹⁴ Recuperado, 28 de Octubre del 2013, vía <http://www.derecho-internacional-publico.com/2013/04/independencia-principio-igualdad-soberana-estados.html>

1. El Estado debe ser dueño de su territorio, tiene sobre ese territorio lo que se denomina un dominio eminente, es decir, que todas aquellas riquezas que provenga del territorio, son exclusivamente de ellos.
2. El Estado tiene el derecho de constituirse como lo desee, de gobernarse a si mismo, de legislar al interior de sus fronteras, tanto a sus nacionales como extranjeros.
3. Desde el punto de vista internacional, el Estado tiene la facultad de escoger si quiere crear relaciones internacionales con otros Estados, o formar parte de tratados internacionales.
4. La existencia del dominio reservado.
5. La no intervención de los asuntos interiores o exteriores de otros Estados.
6. La primacía del Derecho Nacional sobre el Internacional.

Todos los Estados son independientemente para crear normas internas o adherirse a tratados internacionales sin que exista una fuerza política de otro Estado que los obligue, los Estados actúan según su competencia y necesidad, actuando de acuerdo a su criterio y de acuerdo a su plenitud de decisión.

2.2.5. PRINCIPIO DE IGUALDAD

El principio de igualdad en el Derecho proviene del inseparable concepto de justicia y ha ido tomando su independencia y desarrollo a través del tiempo relacionándose con los Derechos Fundamentales de los seres humanos.

El principio de igualdad como derecho fundamental, humano y constitucional también se ha desarrollado transversalmente en todas las áreas del derecho y aplicado a cada uno de otros derechos fundamentales, en todas las áreas se ha intentado desplegar de formas prácticas con el objetivo de materializar la igualdad de los sujetos de derecho.

Según LETE DEL RIO, por igualdad jurídica “debemos entender igual tratamiento de los sujetos que se encuentran en situaciones idénticas o semejantes”¹⁵.

Según el diccionario Jurídico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas, la igualdad es la conformidad o identidad entre dos o más cosas, por comunidad o coincidencia de naturaleza o accidentes.¹⁶

La igualdad tributaria es consecuencia de la igualdad de todos ante la ley, se explica como una garantía connatural a la forma de gobierno y esta se convierte en autolimitación del poder del Estado. Este principio es considerado como el igual trato jurídico a los sujetos pasivos y como el deber de los poderes públicos para crear y promover la igualdad entre los miembros de la sociedad, principio que está íntimamente vinculado, con los principios de no discriminación y equidad.

El principio de igualdad en materia tributaria implica que todos deben contribuir a los gastos del Estado en proporción a su capacidad económica, de manera tal que en condiciones idénticas deben imponerse los mismos gravámenes, lo cual no priva al legislador de crear categorías especiales, a condición de que no sean arbitrarias y se apoyen en una base razonable. De manera que resulta contrario a la igualdad, a la uniformidad y a la imparcialidad, el establecimiento de un impuesto que no afecta a todas las personas que se encuentran en la misma situación, sino que incide en una sola clase de personas, ya que se está infringiendo la obligación constitucional, de extenderlo a todos los que están en igualdad de supuestos. El principio de igualdad constitucional genera el principio administrativo de igualdad ante las cargas públicas, sea dar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones análogas, excluyendo todo distingo arbitrario o injusto contra determinadas personas o categorías de personas, en consecuencia no deben resultar afectadas personas o bienes que fueren

¹⁵ LETE DEL RIO, J. M. Algunas consideraciones sobre la igualdad conyugal. Revista General de Legislación y Jurisprudencia, febrero de 1976 Reus S.A. 1976, Gráficas Maravillas S. L. 1976, Madrid, pp. 112

¹⁶ CABANELLAS, Guillermo, Diccionario de Derecho Usual, 7ª ed. corregida y aumentada, Editorial Heliasta S. R. L., Buenos Aires, 1972, Tomo II, Pág. 336.

determinados singularmente, pues si eso fuera posible, los tributos tendrían carácter persecutorio o discriminatorio¹⁷.

2.3. LA DOCTRINA DE LOS PUBLICISTAS MÁS DESTACADOS Y LAS DECISIONES JUDICIALES.

La doctrina es la fuente principal, directa y mediata del Derecho Internacional, puesto que las normas tienen menor claridad y desarrollo que en el derecho interno de cada Estado. Se trata de fuentes elaboradas por un intermediario para fines científicos y en orden al derecho, quedan incluidas como doctrina, la literatura jurídica en estricto sentido, las obras de los tratadistas, comentaristas, recopilaciones, repertorios.

Los doctrinarios no crean derecho a través de su actividad académica, sino interpretando y sistematizando el derecho existente, clarificando así el alcance y contenido de las normas jurídicas internacionales.

Estos análisis de tratadistas corresponden a la verificación de normas jurídicas internacionales cuando doctrinarios hayan expresado varias discusiones sobre la misma norma o principio.

La doctrina recogida por el trabajo de ciertos institutos especializados en el estudio del Derecho Internacional ha influido no solo sobre la enseñanza de ese derecho, sino, fundamentalmente sobre la actitud de los Estados, tanto en la interpretación y clarificación del derecho a aplicar como en relación a su desarrollo progresivo¹⁸.

El objetivo de la doctrina dentro del Derecho Tributario Internacional se basa en contar con las opiniones de diferentes tratadistas o instituciones puesto, que el Derecho Tributario Internacional, se encuentra influenciado por varias legislaciones de diferentes

¹⁷ Recuperado, 28 de Octubre del 2013, 15h29, vía <http://sitios.poder-judicial.go.cr/salaconstitucional/Constitucion%20Politica/Principios%20Constitucionales/IGUALDAD.htm>

¹⁸ Moncayo, Vinuesa, Gutiérrez Posse, Derecho Internacional Público, Pag 155, Editor Víctor P. de Zavalla, Buenos Aires 1981

Estados y estas al ser contradictorias, las teorías estudiadas puedan llegar a solucionar conflictos internacionales.

De esta manera, la doctrina cumple una doble misión:

- a) Sistematizar e interpretar las normas positivas existentes por los cultores y doctrinarios;
- b) Preparar los progresos de esta asignatura estableciendo relaciones entre los diversos sistemas positivos y científicos, para adoptar las soluciones uniformes que correspondan al caso. La doctrina tiene gran influjo en esta materia, debido a la deficiencia de la codificación y a la inexistencia de una verdadera jurisdicción internacional para litigios entre particulares.¹⁹

El juzgador será quien tiene la potestad de darle el valor particular a la doctrina como fuente de Derecho. En este sentido, la doctrina puede servir para dar fe de la existencia de una norma consuetudinaria, o para comprobar la existencia de una norma de carácter internacional.

A pesar de que la importancia de la doctrina como fuente principal del derecho internacional, ha disminuido en las últimas décadas, puesto que el Derecho Internacional ha ido progresando al momento de la creación de diferentes normas que regulen la relación entre los Estados, no hay como ignorar, que la doctrina permanece aún, como una válida herramienta auxiliar del derecho.

Las decisiones judiciales son medios auxiliares para la interpretación y aplicación de las reglas consuetudinarias del Derecho Internacional. Según Justiniano la jurisprudencia es el conocimiento de las cosas divinas y humanas, la ciencia de lo justo y de lo injusto; claramente se puede conceptualizar a la jurisprudencia como aquel conjunto de sentencias que determinan un criterio acerca de un problema jurídico omitido u obscuro en los textos positivos o en otras fuentes del Derecho o, como la interpretación reiterada que el Tribunal Supremo de una nación establece en los asuntos que conoce.

¹⁹ YANGUAS DE MESSIA: derecho Internacional Privado, cit., Vol. I , p. 34.

Las decisiones judiciales vienen a ser la jurisprudencia de los Tribunales Internacionales, sean mediante laudos arbitrales o de justicia, los cuales han impulsado el desarrollo del derecho internacional. La jurisprudencia es el conjunto de decisiones judiciales uniformes y reiteradas emanadas de los tribunales en base a los casos que le han sido sometidos. La jurisprudencia fija el contenido y alcance de las normas consuetudinarias y de los Principios Generales del Derecho y tamizan la doctrina y la concretan frente a un caso específico.

Así pues, es común en la práctica de los tribunales nacionales o internacionales la cita de los precedentes jurisprudenciales, los cuales constituyen elementos de coherencia que llevan al tribunal a continuar con una línea interpretativa salvo que existan razones de peso que obliguen a cambiar de posición.

Para el tema que nos compete es prudente hablar de una jurisprudencia internacional, es decir, jurisprudencia que comprende todo tipo de decisiones judiciales, incluso, laudos arbitrales y resoluciones de organismos internacionales, conformando de igual manera, un medio auxiliar de interpretación, al respecto, Antonio Truyol establece que “las sentencias de los Tribunales Internacionales, no tiene carácter jurídico formal, pues la función judicial consiste cabalmente en la aplicación y no en la creación del derecho”²⁰

3. LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

La tributación internacional ha evolucionado a través de la historia, por la modificación de las características del comercio internacional que ha pasado de la exportación de materias primas a la exportación de bienes y servicios, hasta llegar a la globalización, la cual ha acelerado las transacciones económicas y ha facilitado la movilidad de las empresas alrededor del mundo.

La tributación internacional la podemos conceptualizar como la aplicación de las leyes globales de impuestos a las transacciones entre dos o más países en el mundo.

²⁰ Antonio Truyol: Fundamentos de Derecho Internacional Público, Madrid, 1970, p. 103.

Comprende todos los tributos surgidos de las leyes internas de los países que incluyen algún elemento extranjero. Hay que tener en cuenta que los impuestos no son internacionales, todos los impuestos que son objeto de tributación internacional son recaudados bajo la ley fiscal interna de cada Estado.

Todos los países tienen la capacidad de ejercer sus propios derechos fiscales los cuales regularán las leyes tributarias internas, cuando el contribuyente se encuentre sometido a impuestos sobre transacciones internacionales, se puede formar el problema de la doble tributación, creando una deuda impositiva más alta a la que hubiera generado en transacciones llevadas a cabo dentro de su país.

La obligación tributaria internacional puede nacer de diferentes fuentes, tanto nacionales como internacionales, fuentes que podrían generar problemas de doble tributación en diferentes países si no existe una regularización clara al respecto.

Una fuente nacional se basa directamente por el hecho de residir en un territorio determinado, es decir, aquellos ingresos que perciban los ciudadanos o extranjeros dentro del territorio ecuatoriano, serán gravados por las leyes de este país.

Una fuente internacional será la realización de una actividad económica, la cual se realiza en un Estado diferente al que se reside o por la posesión de un bien situado en un territorio diferente al de residencia

Esta percepción, permite que un sujeto activo pueda ser gravado por una obligación personal por la jurisdicción en la que reside, pero también, si la renta se ha generado en otro Estado, por obligación real de contribuir en este último como lugar de la fuente. Cesar Montaña en su manual de Derecho Tributario Internacional, establece claramente esta premisa, en la cual, las fuentes pueden provenir de diferentes factores, entre ellos encontramos un criterio real, mediante el cual el hecho generador de la obligación tributaria nace de aquel índole económico o material el cual gravará a aquellas rentas obtenidas en un territorio determinado y, un criterio personal, el cual somete a todas las personas de acuerdo a su condición de residentes, domiciliados o nacionales.

3.1. LA FUENTE TERRITORIAL O VINCULACION REAL

Este criterio ha sido adoptado por los países en vías de desarrollo, el cual se basa principalmente en que el gravamen debe ser dirigido a aquel contribuyente cuyos ingresos han sido obtenidos en el territorio donde se encuentren las ganancias o réditos, de esta manera, el país que es fuente de la riqueza o del ingreso, será el que tiene el derecho de aplicar su derecho fiscal, sin tomar en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del contribuyente.

La palabra territorio proviene de la palabra latina terra, que significa parte de la superficie terrestre sometida a la jurisdicción de un Estado, provincia, región o municipio. El problema de este criterio territorial proviene en el momento de definir el concepto de territorio, discutiendo si la jurisdicción simplemente se ajusta al espacio terrestre o también al marítimo y aéreo.

El artículo 11 del Código Tributario resuelve este problema estableciendo 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 las que establezcan fechas especiales de vigencia posteriores a esa publicación”

Este principio somete a impuesto a todos aquellos ingresos que han sido generados dentro del territorio del Estado, considerados como fuente nacional, esta premisa forma otro problema que se crea con este criterio, se refiere a la fuente que va a generar la riqueza o renta que será gravada por un Estado determinado. En el Ecuador la renta está claramente conceptualizada y de esta manera soluciona otro conflicto, el artículo 2 de la Ley del Régimen Tributario Interno, establece que renta es: 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.

Este principio territorial tiene su justificación desde el punto de vista económico-social, en el cual, cada Estado tiene el derecho de gravar las rentas y todo aquel enriquecimiento que se haya generado dentro de su territorio, puesto que aquellas obtenciones, fueron posibles gracias a sus condiciones políticas, económicas, sociales y jurídicas existentes, el cual genera que su contribuyente aporte un tributo.

Uno de los problemas que se generan gracias a este criterio, se fundamenta en aquellos países, los cuales gozan de la tecnología, inversión y servicios, aprovechara este criterio sobre aquellos países donde el tratamiento tributario no lo afecte, y la inversión no será posible para aquellos países donde los tratamientos tributarios serán diferentes a los suyos.

3.2. CRITERIO DE LA RESIDENCIA O VINCULACION PERSONAL

El criterio de vinculación personal se refiere a los sujetos activos de la relación tributaria, los cuales tienen una relación directa y estable con el Estado donde residen, los cuales se someterán a la imposición del gravamen, independientemente del lugar de su obtención.

Este criterio se encuentra íntimamente vinculado con la residencia que se la puede considerar como el lugar de morada o habitación de una persona en un Estado determinado. El término residencia implica que existe una relación legal entre un sujeto pasivo y el Estado impositor, el cual será aplicado tanto a nacionales como a extranjeros, gravando así, todas las rentas que este perciba, ya sea que provengan del país de su residencia o de otro.

