



UNIVERSIDAD DEL AZUAY

FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN

ESCUELA DE CONTABILIDAD SUPERIOR

“Análisis de los métodos para evitar la doble imposición en el Ecuador”

Trabajo de graduación previo a la obtención del título de Ingeniera en Contabilidad y
Auditoría

Autora: Heydi Yalitzá Quezada Orellana

Director: Econ. Orlando Esteban Espinoza Flores

CUENCA – ECUADOR

2018

DEDICATORIA

El presente trabajo de titulación le dedico a mi familia, ya que sin el apoyo incondicional de ellos esta meta no se hubiera podido llegar a cumplir, gracias a los buenos deseos que recibía constantemente que fueron el motor para seguir superándome día a día en mi vida universitaria.

AGRADECIMIENTO

Primeramente, a Dios, nuestro creador que sin Él nada de esto estuviera pasando, agradecer por la vida y la bendición más grande que me ha dado que son mis padres, quienes son mi apoyo y motor primordial en esta meta. Además a mis maestros que gracias a sus conocimientos y perseverancia han llegado con sus aprendizajes hacia nosotros.

ÍNDICE DE CONTENIDOS.

DEDICATORIA	i
AGRADECIMIENTO	i
ÍNDICE DE CONTENIDOS.....	ii
ÍNDICE DE FIGURAS Y TABLAS.....	iv
ÍNDICE DE ANEXOS.....	vi
RESUMEN.....	vii
ABSTRACT	viii
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I. BASE CONCEPTUAL SOBRE TRIBUTACIÓN EN EL ECUADOR	2
1.1. Antecedentes	2
1.2 Servicios de Rentas Internas	6
1.2.1. Impuesto a la Renta	7
1.3 La doble imposición.....	8
1.4 La doble imposición en el Ecuador	9
1.5 Conceptos básicos relacionados con la doble imposición.....	11
1.5.1 Doble imposición internacional.....	11
1.5.2 Derecho internacional tributario.....	12
1.5.3 Potestad tributaria	12
1.5.4 Soberanía fiscal	14
1.6 Clases de doble imposición	15
1.7 Principios y realidades de la doble imposición	17
1.7.1 Principio territorial o fuente	18
1.7.2 Principio de renta mundial o mixta.....	18
1.8 Tipos de conflictos de la doble imposición	19
1.9 Causas de la doble imposición.....	20
1.9.1 Criterio de Residencia	21
1.9.2 Criterio de Domicilio	22
1.9.3 Criterio de nacionalidad o ciudadanía.....	23
1.9.4 Criterio de Fuente o Territorialidad.....	24
1.9.5 Criterio de Renta Mundial.....	24
CAPÍTULO II. INSTRUMENTOS DE SOLUCIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN.....	25

2.1. Medidas Unilaterales para evitar la doble imposición.....	25
2.2. Medidas Bilaterales para evitar la doble imposición	27
2.3. Medidas Multilaterales para evitar la doble imposición	28
2.4. Métodos para evitar la doble imposición	29
2.4.1 Método de Exención	29
2.4.2. Método de Imputación	33
2.4.3. Método de Deducción	35
2.4.4. Método de Impuesto no pagado.....	36
2.4.5. Método de Imputación de impuesto subyacente.....	37
CAPÍTULO III. ANÁLISIS DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN.....	38
3.1. Interpretación de los tratados de impuestos	38
3.2. Principales modelos de convenios	41
3.2.1 Modelos de Convenios de Doble Imposición en Ecuador.....	41
3.2.2 Intereses tanto del Modelo de la ONU y la OCDE.....	46
3.2.3 Proceso para la negociación de un Convenio de doble imposición.....	46
3.2.4 Fases para la aplicación de los Convenios de doble imposición	47
3.2.5 Montos máximos y requisitos para aplicar automáticamente los beneficios previstos en los Convenios de doble imposición.....	48
3.2.6 Ventajas de los Convenios de doble imposición	49
3.3. Decisión 578: Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal	49
CAPÍTULO IV. ANÁLISIS DE LA APLICACIÓN EN EL ECUADOR.	51
4.1 Medidas Unilaterales.....	51
4.2 Medidas Bilaterales	52
4.3 Medidas Multilaterales	56
CONCLUSIONES.....	60
RECOMENDACIONES.....	62
BIBLIOGRAFÍA.....	63
ANEXOS.....	67

ÍNDICE DE FIGURAS Y TABLAS.

Figura 1. Participación y crecimiento de impuestos directos 1950 – 2011.....	7
Figura 2. Potestad tributaria.....	13
Figura 3. Rentas obtenidas en el exterior, residentes en Ecuador.....	19
Figura 4. Países que mantienen convenios con Ecuador para evitar la Doble Imposición.....	42

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. Evolución y participación de los diezmos, año 1830 a 1889.....	4
Tabla 2. Convenios firmados por Ecuador mediante el Modelo de la OCDE.....	28
Tabla 3. Convenio de la Comunidad Andina (CAN).....	29
Tabla 4. Ejemplo de Exención íntegra.....	30
Tabla 5. Ejemplo de Exención con progresividad.....	32
Tabla 6. Ejemplo de Imputación íntegra.....	34
Tabla 7. Ejemplo de Imputación ordinaria.....	35
Tabla 8. Ejemplo de Deducción.....	36
Tabla 9. Países que mantienen convenios con Ecuador.....	42
Tabla 10 Modelo de Convenios de la ONU y OCDE.....	43
Tabla 11. Diferencias entre los modelos de la ONU y la OCDE.....	45
Tabla 12. Estructura del Convenio CAN.....	50
Tabla 13. Ejemplo Medidas Bilaterales.....	54
Tabla 14. Cálculo del Gross up: Rentas Inmobiliarias.....	55
Tabla 15. Contabilización en Ecuador sin CDI. Contabilización de Dividendos.....	56
Tabla 16. Contabilización en Ecuador con CDI. Contabilización de Dividendos.....	57

ÍNDICE DE ANEXOS.

Decisión 578: Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal.....	67
Encuesta: Empresa Imporexpor Euroferro Cía. Ltda.....	77

RESUMEN

Este trabajo investigativo, consiste en el análisis de los métodos para evitar la doble imposición en el Ecuador, mismos que son utilizados por ciudadanos que realizan negocios internacionales, quienes al no ampararse en los Convenios o en las medidas unilaterales que conjuntamente con los métodos de exención e imputación utilizados, enfrentan el dilema de la doble imposición, que afecta a la economía de la empresa. Por lo tanto, es necesario el conocimiento de los beneficios tributarios que favorece a este grupo de contribuyentes, que realizan actividades comerciales o de servicios en otros países en los que el Ecuador mantenga tratados bilaterales y multilaterales.

Palabras Claves: Doble imposición, convenios, contribuyentes, Estados, análisis, métodos

ABSTRACT

This investigation consisted in the analysis of methods to avoid double taxation in Ecuador. These methods were used by citizens that conducted international businesses and faced the dilemma of double taxation caused by not resorting to agreements or unilateral measures together with exemption and imputation methods. This affected the economy of these individuals. It was necessary to know the tax benefits that favored this group of taxpayers who carried out commercial or service activities in other countries to maintain bilateral and multilateral agreements with Ecuador.

Keywords: Double taxation, agreements, taxpayers, states, analysis, methods.

A handwritten signature in purple ink, consisting of a stylized 'P' and 'A' followed by a flourish, is located in the bottom right corner.

Translated by

Ing. Paul Arpi

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de titulación, establece el análisis de la doble imposición en el Ecuador con la finalidad de que los contribuyentes ecuatorianos o residentes en nuestro país, se beneficien de estos tratados y no formen parte de esta doble imposición tributaria que afecta a los inversionistas que mantienen actividades comerciales o de servicios internacionalmente. Se describe algunos conceptos que complementan y son importantes detallar para entender este fenómeno tributario, originado cuando un mismo contribuyente, tiene que pagar por una misma renta, en un mismo periodo de tiempo pero en diferentes Estados, a partir de esto se establecen dos tipos de doble imposición, tanto la jurídica como la económica que se diferencian por el número de contribuyentes que intervienen. Además, cabe mencionar que a raíz de los diferentes conflictos de doble imposición que se generan, se establece la causa principal por la cual los contribuyentes o entidades que realizan actividades internacionales buscan soluciones para atenuar o eliminar los problemas de doble imposición, entonces se derivan tres medidas que ayudan al mismo; estas son, unilaterales, bilaterales y multilaterales que conjuntamente con los métodos buscan eliminar el problema de la doble imposición.

Para comprender este tema tributario, se plantea una interpretación de los Convenios de doble imposición firmados por Ecuador y de la Decisión 578: Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal, en los cuales se detalla la base legal y estructura.

Para establecer el análisis de la aplicación en el Ecuador, se plantea algunos ejemplos que determinan cómo sería su tratamiento al momento de aplicar o no Convenios de doble imposición, a su vez mediante una encuesta se pretende dar a conocer cómo las empresas catalogan a los CDI; es decir qué método se acogen y utilizan al momento de generar una actividad con otra empresa a nivel internacional, esto contribuye para evitar una carga tributaria mayor al momento que se genera la renta.

CAPÍTULO I. BASE CONCEPTUAL SOBRE TRIBUTACIÓN EN EL ECUADOR

1.1. Antecedentes

La historia de la tributación en el Ecuador inicia a partir de la época Colonial (siglo XVI – siglo XIX), se crearon varios impuestos que en ese entonces eran decretados por el rey, debido al uso de los recursos de la corona, en esta época se establecieron los primeros indicios de la tributación, considerando algunos impuestos como:

“Los quintos reales, consistían en gravar el 20% de oro, plata, piedras preciosas, perlas, plomo, estaño, azogue o hierro, que cualquier morador de Indias obtuviese”. (Chiliquinga, Carrasco & Ramírez, 2012, pág. 158). Es decir que, cuando cualquier ciudadano encontraba un tesoro, debía dar al rey la quinta parte del total del bien, generalmente giraba en torno a la extracción de los minerales.

Las alcabalas, como lo menciona Barahona (2015), “Fue otro de los tributos aplicado en la época colonial. Se originó en España, en el año de 1342, durante el reinado de Alfonso XI. Este impuesto, se definió como un derecho o tributo real que se cobraba sobre las transacciones comerciales. El grupo de personas sujetos al impuesto de alcabalas era más amplio que el grupo obligado al pago del impuesto de los quintos reales”. (Pág. 9).

El impuesto de las alcabalas afectaba a todas las personas que realizaban actos de comercio, ya que se grababa a todas las actividades de compra y venta como, por ejemplo, compra y venta de ganado, tierras, bienes inmuebles, por lo tanto, muchos ciudadanos trataban de ludir las alcabalas.

El diezmo, un nuevo impuesto que se recogía a las familias dedicadas al sector agrícola, consistía en la donación del 10% del total de la producción obtenida. “La recaudación del diezmo se realizó de dos formas: recolección directa mediante la Iglesia o también a través del arrendamiento” (Rubio, 2014, pág. 17). La recolección por medio de

arrendamientos, no generaba mayores recursos como el recaudado mediante la iglesia, en el cual intervenían directamente los sacerdotes, especialmente párrocos, quienes adicionalmente cobraban otras contribuciones bajo el nombre de camaricos, especialmente a los indios por concepto de bautizos, matrimonio, sepelios.

El impuesto e ingresos especiales, cuyo propósito era la recaudación de impuestos para el Estado. “Inició con los funcionarios, cobrándoles tributos mediante la mesada (sueldo del primer mes) y la media anata, (medio año de salario), la pensión del censo, sobre predios, los impuestos sobre ingenios de azúcar, molinos, tenerías.”(Paz y Cepeda, 2015, pág. 61). En esta etapa se inició la venta de cargos públicos, lo que desencadenó en corrupciones, multas, embargos de bienes, entre otros actos corruptos.

“En el siglo XVIII, exactamente en 1714, se impuso el estanco al aguardiente, mediante una cédula expedida por el rey Felipe V, en la cual se restringía la fabricación y la venta de aguardiente a los particulares”.(Barahona, 2015, pág. 10). Este episodio, trajo como consecuencia, el contrabando.

En la época republicana, surgida en 1.830, intervienen las provincias y los municipios, encargados de reclamar autonomías y privilegios, con sus propios sistemas de recaudación de tributos y presupuestos. Paz y Cepeda, (2015), manifiestan que “Los presupuestos estatales dependieron de los ingresos provenientes de las rentas patrimoniales (bienes públicos, inmuebles, minas, industrias), los servicios nacionales (tasas portuarias, correos, comunicaciones), los impuestos sobre artículos estancados (alcoholes, tabaco), y sobre todo los impuestos generales. (Pág. 97).

Así mismo, se establecieron algunas leyes impositivas que provocaron que el sistema de tributación se vuelva más complejo y en algunos de los casos existían desacuerdos que ocasionaban problemas en la generación de los recursos fiscales. Generalmente estos desacuerdos, producto de intereses personales de los acaudalados y personas políticas que intervenían directamente en las decisiones de los gobiernos de turno.

En base a los datos explicados sobre los impuestos bajo los diferentes nombres dados a través de la historia del país, a continuación, en el siguiente cuadro, se resume los ingresos correspondientes al diezmo según la base de datos del Servicio de Rentas Internas (2012) citado por Paz & Cepeda, (2015).

Tabla 1. Evolución y participación de los diezmos, año 1830 a 1889

Año	Valor	Participación en los ingresos ordinarios gubernamentales
1830	60.138	8,50%
1832	37.820	6,90%
1846	37.634	3,40%
1854	57.075	5,60%
1855	43.107	4,10%
1857	81.334	6,30%
1861	117.723	8,10%
1862	92.537	8,20%
1863	200.518	14,90%
1864	152.881	10,60%
1865	431.089	27,20%
1866	66.109	4,80%
1867	326.279	20,20%
1868	36.166	2,50%
1869	100.712	6,10%
1870	118.666	5,30%
1871	181.632	7,30%
1872	228.478	7,80%
1873	296.882	9,60%
1874	374.039	11,20%
1875	141.007	4,90%
1876	367.496	15,40%
1877	224.497	10,40%
1878	266.269	10,80%
1882	187.132	8,50%
1884	308.223	9,70%
1885	390.008	15,50%
1886	448.378	14,10%
1887	451.656	10,10%
1888	393.150	9,70%
1889	363.754	11,70%

Fuente: Paz, J.& Cepeda, M. (2015). *Historia de los Impuestos en Ecuador*. Quito. Pág. 108 – 109.