El criterio de la residencia se identifica especialmente con los tributos de naturaleza personal, puesto que si hablamos de empresas, claramente se trata de la nacionalidad y no residencia. Es el criterio de carácter personal de mayor difusión a nivel mundial. Este criterio somete a imposición en forma ilimitada (abarca todas las rentas internas y externas) a aquellos sujetos que, por razones jurídicas son considerados residentes a efectos fiscales. Para ello, se suele definir en la Ley impositiva el concepto de

residencia, que pasa a convertirse en un presupuesto fundamental para el ejercicio ilimitado por parte del Estado de su poder de imposición²¹

Dentro de la vinculación personal se tratan 3 temas muy importantes, una referente al domicilio, a la nacionalidad y a la renta mundial.

El domicilio ha sido tratado desde el ámbito civil establecido en el artículo 45 del Código Civil Ecuatoriano, el cual establece que “Domicilio consiste en la residencia acompañada real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella. Divídase en político y civil”.

Esta teoría claramente establece que los sujetos pasivos serán obligados con el Estado impositor por su lugar de domicilio, domicilio el cual está claramente especificado en los artículos 59, 60, 61, 62 y 63 del Código Tributario Ecuatoriano, los cuales tratan sobre el domicilio de las personas naturales, jurídicas y extranjeros²².

²¹ GRAVAMEN DE LA RENTA MUNDIAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, CASO VENEZUELA, : Lic. Carmen Benalcáceres

²² **Art. 59.- Domicilio de las personas naturales.-** Para todos los efectos tributarios, se tendrá como domicilio de las personas naturales, 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. 60.- Domicilio de los extranjeros.-** Sin perjuicio de lo previsto en el artículo precedente, se considerarán domiciliados en el Ecuador los extranjeros que, aunque residan en el exterior, aparezcan percibiendo en el Ecuador cualquier clase de remuneración, principal o adicional; o ejerzan o figuren ejerciendo funciones de dirección, administrativa o técnica, de representación o de mandato, como expertos, técnicos o profesionales, o a cualquier otro título, con o sin relación de dependencia, o contrato de trabajo en empresas nacionales o extranjeras que operen en el país. Se tendrá, en estos casos, por domicilio el lugar donde aparezcan ejerciendo esas funciones o percibiendo esas remuneraciones; y si no fuere posible precisar de este modo el domicilio, se tendrá como tal la capital de la República. **Art. 61.- Domicilio de las personas jurídicas.-** Para todos los efectos tributarios se considera como domicilio de las personas jurídicas: 1. El lugar señalado en el contrato social o en los respectivos estatutos; y, 2. En defecto de lo anterior, el lugar en donde se ejerza cualquiera de sus actividades económicas o donde ocurriera el hecho generador. **Art. 62.- Fijación de domicilio especial.-** Los contribuyentes y los responsables podrán fijar domicilio especial para efectos tributarios; pero, la administración tributaria respectiva estará facultada para aceptar esa fijación o exigir en cualquier tiempo, otra especial, en el lugar que más convenga para facilitar la determinación y recaudación de los tributos. El domicilio especial así establecido, será el único válido para los efectos tributarios. **Art. 63.- Personas domiciliadas en el exterior.-** Las personas domiciliadas en el exterior, naturales o jurídicas, contribuyentes o responsables de tributos en el Ecuador, están obligadas a instituir representante y a fijar domicilio en el país, así como a comunicar tales particulares a la administración tributaria respectiva

Con la misma premisa se establece el criterio de la nacionalidad en el cual se crea también el vínculo entre Estado y el contribuyente, vínculo que mediante la atribución tributaria se los somete a una imposición de aquellos réditos, ingresos o su patrimonio.

El artículo 6 de la Constitución de la República del Ecuador establece que “Nacionalidad es el vínculo jurídico político de las personas con el Estado, sin perjuicio de su pertenencia a alguna de las nacionalidades indígenas que coexisten en el Ecuador”

El problema que genera este criterio se encuentra en el momento de definir a la nacionalidad, como lo establece Juan Larrea Holguín existe una clara distinción entre nacionales y extranjeros puesto que uno de los beneficios de ser nacional de un país es el gozar de derechos políticos, calidad que no gozan las personas que no son nacionales del Ecuador, dejando un claro vacío en cuanto a la regulación tributaria sobre aquellas personas que resididas en el Ecuador generen rentas o patrimonio dentro o fuera de este de acuerdo a este criterio de nacionalidad.

Y por último encontramos a la renta mundial, que según Darío Marcelo Rajmilovich es derivada del criterio de sujeción personal, más no real, porque somete a la disciplina o ámbito del tributo a la totalidad de la renta, sin considerar el origen o la fuente de la misma, la única condición exigida es la concurrencia del factor subjetivo escogido por la norma sustantiva como nexo vincular.

El principio de renta mundial es el más generalizado en la actualidad, y ha sido adoptado por la mayoría de las legislaciones tributarias del mundo. Sin embargo, su aplicación es un poco compleja respecto de la posibilidad de recaudar efectivamente ingresos ubicados fuera del país, ya que dicho sistema requiere de administraciones tributarias más desarrolladas y de la existencia de tratados internacionales de intercambio de información fiscal.

CAPÍTULO NO. 2 LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

4. Definición y causas de la doble imposición internacional

La doble imposición internacional se considera como la reiterada imposición de la misma cosa o persona, o ambas juntas, que proviene del conflicto de atribuciones entre dos o más Estados, para establecer la obligación tributaria en razón de conflicto de principios que se invocan para justificar el fundamento o causa del poder tributario²³.

Según Griziotti la doble imposición nace cuando se verifica la reiterada imposición de la misma riqueza o del mismo contribuyente, mientras existiendo una sola causa de imposición, solo se justifica un solo impuesto o varios tributos pero sobre partes de la misma riqueza, o se la puede conceptualizar como un fenómeno que es objeto de regularización tanto por el Derecho Tributario como por el Derecho Internacional Público, el cual puede ser definido “como el resultado de la percepción de impuestos semejantes en dos o varios Estados, de un mismo contribuyente, sobre la misma materia imponible y por el mismo periodo de tiempo”²⁴.

TEODORO RINSCHÉ y HERNÁN MOLINA, ilustran la temática manifestando 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”²⁵.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), ha adoptado el siguiente concepto: “La doble imposición jurídica internacional puede definirse de forma general como el resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o más

²³ Dr. Eduardo Riofrio Villagomez, La doble tributación y sus problemas, 1960, pág. 21, Quito Ecuador

²⁴ FUNDACIÓN GETULIO VARGAS, Documentos de Trabajo: Proyecto de Convenio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico, Pag 3

²⁵ TEODORO RINSCHÉ NÚÑEZ y HERNÁN VICENTE MOLINA, *De la Doble Tributación Internacional*, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1970, p. 13

Estados aun mismo contribuyente, respecto a la misma materia imponible y por el mismo periodo de tiempo.”²⁶

La doble tributación puede traer consigo consecuencias lesivas tanto para los contribuyentes afectados como a la circulación internacional del capital, causando de esta manera una inequitativa distribución de la carga tributaria la cual podría ocasionar graves problemas de inversión en los países menos desarrollados; estas razones generan que los países en vías de desarrollo tengan un mayor enfoque y necesidad de regular estas situaciones que los puedan agravar de tal manera que se impida el desarrollo de las relaciones económicas con los diferentes Estados.

La doble tributación puede ser de dos clases:

- a) La doble tributación económica que surge cuando la misma transacción económica o ingreso es gravado en dos o más países durante el mismo periodo de tiempo, pero en distintos contribuyentes. Es decir, ésta figura surge cuando dos o más Estados gravan un mismo hecho generador con tributos similares, pero respecto de personas jurídicas distintas, o sujetos pasivos formalmente diferentes pero cuyos vínculos económicos permitan ubicarlos como un mismo ente generador de riqueza sujeto de imposición.
- b) La doble tributación jurídica surge cuando dos o más países imponen sus impuestos respectivos a la misma entidad o personas sobre el mismo ingreso y en el mismo período de tiempo.

El Estado es aquel ente soberano que tiene la capacidad de crear normas las cuales van a ser adoptadas y cumplidas por todas las personas sin importar donde estos se encuentren. Esta premisa claramente se pondrá en práctica para aquellas leyes tributarias que ejercen una obligación directa a todos los ciudadanos de un Estado independiente.

²⁶Organización para el Desarrollo y la Cooperación Económica (OCDE), “Modelo de convenio fiscal”, Instituto de Estudios Fiscales, París, 1997

El gran problema de la doble tributación nace cuando varios poderes fiscales tienen la potestad para cobrar impuestos sobre el mismo ingreso. Es necesario que exista un hecho generador para que exista la obligación tributaria, sobre el cual, el Estado pueda ejercer sus derechos a exigir el cobro de impuestos, y además, debe existir la persona llamada contribuyente que será el responsable del pago de los mismos. Por lo tanto existen tres componentes indispensables para que una transacción pueda ser gravable:

- a) Sujeto de impuesto: conocer con claridad la identidad del sujeto pasivo, en este caso el contribuyente o la relación de esta persona con el objeto gravado.
- b) Objeto del impuesto: conocer la identidad de la materia o los hechos que generan la obligación tributaria, en otras palabras, el hecho generador.
- c) Factor conector: siempre debe existir una conexión entre el Estado que es el encargado de cobrar los impuestos y el contribuyente o en su caso la transacción.

Estos factores claramente pueden generar grandes conflictos de doble tributación cuando exista confusión de definiciones en diferentes países, definiciones de uso común en el Derecho Tributario interno de cada Estado. Ejemplos:

Conflicto de fuente: cuando dos o más países consideran que el mismo ingreso del contribuyente tiene la fuente en su país.

Conflicto residencia: cuando dos o más estados consideran al contribuyente como residente de su país

Conflicto derivado del carácter del ingreso: cuando dos o más Estados tratan a un impuesto de manera diferente y por lo tanto aplican diferentes leyes tributarias

De acuerdo con los ejemplos, se puede determinar que las manifestaciones de los sujetos activos de acuerdo a sus soberanías fiscales se desarrollan sin coordinación respecto a agentes económicos que sobrepasan los límites nacionales, generando de esta manera la doble imposición internacional.

Esta doble imposición internacional debe ser siempre de la misma naturaleza, ya sean personales o reales, puesto que si no se cumple esta premisa no existiría este fenómeno sino una superposición de impuestos.

Para que exista la doble tributación es necesario que se cumplan ciertos requisitos indispensables, entre ellos encontramos.

1. La existencia de dos o más potestades tributarias concurrentes
2. Imposición de dos (o más) tributos de idéntica o similar naturaleza
3. Identidad de sujetos pasivos
4. Unidad temporal

4.1.1 La existencia de dos o más potestades tributación concurrentes:

Cuando hablamos de este requisito se trata claramente sobre las diferentes potestades tributarias las cuales entran en relación y generan el problema de la doble tributación.

Por regla general los Estados son aquellos entes jurídicos que tienen la potestad tributaria para crear, modificar y aplicar los tributos los cuales obligan tanto a nacionales y extranjeros, pero también gozan de esta potestad los Organismos Internacionales de Cooperación y de Integración siempre y cuando los Estados hayan autorizado y atribuido este tipo de competencia.

El titular de la soberanía fiscal debe ser un ente jurídico-público con reconocimiento de personería jurídica internacional e independiente, que ejerce su potestad impositiva de forma autónoma. Por consiguiente, para la configuración de este fenómeno fiscal

siempre será necesaria la concurrencia de dos o más potestades impositivas (recaudatorias) ejercidas por diversos Estados sobre hechos económicos tributariamente relevantes que son ejecutados por sujetos pasivos con actuación y efectos en más de una jurisdicción.

Tanto el Estado como las Organizaciones Internacionales detentan personería jurídica independiente y capacidad para actuar en la órbita internacional; y, en determinadas ocasiones, establecen tributos sobre sus funcionarios y agentes que solapados con los de su Estado de la residencia (o donde se encuentren obligados a tributar conforme al criterio de la renta mundial) generarán Doble Imposición Internacional.

Para que exista un problema los Estados pondrán en ejecución su potestad tributaria sin que exista una coordinación respecto a otros agentes económicos, sobrepasando de esta manera, con los límites nacionales y afectando así a otros Estados.

4.1.2 Imposición de dos (o más) tributos de idéntica o similar naturaleza

Como ya se había determinado anteriormente, es indispensable que los tributos sean de la misma naturaleza, ya sean personales o reales, puesto que si no se cumple con este requisito no se estaría hablando de una doble tributación sino de una interposición de impuestos.

Este elemento, estrechamente ligado al anterior, supone la coexistencia de tributos que comparten una misma naturaleza, objeto, función, estructura o propósitos fiscales sobre un mismo hecho imponible, al momento de concurrir las diversas jurisdicciones fiscales competentes con ocasión de su propósito recaudatorio

También existen tributos los cuales no son necesariamente similares en su estructura y elementos, pero que cumplen la misma función en cada sistema tributario, puesto que el hecho generador es el mismo que crea la obligación tributaria. De esta manera no es necesaria la coincidencia absoluta del objeto imponible, basta que los tributos nazcan del

mismo hecho generador y más no, del nombre que se asigna a cada tributo en diferentes Estados.

Para la verificación de la existencia del fenómeno tributario se tomarán en cuenta las siguientes consideraciones: evaluar la función que desempeñan los tributos en el sistema fiscal al que correspondan, la incidencia económica de cada uno de ellos, el cargo sustitutivo que pueda desempeñar uno en relación con el papel con el que opera y otro en su respectivo ordenamiento tributario²⁷.