Elaborado por: La autora

Notas: Pesos hasta 1884, y sucres para los años siguientes

a. Estimación oficial a 1931

b. Los ingresos gubernamentales por diezmos aumentaron en esos años por una donación especial de la iglesia, impuesta por la enmienda al Concordato del 26 de septiembre de 1862.

c. Rentas gubernamentales estimadas. El total recaudado por diezmos en 1885 fue 686.663 sucres.”(Paz y Cepeda, 2015, pág. 110).

En conclusión, los sistemas utilizados durante las décadas mencionadas, forman parte de la historia de los impuestos en el Ecuador, pese a la falta de una información detallada de los valores recaudados durante los siglos XVI, hasta el siglo XIX, se aprecia el interés de los gobernantes por obtener recursos económicos, los cuales, con el pasar de las décadas al presente siglo, constituyen los ingresos económicos que sirven para la reinversión en obras para la nación y beneficio de los habitantes ecuatorianos.

Durante el gobierno del Dr. Isidro Ayora en (1879 – 1978), se dispuso un reordenamiento económico del país, en vista de la crisis económica. La intervención de la Organización de Naciones Unidas ONU, mediante la delegación de una comisión, liderada por Edwin Kemmerer, quien elaboró junto a su equipo, un plan de trabajo, proyectado a buscar la estabilización económica del país.

“Las reformas planteadas por la Misión Kemmerer en Ecuador, también abarcaron el ámbito monetario, bancario, hacienda pública, la modernización y fortalecimiento de instituciones y procedimientos. Propusieron reformas al Código de Procedimiento Civil y a la Ley Orgánica del Poder Judicial”. (Chica, 2012, pág. 2)

Este reordenamiento, ayudó a la estructura del país, en base a fundamentos estratificados que facilitaron la viabilidad y curso de las diferentes actividades civiles, económicas y tributarias. Entre las leyes que se crearon en el país, se encuentra la Ley Orgánica de Hacienda, Ley de impuestos internos, de aduanas, Ley de bancos, entre otras leyes.

Para el año 1997, se creó el Servicio de Rentas Internas, institución política independiente, perteneciente al gobierno, encargada de gestionar, planificar, controlar,

verificar, analizar, estudiar y evitar la evasión de impuestos tributarios, tanto de los contribuyentes que operan dentro del país como fuera del mismo, su función principal es el manejo de la política tributaria en el país.

1.2 Servicios de Rentas Internas

El Servicio de Rentas Internas “nació el 2 de diciembre de 1997, basándose en los principios de justicia y equidad, como respuesta a la alta evasión tributaria, alimentada por la ausencia casi total de cultura tributaria. Desde su creación se ha destacado por ser una institución independiente en la definición de políticas y estrategias de gestión que han permitido que se maneje con equilibrio, transparencia y firmeza en la toma de decisiones, aplicando de manera transparente tanto sus políticas como la legislación tributaria”.(Servicios de Rentas Internas, 2018)

Bajo esta institución y mediante los estudios fiscales realizados, cada tributo e impuesto en términos monetarios significan un aporte significativo para la formulación del presupuesto general del Estado que se realiza todos los años, por lo tanto, la función principal de este organismo es el de vigilar el cumplimiento de todos los contribuyentes con los impuestos, siendo los más importantes y que mayores ingresos generan los siguientes.

- Impuesto a la Renta IR
- Impuesto al Valor Agregado IVA
- Impuesto a los Consumos Especiales ICE

En la siguiente figura se observa los resultados publicados por el Servicio de Rentas Internas de los tributos recaudados del año 2016.



Figura 1. Participación y crecimiento de impuestos directos 1950 – 2011
Fuente: SRI, *Informe de Gestión Enero – diciembre 2016*, Pág. 123

Durante el año 2016, se observa que las recaudaciones tributarias disminuyeron en todos los impuestos, el Impuesto al Valor Agregado reflejó un valor porcentual de -12,8%, en relación al año 2015, es decir que, el consumo de bienes y servicios disminuyeron en 834,7 millones de dólares. El impuesto a la renta evidencia una disminución del -8,1%, que equivale a 349.6 millones. En cuanto al impuesto a la Salida de Divisas, es el impuesto que mayor ausencia de tributos generó con un -17.1%, que representa 199.1 millones, en relación al año anterior.

En términos generales, la disminución de recaudaciones tributarias del año 2016 en relación al año 2015, son consecuencia de la crisis económica que afrontó el país, además del incremento de las salvaguardias implementadas por el Gobierno como medida de protección a la producción interna del país y equilibrio de la Balanza Comercial.

1.2.1. Impuesto a la Renta

“Sobre personas naturales y jurídicas establecidas en Ecuador, que obtengan ingresos originados en fuentes ecuatorianas y provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, (dinero, especies o servicios), u obtenidos en el exterior, cuando la persona que

reciba esos ingresos esté domiciliada en Ecuador. Existe una escala para este impuesto, que va desde el cero hasta el 35% de los ingresos recibidos. Este impuesto cumple un doble sentido, de una parte, trata de que paguen más quienes más tienen, de otra, procura la redistribución de la riqueza.”(Paz y Cepeda, 2015, pág. 45).

En lo que se refiere al concepto de renta está establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), en el “Art. 2.- Concepto de renta. -Para efectos de este impuesto se considera renta:

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, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 de esta Ley”. (SRI, 2015, pág. 2)

1.3 La doble imposición

Consiste en gravar dos veces a la misma persona o empresa, el mismo impuesto. Este concepto se refiere tanto a la doble tributación por la misma autoridad, como la doble afectación por potestades diferentes actuando en forma concurrente. Al respecto Ambite y López (2012), citan lo expresado por Borrás Rodríguez, quien define a la doble tributación como, “Aquella situación por la cual una misma renta o mismo bien resulta sujeto a imposición en dos o más países, por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo período impositivo y por una misma causa”.(Pág. 7)

Esta situación, es el principio de criterios distintos, los cuales se analizan desde perspectivas diferentes, es decir, entre la opinión del contribuyente quien cancela doble impuestos, y Estados, quienes se benefician de la recaudación de los tributos.

Así que, el problema de la doble imposición se establece cuando a un mismo sujeto pasivo se le cargan tributos en dos Estados distintos, en un mismo periodo de tiempo; de ahí la causa principal de este problema que se da por los diferentes criterios de sujeción, es decir en ciertas ocasiones los conceptos son utilizados e interpretados de forma diferente en cada Estado y por otro lado son utilizados e interpretados de la misma forma.

1.4 La doble imposición en el Ecuador

La primera entidad que se encargó del análisis de la doble imposición fue el Comité Fiscal de Naciones Unidas, el cual, luego de dos años de la creación de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), que fue el 16 de marzo de 1956, dejó de darle importancia al mencionado tema y la OCDE se encargó de dar seguimiento al estudio de la doble imposición; a raíz de esto propone las siguientes medidas: las unilaterales, bilaterales y multilaterales, las cuales buscan corregir las distorsiones que genera el efecto de la doble imposición a nivel internacional.

En lo que se refiere a las medidas:, las bilaterales son aquellas en los cuales dos países firman convenios de doble imposición para establecer un mutuo acuerdo y las multilaterales de igual forma se establecen mediante los convenios de doble imposición pero entre tres o más países que buscan los mismos beneficios y principios para todos los países involucrados.

A raíz de que los Estados establecen relaciones en común se empiezan a firmar algunos Convenios de doble imposición, mismos que dan inicio a partir de los años 80 y 90, es así que el primer Convenio firmado fue entre España y Alemania en el año de 1966; en lo que respecta a Ecuador firmó su primer Convenio en el año 1980 con Brasil. Todo comienza a raíz que la Organización de Naciones Unidas (ONU) crea mecanismos para eliminar los problemas de doble imposición puesto que anteriormente se gravaban altas alícuotas tanto en el Estado de residencia como en el Estado fuente.

Existieron tres modelos de convenios:

1. Redactado por la ONU para la eliminación de la doble imposición en lo que se refiere a la renta, en el año 1929.
2. En el año 1943, redactado en México, considerado como el modelo de México.
3. El último convenio fue redactado en Londres en el año 1946, considerado como el modelo de Londres.

Para que se tribute conforme a los conceptos legales, es decir para que cada contribuyente aporte de acuerdo a sus capacidades contributivas, se establece algunas bases para la política fiscal en el Ecuador y se establecen dos tipos de principios tanto el de igualdad como el de proporcionalidad que a partir de estos otros principios como el de certeza, economicidad y comodidad, aún vigentes, que a continuación se detallan:

Certeza, cada contribuyente debe mostrar su realidad al momento del pago, además deben conocer los detalles que sean entendidos tanto para el propio contribuyente como para otras personas.

Economicidad, “se dirige a preservar el patrimonio de los contribuyentes, garantizando una correcta recaudación para la conformación de los ingresos del Estado así como la capacidad productiva de los contribuyentes, preservando que la disminución de su economía, vía tributos, se refleje en el papel eficiente del Estado y en una redistribución equitativa de los ingresos.

Comodidad, supone que un tributo se pague dependiendo de la comodidad del contribuyente, para lo cual el tiempo y la forma deben ser los más convenientes para el pago y de acuerdo a quien tributa. En el caso de impuesto a las utilidades o ganancias de un inmueble, entonces, el momento del pago del tributo será el momento en que se pague dicha ganancia o utilidad del bien, que es lo más cómodo para el contribuyente”.
(Pérez, 2007, pág. 16)

1.5 Conceptos básicos relacionados con la doble imposición

A continuación algunos conceptos relacionados con la doble imposición:

- Doble imposición internacional
- Derecho internacional tributario
- Potestad tributaria
- Soberanía fiscal

1.5.1 Doble imposición internacional

En lo que se refiere a la doble imposición se puede mencionar que es el cobro de una misma renta, a una misma persona y en un mismo periodo de tiempo pero en diferentes Estados; así lo define el autor Cesar Montaña (1999):

Se suscita en los casos que por el mismo hecho imponible se debe tributar en dos estados distintos, es posible señalar que en este fenómeno concurren diversos puntos de relación entre los contribuyentes y los estados. Es decir, por lo ganado en un Estado distinto del de su residencia, deberá tributar en dos estados distintos, configurándose el fenómeno de la doble imposición internacional. (p. 52)

Además este mismo autor destaca cuatro elementos que se derivan del concepto de doble imposición:

1. Mismo sujeto pasivo: Una misma persona que puede ser física o jurídica sobre quien recae la carga tributaria por la actividad realizada, quién está obligada a la contribución mediante la renta que grava.
2. Mismo periodo de tiempo: Tanto la renta o el patrimonio que está sometido a gravamen por los diferentes Estados debe ser considerado en un mismo periodo.
3. Impuestos de naturaleza idéntica o análoga.

4. Varios sujetos activos: Existencia de varios sujetos activos quienes tienen la facultad de gravar por un mismo hecho imponible, además este hecho existe tanto a nivel nacional como internacional, en este caso son los distintos Estados con los cuales el contribuyente tiene actividad.

1.5.2 Derecho internacional tributario

Surge de la necesidad de establecer relaciones internacionales, es decir el objetivo primordial de este concepto es estudiar las normas que van a ser aplicadas al momento de que dos o más Estados establecen relaciones por distintos motivos, como ejemplo el problema de la doble imposición o la evasión fiscal.

También se destaca en este concepto la existencia de fuentes del derecho internacional tributario, en las mismas que se establecen algunas medidas para llevar a cabo un control eficiente; el autor Dino Jarach establece tres fuentes:

- a. Los tratados colectivos del derecho internacional tributario.
- b. Tratados de doble imposición.
- c. Normas de las comunidades supranacionales y de derecho internacional común.

Es entonces, que este concepto contribuye con la aplicación de las normas para que los Estados puedan utilizarlas al momento de aplicar las medidas unilaterales.

1.5.3 Potestad tributaria

Es importante considerar este concepto, debido a que cada Estado tiene o concibe la potestad tributaria, es decir tiene la facultad de crear y cobrar a los contribuyentes los tributos para atender a las necesidades públicas.

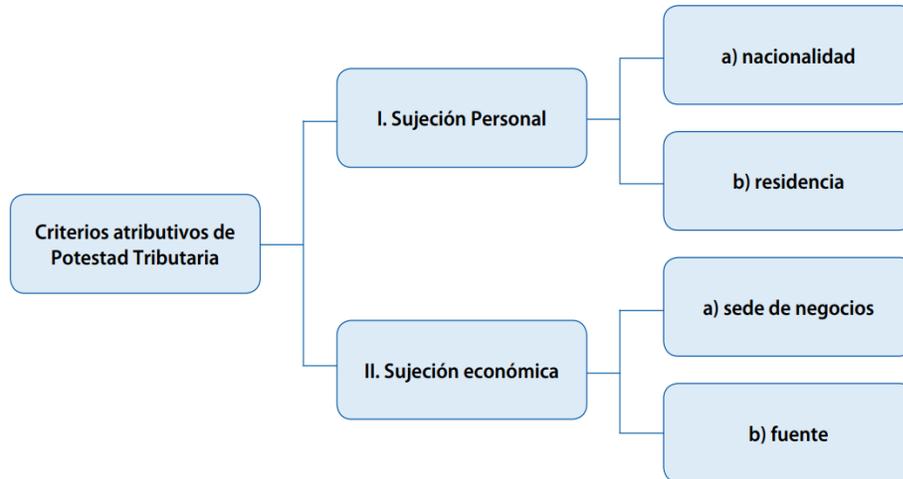


Figura 2. Potestad tributaria

Fuente: Vallejo y Maldonado. Servicio de Rentas Internas. RI. URL:

https://cef.sri.gob.ec/pluginfile.php/20139/mod_page/content/78/F1.2.pdf

Dentro del primer grupo de criterios, se toman en cuenta aspectos como: nacionalidad, domicilio o residencia del contribuyente, para establecer el país que tendrá jurisdicción para gravar las respectivas rentas. Estos criterios están ligados al llamado “principio de renta mundial” por el cual el país en que el contribuyente es residente a efectos fiscales, tiene el derecho de someter a gravamen todas las rentas que éste obtenga (renta mundial), con independencia del lugar donde se generó o se perciba. En el segundo grupo se pueden destacar criterios como la territorialidad o fuente, para establecer el vínculo jurídico tributario.

Este criterio es de tipo real y según el mismo, la renta se grava por parte del país en el que se haya obtenido la misma, con independencia del lugar donde resida físicamente el contribuyente. Tales criterios son adoptados por las legislaciones de cada país y de esta manera se vincula la obligación de tributar sobre determinadas rentas, con la potestad de las administraciones tributarias para someterlas a imposición. (Vallejo y Maldonado, pág. 44)

Como ejemplo: el Ecuador delega la potestad de crear tributos tanto a Concejos Provinciales y Consejos Municipales, mediante la Constitución de la República del Ecuador se establece de acuerdo al numeral 6 del Art. 132:

“Otorgar a los organismo públicos de control y regulación la facultad de expedir normas de carácter general en las materias propias de su competencia, sin que puedan alterar o innovar las disposiciones legales.”

El Art. 3.- Poder tributario; del Código Tributario del Ecuador: “Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrá establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes.

Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la Ley. El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana.”(Pág. 45)

Es decir, que todo deberá basarse en Leyes que ya estén establecidas, considerando que las mismas pueden ser modificadas por un órgano competente, como es el caso del Servicio de Rentas Internas, el mismo que se le faculta para poder realizar cualquier tipo de modificación o implementación siempre y cuando sea necesario.

1.5.4 Soberanía fiscal

La Soberanía fiscal se caracteriza por ser una cualidad de un Estado, además es el medio por el cual se establece relaciones fiscales con el resto de los Estados; según el autor Ottmar Buhler, en su obra Principios de derecho internacional tributario, señala:

La soberanía es la facultad exclusiva del Estado para desarrollar, por medio de su propia voluntad frente al resto de estados, su competencia única para la ejecución de actos legislativos, ejecutivos y judiciales dentro de su esfera de poder territorial. (p. 62)

Es entonces, que la soberanía fiscal contribuye para que los Estados puedan establecer convenios entre sí, puesto que ayuda a las relaciones con otros Estados y por ende a determinar cuál de los Estados podría renunciar al derecho de cobro del tributo.

1.6 Clases de doble imposición

Existen dos formas distintas, tanto la doble imposición jurídica y la económica, las mismas que cuentan con sus propias características y se diferencian por el número de sujetos o contribuyentes que intervienen en la operación económica.

La OCDE manifiesta, que existe doble imposición jurídica cuando dos o más Estados tienen derecho por un mismo concepto de renta obtenido por el mismo sujeto, por idénticos o similares impuestos, y en igual periodo. Del mismo concepto podemos establecer y dar a conocer la existencia de tres casos, es así como el Modelo Convenio de la OCDE y la Convención Modelo de la Organización de Naciones Unidas, establecen:

- Cuando los dos Estados contratantes gravan a una misma persona por su renta y patrimonio totales (sujeción fiscal integral concurrente).
- Cuando una persona, residente de un Estado contratante (Estado de residencia), obtenga rentas o posea elementos del patrimonio en el otro Estado contratante (Estado de la fuente o Estado donde están situados un establecimiento permanente o una base fija) y los dos Estados gravan estas rentas o su patrimonio.
- Cuando los dos Estados contratantes gravan a una misma persona, no residente ni en uno ni en otro de los Estados contratantes, por las rentas provenientes o por el patrimonio que posea en un Estado contratante.

En consecuencia, tanto el Estado en donde se realiza la actividad (Estado fuente) como el Estado de donde proviene el contribuyente (Estado de residencia) cuentan con la misma facultad para poder establecer la renta y por ende obtener el gravamen.

Como ejemplo, cuando una persona natural o jurídica tiene algún interés por alguna actividad con otro Estado, el Estado en donde se realizó la actividad cuenta con la facultad de retener dicho impuesto porque se considera el criterio de fuente, también el Estado de residencia de la persona cuenta con la misma facultad de gravar, pero considerando el criterio de la renta mundial.

Desde el punto de vista de diferencia de titulares, para la doble imposición económica, esta radica en que:

La doble imposición económica se utiliza para describir la situación que se produce cuando una misma transacción económica, un ingreso o un elemento patrimonial, es gravado por dos o más Estados durante el mismo periodo pero en manos de diferentes perceptores. En la doble imposición económica internacional existe identidad de objeto imponible, tiempo y similitud de impuesto, pero falta el requisito de la identidad subjetiva propio de la doble imposición jurídica internacional. (Pedrera, 2014, pág. 26)

Es entonces que un contribuyente al momento de generar un ingreso fuera de su país de residencia está en la obligación de pagar una renta tanto en el país de origen como en el mismo territorio donde se generó la renta; es por esto que los Estados cuentan con sus propias leyes internas las cuales contribuyen y ayudan a evitar que no sean gravados en los dos Estados y la renta quede a disposición de uno de los dos Estados en mutuo acuerdo cuando se incluye en la legislación interna, ese país renuncia a su soberanía fiscal.

Otro aspecto fundamental en mencionar es que en consecuencia de la doble imposición económica, se derivan tres causas, las mismas que se describen a continuación:

- Cuando los elementos patrimoniales o factores de producción que vayan a ser gravados mediante la renta, cuentan con diferentes titulares.
- Cuando en un Estado se le considera como titular legal, pero cuando se establece en otro Estado este mismo busca poner la titularidad en manos de otra persona.
- Cuando existe diferencias entre los regímenes y no se establece una igualdad para todos. (Vallejo Chamorro y Gutiérrez Lousa, 2002)

De igual forma, existen dos Estados que intervienen al momento de obtener el gravamen, pero al momento de establecerlo no cuentan con un solo contribuyente lo que dificulta el tratamiento tributario.

Como ejemplo, cuando un contribuyente realiza una actividad con un Estado diferente al de residencia, es decir, donde se encuentran establecidas las empresas, bienes o servicios de propiedad del contribuyente, al momento de generar las utilidades correspondientes al periodo contable, cuyas ganancias se establecen al transferir los valores económicos al país de residencia del titular de los bienes o patrimonio, quien a su vez, registra dichos ingresos a nombre de otra persona, este evento, dificulta al momento de establecer el pago de los tributos por concepto de la tergiversación de los recursos económicos.

1.7 Principios y realidades de la doble imposición

Cada país puede exigir el gravamen sobre la renta que se genera fuera de su jurisdicción, debido a que son ingresos que aportan a cada Estado, la una por ser donde se ejecutan las actividades económicas o de bienes o servicios y la otra por la residencia del contribuyente.

De acuerdo a la Ley de Régimen Tributario Interno en el “Art. 8.- Ingresos de fuente ecuatoriana.- Se considerarán de fuente ecuatoriana los siguiente ingresos:

1.- Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, de servicios y otras de carácter económico realizadas en territorio ecuatoriano, (...)

2.- Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades desarrolladas en el exterior, provenientes de personas naturales, de sociedades nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador; o de entidades y organismos del sector público ecuatoriano.

En lo que se refiere al artículo 8, numeral 1 se acoge al principio de territorialidad, debido a que todo lo que perciben es únicamente y propio del territorio del contribuyente; en lo que respecta al numeral 2, ese se acoge al principio de renta mundial, debido a que se percibe tanto ingresos nacionales como extranjeros.

De acuerdo al artículo, podemos definir dos principios: el principio territorial o de fuente y el de renta mundial.

1.7.1 Principio territorial o fuente

Este principio también se lo conoce como aquel en donde se origina la renta y se gravará sobre todos los ingresos que se generen en el propio territorio de un Estado, considerando sus leyes tributarias; sin tomar en cuenta las condiciones del contribuyente, es decir sin importar su nacionalidad, residencia o domicilio.

1.7.2 Principio de renta mundial o mixta

Este principio se basa en que todo contribuyente domiciliado o residente en un determinado Estado pague por la totalidad de los tributos percibidos tanto de fuente nacional como los de fuente extranjera, además permite determinar cuál es la capacidad contributiva del contribuyente respecto a las cargas del Estado.

Para este principio se considera las condiciones de la persona con respecto al Estado, son dos: la nacionalidad y la residencia o domicilio.

En lo que se refiere a la nacionalidad, la persona debe regirse a las leyes tributarias establecidas para los ciudadanos que tengan la nacionalidad de un determinado país, sin considerar el lugar de residencia ni tampoco el lugar donde fueron obtenidas las rentas.

En lo referente a la residencia o domicilio, la persona tiene la obligación de contribuir al financiamiento de los gastos públicos porque goza de las facultades jurídicas y se beneficia de servicios públicos que presta el Estado.

1.8 Tipos de conflictos de la doble imposición

Previo al análisis de los conflictos por la doble imposición, a continuación se refleja de acuerdo al criterio de nuestro país las rentas obtenidas en el exterior de contribuyentes naturales o jurídicos residentes en Ecuador.

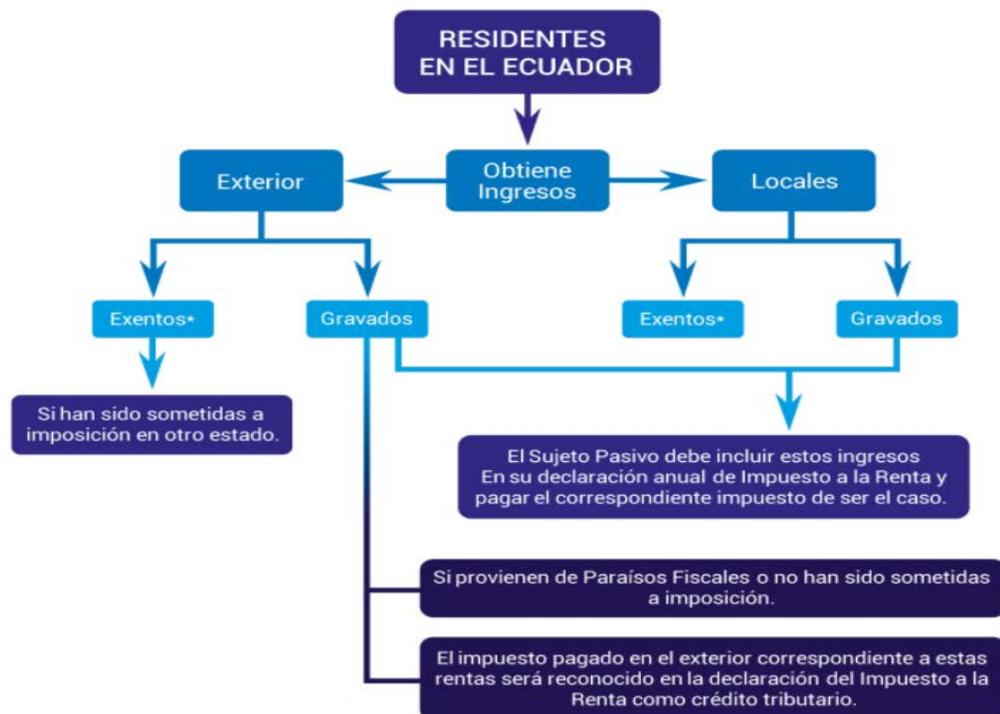


Figura 3. Rentas obtenidas en el exterior, residentes en Ecuador

Fuente: SRI, <http://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional2>

El fenómeno de la doble imposición se manifiesta a partir de tres tipos de conflictos:

- Fuente - Fuente.
- Residencia - Residencia.
- Fuente - Residencia.

En lo que se refiere al conflicto “Fuente – Fuente”, se genera al momento que dos Estados consideran que la renta es generada en su territorio de acuerdo a su normativa interna, originando que el contribuyente esté sujeto a tributar en los dos Estados por la misma renta.

En el segundo conflicto “Residencia – Residencia”, los dos Estados involucrados, mediante su normativa interna establecen que el contribuyente es residente en su territorio, generando que el contribuyente sea gravado en los dos Estados.

En el tercer conflicto “Fuente – Residencia”, en este cada uno de los Estados se acoge a uno de los principios; de acuerdo a donde se generó la renta es el principio de fuente, mientras que el otro país lo establece mediante el principio de residencia, es decir cuando el contribuyente ha permanecido más de 183 días calendario consecutivos o no.

1.9 Causas de la doble imposición

Luego de conocer los diferentes conflictos de doble imposición a los cuales se someten los Estados contratantes, existe una confusión por el derecho de cada nación. Para utilizar o aplicar algún concepto que pueda eliminar el problema de doble imposición, es necesario determinar las causas de doble imposición;

Según el Manual de CIAT de Control del Planteamiento Tributario Internacional, 2007,

Sus causas deben reconocerse no sólo en la existencia de un conflicto entre los principios jurisdiccionales personalista o de territorialidad

aplicada por los Estados, sino también en aquellas circunstancias en las cuales, aun aplicándose un mismo criterio, existe discrepancia en la definición de persona residente, o en la ubicación de la fuente y/o de bienes. (p. 12)

Los criterios de sujeción influyen en las causas de doble imposición, Torres Silva (2011) menciona dos factores:

- La utilización de diferentes criterios de sujeción: cada Estado cuenta con sus potestad tributaria, la cual permite establecer cuáles rentas pueden ser gravadas en su Estado y cuáles no.
- La utilización de los mismos criterios de sujeción: trata que los Estados se basan en un mismo criterio subjetivo de vinculación, “aquel vínculo en el cual interviene la norma y los sujetos pasivos de la obligación tributaria” J. Alvarado Ramos (2011); además las definiciones tanto de residencia, domicilio o nacionalidad no pueden ser interpretados de la misma manera que en otros Estados.

A continuación se establecen los conceptos de los siguientes criterios:

1.9.1 Criterio de Residencia

Se considera este criterio de residencia cuando el contribuyente ha permanecido un tiempo determinado en un país, también se considera el lugar donde se formó el capital que será gravado.

En la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), se establecen artículos que definen el criterio de residencia de las personas naturales y jurídicas:

“Art. 4.1.- Residencia fiscal de las personas naturales.- serán considerados residentes fiscales en el Ecuador, en referencia a un ejercicio fiscal, las

personas naturales que se encuentren en alguna de las siguientes condiciones:

- a. Cuando su permanencia en el país, incluyendo ausencias esporádicas, sea de ciento ochenta y tres (183) días calendario o más, consecutivos o no, en el mismo periodo fiscal;
- b. Cuando su permanencia en el país, incluyendo ausencias esporádicas, sea de ciento ochenta y tres (183) días calendario o más, consecutivos o no, en un lapso de doce meses dentro de dos periodos fiscales, a menos que acredite su residencia fiscal para el periodo correspondiente en otro país o jurisdicción.
- c. El núcleo principal de sus actividades o intereses económicos radique en Ecuador, de forma directa o indirecta.
- d. No haya permanecido en ningún otro país o jurisdicción más de ciento ochenta y tres (183) días calendario, consecutivos o no, en el ejercicio fiscal y sus vínculos familiares más estrechos los mantenga en Ecuador.” (SRI, 2018)

“Art. 4.2.- Residencia fiscal de sociedades.- Una sociedad tiene residencia fiscal en Ecuador cuando ha sido constituida o creada en territorio ecuatoriano, de conformidad con la legislación nacional.”