4.1.3 Identidad de sujetos pasivos

Según el artículo 4 de la Ley del Régimen Tributario Interno, se considera sujetos pasivos o contribuyentes de la obligación tributaria a “las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengas ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de esta ley”

De esta manera el sujeto pasivo será aquel obligado al cumplimiento de la obligación tributaria sea en calidad de contribuyente o responsable. Se requiere que los efectos impositivos de recaudo derivados del solapamiento de diversas jurisdicciones fiscales recaigan sobre un mismo sujeto pasivo. No obstante, la dinámica actual demanda una necesaria flexibilización de los parámetros de este elemento; a fin de precaver que otros sujetos pasivos y obligados tributarios se vean excluidos en la aplicación de mecanismos que pretendan evitar o atenuar la doble imposición internacional que directamente les resulta lesiva.

El problema de la doble tributación sucede cuando el hecho imponible se yuxtapone sobre la capacidad económica sustentada por una misma persona.

²⁷ Manuel de Derecho Tributario, Cesar Montaña Galarza, Corporación Editorial Nacional, Quito 2006, Pag 114

4.1.4 Unidad temporal

Cuando hablamos de identidad temporal claramente se trata a la realización de un hecho imponible en el mismo periodo de tiempo. Para que se cumpla este requisito es indispensable que exista una yuxtaposición de soberanías tributarias las cuales tienen como objetivo gravar la capacidad económica de un sujeto pasivo.

Aquí la concurrencia de tributos pertenecientes a diversos sujetos activos que recae sobre un idéntico hecho imponible, debe darse en un mismo periodo de tiempo. Pero, para efecto de esta identidad debe establecerse que los momentos en los cuales las jurisdicciones competentes le atribuyeron carga impositiva a los hechos económicos objeto de imposición se verificaron dentro de un mismo periodo gravable, conforme a las legislaciones en conflicto

4.2 CLASES DE DOBLE TRIBUTACIÓN

Con el paso del tiempo y con los estudios de diferentes doctrinarios alrededor del mundo, se han determinado diferentes criterios que nos ayudarán a establecer si nos encontramos o no frente a la figura de la doble tributación, de esta manera creo conveniente estudiar los diferentes tipos o clases de doble imposición las cuales se han ido modificando de acuerdo a la doctrina mundial.

4.2.1 LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNA.

Eduardo Riofrío Villagómez conceptualiza a la doble tributación interna como la reiterada imposición de la misma materia imponible, por el mismo concepto sea que satisfaga el doble o múltiple impuesto la misma persona, sea que la pague otra diversa, siempre que con ella se quebranten los principios fundamentales de la tributación.

Para que exista una doble tributación interna es necesario que el sujeto pasivo sea gravado de acuerdo a un mismo objeto imponible, proveniente de dos o más entes públicos pertenecientes a un mismo Estado durante el mismo periodo de tiempo.

Claramente se puede observar un problema que proviene de las diferentes disposiciones de entes públicos dentro de un Estado los cuales nacerán del resultado del trabajo de un legislador o de un fallo en el sistema tributario interno, este problema se puede resolver, acudiendo a normas jerárquicamente superiores que lograrán iluminar el problema, en nuestro caso la Constitución y el Código Tributario.

4.2.2 DOBLE IMPOSICIÓN ECONÓMICA INTERNACIONAL

Esta clasificación de doble imposición se refiere claramente a la capacidad económica del sujeto pasivo la cual se podrá percibir mediante la realización del hecho imponible, un negocio o un acto en concreto, siendo prioritaria la capacidad económica del contribuyente y más no la capacidad contributiva.

Esta clasificación rompe con el concepto ya determinado de doble tributación, puesto que no es de suma importancia la determinación del sujeto pasivo, sino, la determinación de la renta, transacción o patrimonio el cual será gravado por dos o más Estados durante el mismo periodo impositivo, sin importar el número de contribuyentes que estos recaigan. De esta figura se puede determinar los siguientes elementos constitutivos, identidad de fuente, identidad o similitud de impuestos y heterogeneidad de sujetos pasivos.

Existen tres ejemplos claros y comunes de la doble tributación económica, entre ellos encontramos:

- El doble gravamen sobre dividendos, a nivel de la sociedad y a nivel de la persona o personas físicas que los perciben.

- La doble imposición intersocietaria, cuando la sociedad distribuye dividendos a una persona jurídica, es decir, una sociedad es accionista en otras sociedades.
- La doble imposición económica que nace de los ajustes fiscales en operaciones entre sociedades vinculadas²⁸.

El artículo 9 de la Ley del Régimen Tributario Interno sobre las exenciones soluciona el problema de los primeros ejemplos estableciendo claramente que “Para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos: 1. Los dividendos y utilidades, calculados después del pago del impuesto a la renta, distribuidos, pagados o acreditados por sociedades nacionales a favor de otras sociedades nacionales o de personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes o no en el Ecuador”

4.2.3 DOBLE IMPOSICIÓN JURÍDICA INTERNACIONAL

La doble imposición internacional es muy común en los países en vías de desarrollo por su calidad de exportadores de materias primas e insumos elementales a países desarrollados, las crecientes relaciones económicas internacionales, la competencia dura y constante de quienes realizan actividades económicas y de la injusticia de estas transacciones por la dependencia de los países menos desarrollados a aquellos que tienen mayor adelanto, creando así barreras a tales intercambios para los fines fiscales, constituyendo así la figura de la doble tributación.

La doble imposición internacional se produce cuando entran en contacto diferentes criterios de atribución de potestad tributaria que manifiestan diferentes países, o como lo establece Mercedes Fuster la doble imposición se produce cuando, sobre una misma materia imponible y en un mismo periodo impositivo, se aplican dos impuestos similares

²⁸ JOSÉ M. CALDERÓN CARRERO, *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, p. 110

por dos o más Estados, existiendo así una yuxtaposición de soberanías, sometiendo así, a transacciones o flujos de renta a diferentes soberanías fiscales.

Esta doble tributación internacional se suscitará porque los Estados de acuerdo a su soberanía tributaria someterán ciertas transacciones y flujos de venta las cuales sean más beneficiosas para ellos, teniendo como resultado un privilegio hacia propósitos tributarios que de una u otra manera desalientan el comercio exterior y la inversión internacional.

Como resultado a este gran inconveniente los países en vías de desarrollo han intentado encontrar soluciones de carácter unilateral modificando las legislaciones internas para así proteger a sus contribuyentes, un claro ejemplo de esto lo encontramos en el artículo 49 de la LRTI el cual establece que “Crédito tributario por impuestos pagados en el exterior.- Sin perjuicio de lo establecido en convenios internacionales, las personas naturales residentes en el país y las sociedades nacionales que perciban ingresos en el exterior sujetos al impuesto a la renta en el país de origen, tienen derecho a descontar del impuesto a la renta causado en el Ecuador, el impuesto pagado en el extranjero sobre esos mismos ingresos, siempre que el crédito no exceda del valor del impuesto atribuible a dichos ingresos en el Ecuador”

4.2.4 DOBLE IMPOSICIÓN FORMAL Y MATERIAL

La doble imposición formal sucede cuando el legislador somete a una fuente de riqueza o actividad económica a varios impuestos; la doble imposición material sucede cuando diferentes materias impositivas se gravan con mayor intensidad que otras como resultado de una falla en el sistema tributario.

4.2.5 DUPLICIDAD DE PAGO.

La duplicidad de pago se la entiende como el sometimiento de un mismo contribuyente, por la misma actividad económica, a dos tributos o liquidaciones tributarias en

aplicación del mismo impuesto durante el mismo periodo de tiempo. La duplicidad de pago se da normalmente por un error en la administración tributaria, la cual genera ingresos al fisco de manera indebida.

5. LOS ESTADOS FRENTE AL PROBLEMA DE LA DOBLE TRIBUTACION.

El conflicto jurídico de la doble imposición ha incrementado en las últimas décadas por el acelerado desarrollo de las actividades económicas, políticas, sociales y jurídicas entre diferentes Estados, desapareciendo así las fronteras y creando una liberación de las relaciones económicas alrededor del mundo.

Gracias a este resultado, los Estados se encuentran con la necesidad de crear y establecer diferentes medidas que tendrán como objetivo ordenar y favorecer el desarrollo de todo tipo de transacciones generadas dentro o fuera de su territorio mediante una neutralidad de los sistemas impositivos y una coordinación de los mismos para evitar que se genere una doble imposición que perjudique a sus ciudadanos.

Una de las herramientas las cuales han sido adoptadas por los Estados, son la celebración de tratados internacionales mediante los cuales se busca atenuar o eliminar la doble imposición, y, coadyuvar directamente, con la armonización de las deducciones de la doble imposición en base a la normativa particular de los diferentes países, logrando así, fomentar y facilitar las transacciones y las actividades económicas de las diferentes personas y empresas dentro del ámbito internacional.

5.1 MEDIDAS UNILATERALES PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION.

Uno de los medios más comunes que han utilizado los diferentes Estados para evitar la doble tributación, son aquellos mecanismos unilaterales que han acogido en su legislación interna, estas medidas llamadas unilaterales son adoptadas por los países por su propia iniciativa. El objetivo de las medidas unilaterales es la creación de disposiciones establecidas en cada ordenamiento jurídico tendientes a evitar o aminorar

la doble imposición internacional para aquellos contribuyentes pertenecientes a un Estado determinado.

En la práctica, las medidas unilaterales, las cuales hablaremos a continuación, pueden llegar a ser insuficiente e inútiles si los demás Estados no las adoptan, puesto que si se cumple esta premisa, el conflicto de la doble tributación no sería solucionado.

El Ecuador ha utilizado esta técnica para evitar la doble tributación, puesto que claramente existe una imposibilidad física para celebrar tratados internacionales con todos los países con los cuales se celebran diariamente transacciones internacionales, de esta manera La Ley de Régimen Tributario Interno en sus artículos 2 y 8 solucionar el tipo de rentas que van a ser gravadas en nuestro país para efecto del Impuesto a la Renta, y también, establecer los principios y criterios de sujeción tributaria que regirán para cada uno de ellos.

El Estado es el ente encargado de generar o adoptar este tipo de medidas unilaterales que beneficiaran a los contribuyentes dentro de su territorio, medidas unilaterales las cuales pueden ser acogidas con o sin la celebración de un tratado internacional, como son los métodos de exención o imputación y deducción, etc., los cuales trataremos a continuación.

5.2 MÉTODOS GENERALES PARA ELIMINAR O ATENUAR LA DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL

5.2.1 MÉTODO DE EXENCIÓN

El método de la exención, como su propio nombre lo establece, consiste en exceptuar del impuesto debido en el país de la residencia las rentas de fuente extranjera. Este método se pone en práctica no gravando en el país de residencia la renta de fuente extranjera, teniendo como objetivo hacer del país de residencia más atractivo para realizar inversiones en el extranjero, este mecanismo claramente corrige los efectos de la

yuxtaposición de soberanías fiscales mediante la exención tributaria en relación con los hechos impositivos objeto de doble imposición fiscal.

Con este método se crean dos situaciones básicas que evitan la doble imposición internacional, se reconoce el derecho del país fuente a gravar y por otro lado, la obligación del Estado de la residencia de subsanar la doble imposición.

Varios Estados han estudiado la posibilidad de que este método viole los principios de igualdad y capacidad para contribuir, para lo cual se han creado dos soluciones a este problema. La exención puede ser incondicional cuando el Estado de residencia del contribuyente declara exentas las bases impositivas del Estado de fuente, sin tomar en cuenta la actividad impositiva desarrollada en este último, y; la exención condicional, que sugiere condicionar la exención de la renta del exterior por el país de la residencia a la existencia de la actividad impositiva en la fuente sobre las mismas, la cual requiere que el Estado de la fuente someta efectivamente a gravamen las rentas originadas en su territorio para que en la residencia se conceda la exención buscada.

Existen dos clases de exención:

Exención en destino: Mediante el cual en el país de destino de las rentas es quien declara la exención, el cual se clasifica en dos modalidades alternativas:

- Íntegra, la cual se refiere a las rentas de origen extranjero, cuando estas rentas han tributado en el estado de la fuente, no se someterán a gravamen en el estado de residencia.
- Con progresividad, mediante la cual el estado de residencia no grava las rentas extranjeras pero si las tiene en consideración a la hora de calcular el tipo de gravamen aplicable a las rentas de fuente nacional²⁹.

Exención en origen: el estado de la fuente, es decir el país donde se originan las rentas, es quien declara la exención

²⁹ Tesis previa para la obtención del título de diplomado en gestión tributaria internacional, Métodos de exención para evitar la doble tributación, María Verónica Pesantez Delgado y María de Lourdes Vélez, dirigido por el Doctor Boris Barrera Crespo. Pág. 29. Cuenca-Ecuador.

Existen 3 requisitos de indispensable cumplimiento para ejercer el método de exención, entre ellos encontramos;

- a) El contribuyente residente debe haber obtenido rentas de fuente extranjera;
- b) Esta renta de fuente extranjera debe estar sujeta a imposición del sujeto activo que otorgue la aplicación de la exención:
- c) La persona que debe beneficiarse de la exención es la persona calificada como contribuyente por la ley del Estado de la residencia.

5.2.2 MÉTODO DE IMPUTACIÓN O CREDITO.

En el método de imputación, la renta de fuente extranjera no está exenta, de tal modo, que el Estado de la residencia tributa la renta global del contribuyente, sea cual fuere su origen. Es más, del monto del impuesto obtenido, se deduce el impuesto pagado en el país de la fuente, desde que este impuesto sea de naturaleza similar al impuesto pagado en el país de residencia.

Este método tiene un origen anglosajón y se utiliza de manera unilateral por los Estados, en este método el régimen impositivo se aplicara sobre la totalidad de la renta del contribuyente, sin tener en cuenta el origen de la misma, de este impuesto total se restara el impuesto pagado en el país de la fuente.

Puede existir una imputación simple o total que se genera cuando el país de residencia resta todo el impuesto pagado en el país de la fuente, es decir, cuando el Estado de la residencia permite deducir la totalidad del impuesto previamente saldado por el sujeto pasivo en el Estado de la fuente, por la misma renta o patrimonio que ahora se pretende someter nuevamente a imposición; y una imputación ordinaria o limitada cuando el Estado de la residencia somete la deducción a un límite, límite que será considerado para efectos como el máximo de lo que correspondería pagar si la renta no se hubiera obtenido en dicho Estado. Los países en vía de desarrollo por lógica utilizan el método de exención total, mientras que en los países desarrollados defienden la utilización del

método de exención limitada, cuando las tarifas impositivas son más altas que las del país de residencia.