1.9.2 Criterio de Domicilio

Este criterio establece que el contribuyente tribute en el lugar donde se encuentre permanente, estable y por supuesto realice su actividad económica, es decir donde se pueda localizar al contribuyente y por ende se establezca el hecho generador tanto la persona jurídica o natural.

En el Código Tributario, Registro Oficial N° 268, 16 de junio de 2014; se establece en los artículos 59 y 61:

“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.” (Servicios de Rentas Internas, 2018)

“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 efecto de lo anterior, el lugar en donde se ejerza cualquiera de sus actividades económicas o donde ocurriera el hecho generador.”

1.9.3 Criterio de nacionalidad o ciudadanía

Es establecido mediante una pertenencia política, no se considera el lugar de residencia o domicilio y el contribuyente está en la obligación de realizar el pago de sus tributos. En cuanto a la nacionalidad, es aquel lugar en donde nace la persona quien contrae derechos y obligaciones; y ciudadanía, igualmente que tiene derechos tanto civiles, políticos y sociales y obligaciones como pagar tributos.

En el Ecuador, en el artículo 6 de la Constitución de la República expedida en el año 2008, se establece:

“Todas las ecuatorianas y los ecuatorianos son ciudadanos y gozarán de los derechos establecidos en la Constitución. La nacionalidad ecuatoriana 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 plurinacional.

La nacionalidad ecuatoriana se obtendrá por nacimiento o por naturalización y no se perderá por el matrimonio o su disolución, ni por la adquisición de otra nacionalidad.”(Servicios de Rentas Internas, 2018)

1.9.4 Criterio de Fuente o Territorialidad

El criterio de fuente es el lugar en donde se establece la fuente productora o el hecho imponible, es decir el lugar en donde el contribuyente elige para realizar una actividad por la imposición generada en el territorio, dicho término de territorio, generalmente empleado por cada nación para delimitar el área geográfica de propiedad de cada país.

1.9.5 Criterio de Renta Mundial

Darío Rajmilovich, define en su obra La Renta Mundial en el impuesto a las ganancias, que: “la renta es derivada del criterio de sujeción personal, mas no real, puesto que somete a la disciplina o ámbito del tributo a la totalidad de la renta, sin considerar el origen o la fuente de la misma.”

Es entonces que, se considera toda la renta generada por el contribuyente sin importar de qué actividades comerciales haya realizado o provenga en otros Estados, los tributos serán cancelados en la dirección de su domicilio, sea cual fuere la nacionalidad del contribuyente.

CAPÍTULO II. INSTRUMENTOS DE SOLUCIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

Una vez que se han determinado las causas que provocan el fenómeno de la doble imposición es necesario analizar las medidas que se han creado para minimizar y en algunos casos eliminar sus efectos, es así que los Estados han incorporado en su legislación disposiciones para combatir sus efectos; como son:

- Medidas Unilaterales.
- Medidas Bilaterales.
- Medidas Multilaterales.

2.1. Medidas Unilaterales para evitar la doble imposición

Son aquellas que se establecen a nivel interno en cada país o Estado, Buhler, O. (2012), en referencia a las medidas unilaterales manifiesta:

“Pueden ser definidas como las disposiciones establecidas por cada poder tributario individualmente y que tienden a evitar la doble imposición para los sujetos sometidos a ese poder. Este tipo de medidas serán generalmente adoptadas por el Estado que está grabando en virtud del criterio de la residencia aunque las pretensiones que puede realizar, en este sentido, el Estado que grava según criterios de naturaleza real, puede conducir a idénticos resultados. Se plantea que las medidas unilaterales, aunque no pueden radicalizar los problemas de doble imposición, si logran por lo menos disminuirlos y es necesario que los Estados en su poder soberano establezcan este tipo de medidas”. (Pág. 48)

En algunos casos, las medidas unilaterales son consideradas como insuficientes puesto que no todos los Estados consideran o siguen los mismos criterios de sujeción establecidos en la normativa tributaria, es por esto que se firman los Convenios de doble imposición.

En lo que respecta al Ecuador de acuerdo al orden jerárquico establecido en el art. 425 de la Constitución de la República del Ecuador, publicada en el Registro Oficial N° 449, el 28 de septiembre de 2008, los tratados y convenios internacionales prevalecen sobre cualquier normativa interna.

Cada Estado define en su normativa interna, cuándo una persona domiciliada o residente será sujeto pasivo de impuesto a la renta. Como ejemplo, en el Ecuador se establece en la Ley de Régimen Tributario Interno y en Chile en el Texto de la Ley de Chile, DL-821.

En el Ecuador de acuerdo al Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, según decreto publicado en el Registro Oficial N° 374: en el artículo 10, establece:

Toda persona domiciliada o residente en el Ecuador, será sujeto pasivo del impuesto a la renta sobre sus ingresos de cualquier origen, sea que la fuente de éstos se halle situada dentro del país o fuera de él. Las personas no residentes estarán sujetas a impuesto a la renta sobre los ingresos obtenidos cuya fuente se localice dentro del país. (Servicios de Rentas Internas, 2018)

En la normativa del Texto de la Ley de Chile, DL-821, 31 de diciembre de 1974, se establece que:

El artículo 3° del DL.824, señala, que toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entrada esté situada dentro del país o fuera de él, y las personas no residentes en Chile estarán sujetas a impuesto sobre sus rentas cuya fuente este dentro del país.

Lo que evidencia el principio del criterio de renta mundial, en donde, el contribuyente cancelará los tributos solo en el lugar de residencia.

2.2. Medidas Bilaterales para evitar la doble imposición

Las medidas bilaterales se refieren a los tratados y convenios internacionales suscritos entre dos Estados que ayudan a mejorar las relaciones de los mismos, debido a que generan más oportunidad para los países en desarrollo y se establece un principio de igualdad para los Estados contratantes.

Buhler, O. (2012), en relación a las medidas bilaterales, también conocidas como multilaterales, menciona:

“Estos métodos de evitar la doble imposición internacional son sin duda los que han tenido un desarrollo mayor, y han logrado unos resultados más efectivos, desde que distintos organismos o conferencias internacionales han promovido estudios sobre la necesidad de que cada Estado disponga de una suficiente red de convenios, que además fueran redactadas según sus criterios homogéneos, constituyendo estos la vía más efectiva para evitar la doble tributación.”

Además, cuando se aplica las Medidas Bilaterales tenemos opciones que ayudan al tratamiento de la renta, puesto que cada Estado cuenta con la libertad de escoger cuál de los métodos es el más adecuado para acogerse cuando se origina la doble imposición; en el caso de Ecuador, se puede escoger entre dos diferentes modalidades: el Método de Exención y el Método de Imputación.

Al momento de firmar un tratado o convenio internacional se establecen algunas reglas para poder deducir y beneficiar a los contribuyentes que intervienen, estas son las siguientes:

- Crean cláusulas que beneficien a los Estados en sus relaciones fiscales.
- Incentivar para que las inversiones crezcan en los países en vías de desarrollo.
- Disminución en el pago de impuestos que los Estados de Residencia establecen.

- Participación de dos o más Estados para poder evitar el fraude y la evasión fiscal.

Tabla 2 Convenios firmados por Ecuador mediante el Modelo de la OCDE

N°	PAÍS	AÑO DE EXPEDICIÓN	REGISTRO OFICIAL	MODELO
1	Argentina	1983	235	OCDE
2	Brasil	1993	865	OCDE
3	Chile	2004	189	OCDE
4	México	2000	201	OCDE
5	Uruguay	2012	---	OCDE
6	Alemania	1987	493	OCDE
7	Bélgica	2005	312	OCDE
8	Canadá	2002	484	OCDE
9	China	2015	147	OCDE
10	Corea	2014	95	OCDE
11	España	1993	253	OCDE
12	Francia	1993	34	OCDE
13	Italia	1990	407	OCDE
14	Rumania	1997	785	OCDE
15	Singapur	2014	---	OCDE
16	Suiza	1995	788	OCDE

Fuente: Servicio de Rentas Internas.

Elaboración: Por la autora.

2.3. Medidas Multilaterales para evitar la doble imposición

Esta medida se aplica mediante los Convenios de doble imposición con la intención de llegar a dar solución a los problemas que quedan sin respuesta, ya que se caracteriza por ser suscritos entre tres o más Estados, en donde las naciones que intervienen tienen el mismo interés común, tanto en el grado económico, político y cultural y además se basan en una uniformidad en los principios jurídicos y sobre todo que exista una cooperación entre los países.

Ventajas de las medidas multilaterales:

- Debido a que se establecen normas comunes entre los países involucrados se disminuye el problema de doble imposición y la evasión fiscal.

- Son más adecuadas que las medidas bilaterales puesto que hay más países involucrados y por ende existe menores problemas de interpretación y aplicación.

Un ejemplo de estos convenios multilaterales es la Decisión 578: Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal, en la Comunidad Andina (CAN). En la cual se establece algunas reglas para la administración tributaria y además ayuda a fomentar el intercambio para atraer la inversión con los demás países miembros de la Comunidad Andina y mediante este convenio, eliminar los problemas de la doble imposición.

Tabla3Convenio de la Comunidad Andina (CAN).

PAÍSES	IMPUESTO ESTABLECIDO
Bolivia	Impuesto a la Renta.
Colombia	Impuesto a la Renta.
Ecuador	Impuesto a la Renta.
Perú	Impuesto a la Renta.
Venezuela	Impuesto sobre la Renta e Impuesto sobre los Activos empresariales.

Fuente: Decisión 578.

Elaboración: Por la autora.

2.4. Métodos para evitar la doble imposición

Los métodos se utilizan conjuntamente con las medidas que se establecen para evitar la doble imposición, y se aplican de acuerdo a las necesidades de los Estados contratantes; conocidos como Estado Fuente de la renta y el otro como Estado de Residencia del contribuyente. Con la finalidad de evitar la doble imposición se utiliza cualquiera de los siguientes métodos:

2.4.1Método de Exención

En este método, el Estado de Residencia renuncia al cobro de los impuestos y pasa a ser pagado en el Estado Fuente, y por ende el Estado de Residencia no las considera como

parte del cálculo de la base del impuesto a la renta. También es conocido como método de reparto, puesto que uno de estos Estados renuncia la potestad tributaria de cobrar impuestos evitando así el problema de la doble imposición.

Este método cuenta con dos modalidades:

- **Exención íntegra:** El Estado de Residencia renuncia en su totalidad al cobro de impuestos, quedando como único cobrador de impuestos el Estado Fuente, es decir que las rentas tributadas en el Estado Fuente estarán exentas en el estado de Residencia.

Esta modalidad se encuentra establecida en el art. 23 A1 del “Modelo de Convenio” de la OCDE (2010):

Cuando un residente de un Estado Contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con lo dispuesto en el presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante, el primer Estado dejará exentas estas rentas o patrimonio, sin perjuicio de lo dispuesto en los párrafos 2 y 3.

Ejemplo: EP Petroecuador, persona jurídica, con su residencia fiscal en Ecuador realiza actividades con Brasil (Estado Fuente), del cual se obtiene rentas totales de \$8.000,00 y además por las actividades que realiza en su propio territorio obtiene un valor de \$7.000,00, generando un total de \$15.000,00, (Periodo enero a diciembre año 2017), los mismos que son tributados de la siguiente manera.

Tabla 4 Ejemplo de Exención íntegra

ECUADOR	BRASIL
Tasa: 22%	Tasa: 15%
Renta: $15.000 - 8.000 = 7.000$	Renta: 8.000
Impuesto: 1.540	Impuesto: 1.200

Elaboración: Por la autora

El contribuyente obtuvo ingresos provenientes tanto a nivel nacional como extranjero (se aplica el criterio de renta mundial), por un total de \$15.000 de los cuales los \$8.000 son exentos de la renta del Ecuador, debido a que esos ingresos se generaron fuera del país de residencia y ya no son considerados para el cálculo porque los mismos ya fueron tributados en Brasil con un porcentaje del 15%. Entonces, Ecuador solo considera para el cálculo la diferencia que se generó en su propio país aplicando el 22%.

- Exención con progresividad: En esta modalidad también el Estado de Residencia renuncia a la potestad tributaria de cobrar tributos y los deja en beneficio del Estado de Fuente, pero con la diferencia de que en esta modalidad la renta exenta sirve para efectos de cálculos del tipo de gravamen que se aplicarán a las rentas restantes que el contribuyente ha obtenido en su ejercicio fiscal.

Esta modalidad se encuentra establecida en el Art. 23 A3 del “Modelo de Convenio” de la OCDE (2010):

Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante o el patrimonio que posea estén exentos de impuesto en este Estado, éste puede, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o patrimonio de este residente. (Picciotto, 2014)

Ejemplo: Una Sociedad constituida en China, persona jurídica, durante el periodo enero a diciembre año 2017, mantiene actividad económica con Ecuador, obtuvo un total de ingresos de \$15.000,00, de los cuales \$8.000,00 son de su propio territorio y de Ecuador que es el Estado Fuente son \$7.000,00; como se sabe China mantiene una tasa impositiva progresiva y Ecuador cuenta con una tasa fija del 22%.

Tabla 5 Ejemplo de Exención con progresividad

CHINA		ECUADOR
Tasa: 0 – 231,03	3%	Tasa: 22%
Tasa: 231,18 – 693,09	10%	Renta: 7.000
Tasa: 693,24 – 1.386,18	20%	Impuesto: 1.540
Tasa: 1.386,33 – 5.390,70	25%	
Tasa: 5.390,85 – 8.471,10	30%	
Tasa: 8.471,25 – 12.321,60	35%	
Tasa: + de 12.321,60	45%	
Renta Ecuador: 7.000		
Renta China: 8.000		
Renta Total: 15.000		
Tasa Progresiva: 24%		
Impuesto: 1.920		

Elaboración: Por la autora

En la tabla 5, se observa que cada país cuenta con una tasa diferente al momento de establecer la exención con progresividad, pero en el caso de China su tasa es progresiva lo que indica que la tasa impositiva aumenta de acuerdo a cómo aumente la base imponible, entonces para este cálculo se considera el total de los ingresos que se generó tanto en el Estado de Residencia como en el de Fuente (aplica criterio de renta mundial) que serían los \$15.000, tal ingreso ayuda a determinar el tipo de gravamen, puesto que el total de los ingresos influyen para determinar hasta que rango se debe considerar y determinar el promedio de los impuestos progresivos, dándose una tasa impositiva del 24% y de esta forma calcular el porcentaje sobre la renta obtenida en el Estado de Residencia (8.000).