La finalidad del método de imputación es lograr la neutralidad en las inversiones en el país de origen con respecto a las realizadas en el extranjero, de esta manera, llevar al Estado de residencia a que, de manera unilateral, evalúe los distintos elementos involucrados y así se solucione el problema de la doble imposición internacional.

Los Estados serán quienes tienen la posibilidad de adaptar a sus legislaciones cualquiera de los métodos antes mencionados, ya sea de manera unilateral o incorporándolos en convenios internacionales, teniendo en cuenta, sus lineamientos económicos y fiscales, siempre y cuando tengan la finalidad de evitar una doble tributación internacional que pueda afectar directamente a sus contribuyentes.

Nuestra legislación utiliza una medida unilateral de imputación ordinaria o de deducción limitada, misma que se encuentra establecida en el Art. 49 de la Ley de Régimen Tributario Interno:

“Art. 49.- Tratamiento sobre rentas del extranjero.- Toda persona natural o sociedad residente en el Ecuador que obtenga rentas en el exterior, que han sido sometidas a imposición en otro Estado, se excluirán de la base imponible en Ecuador y en consecuencia no estarán sometidas a imposición. En el caso de rentas provenientes de paraísos fiscales no se aplicará la exención y las rentas formarán parte de la renta global del contribuyente.”

5.2.3 MÉTODOS ESPECÍFICOS PARA ELIMINAR O ATENUAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.

Tanto los doctrinarios como en la práctica de la fiscalidad internacional se han buscado nuevas maneras de eliminar la doble tributación internacional, mediante mecanismos específicos, los cuales podrán ser adoptados por los Estados de manera unilateral, es

decir, adaptándolos en su legislación interna, o mediante la celebración de un tratado internacional. Estas medidas llevan consigo el objetivo de que exista una colaboración y cooperación internacional entre Estados. Entre estos mecanismos específicos encontramos los siguientes:

- a) Exención de las rentas obtenidas en el exterior
- b) Crédito por impuestos pagados en el exterior
- c) Crédito por impuestos exonerados
- d) Crédito por impuesto subyacente
- e) Crédito por impuesto nacional
- f) Crédito por inversiones en el exterior
- g) Reducción del impuesto
- h) Deducción del impuesto pagado en el extranjero
- i) Reparto de la materia imponible
- j) Sistema de aplazamiento.

- a) **Exención de las rentas obtenidas en el exterior o “exemption method”**: este método está claramente vinculado con el perdón del impuesto a la renta que otorga el país exportador de la inversión al contribuyente, respecto de los ingresos que perciba en el exterior. De esta manera, se dota la facultad al país receptor de la inversión para que sea el titular del derecho a cobrar los impuestos correspondientes de acuerdo a su marco jurídico interno.

Según este método, los países gravan las rentas que se logran en su territorio y exime total o parcialmente las que se perciben en el extranjero. La utilización del método de exención de las rentas obtenidas en el exterior, es mayormente utilizado por los países en vías de desarrollo, puesto que son considerados como importadores de capitales, cumpliendo con el deber de velar por sus contribuyentes y así contrarrestar las excesivas cargas tributarias.

Muchos doctrinarios y juristas han establecido que para la aplicación de este método, es necesario que medie entre ellos un tratado jurídico internacional, en el cual, se puedan establecer las pautas y los límites necesarios para su aplicabilidad justa, puesto que nada impedirá que los capitales se dirijan a otros países desarrollados que puedan ofrecer mejores condiciones a los inversionistas.

Para la aplicación de este criterio se han creado diferentes posibilidades indispensables, entre las cuales encontramos:

- La exención del destino es el país de destino de las rentas quien declara la respectiva exención.
- Exención íntegra, las rentas de origen extranjera que han tributado en el estado de la fuente no se someterán a gravamen en el estado de residencia.
- Exención de origen, en esta exención la potestad del gravamen se atribuye al estado de residencia del receptor.

b) **Crédito por impuestos pagados en el exterior o “tax credit”:** según los diferentes conceptos de este método, se puede decir que el tax credit es, un crédito contra el fisco utilizable como moneda de pago del impuesto, es decir, que el Estado al cual pertenece el inversionista o exportador, grava la totalidad de las rentas producidas en su territorio fuera de este, pero el Estado es quien otorgará al contribuyente un descuento en el pago del impuesto que equivale a los impuestos pagados en el exterior, teniendo como objetivo, neutralizar los beneficios o exenciones que de manera eventual, dispongan los marcos jurídicos de los países receptores del capital.

Si bien es cierto que este método contribuye con la eliminación de la doble tributación, también es lesivo para los países en vías de desarrollo, ya que neutraliza los beneficios o exenciones que de manera eventual dispongan las legislaciones de los países receptores del capital.

Las deducciones concedidas por el país del domicilio o residencia, pueden ser totales, o sea, lo efectivamente pagado en el país de la fuente productora de ingresos, se imputa el impuesto extranjero sin limitación alguna, de tal manera que si hubiera sido superior al nacional se puede pedir la devolución del mismo en el país de residencia, o limitada, cuando el país del domicilio o residencia acepta la deducción con ciertos límites, es decir, se imputa el impuesto extranjero pero hasta el límite del impuesto nacional sobre las rentas obtenidas en el extranjero³⁰

Este mecanismo funciona en los países más desarrollados que contemplan tarifas progresivas más elevadas que los países en vía de desarrollo. De esa manera, se da una solución que conviene a las empresas que operan en el exterior y se defiende la neutralidad de la imposición, ya que la carga tributaria es la misma con independencia del territorio en que se desenvuelva la actividad³¹.

- c) **Crédito por impuestos exonerados “tax sparing”**: esta cláusula es comúnmente celebrada entre un país en vías de desarrollo y uno desarrollado. Este método permite que el sujeto pasivo que será el beneficiado de las rentas en el exterior materia de exención en el país fuente, deduzca los impuestos pagados en el país receptor de la inversión y aquellos impuestos los cuales de deberían haber pagado y no se lo hizo, como resultado de la existencia de medidas políticas económicas o por la exención o reducción que dicho país en vías de desarrollo, este método tiene la objetivo implementar mecanismos tributarios que incentiven la inversión en extranjera.³²

La finalidad principal del método tax sparing es otorgar al contribuyente que invierte capital, un crédito el cual tendrá la característica de fantasma, el cual lo

³⁰ El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional. César Montaña Galarza. Pag. 77

³¹ El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional. César Montaña Galarza. Pag. 76

³² El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional. César Montaña Galarza. Pag. 78

utilizará para compensar el pago de impuestos en el país sujeto de exportación de la inversión.

Este incentivo otorgado por el país que recibe el capital, se hará efectivo una vez que el inversionista realice el pago por renta mundial en su país, deduciendo de este valor, el supuesto pago que realizó en el país en que se realizó la inversión. Todos los Estados que han aceptado someterse a este método lo han hecho mediante la celebración de un tratado internacional, mediante el cual, se pueda tener una definición clara del incentivo, y, poder diseñar su alcance, y así asegurar que los incentivos calificados para este crédito tributario, promuevan sustancialmente, la actividad económica del país anfitrión.

- d) **Crédito por impuesto subyacente o “underlying tax credit”**: este método tiene como finalidad atenuar la doble tributación, beneficiando al accionista en su país de residencia, mediante un crédito fiscal resultado de los impuestos cancelados por la sociedad extranjera respecto de sus beneficios y del crédito fiscal que le corresponde.

Éste método tiene por propósito contrarrestar la doble imposición económica internacional, al permitir la aplicación de impuestos económicamente soportados en el extranjero pero en cabeza de distinto contribuyente. Por virtud de este método, un accionista puede beneficiarse en su Estado de residencia de un crédito fiscal por los impuestos cancelados por la sociedad extranjera respecto de sus beneficios (impuesto de sociedades), además del crédito fiscal que le corresponde por la tributación de los dividendos en el país de origen de los mismos³³

- e) **Crédito por impuesto nacional o “matching credit”**: mediante el uso de este método, se intenta conceder al país de residencia, un crédito fiscal, por una

³³ VALLEJO CHAMORRO, José M. y GUTIÉRREZ LOUSA, Manuel. Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes, en Documentos, No. 6. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2002. Pag. 32.

mayor cantidad o porcentaje que el tipo tributario que hubiera gravado la renta en el país de su origen o del tipo que el tratado de no doble imposición establezca como límite de gravamen, es decir, el estado de la residencia deduce de su propio impuesto, una cantidad que representa al gravamen que hubiese que tenido que pagar en el extranjero.

- f) **Crédito por inversiones en el exterior o “investment tax credit”**: este mecanismo consiste en que el país exportador de capitales otorga descuentos tributarios sobre las inversiones que se realicen en el exterior, el inversionista, tendrá que someterse al impuesto en su país de origen y en el país receptor del capital, teniendo como finalidad un incentivo tributario. Para que este método sea aplicado y utilizado de la manera correcta, es necesario que exista de por medio, un tratado internacional, el cual este orientado a la estimulación del desarrollo económico de los países importadores de capital.

- g) **Reducción del impuesto o “tax reduction”**: este mecanismo establece que, el Estado de la residencia del sujeto pasivo no reconoce ningún impuesto pagado en el extranjero, y de esta manera, somete a tributación las rentas originadas en el extranjero más las suyas establecidas en su reglamento interno, pero el Estado, aplica una tarifa impositiva reducida respecto de la tarifa del país inversionista. De acuerdo a este método, se puede determinar claramente, que no existe una eliminación de la doble tributación, simplemente, existe una atenuación de la misma.

Conforme este mecanismo el Estado de la residencia, si bien no reconoce ningún impuesto pagado en el extranjero, somete a imposición las rentas de fuente nacional y de fuente extranjera (imposición global) pero sujetándolas a una tarifa impositiva reducida. Con la utilización de este instrumento tenemos que solo se atenúa la doble imposición, y que de alguna manera anula los beneficios que eventualmente reconoció el país receptor del capital extranjero

- h) **Deducción del impuesto pagado en el exterior:** este mecanismo tiene como finalidad atenuar la imposición de las rentas generadas en el extranjero, con la aplicación de tarifas menores a las aplicadas en el país de la residencia, permitiendo así, que el contribuyente del país del domicilio, pueda deducir del ingreso obtenido el impuesto que ha pagado en el extranjero, disminuyendo su base imponible.

- i) **Reparto de la materia imponible:** este mecanismo dota a un Estado de atribución exclusiva para la aplicación de impuestos sobre algunas materias imponibles, al reconocer previamente la existencia de un determinado criterio de atribución de potestad tributaria, lo cual, obliga la celebración de un tratado internacional, mediante el cual, permita a los países subscriptores, aplicar los criterios de atribución que les parezcan más apropiados.

- j) **Sistema de aplazamiento o “tax deferral”:** este mecanismo se lo considera como una medida unilateral, puesto que permite que el país de residencia postergue la aplicación del impuesto hasta que se realice la remisión de utilidades desde el país de la fuente. Este mecanismo no soluciona el problema de la doble imposición, sino simplemente, los posterga.

CAPÍTULO NO. 3 MEDIDAS BILATERALES O MULTILATERALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.

6. TRATADOS INTERNACIONALES. GENERALIDADES.

El siglo XIX fue la época en la cual se configuraron físicamente estas relaciones internacionales, con la creación de los Tratados de Viena en el año de 1815 relacionado entre otros temas importantes, a las disposiciones relativas a los agentes diplomáticos, en el año 1856 se celebra el Tratado de Paris en el cual se estableció diferentes disposiciones acerca de la neutralidad del Mar Negro, y tal vez la más importante, Las Convenciones de la Haya creadas y modificadas entre los años 1899 y 1907 las cuales disponían una solución efectiva y pacífica a las controversias internacionales y regulaban las normas sobre la guerra terrestre y marítima.

Como resultado de la creación de los tratados internacionales, a finales del siglo XIX se comienzan a crear, las primeras organizaciones internacionales consideradas como “una asociación voluntaria de Estados, establecida por un tratado internacional, dotada de órganos permanentes, propios e independientes encargados de gestionar intereses colectivos y capaz de expresar una voluntad jurídicamente distinta de las de sus miembros y regida por el derecho internacional³⁴” entre estas organizaciones encontramos: La Unión Telegráfica Internacional y el Instituto Internacional de Pesas y Medidas y las Instituciones más importantes como La Sociedad de las Naciones creada en el Tratado de Versalles en 1919 y La Organización de las Naciones Unidas creada y estructurada en la Carta de San Francisco en 1945, las cuales tienen como objetivo crear conciencia entre los Estados para la codificación de los derechos consuetudinarios.

³⁴ Recuperado 17 de enero 2013,

http://www.google.com.ec/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=8&ved=0CF8QFjAH&url=http%3A%2F%2Fcatarina.udlap.mx%2Fu_dl_a%2Ftales%2Fdocumentos%2Fledi%2Ftapia_p_h%2Fcapitulo2.pdf&ei=JV74UKTRJljq0AG1mYDYBQ&usg=AFQjCNGCqWQZ08T_GtG_pnEgNXWGlhoGFQ&sig2=xCVHj1xMbsHWfcc5KM0KYw&bvm=bv.41248874,d.dmQ

El Derecho Internacional Público denomina tratado al acuerdo entre varios países que persiguen fines diferentes y que conciertan diversos intereses estatales de carácter particular para cada uno.