La renta obtenida en Ecuador (\$ 7.000,00), durante el periodo enero a diciembre año 2017, queda exenta porque ya se tributó y únicamente formó parte para determinar el

tipo de gravamen (porcentaje que se aplica a la base imponible para obtener como resultado la cuota íntegra).

2.4.2. Método de Imputación

En este método se consideran aquellas rentas generadas tanto en el Estado de Residencia del contribuyente como en el Estado Fuente por las actividades realizadas fuera del país, con la ventaja de que puede deducir el impuesto pagado en el exterior. Debe cumplir con algunos requisitos para que pueda ser aplicado:

- Los impuestos generados tanto en el Estado de Residencia y Fuente sean de naturaleza idéntica y análoga.
- La cantidad deducida por el contribuyente haya sido debidamente cancelada en el Estado Fuente.

Como en el método anterior, también cuenta con dos modalidades:

- **Imputación íntegra:** el Estado de Residencia, está en la facultad de deducir en su totalidad la renta generada en el Estado de Fuente, con la condición de que al momento que el porcentaje retenido en el Estado de Fuente exceda el porcentaje del Estado de Residencia este sea devuelto al contribuyente considerándolo como crédito tributario en el Estado de Fuente.

Ejemplo: Corporación Favorita S.A., persona jurídica, es residente fiscal en Ecuador, durante el periodo enero a diciembre año 2017, esta empresa, mantiene actividades económicas con una empresa Alemana, las transacciones que realizó en Alemania superan un valor total de \$5.500,00, y en lo que respecta a su país de Residencia obtuvo unos ingresos de \$6.000,00; considerando que los países contratantes cuentan con diferentes tasas de imposición, en el caso de Ecuador la tasa es el 22% y en Alemania el 33%.

Tabla 6 Ejemplo de Imputación íntegra

ECUADOR	ALEMANIA
Tasa: 22%	Tasa: 33%
Renta: 6.000	Renta: 5.500
Impuesto: 1.320	Impuesto: 1.815
Deducción: 1.815	
Crédito Fiscal: 495	

Elaboración: Por la autora.

En este caso, el total del impuesto que se generó de los \$5.500,00 de Alemania (Estado Fuente), fue considerado para deducir el impuesto a la renta en Ecuador (Estado de Residencia) por los \$6.000,00 que se generaron, pero como se conoce la tasa impositiva de Alemania es mayor a la del Estado de residencia, es entonces que se generó un crédito fiscal por la diferencia, dando como resultado un valor de \$495,00 que será devuelto por pago en exceso.

- Imputación Ordinaria: conocido también como imputación limitada, debido a que se permite deducir de forma parcial, es decir únicamente hasta el límite o porcentaje menor del Estado de Residencia, considerando el porcentaje del impuesto como si este se hubiera tributado en el Estado de Residencia.

Ejemplo: Corporación Favorita S.A., persona jurídica, cuenta con su residencia fiscal en Ecuador, durante el periodo enero a diciembre año 2017, mantiene actividades económicas con una empresa Alemana, las transacciones que realizó en Alemania superan un valor total de \$5.500,00, y en lo que respecta a su país de Residencia obtuvo unos ingresos de \$6.000,00; considerando que los países contratantes cuentan con diferentes tasas de imposición, en el caso de Ecuador la tasa es el 22% y en Alemania el 33%.

Tabla 7 Ejemplo de Imputación ordinaria

ECUADOR	ALEMANIA
Tasa: 22% Renta: 6.000 Impuesto: 1.320 Deducción: 1.320	Tasa: 33% Renta: 5.500 Impuesto: 1.815

Elaboración: Por la autora.

En la tabla 7, se observa que el impuesto obtenido en Alemania es de \$1815,00 mientras que en Ecuador es de \$1320,00; como se conoce el impuesto que se generó en el Estado Fuente será deducido de forma parcial en el Estado de Residencia, es decir solamente se deducirá hasta el valor del porcentaje que está establecido en el Estado de Residencia, por ser la tasa impositiva menor.

2.4.3. Método de Deducción

Aunque este método no es aplicado en el Ecuador, también contribuye para evitar la doble imposición. Consiste en la deducción hasta cierto límite, otorgada por la nación de domicilio o residencia luego del pago de la fuente del total de los ingresos generados por el contribuyente en dicho país, sin considerar los ingresos del contribuyente obtenidos en otros países.

Ejemplo: General Motors del Ecuador S.A., persona jurídica, residente en el país de Ecuador, durante el periodo enero a diciembre año 2017, por la actividad económica que mantiene con Argentina recibe una renta por un valor de \$ 5.000,00, además en Ecuador mantuvo operaciones y obtuvo un ingreso total de \$ 8.000,00 y de igual manera cada país cuenta con diferentes tasas, 22% en Ecuador y en Argentina el 33%.

Tabla 8 Ejemplo de Deducción

ECUADOR	ARGENTINA
Tasa: 22% Renta: 8.000 Base Imponible: $8.000 + 5.000 - 1.750 = 11.250$ Cuota impuesto a la fuente: 2.477	Tasa: 35% Renta: 5.000 Impuesto: 1.750

Elaboración: Por la autora

En la tabla 8, se detalla que al momento de generarse un ingreso en el Estado Fuente, tanto el ingreso y el impuesto generado ahí se considera para el Estado de Residencia puesto que el ingreso pasa a ser parte de la base imponible y el impuesto es considerado como parte de los costos o gastos para deducir directamente de la base imponible; en este caso sería la totalidad generada por el contribuyente (\$8.000Usd. Ecuador, \$5.000 China) y el impuesto se calcula sobre esa nueva base, considerando la tasa de Ecuador del 22%.

2.4.4. Método de Impuesto no pagado

Este método es establecido entre un país desarrollado y un país en vías de desarrollo. “Con el objetivo de ayudar a los países subdesarrollados, se empezó a utilizar el método del impuesto no pagado “tax sparing” según denominación norteamericana, y “matching credit” según terminología inglesa, propuesta por primera vez en 1954 por Estados Unidos, en la reunión de Ministros de Hacienda, que tuvo lugar en Río de Janeiro, y por lo que el Estado de residencia permitirá deducir la cantidad que hubiera correspondido abonar en el país de la fuente de no existir el beneficio fiscal.”(De Luis, sf)

Cabe mencionar que de este método se benefician los paraísos fiscales pues los contribuyentes no residentes cuentan con ventajas favorables para la atracción de la

inversión, como por ejemplo la exención parcial o total del pago de impuestos; pero se debe considerar que el pago se lo realizará en el Estado de residencia, sin embargo, es en ese momento en donde los impuestos son eludidos o evadidos por los contribuyentes que tienen su dinero en paraísos fiscales.

2.4.5. Método de Imputación de impuesto subyacente

La guía jurídica Wolters Kluwer, en relación al impuesto subyacente, menciona que éste impuesto está vinculado directamente con la doble imposición y conceptualiza al método de la siguiente manera:

“Cuando una persona (física o jurídica) posee un porcentaje de participación en el capital de otra, y percibe por ello ciertos dividendos (cuando la entidad participada decide repartir todo o parte de los beneficios que ha obtenido entre sus accionistas) dicha persona debe declararlos como rendimiento del capital mobiliario en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (si es persona física) o como un ingreso contabilizado, y por tanto como una mayor base imponible del Impuesto sobre Sociedades (si es persona jurídica). (Wolters Kluwer, 2014)

Lo que significa que, el país de residencia, permite que el Estado donde se desarrollaron las actividades comerciales y por ende el impuesto, deduzca la parte del impuesto de retención en la fuente con el límite porcentual estipulado entre las partes de acuerdo a los convenios establecidos, con la finalidad de que el contribuyente realice el pago de lo que corresponda en el país de residencia por la misma renta.

CAPÍTULO III. ANÁLISIS DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

3.1. Interpretación de los tratados internacionales

Los tratados o también llamados convenios de doble imposición internacional, surgen ante la problemática de un contribuyente natural o jurídico que realiza actividades comerciales en diferentes países con el propósito de obtener ganancias y por tal motivo, se ve obligado a cancelar impuestos o tributos en más de un Estado o nación.

Maldonado, (2016), afirma que en América Latina “actualmente, hay alrededor de 223 Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI), firmados y vigentes en la región. Asimismo, hay cerca de 39 CDI firmados que no han sido aprobados o aún no concluyen los procedimientos de aprobación” (Pág. 7)

Estos instrumentos, es decir, los Convenios para evitar la Doble Imposición, utilizados por los países con el fin de atraer inversión y para, evitar la elusión de impuestos por parte de los contribuyentes, mediante la utilización de estipulaciones de reciprocidad de información dentro de estos convenios, los cuales contienen reglas claras para las naciones que forman parte de este grupo de acuerdos.

Los Convenios para evitar la Doble Imposición CDI, “Surgen después de la primera guerra mundial, cuando un grupo de expertos de la Liga de Naciones Unidas, es encomendado a identificar los problemas de la doble imposición. Este grupo de expertos propone abordar el problema por medio de un convenio bilateral y publica un convenio en 1928, que fue el antecedente de todos los modelos de CDI que existen en la actualidad.” (Maldonado, 2016, pág. 11)

Según el Modelo de la OCDE, Julio 2010; Un “Residente de un Estado Contratante”, es aquel que cumple diversas funciones y tiene importancia en tres casos:

- a. Para determinar el ámbito subjetivo de la aplicación de un convenio;
- b. Para resolver los casos en que la doble imposición se produzca como consecuencia de la doble residencia; y
- c. Para resolver los casos en que la doble imposición resulte del gravamen en el Estado de residencia y en el Estado de la fuente.

Cuando se hable del concepto de Residencia, este está establecido en las leyes internas que maneja cada Estado, quien genera sus propias leyes y esto a su vez provoca que existan diferencias en los conceptos y se genere un problema de residencia y por ende el problema de doble imposición.

Como ejemplo, en la Ley de un Estado se establece que la residencia de una compañía está ubicada en el lugar en donde se constituyó la misma, mientras que en otro Estado la residencia se da cuando únicamente se encuentra la sede; osea, el contribuyente terminaría siendo residente en los dos Estados y por ende sujeto a imposición.

Para establecer una diferencia del concepto de Residencia, se considerará como ejemplo la Ley de Ecuador y la de México:

En Ecuador, está establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), definidos en los artículos 4.1 y 4.2, tanto para las personas naturales y jurídicas respectivamente, mencionados anteriormente en el capítulo I.

En cuanto al 4.1, se refleja en la permanencia de la persona natural en el país con un total de 183 días en un mismo periodo de tiempo que puede ser hasta dos años, y toda actividad que realice ya sea de forma directa o indirecta sea en Ecuador. Además no debe estar en otro país por más de 183 días. En cuanto al 4.2, la sociedad debió ser creada o constituida en Ecuador.

En México, el artículo 64 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (LISR); “Las personas físicas y morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en estos casos:

- I. Las residentes en México, respecto a todo su ingreso cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
- II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.
- III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste”.

Como se mencionó anteriormente, la diferencia radica porque cada Estado establece sus leyes de acuerdo a sus necesidades.

Al analizar los tratados, el concepto más relevante que podemos rescatar es la residencia de los contribuyentes. En la globalización fiscal internacional, la residencia del contribuyente forma parte fundamental porque, para poder beneficiarse de los Convenios de doble imposición, estos deben ser dados a conocer a las autoridades competentes de los Estados que hayan firmado los CDI, sin embargo, al momento de no ser conocido el concepto, el contribuyente será sujeto a las leyes establecidas internamente en cada Estado en el cuál se generó el ingreso.

Dentro de la interpretación de los tratados, permite conocer los principios generales, el contexto, los objetivos planteados por cada Estado y cuál es la finalidad; en la Convención de Viena, 1980, detalla las reglas generales de interpretación, medios de interpretación y la interpretación de tratados en diferentes idiomas que se detallan en los siguientes artículos:

Según este Art 31, que se refiere a la Regla general de interpretación menciona que, al momento de establecer un convenio las partes deben ponerse de acuerdo y determinar conjuntamente el contexto y el texto además de incluir el preámbulo y anexos, estableciendo los términos del tratado de acuerdo a su objetivo y fin. En el caso de que

exista un término especial mediante acuerdo se puede establecer si esa fue la intención de los países al momento de firmar el Convenio.

En el Art. 32, en donde se detalla los Medios de interpretación complementarios se determina que previo a la celebración, el tratado debe ser revisado con anterioridad para evitar malas interpretaciones y evitar que algún término tenga un significado ambiguo o irrazonable.

Para el Art. 33, Interpretación de tratados auténticos en dos o más idiomas cuando dos países que van a firmar un convenio tienen un idioma diferente se establecerá el texto en los dos idiomas, en el caso de existir alguna disputa dejarán asentado que texto se utilizará, además se debe analizar que los términos utilizados tengan el mismo significado para los dos países y en el caso de que los textos sean diferentes se adoptará el que tenga mejor sentido.

3.2.Principales modelos de convenios

3.2.1 Modelos de Convenios de Doble Imposición en Ecuador

Los Modelos de CDI contribuyen y forman parte fundamental para que los Estados que están formando un lazo de beneficios comerciales, puedan realizar las actividades internacionales protegiendo los intereses de los inversionistas y empresarios, para evitar que se genere el problema de doble imposición.

Ecuador, para evitar la doble imposición, ha suscrito convenios bilaterales con varios países, la mayoría bajo el modelo de la OCDE, excepto los países integrantes de la CAN, quienes poseen el propio modelo de convenio. En la siguiente figura, se observa los países con los cuales nuestro país mantiene convenios para evitar la doble imposición.