Para entender el alcance de los denominados Convenios de Doble Imposición es necesario enmarcarlos en la categoría general de *Tratados Internacionales* a la que pertenecen. Al respecto, López Bassols define al tratado como: “un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional ya conste en un instrumento único, o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular”³⁵

En sentido amplio se ha logrado conceptualizar a los tratados internacionales como los acuerdos de voluntades entre dos o más sujetos de derecho internacional, tendientes a crear, modificar o extinguir derechos. Hay que tener en cuenta que esta definición está claramente comprendida para aquellos acuerdos entre Estados, entre Estados y Organismos Internacionales o solamente entre Organismos Internacionales entre sí.

La Convención de Viena de 1969 establece que “se entiende por tratado un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquier que sea su denominación particular”.

Los tratados en la actualidad son considerados como la máxima fuente creadora de normas jurídicas internacionales, esto como un resultado claro al incremento a las relaciones interestatales y a la intensificación de los vínculos entre diferentes países.

López Bassols³⁶ nos menciona que el tratado conlleva elementos esenciales que son:

³⁵ Hermilio López Bassols. “Derecho Internacional Público Contemporáneo e Instituciones Básicas”. México. Ed. Porrúa.2002. pág

³⁶ Hermilio López Barsols, op. cit. pág. 24

a) La expresión de una voluntad: no necesariamente deben ser simultáneas, un tratado puede resultar de una declaración unilateral de una de las partes seguida de la aceptación de la otra parte; o de la continuación de actos unilaterales como el intercambio de notas diplomáticas.

b) La concurrencia de voluntad de por lo menos dos partes: las declaraciones unilaterales de un estado solo son obligatorias para el estado que las emite, mientras no concurra la voluntad del otro estado. En los tratados multilaterales no se exige de un número definido de estados partes.

c) Las partes de un tratado deben ser sujetos de Derecho Internacional: sólo los estados y las organizaciones internacionales que gozan de personalidad jurídica internacional pueden ser partes de un tratado.

d) La intención de producir efectos legales: esa intención es la que permite distinguir al tratado en sentido escrito, de otros actos que los estados realizan que no tienen como propósito vincular a sus autores, y que solo comprometen a sus dirigentes políticos pero no a los estados miembros.

e) Que esté regido por el Derecho Internacional: este es un elemento esencial del tratado. Si bien existen acuerdos entre estados que se refieren a transacciones comerciales que son regidos por el derecho interno, solo aquellos que están regidos por el Derecho Internacional serán considerados como tratados.

A pesar del gran esfuerzo de los Estados para crear modelos de solución internos para evitar la doble tributación, no se ha llegado a observar la existencia de instituciones jurídicas uniformes entre los diferentes Estados, que permita evitar, por si solos, los problemas que surgen de la doble tributación internacional.

Gracias a este resultado, los Estados han creído conveniente la creación de un modelo de solución más efectivo, frente a la ineficacia de las medidas unilaterales, es por esto, que

las medidas adoptadas por los diferentes países son aquellas relacionadas con convenios internacionales que servirán como medio para evitar la doble imposición internacional.

Los tratados internacionales de doble tributación, tienen como objetivo determinar los derechos de imposición tanto para el Estado de la fuente como para el Estado de residencia, cuando se susciten inconvenientes que puedan generar una doble imposición. Gracias al nacimiento de los tratados internacionales fiscales, se ha logrado crear una herramienta muy eficaz que tiene como finalidad dotar de coherencia, neutralidad y justicia al régimen tributario internacional.

El primer tratado internacional de impuestos, fue firmado entre Prusia y Austro Hungría en 1899. Posteriormente, la Liga de las Naciones Unidas tomó la iniciativa de desarrollar un tratado de doble tributación aceptable internacionalmente. Este tratado cumplía claramente con el objetivo que era prevenir la doble tributación, incentivando de esta manera con la inversión extranjera, e incentivando a los Estados a seguir el mismo ejemplo para solucionar los conflictos de tributación suscitados.

En el caso de la doble tributación, los tratados internacionales que se toman en cuenta son los de no doble tributación los cuales han sido celebrados por diferentes Estados, estos tratados internacionales tienen como objetivo principal solucionar los problemas de doble imposición de los países que los suscriban, de esta manera, el reglamento interno de cada país se encontrará inaplicado o se subsidiará en las siguientes circunstancias:

1. Cuando se hayan celebrado tratados internacionales para evitar la doble tributación sobre impuesto a la renta.
2. Cuando se hayan celebrado tratados internacionales con organismos internacionales que afecten al impuesto a la renta, y;
3. Cuando las instituciones de la Comunidad Andina, emanen disposiciones orientadas a evitar la doble imposición.

6.1 CLASIFICACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES.

Según Raúl E. Vinuesa en su libro Derecho Internacional Público, Tomo 1, establece una clasificación de los tratados internacionales en cuanto a:

- A) Al número de sujetos parte de un tratado
- B) A las posibilidades de acceder al tratado
- C) A las formas de celebración del tratado
- D) Al contenido u objeto del tratado

6.1.1 Al número de sujetos parte de un tratado

De acuerdo al número de sujetos, se los puede clasificar en bilaterales y multilaterales.

Como su propia palabra lo establece, los acuerdos internacionales bilaterales son aquellos celebrados entre dos Estados u Organismos Internacionales.

Los tratados o acuerdos multilaterales, son acuerdos celebrados por varios sujetos de derecho internacional.

6.1.2 A las posibilidades de acceder al tratado

Esta clasificación se refiere directamente sobre la incorporación o no de diferentes Estados los cuales no formaron parte de la negociación del Tratado Internacional, clasificándolos de abiertos o cerrados.

Los tratados abiertos son aquellos que permiten la posibilidad de adhesión de Estados que no han formado parte de las negociaciones.

Los tratados cerrados son aquellos acuerdos que no constan de una cláusula que permita la adhesión o incorporación de otros Estados u Organismos Internacionales al Tratado celebrado con anterioridad.

Los Estados al momento de negociar un tratado internacional tienen la capacidad de insertar diferentes cláusulas que permitan la posibilidad de adhesión. En estas cláusulas

se puede establecer esta adhesión limitada o ilimitada para todos los Estados indistintamente.

6.1.2 A las formas de celebración del tratado.

Los tratados en buena y debida forma son aquellos acuerdos internacionales concluidos a través de un proceso complejo de negociación, adopción del texto, firma y ratificación³⁷.

Los tratados o acuerdos en forma simplificada son aquellos en que solo se necesita una etapa de negociación y otra de aceptación la cual se realizara mediante la firma.

6.1.3 En cuanto al contenido u objeto del tratado.

Los tratados de naturaleza contractual tienen como objetivo crear y regular un negocio jurídico estableciendo claramente las obligaciones y derechos para cada país contratante.

Los tratados de naturaleza normativa tienen como objetivo crear normas que vayan a regular relaciones y conductas futuras entre los Estados que forman parte del acuerdo.

Existen una diferente clasificación de los tratados internacionales cuando estos sean de índole fiscal y en cuanto a la clase de renta de la que traten los Convenios encontramos la siguiente clasificación: aquellos tratados internacionales celebrados para regular casos de rentas inmobiliarias, rentas que son producidas por bienes inmuebles los cuales podrán ser gravados en el país de residencia o de la fuente, tratados por rentas de empresas asociadas, en el cual existe una problemática referente a los precios de transferencia, tratados de renta de dividendos, los cuales intentan solventar el problema de la tributación compartida de los dividendos entre el Estado de la fuente y el de la residencia, tratados de renta de ganancias de capital, en los cuales depende del bien del que procedan, rentas del trabajo independiente, en el cual se trata sobre actividades profesionales, artísticas o deportivas, las cuales serán gravadas en el Estado de

³⁷ Raúl E. Vinuesa, derecho internacional público, edición Víctor p. de Zavalía editor Alberti 835 Buenos Aires 1981, pág. 99

residencia del sujeto pasivo, rentas por pensiones, rentas por herencias, tratados por beneficios empresariales, etc.

7. PROCEDIMIENTO DE CREACION Y CELEBRACION DE UN TRATADO INTERNACIONAL DE DOBLE TRIBUTACION.

Existen diferentes etapas y actos que son indispensables para la celebración de un tratado internacional, etapas las cuales trataremos a continuación.

1. La Negociación: Cuando un Estado se encuentra interesado en relacionarse con otro, es necesario que exista una manifestación de interés en iniciar negociaciones, designando diferentes personas para que lo representen con la finalidad de iniciar la etapa de negociación para encontrar un acuerdo de voluntades. Las personas encargadas de la negociación de acuerdo al artículo 7 de la Convención de Viena serán los Jefes de Estado, los Jefes de Gobierno y Ministros de Relaciones Exteriores. A las personas encargadas de la negociación se les dota de un poder especial llamado “plenos poderes” documento que emana de la autoridad competente del Estado.
2. Una etapa muy importante en la celebración de un tratado internacional de doble tributación se realiza mediante una reunión donde se hará un examen profundo de la legislación tributaria de los países que intentan formar parte del tratado internacional, esto con finalidad, de encontrar aquellas soluciones a los temas y problemas controvertidos que puedan suscitarse. Una vez que se haya examinado las diferentes legislaciones, y se hayan identificados los problemas o puntos controvertidos, se procede a realizar una segunda reunión con finalidad de encontrar soluciones y a determinar los compromisos a los cuales los Estados se someterán una vez aceptado y ratificado el tratado internacional de doble tributación.
3. La adopción del texto: Cuando termina la etapa de negociación y se ha llegado a un acuerdo de voluntades, se debe fijar los términos de este acuerdo redactando el texto del tratado.

4. Autenticación del texto: Esta etapa se refiere únicamente a la acción de dar plena fe que el documento que han redactado es aquel que se negoció, este acto de buena fe se realizará mediante la firma o rúbrica de todos los presentes.

Una vez que se hayan cumplido todas las etapas anteriormente dichas, se necesita un acto internacional, tendiente a la ratificación del tratado internacional en nuestro país, para que así el convenio entre en vigor. El artículo 418 de la Constitución de la República del Ecuador establece que “La Presidenta o Presidente de la República le corresponde suscribir o ratificar los tratados y otros organismos internacionales. La Presidenta o Presidente de la República informará de manera inmediata a la Asamblea Nacional de todos los tratados que suscriba, con indicación precisa de su carácter y contenido. Un tratado sólo podrá ser ratificado, para su posterior canje o depósito, diez días después de que la Asamblea haya sido notificada sobre el mismo”.

Una vez ratificado el Tratado Internacional en el Ecuador este entrará en vigor, constituyendo así una fuente de derechos y obligaciones para los Estados que forman parte. El artículo 26 de la Convención de Viena establece que “todo tratado en vigor obliga a las partes de buena fe” cumpliendo claramente con el aforismo jurídico “pacta sunt servanda”, tratado anteriormente.

Con lo dicho, en los tratados internacionales de impuestos existen tres fechas importantes en las cuales se cumplen diferentes propósitos:

- a) La fecha de la firma del tratado, mediante la cual, se determina la lista de los impuestos, estableciendo que cualquier impuesto determinado o de idénticas características formara parte del tratado.
- b) La fecha cuando el tratado entra en vigor, que es aquella fecha donde los Estados se obligan al cumplimiento del tratado.
- c) La fecha en el que el tratado tiene efecto en relación con cada uno de los impuestos a los que aplica, puesto que los tratados fiscales tienen que entrar en vigor en el momento en que el año fiscal comienza.

Jerarquía de los Tratados Internacionales.

Como lo establece el artículo 1 de la Constitución de la República “El Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático, independiente, unitario...” determinando claramente un sistema democrático el cual se asienta en un pilar fundamental: el imperio de la ley, que no es más que un resultado del Estado de Derecho donde existe una subordinación a gobernados y gobernantes. El Estado está sometido al Derecho, puesto que es indispensable que exista un ordenamiento jurídico para que sea cumplido por todas las personas dentro de un Estado.

En todo Estado de Derecho se considera a la Constitución como una súper ley, la cual tiene una fuerza normativa dirigida a ordenar y conformar la realidad política y social. De esta manera se puede establecer que, la Constitución en el derecho positivo, es aquella norma suprema la cual se la considera como la base sustentadora del ordenamiento jurídico, aclarando así, que la Constitución al ser la norma suprema y básica del ordenamiento jurídico estatal, determina el lugar de jerarquía que ocuparan los tratados internacionales.

Todo lo anteriormente dicho lo encontramos resumido en el artículo 424 de nuestra carta magna, la cual dice “La Constitución es la norma suprema y prevalece sobre cualquier otra norma del ordenamiento jurídico...”

De igual manera el art. 425 de la Constitución de la República del Ecuador establece que “El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos”.

8. CONTENIDO DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES DE DOBLE TRIBUTACION.

Durante los años, han existido numerosos tratados internacionales, los cuales, han sido firmados y adoptados por los Estados, para evitar o aminorar el problema de la doble tributación, tratados internacionales los cuales han sido creados de acuerdo a la necesidad de los países los cuales han llevado a cabo su celebración. Para poder comprender el contenido de un tratado internacional de esta índole, y dado los numerosos ejemplares de tratados que se han celebrado a través de los años, el Doctor Cesar Montaña Galarza, ha determinado un contenido genérico, que los Estados deberán incluir de una u otra manera en la celebración de estos convenios, para lograr así, la finalidad de estos pactos, el cual es evitar y aminorar la abuso de gravámenes a pagar por parte de los contribuyentes en situaciones internacionales.