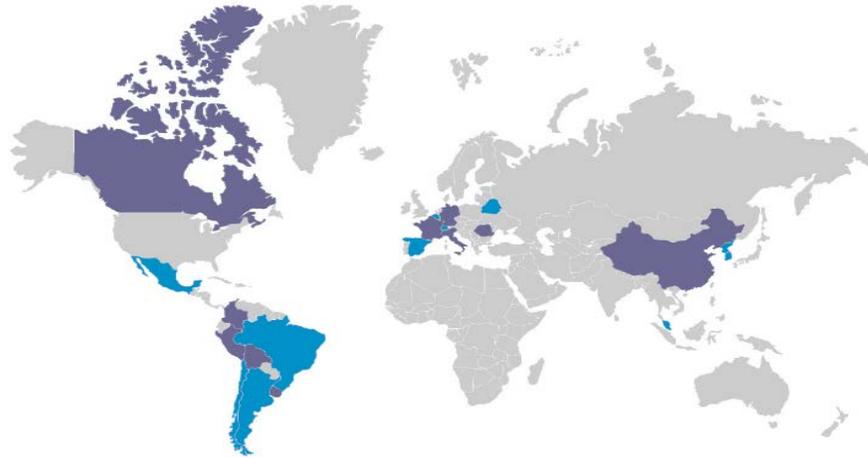


Figura 4. Países que mantienen convenios con Ecuador para evitar la Doble Imposición
Fuente: SRI, <http://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional2>

Tabla 9 Países que mantienen convenios con Ecuador

País	Año Convenio	Registro Oficial
Alemania	1987	N° 493 (5 de agosto 1986) Publicación. N° 438 (19 de mayo 1986) Ratificación
Argentina**	1983	N°235 (4 de mayo 1982)
Belarús	2018	N°172 (31 de enero 2018)
Bélgica	2005	N° 286 (16 de marzo 2001) Ratificación N° 312 (13 de abril 2004) Publicación
Brasil	1989	N°865 (2 de febrero de 1988)
Canadá	2002	N°484 (31 de diciembre 2001)
Chile	2005	N°189 (14 de octubre 2003) Ratificación N°293 (16 de marzo 2004) Publicación
China	2015	N°213 (27 de marzo 2014)
Corea	2014	N°124 (15 de noviembre 2013)
España	1994	N°253 (13 de agosto de 1993)
Francia	1993	N°34 (25 de septiembre 1992)
Italia	1991	N°407 (30 de marzo 1990)
México	2002	N°201 (10 de noviembre 2000) Ratificación N°281 (09 de marzo 2001) Publicación
Rumanía	1997	24 de abril de 1992
Singapur	2016	N°618 (29 de octubre 2015)
Suiza	1996	N°788 (25 de septiembre 1995) Ratificación N°178 (5 de octubre 2000) Publicación
Uruguay	2013	N°812 (18 de octubre 2012) Ratificación N°885 (4 de febrero 2013) Publicación
Comunidad Andina (Bolivia, Colombia, Perú)	2005	N°457 (9 de noviembre 2004)

** Solo aplicable a transporte aéreo

Fuente: SRI, <http://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional2>
Elaborado por: La autora

En la actualidad en Ecuador se consideran dos tipos de modelos de convenios, a continuación se detalla cada uno de los modelos que han puesto en manifiesto algunas modificaciones.

- Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE
- Modelo de las Naciones Unidas (ONU)

Tabla 10 Modelo de Convenios de la ONU y OCDE

MODELO DE LA ONU	MODELO DE LA OCDE
Primer modelo fue en el año 1980.	Primer proyecto de modelo de convenios 1963.
Primer seguidor de los problemas de la doble imposición.	Establece parámetros de resolución de los problemas de doble imposición.
Ayuda negociadora entre las legislaciones.	Iniciativa en la evolución de los Convenios.
Complemento del Modelo de la OCDE.	Definen pautas y criterios para las diferentes reglas establecidas en el Convenio.
Es de carácter actualizable.	Plasmado en los comentarios de los modelos.

Elaboración: Por la autora.

La ONU (1921-1946), establece los tres primeros modelos de convenios:

- Primer modelo en 1929; en donde el país de fuente cede su potestad tributaria al país de residencia dejando que sea quien grave la renta.
- Segundo modelo en 1943; establecido en México donde ya se incluyeron a 9 expertos de Latinoamérica, por tal motivo tuvo mayor prestigio.
- Tercer y último modelo en 1946; establecido en Londres con mayor acogida por los países europeos, considerando el principio de residencia.

En este Modelo de Convenio intervienen los países en desarrollo y los países con economías en transición, además este Modelo se basa en el Modelo de la OCDE debido

a que son idénticos, pero cuentan como una herramienta para realizar modificaciones importantes, pero restringidas a comparación de la OCDE.

La OCDE (1991), establece modificaciones y sirve como plantilla para la mayoría de los Convenios, en el mismo se encuentran 34 miembros, la mayoría de estos son países industrializados, su primer borrador fue en 1963 y tuvo las siguientes revisiones: en los años 1977, 1992 y su última en 2014. Este Modelo de Convenio cuenta con algunos comentarios que forman parte de su interpretación y aplicación, una característica del Modelo es que para poder eliminar la doble imposición se requiere que el Estado Fuente renuncie de forma parcial o total a los impuestos que el residente recibió en ese país.

Adicionalmente la Estructura del Modelo de Convenio de la OCDE cuenta con siete capítulos los cuales se detallan a continuación.

- Capítulo I. Ámbitos de Aplicación.- Especifica quienes son los contribuyentes que pueden aplicar el convenio por las obligaciones tributarias que generan y los impuestos que comprende tanto de la renta como del capital.
- Capítulo II. Definiciones.- Definen algunos términos y expresiones contenidos en el convenio, como “residente”, “establecimiento permanente” y algunos otros que son importantes y específicos para comprender el sentido al cual llegaron los Estados contratantes.
- Capítulo III. Imposición de las Rentas.- Establece en qué medida cada uno de los Estados contratantes puede gravar la renta en los diferentes conceptos y cómo ha de eliminarse la doble imposición, es decir si tanto el Estado Fuente o de Residencia o ambos pueden gravar dichos ingresos.
- Capítulo IV. Impuesto del Patrimonio.- Explica la forma de gravar la renta al patrimonio, considerando el acuerdo al cual hayan llegado.
- Capítulo V. Métodos para eliminar la doble imposición.- Describe a qué se refieren, cómo se aplican y el tratamiento que se da a los métodos de exención e imputación, utilizados y establecidos para el caso de Ecuador, conociendo que de esto depende llevar a buenos términos el sentido de Convenio.

- Capítulo VI. Disposiciones Especiales.- Detalla algunos aspectos para la recaudación e intercambio de información, debido a que son parámetros importantes para determinar en mutuo acuerdo cuál de los Estados se quedará con la renta o simplemente evitar la doble imposición.
- Capítulo VII. Definiciones Especiales.- Especifica la vigencia del convenio, el tiempo para el cual el Convenio está establecido y posiblemente si es necesario una renovación.

Tabla 11.Diferencias entre los modelos de la ONU y la OCDE

MODELO DE LA OCDE.	MODELO DE LA ONU.
El encargado de su elaboración es el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE.	Los encargados de su elaboración son los representantes de los Estados desarrollados y en desarrollo.
Se publica en el idioma francés e inglés.	Publicado en las seis lenguas oficiales, incluido el español.
El título “Modelo Tributario sobre la renta y el patrimonio”.	El título “Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo”.
En el art. 23 literal A y B, se establecen los métodos para evitar la doble imposición; exención e imputación según corresponde.	No se establece ninguno de los métodos utilizados, pero en su art. 23 literal B, se conoce como “método de descuento”
Disposiciones especiales, están en los artículos del 24 al 29.	Cuenta con un artículo menos, el art. 29 no forma parte de este Modelo.
Cuenta con más artículos, puesto que se establecen otros conceptos relevantes para este modelo.	Menos artículos, por lo tanto no contemplan algunos conceptos ni aspectos.
Para considerar su establecimiento permanente, se establece un plazo mayor de 12 meses.	Para considerar su establecimiento permanente, se conforman con un plazo de 6 meses.
Tanto en los intereses como en los dividendos, existe una tributación compartida entre el Estado de residencia y el Estado Fuente.	Tanto en los intereses como en los dividendos, existe una tributación compartida entre el Estado de residencia y el Estado Fuente, pero en el Estado Fuente los porcentajes son abiertos.

Fuente: El instrumento esencial en la fiscalidad internacional.

Elaboración: Por la autora.

3.2.2 Intereses tanto del Modelo de la ONU y la OCDE

- Preocupación por el mantenimiento de la base tributaria, ya que según la actividad que realice con otros Estados se determina cual es la BI de cada uno.
- Interés en la recuperación de la capacidad tributaria, dicho esto porque cada Estado quiere beneficiarse y por ende contribuir con los ingresos.
- Guía durante el proceso de negociación de los Convenios, indispensable como medio para los Estados, puesto que se basan en lo que ya establecieron anteriormente en común acuerdo.
- Apoyo en el punto de partida de la negociación con otros Estados, como ya está establecido solo se debe seguir los parámetros.
- Generan una estructura base común para todos los Estados participantes, para que sean interpretados y aplicados de la misma manera.

3.2.3 Proceso para la negociación de un Convenio de doble imposición

Para que la negociación sea correcta, los Estados contratantes plantean en sus convenios todo lo relacionado a cómo se llevará a cabo el proceso, de la misma forma que se determina de acuerdo a las necesidades de cada Estado contratante. Generalmente, la negociación se refiere a la generación de un mercado atractivo e inversión económica rentable para las partes.

- **Contactos entre los países**

Al momento que los Estados están dispuestos a relacionarse entre sí, los mismos deben considerar algunos factores importantes de los Estados con los cuales se relacionan, uno de ellos es su nivel de comercio e inversión.

- **Intercambio de los modelos de convenio y negociación**

Esto se establece mediante dos rondas, que se realizan una en cada país; en la primera se redacta el texto del Convenio y en la segunda se establece artículo por artículo, es decir que cada Estado cuenta con responsabilidades para mejorar el proceso.

En lo que se refiere al texto de los Convenios, debe estar fijado todos los términos que ayuden a relacionarse entre sí, además autenticar el mismo, es decir dar plena fe del documento.

- **Arreglos o modificaciones para que los Convenios sean firmados**

El mismo debe ser firmado ya sea por Jefes de Estado, Jefes de Gobierno y/o Ministros de Relaciones Internacionales.

Luego de cumplir lo anterior, se prescindirá de un acto internacional, en el cual entrará en vigor el Convenio; es decir según el artículo 418 de la Constitución de la República del Ecuador: “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 informara 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”. Luego de esto el Convenio entrará en vigor.

Como conclusión, siempre debe existir una autoridad quien dé a conocer al resto todos los cambios que se manejan en el Estado, en este caso verificar que el Estado con el cual se está realizando el Convenio cuente con un buen nivel de negociación, además de eso basarse en las políticas para poder establecer y notificar el Convenio para que entre en vigor.

3.2.4 Fases para la aplicación de los Convenios de doble imposición

Primera fase: “Considerar si el contribuyente cuenta con todas las condiciones para establecer el convenio.

Segunda fase: Analizar las cláusulas para ver si es factible establecer el Convenio.

Tercera fase: Aplicación de las cláusulas de acuerdo al Estado de Fuente:

- Gravar sin límite.
- Considerar un máximo.
- No tiene derecho a gravar.

Cuarta fase: Se establecerá la aplicación de los métodos, en este caso el de exención e imputación.

Quinta fase: Se establece los textos de los Convenios, considerando los procedimientos antes mencionados.” (Trepelkov, Tonino & Halka, 2015, pág. 56)

3.2.5 Montos máximos y requisitos para aplicar automáticamente los beneficios previstos en los Convenios de doble imposición.

Se establecen por el Servicio de Rentas Internas en la Resolución NACDGERCGC16-00000204 publicada en el Registro Oficial 775 de 14 de junio de 2016

Montos. El monto máximo para aplicar los beneficios de los Convenios concierne a 20 fracciones básicas gravadas con tarifa cero del impuesto a la renta para personas naturales, es decir un valor aproximado de \$ 223.400,00, de tal manera que, se aplica automáticamente los beneficios.

Este monto se aplicará sobre la sumatoria de todos los pagos, créditos y transferencias que realice el contribuyente, considerando que en caso de que el monto sobrepase del límite fijado como máximo por el SRI debe existir una devolución de los impuestos.

Requisitos. En este caso para que se pueda aplicar los beneficios del Convenio, se debe justificar la residencia fiscal del receptor del ingreso, esto se lo puede realizar mediante un certificado emitido por la autoridad competente del otro país.

De acuerdo al Art. 134.- Acreditación de residencia fiscal del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Para aplicar las respectivas disposiciones sobre residencia fiscal o para acogerse a los beneficios de convenios internacionales ratificados por el Ecuador, con el fin de evitar la doble imposición internacional, los contribuyentes deberán acreditar su residencia fiscal. La acreditación de la residencia fiscal de una persona en otro país o jurisdicción se sustentará con el certificado de residencia fiscal vigente para el período fiscal en análisis emitido por su respectiva autoridad competente, el cual deberá contener la traducción certificada al castellano y autenticación de cónsul ecuatoriano o apostilla.

3.2.6 Ventajas de los Convenios de doble imposición

- “Ambiente de inversión, los Estados consideran seguro invertir en el otro Estado.
- Están a disposición para evitar los problemas de doble imposición entre los Estados.
- Utilizados por los contribuyentes internos de cada Estado para poder reducir sus impuestos.” (Grajeda, 2010, pág. 47)

3.3. Decisión 578: Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal

Esta Decisión se creó con la intención de que los países miembros de la Comunidad Andina establezcan algo en común para poder evitar o eliminar el problema de doble imposición, es decir mediante algunas reglas y artículos establecidos en la misma Decisión. Además los países miembros pueden realizar actividades económicas entre ellos y esto conlleva a crear una inversión sana y así evitar la evasión fiscal de acuerdo al Impuesto a la Renta.

Se necesita que exista cierta legalidad al momento de establecer una Decisión, y este no es un caso de excepción puesto que también se acoge al Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, el mismo que es el encargado de interpretar las normas jurídicas para que se lleve una adecuada aplicación de la Decisión. Cabe mencionar que en esta

Decisión prevalece el principio de Fuente; es decir aquella en donde se genera la fuente productora.

Adicionalmente, la Decisión 578 está compuesta de cuatro capítulos y veinte y dos artículos, en los cuales se expresa las reglas que deben considerar los países miembros del CAN. Estos son los siguientes:

Tabla 12. Estructura del Convenio CAN

CAP.	ART.	ESTRUCTURA	DESCRIPCIÓN
I	1	Ámbito de aplicación.	Para personas que tengan sus domicilios en los Países Miembros del CAN, tanto para el impuesto a la renta y al patrimonio según sea el caso.
I	2	Definiciones Generales.	Definición de algunos términos claves, indispensables para poder aplicar el Convenio. (Residencia, establecimiento permanente, etc.)
II	3 al 16	Impuesto a la Renta.	Se establece todas las categorías de rentas, y se consideran que serán gravadas en el Estado en donde se originó la operación económica.
III	17	Impuestos sobre el Patrimonio	Distribución de la potestad tributaria en cuanto al patrimonio, de acuerdo a donde se originó el patrimonio.
		Métodos para eliminar la doble imposición.	Establece los mecanismos con los cuales se puede eliminar el problema de la doble imposición.
IV	18	Disposiciones Generales.	Establece su tratamiento tributario, consultas e información, interpretación y aplicación, su asistencia y su entrada en vigor.