Dentro de la estructura de los convenios encontramos los siguientes puntos de mayor importancia:

1. El ámbito subjetivo de la aplicación del tratado internacional
2. El ámbito de aplicación objetivo, es decir los impuestos los cuales comprendidos en el tratado internacional
 - 2.1. Definición general, enumeración enunciativa
 - 2.2. Actualización automática
 - 2.3. Los impuestos locales sobre la renta y el patrimonio
3. Definiciones generales
 - 3.1. Concepto de residencia en personas físicas y en personas naturales
 - 3.2. Criterios subsidiarios para dirimir los conflictos de residencia
 - 3.3. Concepto de establecimiento permanente.
4. Distribución de potestades tributarias
 - 4.1. Imposición compartida entre los Estados
 - 4.1.1. Con imposición ilimitada en el Estado de la fuente
 - 4.2. Imposición exclusiva en el Estado de la fuente

- 4.3. Imposición exclusiva en el Estado de residencia
- 5. Métodos para evitar la doble imposición
 - 5.1. Exención
 - 5.2. Imputación
- 6. Disposiciones especiales
 - 6.1. Principio de no discriminación
 - 6.2. Procedimiento amistoso
 - 6.3. Intercambio de información

De esta estructura se puede determinar ciertos aspectos relevantes para la celebración de un tratado internacional de doble tributación, entre ellos encontramos, que la finalidad del convenio es resolver los problemas tributarios entre los países que han accedido a la celebración del tratado, en el cual deberán determinar con claridad el ámbito de aplicación del mismo, considerando a las personas involucradas como a los impuestos cubiertos; se deberá definir claramente el concepto de establecimiento permanente, con la finalidad de esclarecer el poder del Estado fuente respecto a las rentas de las empresas extranjeras, también se debe señalar la base jurisdiccional de imposición la cual recaerá sobre dos principios, la fuente productora de la renta o el sitio de desarrollo de la actividad económica, y, la residencia de la entidad que genera la renta.

Es muy importante en el contenido de los tratados internacionales de doble tributación establecer el principio de libre concurrencia para los ajustes de precios de transferencia a ser aplicados por las autoridades tributarias nacionales cuando se ha verificado que existen transacciones entre sociedades vinculadas.

En el contenido de un tratado internacional de doble tributación es indispensable hacer constar las reglas que otorgaran la exoneración de impuestos o créditos por el impuesto pagado en el extranjero al que se tiene derecho en el país de residencia, cuando la renta fuera gravada en el país de la fuente.

Si existiera disputa para atenuar o eliminar la doble tributación se deberá establecer procedimientos de mutuo acuerdo las cuales serán utilizadas por las administraciones tributarias.

Resumiendo el contenido de un tratado internacional de doble tributación, se podrán agrupar en seis tipos de normas:

- a) Las cláusulas objeto o ámbito de aplicación, personas e impuestos comprendidos, extensión territorial, entrada en vigor y denuncia.
- b) Las cláusulas definitorias, definiciones generales, residencia, establecimiento permanente.
- c) Cláusulas sustantivas, categorías de renta, ganancia de capital y las reglas de reparto del poder tributario entre los Estados contratantes
- d) Las cláusulas para la eliminación de la doble tributación, los procedimientos amistosos, el método de exención e imputación.
- e) Las cláusulas anti evasión, empresas asociadas e intercambio de información
- f) Las misceláneas, principios básicos, como el de no discriminación, tratamientos diplomáticos, etc.

8.1.FASES PARA LA APLICACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES PARA EVITAR O AMINORAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN.

Para aplicar un convenio de doble tributación, los Estados contratantes deberán realizar una calificación de determinadas situaciones jurídicas para determinar si estas son subsumibles en los términos suscritos en el acuerdo, esta operación, tiene una vinculación directa con el proceso de aplicación del tratado internacional y de igual manera con el proceso de interpretación del mismo.

Primera fase: Se debe estudiar si el contribuyente reúne con todas las condiciones para que el tratado internacional le sea aplicado, tomando en cuenta los aspectos subjetivos, objetivos y temporales.

Segunda fase: Consiste en analizar que cláusula resulta aplicable al caso en concreto, definiendo de esta manera el tipo de renta que se obtiene, llevando a cabo un sinnúmero de interpretaciones al tratado internacional de doble tributación.

Tercera fase: la aplicación directa de las cláusulas sustantivas, las cuales son identificadas como tres tipos, a) El Estado de la fuente puede gravar sin límite, b) El Estado de la fuente puede gravar hasta un máximo, o c) si el Estado de la fuente no puede gravar.

Cuarta fase: se aplicará la cláusula referente a la eliminación o atenuación de la doble tributación, en pocas palabras, a la aplicación del método de exención o imputación.

Quinta fase: Se analiza los textos del tratado internacional tributario, tomando en cuenta la legislación interna de cada Estado contratante, para utilizar los procedimientos amistosos en caso de que se suscite un problema.

La utilización de los tratados internacionales de doble tributación, resultan ser muy eficaces a comparación de los métodos unilaterales que se puedan utilizar para evitar la doble tributación internacional. De esta manera conllevan a encontrar una estabilidad d aquellas situaciones comprendidas en los sistemas tributarios de los países involucrados, frente a los intereses de los inversionistas nacionales o extranjeros.

Los tratados internacionales de doble tributación tienen diferentes ventajas tanto para los Estados contratantes como para aquellos países inversionistas.

Entre las ventajas para los Estados contratantes encontramos las siguientes:

1. El primer beneficio que se genera al momento de celebrar un tratado internacional de doble tributación, genera un ambiente favorable para la inversión, mediante la cual, los países contratantes dan una señal positiva para la inversión extranjera y dando seguridad respecto de los elementos negociados a los inversionistas.

2. Los tratados internacionales de doble tributación se consolidan como un marco legal seguro y predecible para los Estados contratantes y sus inversiones, ofreciendo así, garantías contra la discriminación y la eliminación de la doble tributación.
3. Los convenios internacionales son instrumentos que pueden ser utilizados por las administraciones tributarias internas para cumplir con sus objetivos de enfrentar la evasión fiscal internacional.

CAPÍTULO NO. 4 ANÁLISIS DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES DE DOBLE TRIBUTACION.

4.1 INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS DE IMPUESTOS.

Existen diferentes reglas de interpretación de los tratados internacionales fiscales, los cuales difieren de las reglas internas por varias razones, las cuales trataremos a continuación:

Puesto que al tema que nos compete, estos están sometidos a la regulación de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, la cual gobierna a estos convenios internacionales. Por lo tanto, su interpretación se basa en las reglas de interpretación bajo el derecho internacional consuetudinario. Este tipo de interpretación tiene su justificación, puesto que las reglas de las legislaciones internas en cuanto a la interpretación, pueden llegar a ser engañosas e inadecuadas.

A diferencia de ley interna, la cual contiene un lenguaje legislativo altamente técnico relevante a la jurisdicción específica, los tratados de impuestos, se basan en el entendimiento mutuo entre dos o más Estados.

Los tratados internacionales de impuestos, primordialmente y por naturaleza, alivian y no imponen cargas tributarias, todo lo contrario sucede con la ley tributaria interna, la cual persigue el cobro de impuestos en circunstancias específicas, estos tienden a ser menos precisos y requieren de una interpretación amplia, de esta manera son interpretados de una manera más liberal que la ley interna en el contexto de su objeto y propósito. Hay que tener en cuenta que la interpretación de los tratados es una materia en sí misma y no meramente una extensión de la interpretación legal a pesar del hecho que los tratados pueden solo ser obligatorios cuando se incorporan en la legislación interna.

Este tipo de interpretación busca encontrar un entendimiento en el uso del lenguaje tributario internacional, el cual puede no encontrarse en las leyes internas, pudiendo proveer una definición bastante diferente de las contenidas en las leyes internas.

Los Tratados Internacionales de Doble Tributación tienen como objetivo primordial evitar y aliviar la doble tributación a través de la distribución equitativa de los derechos tributarios entre países. Este tipo de tratados requieren una interpretación común por parte de los Estados contratantes para lograr este gran objetivo. La mayoría de los países han adoptado y aceptan los principios interpretativos de la Convención de Viena, la cual aplica a todos los tratados internacionales, los cuales incluyen impuestos.

Los tratados de impuestos son derechos y obligaciones adoptadas por los Estados contratantes bajo el Derecho Internacional Público. Son acuerdos entre países, no entre contribuyentes, por lo tanto son gobernados por la Convención de Viena.

La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, proporciona las pautas generales para interpretar los tratados internacionales, bajo las siguientes reglas:

El artículo 31 provee la regla general de interpretación, el cual dispone “1. Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin. 2. Para los efectos de la interpretación de un tratado. El contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos: a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado: b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado; 3. Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta: a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones: b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado: c) toda forma pertinente de derecho

internacional aplicable en las relaciones entre las partes. 4. Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes.

Esta regla básica de interpretación busca el cumplimiento de las siguientes pautas:

- a) La interpretación debe comenzar fundamentalmente con el significado natural de las palabras en el texto, expresadas en el contexto en que estas ocurren
- b) La interpretación debe seguir el “significado ordinario”, esto es, el significado usual y natural de las palabras.
- c) El significado ordinario de los términos utilizados en el acuerdo puede ser, pero no necesariamente, el de uso diario. Se habla claramente sobre el uso específico legal empleado por los Estados contratantes.
- d) Un tratado internacional es indispensable que sea interpretado como un todo, para que su significado sea consistente con el acuerdo entero en su contexto, objeto y propósito.
- e) A los términos del tratado, se les debe dar su verdadero significado que tenían al momento en el cual el tratado fue concluido, y no, el que las partes posteriormente creen que debe ser. De esta manera las intenciones expresas de las partes deben establecerse con base en el texto del tratado y no basarse en intenciones presumidas.
- f) El contexto del tratado se refiere al texto íntegro del tratado, su preámbulo y sus anexos, también cubrirá el material adicional incluido en cualquier acuerdo o instrumento relacionado, las cuales hayan sido acordadas por todas las partes.
- g) El significado especial que establece el numeral 4 del presente artículo, debe ser únicamente utilizado si se establece que esa es la intención de las partes. Siempre y cuando se cumplan con los requisitos del artículo 32 el cual trata sobre los medios de interpretación complementaria, es posible apartarse del significado natural y simple cuando; 1. El lenguaje es ambiguo u oscuro, y 2. Cuando conduce a un resultado que es manifiestamente absurdo. Es artículo tiene como finalidad encontrar medios suplementarios de interpretación, que eviten una definición ambigua, oscura, absurda o irracional. Estos medios se refieren a las

circunstancias de la conclusión del tratado y el trabajo preparatorio, los cuales incluyen materiales fuera del texto concluido.

- h) El artículo 33 de la Convención de Viena sobre los Derechos de los Tratados, determina que tienen la misma fuerza, tanto las versiones originales del tratado en el idioma de cada parte, o un tercer idioma. El uso del tercer idioma no es muy común, este solo se utilizara cuando las dos versiones en los idiomas de las partes difieren. En caso de que exista un error en la redacción del convenio, el objeto y propósito del tratado guían su interpretación, su contexto y los medios suplementarios de interpretación.

Otros métodos de interpretación.

La interpretación de los tratados internacionales es útil en toda aplicación del derecho, teniendo en cuenta, que la interpretación es el proceso mediante el cual se logra determinar el sentido de las diferentes normas y conceptos que han de aplicar para la solución de controversias, en este caso, el problema de la doble tributación.

Aunque los tratados de doble tributación son acuerdos internacionales bajo el derecho internacional público, no existe una autoridad judicial internacional para interpretarlos. Algunos países han considerado pertinente dotar a las Cortes un derecho para interpretar tratados de doble tributación, puesto que los convenios forman parte tanto del derecho interno como del derecho internacional, lo cual apela a una interpretación sistemática, que considere la necesaria articulación de las normas que conciernan a un caso en concreto.

De esta manera, la interpretación de los tratados puede ser literal, legislativa o basada en el propósito;

Literal: Las Cortes adoptan un significado literal del tratado, este enfoque motiva a la certeza y la estabilidad pero puede reducir su efectividad.

Legislativa: Las Cortes interpretan el tratado de acuerdo con la intención legislativa inicial, aun si se apartan del lenguaje literal del estatuto.

Basada en el propósito: Las Cortes consideran el propósito económico y social del tratado internacional, y miran el propósito de la legislación más allá de los que contemplan las palabras del tratado.

4.2. DECISIÓN 578: RÉGIMEN PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL

La Comisión de la Comunidad Andina se encontró con la necesidad de eliminar la doble imposición a las actividades naturales y jurídicas, sobre los países miembros de la Comunidad Andina, formando así un esquema y reglas para la colaboración entre las administraciones tributarias de cada Estado.

El principal objetivo de la celebración de este convenio internacional, es fomentar los intercambios económicos entre los países miembros, fomentando la inversión y eliminando la evasión fiscal.

Este convenio internacional soluciona los conflictos generados sobre el Impuesto a la Renta de cada país miembro, tanto para personas naturales, jurídicas o cualquier otra entidad o grupo de personas, asociadas o no, sujetas a responsabilidad tributaria.

El Artículo 3 referente a la Jurisdicción Tributaria se establece que “Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora”, de esta manera de conformidad con la legislación interna de cada país, se atribuyen la potestad de gravar las referidas rentas, las cuales se consideraran como exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta o sobre el patrimonio, diferente escenario sucede con las rentas provenientes de

bienes inmuebles, las cuales solo podrán ser gravables por el país miembro donde se encuentren situados los bienes.

Referente a las rentas obtenidas por beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieren efectuado. El artículo 6 del convenio establece claramente en los casos en que una empresa realiza actividades en el territorio de un País Miembro o establecimiento permanente, ya sea mediante:

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

Existen muchos más beneficios para los países miembros obtenidos mediante la celebración de este convenio internacional, entre ellos encontramos:

- Los beneficios que obtuvieren las empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial, sólo estarán sujetos a obligación tributaria en el País Miembro en que dichas empresas estuvieren domiciliadas.
- Las regalías sobre un bien intangible sólo serán gravables en el País Miembro donde se use o se tenga el derecho de uso del bien intangible.
- Los intereses y demás rendimientos financieros sólo serán gravables en el País Miembro en cuyo territorio se impute y registre su pago.
- Los dividendos y participaciones sólo serán gravables por el País Miembro donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye.

- Las ganancias de capital sólo podrán gravarse por el País Miembro en cuyo territorio estuvieren situados los bienes al momento de su venta.
- Las remuneraciones, honorarios, sueldos, salarios, beneficios y compensaciones similares, percibidos como retribuciones de servicios prestados por empleados, profesionales, técnicos o por servicios personales en general, incluidos los de consultoría, sólo serán gravables en el territorio en el cual tales servicios fueren prestados

Interpretación y Aplicación y Vigencia del Convenio

La interpretación y aplicación de lo dispuesto en esta Decisión se hará siempre de tal manera que se tenga en cuenta que su propósito fundamental es el de evitar doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario.

No serán válidas aquellas interpretaciones o aplicaciones que permitan como resultado la evasión fiscal correspondiente a rentas o patrimonios sujetos a impuestos de acuerdo con la legislación de los Países Miembros.

Nada de lo dispuesto en esta Decisión impedirá la aplicación de las legislaciones de los Países Miembros para evitar el fraude y la evasión fiscal.

La presente Decisión entrará en vigencia respecto al impuesto sobre la renta y al impuesto sobre el patrimonio que se obtengan y a las cantidades que se paguen, acrediten, o se contabilicen como gasto, a partir del primer día del ejercicio fiscal siguiente a la publicación de esta Decisión en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena.

De igual manera que la Decisión 758 de la Comunidad Andina, los demás Tratados Internacionales en los cuales, el Ecuador forma parte, tienen claramente el mismo objetivo, el cual es, evitar la doble tributación internacional evitando así, menoscabar los derechos de las personas tanto naturales como jurídicas dentro del Estado.

Todos los tratados internacionales celebrados por el Ecuador, tienen el mismo contenido, el cual ya ha sido tratado en capítulos anteriores, pero considero necesario esclarecer ciertos conceptos y pautas importantes para comprender claramente el contenido y finalidad de los mismos.

Dentro de un convenio internacional es indispensable comenzar definiendo todos los conceptos que puedan llevar a una errónea interpretación del tratado internacional, soslayando así, su finalidad. Dentro de estos conceptos importantes encontramos: la especificación clara de los impuestos los cuales van a ser objeto del tratado internacional, en todos los casos, para el Ecuador, los impuestos a tratar son el impuesto sobre la renta de las personas naturales y el impuesto sobre la renta, de las sociedades.

El impuesto a la renta en el Ecuador es aquel que se grava sobre los ingresos o rentas, producto de actividades personales, comerciales, industriales, agrícolas, y en general actividades económicas y aún sobre ingresos gratuitos, percibidos durante un año, luego de descontar los costos y gastos incurridos para obtener o conservar dichas rentas³⁸.

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. Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el País o por sociedades Nacionales”, considerando como sociedad a la persona jurídica, la sociedad de hecho, el fideicomiso mercantil y los patrimonios independientes o autónomos dotados o no de personería jurídica³⁹.

Una vez definidos los objetivos, es de suma importancia, esclarecer todos los conceptos que se utilizarán durante todo el convenio internacional, evitando así, dejar lagunas las cuales puedan poner en peligro el tratado internacional; en todos los tratados internacionales de doble tributación, encontramos la definición de los siguientes términos y de cada rubro de los ingresos que se consideran los convenios:

³⁸ www.sri.gov.ec

³⁹ Recuperado el 18 de agosto de 2013

<http://dspace.ups.edu.ec/bitstream/123456789/1411/4/CAPITULO%203.pdf>

Persona: Será considerado como las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas, establecidas en uno de los países contratantes⁴⁰.

Sociedad: Significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere como persona moral a efectos impositivos⁴¹.

Residencia: Los convenios de doble imposición se aplican a todas las personas residentes de los países contratantes, de esta manera se entenderá como residente a toda persona que en virtud de la legislación de este Estado este sujeto a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede, dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga⁴².

El Art. 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno del Ecuador prevé que: Son sujetos pasivos del impuesto a la renta las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de esta Ley.

El Art. 58 del Código Tributario del Ecuador prevé que: Para todos los efectos tributarios, se tendrá como domicilio de las personas naturales, el lugar de su residencia habitual o donde ejerzan sus actividades económicas; aquel donde se encuentren sus bienes, o se produzca el hecho generador.

También se consideran domiciliados en el Ecuador, a aquellos extranjeros que, aunque residan en el exterior, aparezcan percibiendo en el Ecuador cualquier clase de remuneración, principal o adicional; o ejerzan o figuren ejerciendo funciones de dirección, administrativa o técnica, de representación o de mandato, como expertos,

⁴⁰ Artículo 3, numeral d) del Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de Rumania)

⁴¹ Artículo 3 numeral g) del Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y los Estados Unidos Mexicanos

⁴² Artículo 4 numeral 1, del Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República Italiana

técnicos o profesionales, o a cualquier otro título, con o sin relación de dependencia, o contrato de trabajo en empresas nacionales o extranjeras que operen en el país. Se tendrá, en estos casos, por domicilio el lugar donde aparezcan ejerciendo esas funciones o percibiendo esas remuneraciones; y si no fuere posible precisar de este modo el domicilio, se tendrá como tal a Capital de la República⁴³

Nacional: Significa “toda persona física que posea la nacionalidad de un Estado Contratante. Toda persona jurídica, sociedad de personas o asociación constituida de conformidad con la legislación vigente de un Estado contratante⁴⁴.

Tráfico Internacional: Significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa de un Estado Contratante, salvo cuando el transporte se realice exclusivamente entre dos puntos situados en el otro Estado Contratante.

Autoridad competente: En el caso del Ecuador, la autoridad competente será siempre el Director Regional del Servicio de Rentas Internas.

Una vez determinados claramente todos los conceptos necesarios para una correcta interpretación del convenio internacional, comenzamos con la enumeración de situaciones, las cuales, han provocado el fenómeno de la doble tributación, a los cuales se les dará las diferentes soluciones, de acuerdo, a los convenios firmados por el Ecuador.

Rentas Inmobiliarias:

En todos los convenios internacionales firmados por el Ecuador, excepto Argentina, las rentas de cualquier naturaleza, que provengan de bienes inmuebles serán gravables en el Estado en el que tales bienes estén situados.

⁴³ Artículo 59 del Código Tributario Ecuatoriano.

⁴⁴ Artículo 3, numeral i), Convenio entre la República del Ecuador y España

Como se indica en los convenios firmados para evitar la doble tributación, la expresión “bienes inmuebles” tendrá el significado que le atribuya la legislación del Estado Contratante en que los bienes estén situados. Dicha expresión comprende los accesorios, el ganado y equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y silvícola, los bienes raíces el usufructo de los bienes inmuebles y los derechos a recibir pagos por la explotación o concesión de la explotación de yacimientos minerales y otros recursos naturales.

Tanto los rendimientos, ganancias y patrimonios constituidos mediante un bien inmueble se deben someter a imposición en el lugar donde se encuentre el bien inmueble,

En el caso de Argentina, las rentas originadas por la venta de bienes inmuebles pertenecerán solamente a empresas de transporte internacional, las cuales podrán someterse a imposición en el Estado donde estén domiciliadas las mismas.

Beneficios de empresas:

Los beneficios de una empresa de un Estado sólo serán gravables en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado, por medio de un establecimiento permanente situado en el. En este último caso, los beneficios de la empresa serán gravables en el otro Estado, pero solo en la medida en que puedan atribuirse a este establecimiento permanente.

Como resumen de los beneficios empresariales, se determina que el Ecuador una vez que ha aceptado la figura del establecimiento permanente, está autorizado para gravar los ingresos de una empresa de un Estado contratante, siempre y cuando, este realice sus actividades en el territorio ecuatoriano, mediante un establecimiento permanente.

Es importante recordar lo que se indicó a principio de este capítulo, sobre lo que comprendía la expresión establecimiento permanente:

- a) una sede de dirección
- b) una sucursal
- c) una oficina

- d) una fábrica, planta o taller industrial o de ensamblaje
- e) una mina, pozo de petróleo o gas, o cualquier otro lugar relacionado con la exploración o explotación de recursos naturales
- f) una obra de construcción o proyecto de construcción que tenga una duración mayor a seis meses.
- g) La prestación de servicios por parte de una empresa de un Estado Contratante a través de sus empleados u otras personas contratadas en ese estado para ese efecto.

Las sociedades constituidas en el Ecuador así como las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas que obtengan ingresos gravables, estarán sujetas a la tarifa impositiva del veinte y dos (22%) sobre su base imponible⁴⁵.

Para los efectos de la ley de Régimen Tributario, 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.

En el Reglamento para Aplicación de la Ley de Régimen Tributario en su Art.8, se expone:

“1. Para efectos tributarios, establecimiento permanente es el lugar fijo en el que una empresa efectúa todas o parte de sus actividades. Bajo tales circunstancias, se considera que una empresa extranjera tiene establecimiento permanente en el Ecuador, cuando:

a) Mantenga lugares o centros fijos de actividad económica, tales como:

(I) Cualquier centro de dirección de la actividad;

(II) Cualquier sucursal, agencia, filial, subsidiaria u oficina que actúe a nombre y por cuenta de una empresa extranjera;

(III) Fábricas, talleres, bienes inmuebles u otras instalaciones análogas;

⁴⁵ Art. 37 Ley de Régimen Tributario

(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.

c) 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;

(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.

En síntesis, para determinar su existencia debe analizarse:

- Existencia de un lugar de negocio
- Debe ser fijo
- Realizar las actividades económicas a través del lugar fijo

Navegación marítima y aérea:

Debemos señalar que se habla de transporte aéreo, terrestre, marítimo lacustre y fluvial en la Decisión 578, convenio firmado con la Comunidad Andina. En el convenio firmado con Argentina para evitar la doble imposición se habla de transporte aéreo. En los demás convenios se toma en cuenta el transporte aéreo y marítimo.

Los beneficios que obtuvieran las empresas de transporte, sólo estarán sujetos a obligación tributaria en el país en que dichas empresas estuvieren domiciliadas.

Los tratados internacionales indican que sólo estarán sujetos a obligación tributaria en el país en que las sociedades o personas naturales que los ofrecieren estuvieren domiciliadas, lo que afirma el criterio personal del domicilio en desmedro de la fuente.

Los beneficios obtenidos por transporte incluyen:

- Las utilidades brutas y rentas generadas directamente por la operación de vehículos, buques o aeronaves en tráfico internacional.
- Los intereses sobre cantidades generadas directamente por la explotación de vehículos, buques o aeronaves en tráfico internacional, siempre que dichos intereses sean con ocasión de tales operaciones.

La explotación de vehículos, buques o aeronaves en tráfico internacional incluye:

- El fletamento o arrendamiento.
- El arrendamiento de contenedores y equipos conexos.

Dividendos:

El dividendo, es aquella ganancia o producto de una acción, o sea beneficio que una compañía o sociedad entrega a sus componentes o socios según el número de acciones que posean y en que esté dividido el capital social⁴⁶.

Los dividendos que constan en todos los tratados internacionales firmados por el Ecuador, a excepción de Argentina, se comprenderán a aquellos rendimientos de las acciones o participaciones en sociedades de capital, de las participaciones mineras, de las acciones del fundador y a todos los derechos que permitan participar en los

⁴⁶ Diccionario Jurídico Elemental, Guillermo Cabanellas de Torres, pag 133

beneficios asimiladas a los rendimientos de las acciones por la legislación tributaria del Estado en que este domiciliada la sociedad que los distribuya.

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

Intereses:

El término intereses empleado en los convenios internacionales, salvo el convenio con España, comprende los rendimientos de la Deuda Pública, de los bonos u obligaciones, con o sin garantía hipotecaria y con derecho o no a participar en beneficios, y de los créditos de cualquier clase, así como cualquier otra renta que la legislación tributaria del Estado de donde proceden los intereses asimile a los rendimientos de las cantidades adeudadas al préstamo.

De manera que, los intereses originados en un Estado y pagados a una persona domiciliada en el otro Estado serán gravables en el primer Estado de acuerdo con su legislación.

Si una sociedad o persona natural ecuatoriana o residente en el Ecuador paga intereses a sociedades o personas naturales fuera del país, estos serán considerados gastos deducibles en su impuesto a la renta y sobre ellos no se realizará ninguna retención.

Regalías:

El término regalías o cánones significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas o las cintas grabadas para la televisión o radio, o de una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo,

plano o fórmula secreta así como por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico.

Las regalías constituyen ingresos de fuente Ecuatoriana según lo expuesto en el Art. 8 numeral 4 de la ley de Régimen Tributario Interno, por lo tanto se someten a impuesto a la renta; de tal manera que si las regalías son pagadas a personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el país por más de ciento ochenta días calendario, que presten servicios inmateriales en los que prevalezca el intelecto sobre la mano de obra, están sujetos a retención del impuesto a la renta del 8%.

Si las regalías son pagadas a personas naturales o extranjeros no residentes en el Ecuador, se someten a retención del 25% como lo indica la Ley de Régimen Tributario; con la excepción de si las regalías son pagadas a un residente de un país con el que se tenga firmados convenios para evitar la doble tributación:

De esta manera las regalías procedentes de un Estado y pagadas a un residente de otro Estado, pueden someterse a la imposición del segundo. Sin embargo estas regalías pueden ser sometidas a la imposición del Estado del que proceden, de acuerdo a la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de estas regalías es residente del Estado impositor, el impuesto no podrá exceder del:

Canadá y Chile: 10% del importe bruto de las regalías por el uso o la concesión del uso de equipos industriales, comerciales o científicos: y 15% del importe bruto de las regalías en todos los demás casos.

Italia: 5% del importe bruto de las regalías.

España, Rumania y Bélgica: 10% del importe bruto de dichas regalías.

Alemania y Francia: 15% del monto bruto de las regalías.

Artistas y deportistas:

Las rentas que un residente de un Estado obtenga del ejercicio de sus actividades personales en el otro Estado, en calidad de artista del espectáculo, tal como de teatro, cine, radio o televisión, músico o deportista, se someterán a la imposición de ese Estado. Estas rentas se refieren directamente a las obtenidas de cualquier actividad personal con su renombre como artista del espectáculo o deportista.

Estudiantes:

Las cantidades que reciba un estudiante, aprendiz o practicante, para cubrir sus gastos de estudios, mantenimientos o formación práctica, no pueden someterse a imposición en ese Estado siempre que dichas cantidades procedan de fuentes situadas fuera de ese Estado.