Fuente: Decisión 578, Registro Oficial 457, 2004.

Elaboración: Por la autora.

CAPÍTULO IV. ANÁLISIS DE LA APLICACIÓN EN EL ECUADOR.

4.1 Medidas Unilaterales

Para la aplicación de las medidas unilaterales, en lo que respecta a Ecuador se toma en cuenta algunos artículos, los cuales indican el funcionamiento y tratamiento tanto del método de exención como el de imputación; considerando que en el de exención el Estado de Residencia renuncia a la facultad de cobrar los tributos dejando que sea el Estado Fuente quien lo haga, en lo que respecta al de imputación, la renta generada en el Estado Fuente es considerada como crédito fiscal en el de Residencia, siempre y cuando no exceda el porcentaje del impuesto establecido en el Estado de Residencia.

El Método de Exención, se aplica mediante el artículo 49 de la Ley de Régimen Tributario Interno, donde establece el tratamiento de las rentas provenientes del exterior:

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. (Servicio de Rentas Internas, 2015, pág. 58)

Es decir, el contribuyente, persona natural o jurídica, residente en el Ecuador, que haya cancelado las imposiciones tributarias en el país donde se generaron las rentas, excepto aquellas provenientes de paraísos fiscales, tienen derecho al método de exención como lo estipula el Artículo 49 de la LRTI, publicado por el Servicio de Rentas Internas.

El Método de Imputación o crédito fiscal, señalado en la Ley del Régimen Tributario Interno (LRTI). Artículo 13. Pagos al exterior, establece:

“Son deducibles los gastos efectuados en el exterior que sean necesarios y se destinen a la obtención de rentas, siempre y cuando se haya efectuado la

retención en la fuente, si lo pagado constituye para el beneficiario un ingreso gravable en el Ecuador. Serán deducibles, y no estarán sujetos al impuesto a la renta en el Ecuador ni se someten a retención en la fuente, los siguientes pagos al exterior:

- 1.- Los pagos por concepto de importaciones;
- 3.- Los pagos originados en financiamiento externo a instituciones financieras del exterior,...
- 4.- Las comisiones por exportaciones que consten en el respectivo contrato y las pagadas para la promoción del turismo receptivo, sin que excedan del dos por ciento (2%) del valor de las exportaciones.
- 5.- Los gastos que necesariamente deban ser realizados en el exterior por las empresas de transporte marítimo o aéreo, sea por necesidad de la actividad desarrollada en el Ecuador, sea por su extensión en el extranjero.
- 6.- Los pagos por primas de cesión o reaseguros...
- 9.- Los pagos por concepto de arrendamiento mercantil internacional de bienes de capital,...(Servicio de Rentas Internas, 2015, pág. 24)

En el método de imputación, la renta que se generó en el Estado Fuente es considerada como crédito tributario para ser deducida en el Estado de Residencia siempre y cuando el porcentaje de la tasa impositiva no sea mayor a la del Estado de Residencia.

4.2 Medidas Bilaterales

Se establecen mediante la firma de los Convenios Bilaterales los cuales son los más utilizados, debido a que se reconoce que debe existir una correcta distribución de los tributos entre los Estados que intervienen en el Convenio.

Para analizar la aplicación en el Ecuador tomaremos como ejemplo el Convenio firmado entre Ecuador y España; el mismo que fue celebrado en 1991 y se encuentra vigente desde 1993. Además en el convenio se estipula los siguientes tributos:

- a) En España.
- El impuesto sobre la renta de las personas físicas.
 - El impuesto sobre las sociedades.
 - El impuesto sobre el patrimonio.

- b) En Ecuador.
- El impuesto sobre la renta, de las personas naturales.
 - El impuesto sobre la renta, de las sociedades.

El Acuerdo Bilateral firmado entre Ecuador y España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la Renta y propiedad, en el Capítulo III, Imposición de las Rentas, Artículo 6, Rentas Inmobiliarias, establece:

“Las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga de la propiedad inmobiliaria (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situada en el otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado Contratante... Los buques y aeronaves no tendrán la consideración de propiedad inmobiliaria”. (Corte Constitucional del Ecuador, 2016, pág. 7)

Es decir que, serán gravadas en el Estado Contratante donde se encuentre el bien siempre y cuando esté según la legislación de dicho Estado. Cada Estado tiene establecido la definición de “bienes inmuebles”; en Ecuador se encuentra en el Código Civil en el artículo 586, y en España en el artículo 224, considerando que únicamente se gravarán a los bienes que están contemplados en cada artículo de los Estados Contratantes.

Como ejemplo, se establece el siguiente caso:

- AutoHyun S.A, empresa ecuatoriana alquila un departamento en la ciudad de Valencia durante 12 meses por un valor de \$4.500 mensuales que serán

cancelados a la Inmobiliaria Vera S.A de España. Debido a la existencia del convenio entre Ecuador y España, la empresa AutoHyun S.A, no debe realizar la Retención en la Fuente del Impuesto a la Renta cuando vaya a proceder a registrar y/o cancelar la factura emitida por Inmobiliaria Vera S.A, siempre y cuando cumpla con los requisitos establecidos de la Normativa vigente. (Certificado de Residencia Fiscal)

- Al momento de que no sea posible aplicar el Convenio, que puede darse por varios motivos uno de ellos es por no cumplir algunos requisitos (Certificado de Residencia Fiscal), la empresa ecuatoriana se ve obligada a registrar un gasto adicional pues debe cumplir con su obligación de retener, sin embargo la empresa beneficiaria exige el pago total del valor del servicio. Este valor adicional es conocido como Gross up y no es más que el valor correspondiente de la retención que la empresa debe registrar como gasto no deducible.

Tabla 13.Ejemplo Medidas Bilaterales
Artículo 6: Rentas Inmobiliarias

Valor Total			\$ 54.000,00
	Aplicación del Convenio	Sin aplicación del Convenio	
Valor a pagar	\$ 54.000,00	\$ 54.000,00	
Gross up	--	\$ 15.230,77	
Valor liquidación	\$ 54.000,00	\$ 69.230,77	
IVA(12% Ecuador)	\$ 6.480,00	\$ 8.307,69	
Total liquidación	\$ 60.480,00	\$ 77.538,46	
Ahorro Bruto	\$ 15.230,77		
Ret. 22% IR (Ecuador)		\$ 15.230,77	
Ret. 100% IVA (Ecuador)	\$ 6.480,00	\$ 8.307,69	
Pago al proveedor	\$ 54.000,00	\$ 54.000,00	
Gasto total real	\$ 54.000,00	\$ 69.230,77	
Porción deducible	\$ 54.000,00	\$ 54.000,00	
Porción no deducible	--	\$ 15.230,77	

Fuente: Aplicación del convenio para evitar la doble tributación

Elaboración: Por la autora.

En la tabla 13, se considera que al momento de ser sometidos a imposición, los bienes inmuebles en el Estado en donde se genera la renta (España), también debe ser tratado de acuerdo a la legislación del mismo, al comparar los valores se establece que cuando se aplica el Convenio existe un ahorro bruto de \$15.230,77 Usd., en cuanto al valor total de la liquidación, se evidencia que se utilizó correctamente el Convenio; mientras que al no utilizar el Convenio se le carga un valor adicional llamado “Gross up”, que es un valor por concepto de la retención que se realiza al tratarse de un pago en el exterior, mismo que asume la empresa ecuatoriana equivalente a \$15.230,77 Usd., dando origen a la doble imposición, lo que a su vez ocasiona un incremento en el IVA.

Cálculo del “Gross up”:

Concepto: se entiende por Gross up cuando se genera un valor adicional, es decir existe un compromiso al momento de pagar cualquier otro impuesto que se genere y obtener un valor deseado y que el proveedor no se vea afectado. En este caso el responsable de asumir dicho impuesto es el país de Ecuador.

Tabla 14. Cálculo del Gross up: Rentas Inmobiliarias

Monto	\$ 54.000,00
Retención	22%
Neto	\$ 11.880,00
Cálculo	$(11880/42120) + 1 = 1,28205 * 54000 = 69230,77$
Importe Gross up	$69.230,77 * 22\% = 15.230,77$

Elaboración: Por la autora

En la tabla 14, cálculo del “Gross up”; se considera el monto de \$54.000,00 Usd. (que se debe pagar a España por el servicio de arriendo), considerando la aplicación del Convenio. Mientras que si no se aplica el Convenio, tendría que adicionar el valor del “Gross up”; que incrementa un valor de \$15.230,77, es decir el valor total a pagar en España sería de \$69.230,77. Cuando no se aplica el Convenio, la liquidación que ingresa al Ecuador sería bajo los siguientes rubros: de los \$54.000,00 Usd., (\$11.880,00 Usd.),

que es el porcentaje de Impuesto a la Renta establecido para las sociedades en Ecuador, estos valores se restan, como resultado \$42.120,00, según la fórmula se suma 1 para obtener la proporción, es decir, $(11.880 / 42.120,00 + 1 = 1,28205 * 54.000,00) = 69.230,77$, que viene a ser el valor de liquidación a pagar a España por el valor total del servicio más IVA. Además al no aplicar el Convenio establecido entre los dos países, se debe realizar la Retención del impuesto a la Renta del 22%, que equivale a \$15.230,77, es decir terminaría cancelando \$ 77.538,46, incluido el IVA.

4.3 Medidas Multilaterales

Cuando se aplica un Convenio de acuerdo a las medidas multilaterales, estas buscan que existan ventajas para los países que estén vinculados entre sí. A continuación se analiza la aplicación en Ecuador con respecto al impacto que provoca en la recaudación tributaria al momento de hacerlo mediante un convenio o sin este.

Como ejemplo, se establece los siguientes casos:

- Un contribuyente (persona jurídica) residente en Colombia cuenta con acciones en una empresa ecuatoriana. Recibe el valor de \$25.000 por los dividendos que recibidos.

Tabla 15. Contabilización en Ecuador sin CDI.
Contabilización de Dividendos

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER
22/12/2017	X		
	Dividendos por pagar	\$ 25.000,00	
	Impuesto Retenido (22%)		0,00
	Bancos		\$ 25.000,00
	Por pago de dividendos a un accionista colombiano.		

Elaboración: Por la autora

La Ley del Reglamento de Régimen Tributario Interno LRTI, Capítulo III, Art. 9. Exenciones, establece que están exonerados:

“Los dividendos y utilidades, calculados después del pago del impuesto a la renta, distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, a favor de otras sociedades nacionales o extranjeras, no domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición o de personas naturales no residentes en el Ecuador.” (Pág. 7)

Al momento de que se generan dividendos como utilidades, el Ecuador se ampara en la Ley del Régimen Tributario Interno, (LRTI), Capítulo III, Art. 9, Exenciones, que determina “no aplican para ser objeto de gravamen, los dividendos y utilidades”, por lo tanto quedan exentos y por lo tanto no se genera un tributo en Ecuador, excepto si estos dividendo y utilidades provienen de paraísos fiscales.

- La empresa ecuatoriana ABC S.A cuenta con algunas acciones en la empresa colombiana denominada XYZ S.A, de quien se recibe el valor de \$25.000 por sus dividendos generados.

Tabla 16.Contabilización en Ecuador con CDI.
Contabilización de Dividendos

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER
22/12/2017	X		
	Bancos	\$ 16.750,00	
	Impuesto Retenido (33%)	\$ 8.250,00	
	Dividendos por cobrar		\$ 25.000,00
	Por pago de dividendos a un accionista ecuatoriano.		

Elaboración: Por la autora

Como se conoce los dividendos serán gravados en el país miembro en donde se encuentre domiciliada la empresa con la cual se mantuvo actividades, al momento de contabilizar mediante el CDI, se establece como Estado Fuente a Colombia quien aplica un porcentaje del 33% de retención. Entonces en este caso se está basando en el método de exención, puesto que el Estado de Residencia renuncia su potestad de cobrar

impuestos y los deja a disposición del Estado Fuente, es decir donde se generó el ingreso.

Con respecto a lo que está establecido en el Convenio de la CAN, se considera que en este caso, la renta quedará grabada en el Estado donde se generó las operaciones económicas y en consecuencia en el Estado de Residencia queda establecido como un ingreso exento para la correspondiente declaración de impuestos.

Como conclusión, si el contribuyente ecuatoriano tiene acciones en una empresa constituida en un País Miembro de la CAN, se considera la retención únicamente en donde se encuentra establecida la empresa con la cual mantiene operaciones económicas, es decir, en este caso el Ecuador no recibe ningún tributo.

Adicionalmente para este análisis, se consideró la revisión del formulario 101 según el casillero #848: Retenciones por ingresos provenientes del exterior con derecho a Crédito Tributario, se tomó como referencia aquellas empresas que están realizando o tienen operaciones en el exterior, para conocer cómo están aplicando o si en sus transacciones aplicaron algún método para la deducción del impuesto.

Para esto, se consideró una base de datos de las empresas de Cuenca y se pudo establecer que tres de ellas realizan retenciones provenientes del exterior con derecho a crédito tributario; estas empresas son las siguientes:

- Administradora Guapondelig Cía. Ltda.
- Cuenca Mobiliaria Cía. Ltda.
- Imporexpor Euroferro Cía. Ltda.

De acuerdo a una encuesta a la empresa Imporexpor Euroferro Cía. Ltda., el resultado fue, que al momento de utilizar los Convenios para evitar la doble imposición, las empresas contratantes tienen que acogerse a lo que está estipulado en el Convenio; en el caso de esta empresa no cuenta con un método ya establecido al cual acogerse sino que

se apega al que utiliza la otra empresa con la cual tiene la actividad internacional, es decir deja que el Estado Fuente se encargue de la renta; se puede concluir que los Convenios han formado parte de una herramienta importante porque son útiles y ventajosos al momento de utilizarlos en el país, puesto que ha contribuido a evitar los problemas de doble imposición.