Están exentos del pago del impuesto a la renta las asignaciones o estipendios que por concepto de becas para fines de estudios, capacitación, otorguen el estado, los empleadores, organismos internacionales, gobiernos de países extranjeros y otras entidades⁴⁷.

Servicios independientes:

Los servicios independientes se refieren a aquellas actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitecto, odontólogos y contadores. Estas actividades que generan renta serán sometidas a imposición en el Estado donde se presten estos servicios.

Los convenios establecen que las rentas que un residente obtenga por la prestación de servicios profesionales sólo pueden someterse en ese estado a menos que en el otro estado disponga de manera habitual una base fija para el ejercicio de sus actividades o permanezca en el otro estado por un periodo o periodos que en total excedan 183 días dentro de un periodo de doce meses.

⁴⁷ Art. 19 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario

En la legislación ecuatoriana, el Art. 291 del Reglamento General a la Ley de Régimen Tributario Interno, define de la siguiente manera a los servicios profesionales: ..”entiéndase por servicios profesionales aquellos prestados por personas naturales o sociedades sin relación de dependencia, que por su naturaleza requieran de formación o conocimientos especializados». El Art. 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno considera en el numeral 1 como ingresos de fuente ecuatoriana, entre otros, los percibidos por ecuatorianos y extranjeros por actividades profesionales”

Servicios dependientes:

Los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidas por una persona domiciliada en un Estado por una actividad dependiente ejercida en el otro Estado serán gravables en este último.

El artículo 80 Código del Trabajo establece que salario es el estipendio que paga el empleador al obrero en virtud del contrato de trabajo; y sueldo, la remuneración que por igual concepto corresponde al empleado.

En resumen, si una persona natural tiene relación de dependencia ante otra persona natural o sociedad ecuatoriana, o residente en el Ecuador, se someterá al pago del impuesto a la renta en el Ecuador, mismo que será retenido por su empleador. Pero si la persona natural tiene relación de dependencia con una sociedad extranjera no residente en el Ecuador, se someterá al pago en ese país.

Otros conceptos.

Cuando los países han decidido celebrar un tratado internacional, estos se comprometen a evitar la doble tributación, los inversionistas reciben diferentes garantías, las cuales no obtuvieran si no existiera un tratado internacional de por medio.

Entre estas garantías encontramos las siguientes:

No discriminación:

El principio de no discriminación se refiere directamente a la protección de los nacionales de un Estado, los cuales no podrán ser sometidos en el otro Estado a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exija o que sea más gravoso que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de este otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones.

Este principio tranquiliza a los inversionistas, puesto que tiene una garantía que, después de una inversión en un Estado, tal país no puede cambiar su política de manera que los extranjeros paguen más impuestos que los residentes

De igual manera los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado tengan en el otro Estado no serán sometidos a imposición en este Estado de manera menos favorable que las empresas de este otro Estado que realicen las mismas actividades.

En cuanto a las regalías así como los demás gastos pagados por una empresa de un Estado a un residente del otro Estado son deducibles, para determinar los beneficios sujetos a imposición de esta empresa, en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del primer Estado.

Procedimiento amistoso

Los convenios de doble tributación obviamente ofrecen beneficios específicos y concretos, donde inversionistas enfatizan la importancia de los principios que les ofrecen estabilidad y confianza, como resultado de estos objetivos, se ha tenido en consideración un procedimiento donde ofrece al inversionista la confianza y estabilidad, y que tienen la protección de su propia administración tributaria si la otra administración no respeta sus derechos bajo el Convenio.

Este principio de procedimiento amistoso surtirá efecto cuando un residente de un Estado considere que las medidas tomadas por uno o ambos Estados impliquen o puedan implicar para él un gravamen que no se ajuste a lo dispuesto en el presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de estos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado en el que sea residente. La petición debe presentarse dentro del período de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implica un gravamen no conforme al Convenio.

Esta autoridad competente, si la reclamación le parece fundada pero no está en condiciones de adoptar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado a fin de evitar una imposición que no se ajuste al presente Convenio.

Las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver, mediante acuerdos amistosos, las dificultades o disipar las dudas que plantee la interpretación o aplicación del presente Convenio. Cuando ambas autoridades competentes lo consideren conveniente para facilitar la aplicación del Convenio, podrán reunirse en el seno de una Comisión formada al efecto por dichas autoridades o sus representantes autorizados.

Intercambio de información.

El sistema de intercambio de información tiene como objetivo ayudar en la lucha contra la evasión y la elusión

Los convenios normalmente implican hasta cuatro formas de intercambio de información con la administración tributaria del otro país. Debe notarse al respecto que, de no haber convenio, sería un delito compartir información tributaria con funcionarios de otro país.

Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, y en el Derecho Interno de los Estados Contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio, en la medida en que la imposición exigida por el derecho interno no fuera contraria al Convenio.

Existen diferentes tipos de intercambio de información, entre ellos encontramos:

- El intercambio automático, se realiza cuando los países pasan información tributaria que recogen como parte de sus actividades rutinarias. Como ejemplo podemos determinar que un país envía la lista de los residentes del otro país que recibieron dividendos en el primero.
- El pedido específico, este pedido se refiere cuando un país necesita información específica de otro, y éste ha culminado con todas las vías posibles para obtenerla, puede dirigir su solicitud al país que tenga la información, país el cual, tendrá que dar la información requerida, buscándola con todos los medios a su alcance. Para que el país de la información solicitada, es indispensable que la solicitud de la misma, cumpla con los siguientes requisitos; la solicitud tiene que referirse a una información específica, y; la información solicitada tiene que tener un interés tributario.
- El intercambio voluntario, se refiere al intercambio de información entregado de un país a otro, cuando descubre en el transcurso de sus actividades algo que le pueda ser de sumo interés o importancia a la administración del otro país, de esta manera, los convenios de doble imposición, entregan la potestad al estado contratante de entregar esta información confidencial.
Hay que tener claro, que el convenio, dota la facultad de entregar voluntariamente dicha información al otro estado contratante, pero no lo obliga, de esta manera, el actuar del otro estado, depende de la relación de reciprocidad que exista.

- Los convenios internacionales de doble tributación, autorizan las investigaciones y auditorías conjuntas, formando equipos, donde resulta más eficiente estudiar asuntos internacionales de mutuo interés.

En ningún caso las disposiciones establecidas en el convenio pueden interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:

- a) Adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado Contratante.
- b) Suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante; y,
- c) Suministrar informaciones que revelen un secreto comercial, industrial o profesional o un procedimiento comercial, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

Lamentablemente, en Latinoamérica, la utilización de este medio otorgado por los convenios internacionales de doble tributación, con respecto al intercambio de información, no ha tenido los resultados que se ha buscado.

Uno de los grandes obstáculos para el óptimo funcionamiento de este método, es la carencia de un personal entrenado para esta actividad en específico, de esta manera, este método es considerado de limitada importancia, puesto que la administración tributaria no ha ejercido ningún esfuerzo en intentar complementar estos grandes beneficios otorgados como parte contratante de un tratado internacional.

CONCLUSIÓN

Después de haber analizado a profundidad sobre la problemática de la Doble Tributación Internacional, se ha llegado a las siguientes conclusiones:

- Como el resultado del crecimiento económico globalizado en las naciones, la tributación internacional se ha convertido en una herramienta importante para resolver conflictos tributarios, estudiando normas de carácter internacional que correspondan aplicar en los casos en que diversas soberanías tributarias entren en contacto, y así, evitar y eliminar los problemas de doble imposición.
- La globalización económica exige y permite que todas las personas y sociedades conozcan los beneficios que nos han sido otorgados mediante las medidas adoptadas por el Ecuador para evitar la doble tributación, para que de esta manera no exista una violación a los derechos a los ecuatorianos domiciliados en el Ecuador, como los residentes en otro Estado.
- La doble tributación internacional es un fenómeno que sucede cuando la misma facultad contributiva se utiliza por uno o más poderes fiscales distintos en el ejercicio y aplicación de sus respectivos gravámenes.
- La doble imposición internacional afecta directamente a los contribuyentes y sociedades que realizan operaciones económicas con diferentes países, poniendo claramente en riesgo las inversiones ecuatorianas y de la recaudación de impuestos.
- Las soluciones para los problemas de doble tributación han sido adoptadas por diferentes países, ya sea mediante medidas unilaterales adecuadas en cada legislación interna, o medidas multilaterales, como los tratados internacionales, la segunda, considerada como la más importante y la más efectiva.
- Las rentas adoptadas en los tratados internacionales para evitar o aminorar la doble imposición tienen un tratamiento especial con todos los países con los que se ha celebrado el mismo. Diferente situación sucede con las rentas obtenidas por operaciones internacionales, con los países que el Ecuador no ha firmado estos tratados.

- Ecuador ha avanzado de forma expedita hacia la transparencia fiscal internacional, a través de la negociación y firma de tratados de doble tributación, que son la mejor opción para una economía tan creciente y dinámica como la nuestra.
- La principal finalidad de los tratados internacionales celebrados por el Ecuador en esta materia es la atracción de mayor inversión extranjera, beneficiando a los intereses de nuestro país.
- Los tratados internacionales de doble tributación, determinan en cada situación, que Estado será el responsable de cobrar impuestos, evitando así, que la persona tenga que pagar el mismo impuesto en dos Estados diferentes.
- De igual manera dispone disposiciones especiales como la no discriminación y los procedimientos amistosos en caso de que exista un conflicto proveniente del convenio internacional.
- A pesar de los esfuerzos realizados por el Ecuador para celebrar tratados internacionales para evitar el problema de la doble tributación, existe aún, una deficiencia, puesto que los países con los que se han celebrado estos convenios, no existe por parte del Ecuador una inversión notoria que lo justifique, diferente situación sucede con Estados Unidos, país con el cual, tenemos intercambios comerciales e inversiones notorias, pero a pesar de esto, el Ecuador no ha hecho esfuerzos para celebrar un tratado internacional que beneficie a los dos Estados, poniendo en claro, la deficiencia de este método de solución.

BIBLIOGRAFÍA

- Cesar Montaña Galarza. El Ecuador y los Problemas de la doble tributación Internacional. Corporación Editora Nacional. 1999.
- Cesar Montaña Galarza. Manual de Derecho Tributario Internacional. Corporación Editora Nacional. 2006.
- Cesar Montaña Galarza. Manual del Derecho Tributario Internacional. Corporación Editora Nacional. 1990
- Convenio entre la República del Ecuador y la Republica de Chile para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio
- Convenio entre el gobierno de la República del Ecuador y el gobierno de la República Argentina para evitar la doble imposición en relación con el transporte aéreo
- Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de Canadá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto a la renta.
- Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República de Francia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta
- Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República italiana para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio y para prevenir la evasión fiscal
- Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de Rumania para evitar la doble tributación con respecto a los impuestos sobre la renta y el capital y para la prevención de la evasión fiscal
- Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y la Confederación Suiza para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio

- Convenio entre la República del Ecuador y el Reino de Bélgica tendiente a evitar la doble imposición y a prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio
- Convenio entre la República del Ecuador y España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio
- Convenio entre la República del Ecuador y la República federal de Alemania para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio
- Convenio entre la república del Ecuador y la República Federativa del Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión tributaria con respecto a los impuestos sobre la renta
- Convenio entre la República del Ecuador y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta
- Ley de Régimen tributario Interno (Ecuador)
- Reglamento de Ley de Régimen Tributario Interno (Ecuador)
- Curso de Derecho Tributario Internacional. Tomo I. Víctor Uckmar, Coordinador.
- Curso de Derecho Tributario. Valdés Costa. Edición Temis
- Aquino Miguel, Convenios de doble imposición, Editorial UNNE, Barcelona 1999.
- Decisión 578: régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal
- Derecho Tributario Internacional. Dr. José Vicente Troya Jaramillo. Sede De Estudios Jurídicos Vol. 4. Corporación Editora Nacional.
- Derecho Tributario Internacional. Conceptos Fundamentales. Alberto Xavier. Universidad Austral. Editorial Abaco De Rodolfo Depalma.
- Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas. Catalina García Vizcaino. Cuarta Edición Ampliación y Actualización. Abeledoperrot

- El Tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI. Tomo II. Cesar García Novoa. Catalina Hoyos Jiménez, Coordinadores.
- Estudios De Derecho Internacional Tributario. Los Convenios de Doble Imposición. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Ediciones Legis.
- Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional. Pasquale Pistone. Heleno Taveira Torres, Coordinadores. Editorial Abaco De Rodolfo Depalma.
- Ley de Régimen Tributario Interno. 2005.
- Principios Básicos de Tributación Internacional. Roy Rohatgi. Traducción de Juan Manuel Idrovo. Edición Legis.
- Tratado de Tributación Tomo 1, Derecho Tributario Volumen 1, Director: Horacio A. Garcia Belsunce.
- Tratado de Tributación Tomo 1, Derecho Tributario Volumen 2, Director: Horacio A. Garcia Belsunce.
- **REFERENCIAS ELECTRONICAS**
- <http://es.scribd.com/doc/4079198/Derecho-consuetudinario>
- <http://sitios.poderjudicial.go.cr/salaconstitucional/Constitucion%20Politica/Principios%20Constitucionales/IGUALDAD.htm>
- <http://yelidesdiaz.blogspot.com/2011/06/la-costumbre-juridica.html>
- <http://www.lacoctelera.com/g/semestre4-002n/m/fuentes-auxiliares-del-derecho-internacional-publico>
- <http://www.derecho-internacional-publico.com/2013/04/independencia-principio-igualdad-soberana-estados.html>
- <http://sitios.poderjudicial.go.cr/salaconstitucional/Constitucion%20Politica/Principios%20Constitucionales/IGUALDAD.htm>

- www.sri.gov.ec
- <http://dspace.ups.edu.ec/bitstream/123456789/1411/4/CAPITULO%203.pdf>