CONCLUSIONES

- Efectuado el análisis de los conceptos de las medidas tanto unilaterales, bilaterales y multilaterales, para evitar la doble imposición, se establece que el Estado ecuatoriano puede ampararse a las mismas, puesto que son indispensables para evitar el problema de la doble imposición, además los conceptos varían de acuerdo a las funciones que realicen cada medida; es decir en el caso de las unilaterales son planteadas en cada país y cada Estado se acoge a sus propias Leyes, en cuanto a las Bilaterales y Multilaterales se basen a convenios firmados entre dos o más Estados con los mismos intereses comerciales y fiscales.
- En lo que se refiere al análisis de los Métodos, se establecen conjuntamente con las medidas unilaterales, bilaterales y multilaterales; es así que se determinó mediante ejemplos que son factibles de aplicarlos, puesto que los Estados contratantes se acogen y utilizan de acuerdo a su propio beneficio y criterio; considerando en el caso de Ecuador se utilizan los métodos de exención e imputación, mientras que los Métodos de Deducción, de Imputación del Impuesto Subyacente y el Método de Impuesto no Pagado no son aplicados.
- Se comprobó que la mayoría de Convenios suscritos entre Ecuador y otros países, se basan en el modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico OCDE, quien cuenta como una herramienta para realizar modificaciones importantes, pero restringidas por la organización en la cual intervienen los países en desarrollo e industrializados y los países con economías en transición, mientras que los países que pertenecen a la Comunidad Andina de Naciones, CAN, quienes poseen un propio modelo de convenio.
- Al momento de analizar nuevas alternativas; se concluye que son necesarias, pese a las utilizadas en Ecuador, las cuales ayudan a eliminar la doble

imposición, determinando que cada Estado es libre de elegir y aplicar la más ventajosa para su Nación, de hecho, los convenios son utilizados de acuerdo a los criterios de cada país, considerando la posibilidad de la creación de nuevos convenios entre Estados con fines comunes, necesidades y ventajas comerciales que beneficien los intereses entre los países, como el caso del último convenio firmado entre Ecuador y Belarús, firmado el 31 de enero de 2018, que dispone el Impuesto sobre la Renta y Propiedad (Patrimonio).

- Asimismo los ejemplos planteados determinaron las diferencias y la forma de aplicar los beneficios de los convenios, cada caso de doble imposición que se presente; se debe tomar en cuenta que las medidas que se utilizan conjuntamente con los métodos en el Ecuador, resulta ser una herramienta indispensable que contribuye al manejo del problema de doble imposición, porque mediante esto las empresas pueden buscar nuevos mercados a nivel internacional y por ende expandir sus negocios sin afectar la economía del país.
- Finalmente, se concluye que las empresas que no utilizan los convenios internacionales, son los afectados y como consecuencia, deben aplicar la doble imposición, lo que afecta a su economía por el pago doble de impuestos, y disminuye los ingresos de los contribuyentes naturales o jurídicos del país.

RECOMENDACIONES

- En referencia a los convenios para evitar la doble imposición, es recomendable, el conocimiento por parte de los contribuyentes, de las medidas unilaterales, bilaterales y multilaterales de los cuales forma parte el Ecuador, los mismos que benefician a las empresas relacionadas que poseen inversiones en el extranjero, ayudando a que la doble imposición no se efectúe e incrementando económicamente sus patrimonios.
- Para la utilización de los Convenios, se recomienda la obtención oportuna de todos los requisitos que los Acuerdos y el Servicio de Rentas Internas exigen a los contribuyentes, especialmente el certificado de residencia fiscal y el certificado de pertinencia de gastos emitido por una firma de auditores que se otorga a personas naturales o jurídicas que se benefician de estos convenios, con la finalidad de prevenir imprevistos que pongan en riesgo el uso de los Convenios.
- Al momento de la aplicación de los Convenios, para evitar la doble imposición, se debe determinar que las medidas conjuntamente con los métodos sean consideradas las más apropiadas y viables para evitar el problema de doble imposición, porque de lo contrario afectaría la transacción y no se llegaría a buen término.
- El Estado debería promover y promocionar los dos métodos aplicados en Ecuador que son el de exención e imputación; porque sería de gran ayuda, el país conocería cómo interpretar y manejar los beneficios y las opciones necesarias con las que cuenta para poder aplicarlas y mejorar las oportunidades de inversión a nivel internacional.

BIBLIOGRAFÍA

- Álvarez, Chilibingua y Marx, (2012). *Una Nueva Política para el Buen Vivir*. La equidad como soporte del pacto fiscal, pág. 157-218.
- Alvarado, J. (2015). *Criterios de Vinculación*.
- Ambite, A. y López, c. (2012). *Doble imposición internacional en una economía globalizada. Problemática en la empresa española*. Agencia Estatal de Administración Tributaria. Recuperado el: 01/04/2018. URL: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formation/2014_17_01.pdf
- Barahona, K. (2015/04/14). *Historia de la tributación en Ecuador*. PREZI. Recuperado el: 10 de febrero de 2018. URL: <https://prezi.com/swyyouz15vyp/historia-de-la-tributacion-en-ecuador/>
- Buhler, O. (2012). *Nociones fundamentales de derecho tributario*. Madrid: Ediciones Rosaristas.
- Brian J. Arnold, (2014). *Introducción a los Tratados Tributarios*, pág. 1-17.
- CanahuaDionicio, (2007). *Manual de CIAT de Control del Planteamiento Tributario Internacional*.
- Corte Constitucional del Ecuador (2016). *Acuerdo entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República de Belarús para evitar la Doble Imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la Renta y la propiedad (Patrimonio)*. Dictamen N°008-16-DTI-CC. Caso N°0004-16-TI. Recuperado el 01/04/2018. URL: <https://www.corteconstitucional.gob.ec/sentencias/relatoria/relatoria/fichas/008-16-DTI-CC.pdf>
- Chica, E. (2012). *Las Propuestas de la Mision Kemmerer - Ecomundo*. Recuperado el: 10 de febrero de 2018. URL: https://gye.ecomundo.edu.ec/.../96_2012D_FIN462_LAS_PROPUESTAS_DE_LA_MISSION...
- Chilibingua, Carrasco & Ramírez, (2012). *Historia de la tributación en Ecuador, cambios sociales y organizacionales*. Quito: AbyaYala

- De Luis, F. (sf.) “La cláusula de imputación de impuestos no pagados en los Convenios para evitar la doble imposición internacional”, en *Estudios de Doble imposición internacional*. IEF. Madrid. Recuperado: 02/04/2018. URL:http://www.unla.mx/iusunla29/reflexion/Doble%20Imposici%C3%B3n%20Internacional.htm#_edn46
- Grajeda, E. (2010). *Introducción a los Tratados Tributarios*. *Revista de Derecho Económico Internacional*. Volumen I, N° I Recuperado el: 25 de febrero de 2018. URL: http://dei.itam.mx/archivos/INTERPRETACION_DE_TRATADOS_PARA_EVITAR_LA_DOBLE_TRIBUTACION.pdf
- Maldonado, V. (2013). *Derecho Tributario en el Ecuador*. Guayaquil: UCSG.
- Montañoc. B. (1999). *El Ecuador y los problemas de doble imposición internacional*.
- Maldonado, G. (2016). *Tendencias en los Convenios para evitar la Doble Imposición Suscritos por países de Latinoamérica*. Documentos de Trabajo. Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarios. Recuperado el: 03/04/2018. URL:http://www.justiciafiscal.org/wpcontent/uploads/2016/07/DT_02_2016_Maldonado.pdf
- Naciones Unidas. (2015). *Manual de Naciones Unidas en temas específicos sobre la administración de convenios de doble tributación para países en desarrollo*. (A. Trepelkov, H. Tonino, & D. Halka, Edits.) Nueva York
- Paz, J., Cepeda, M. (2015). *Historia de los Impuestos en Ecuador*. Quito. Primera Edición Digital
- Pérez, T. (2007). *La institucionalización del Servicio de Rentas Internas: Proyecciones y perspectivas*. Centro de Estudios Fiscales. Servicio de Rentas Internas. Recuperado el 01/04/25018. URL: https://cef.sri.gob.ec/pluginfile.php/20139/mod_page/content/78/F1.1.pdf
- Picciotto, S. (2014). *¿La OCDE puede reparar el Sistema Fiscal Internacional?*. Enfoque Internacional N°12. Lima. Perú
- Rubio, L. (2014). *Historia de los tributos y beneficios económicos en los que participó la iglesia desde su llegada a América*. *Revista Fiscalidad*, Edición 9.

Recuperado el: 23 de febrero de 2018 URL: https://cef.sri.gob.ec/pluginfile.php/20139/mod_page/content/78/F9.1.pdf

- Servicio de Rentas Internas, SRI. (2015), *Concepto de Impuesto a la Renta*. Publicado en Registros Oficial Suplemento 463 de 17 de Noviembre de 2004, incluye reformas hasta el 28 de diciembre de 2015. Recuperado el: 11 de febrero de 2018. URL: [www.sri.gob.ecfile:///C:/Users/Intel/Downloads/20151228%20LRTI%20\(6\).pdf](http://www.sri.gob.ecfile:///C:/Users/Intel/Downloads/20151228%20LRTI%20(6).pdf)
- Servicio de Rentas Internas, SRI. *Ley Orgánica de régimen Tributario Interno LORTI* Recuperado el: 11 de febrero de 2018
URL: www.sri.gob.ec/BibliotecaPortlet/descargar/cbac1cfa-7546.../20151228+LRTI.pdf
- Servicio de Rentas Internas. SRI. (02/2017) *Informe de Gestión Enero – diciembre 2016*, Planificación Institucional. Recuperado el: 13 de febrero de 2018.
URL: <file:///C:/Users/Intel/Downloads/INFORME%20DE%20LABORES%20A%20C3%91O%202016.pdf>
- Servicio de Rentas Internas (2015). *Ley Orgánica de régimen Tributario Interno LORTI* Recuperado el: 11 de febrero de 2018
URL: [file:///C:/Users/Intel/Downloads/20151228%20LRTI%20\(6\).pdf](file:///C:/Users/Intel/Downloads/20151228%20LRTI%20(6).pdf)
- Torres Silva Yasvani Ariel, (2011). *Retos y perspectivas jurídicas para eliminar la doble imposición*.
- Trepelkov, A., Tonino, H. & Halka, D. (2015). *Manual de las Naciones Unidas en temas específicos sobre la administración de convenios de doble tributación para países en desarrollo*. Naciones Unidas. Nueva York. Recuperado el: 23 de febrero de 2018 URL: http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/04/UN_Handbook_DTT_Sp.pdf
- Vallejo, S. y Maldonado, G. (sf.). *Los convenios para evitar la doble imposición*. Servicio de Rentas Internas. Fiscalidad. Recuperado el 02/04/2018. URL: https://cef.sri.gob.ec/pluginfile.php/20139/mod_page/content/78/F1.2.pdf

- WoltersKluwer. (2014). *Lo esencial sobre impuesto subyacente*. URL:
http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASMTIxMLtbLUouLM_DxbIwMDS0NDQ3OQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAPum8bzUAAAA=WKE

ANEXOS.

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

Nota:

Es importante señalar que la vigencia de esta decisión inicia el primer día del año 2005, en aplicación de lo dispuesto en el Art. 22 de la misma.

Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal

Publicada en la Gaceta Oficial 1063

LA COMISIÓN DE LA COMUNIDAD ANDINA,

VISTOS: Los artículos 3, 22 literales a) y b), 30 literal c), 51 y 54 del Acuerdo de Cartagena, la Decisión 40 de la Comisión y el artículo 19 de la Decisión 292 de la Comisión;

CONSIDERANDO: Que es necesario eliminar la doble imposición a las actividades de las personas naturales y jurídicas, domiciliadas en los Países Miembros de la Comunidad Andina, que actúan a nivel comunitario y establecer un esquema y reglas para la colaboración entre las administraciones tributarias con tal fin;

Que, asimismo, es indispensable actualizar las normas referentes a evitar la doble tributación entre los Países Miembros, con el fin de fomentar los intercambios entre los Países Miembros, atraer la inversión extranjera y prevenir la evasión fiscal;

DECIDE:

Establecer el presente:

RÉGIMEN PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL

Capítulo I

ÁMBITO DE APLICACIÓN Y DEFINICIONES GENERALES

Art. 1.- Ámbito de Aplicación.- La presente Decisión es aplicable a las personas domiciliadas en cualquiera de los Países Miembros de la Comunidad Andina, respecto

de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Se aplica principalmente a los siguientes:

En Bolivia, Impuesto a la renta.

En Colombia, Impuesto a la renta.

En el Ecuador, Impuesto a la renta.

En el Perú, Impuesto a la renta.

En Venezuela, Impuesto sobre la renta e Impuesto a los activos empresariales.

Las normas previstas en esta Decisión tienen por objeto evitar la doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario.

La presente Decisión se aplicará también a las modificaciones que se introdujeran a los referidos impuestos y a cualquier otro impuesto que, en razón de su base gravable o materia imponible, fuera esencial y económicamente análogo a los anteriormente citados y que fuere establecido por cualquiera de los Países Miembros con posterioridad a la publicación de esta Decisión.

Art. 2.- Definiciones Generales.- Para los efectos de la presente Decisión y a menos que en el texto se indique otra cosa:

a) Los términos "Países Miembros" servirán para designar indistintamente a Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela.

b) La expresión "territorio de uno de los Países Miembros" significará indistintamente lo territorios de Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela.

c) El término "persona" servirá para designar a:

1. Una persona física o natural

2. Una persona moral o jurídica

3. Cualquier otra entidad o grupo de personas, asociadas o no, sujetas a responsabilidad tributaria.

d) El término "empresa" significará una organización constituida por una o más personas que realiza una actividad lucrativa.

e) Una persona física o natural será considerada domiciliada en el País Miembro en que tenga su residencia habitual.

Se entiende que una empresa está domiciliada en el País que señala su instrumento de constitución. Si no existe instrumento de constitución o éste no señala domicilio, la

empresa se considerará domiciliada en el lugar donde se encuentre su administración efectiva.

Cuando, no obstante estas normas, no sea posible determinar el domicilio, las autoridades competentes de los Países Miembros interesados resolverán el caso de común acuerdo.

f) La expresión "fuente productora" se refiere a la actividad, derecho o bien que genere o pueda generar una renta.

g) La expresión "actividades empresariales" se refiere a actividades desarrolladas por empresas.

h) Los términos "empresa de un País Miembro" y "empresa de otro País Miembro" significan una empresa domiciliada en uno u otro País Miembro.

2 de 8

Dirección Nacional Jurídica

Departamento de Normativa

i) El término "regalía" se refiere a cualquier beneficio, valor o suma de dinero pagado por el uso o el derecho de uso de bienes intangibles, tales como marcas, patentes, licencias, conocimientos técnicos no patentados u otros conocimientos de similar naturaleza en el territorio de uno de los Países Miembros, incluyendo en particular los derechos del obtentor de nuevas variedades vegetales previstos en la Decisión 345 y los derechos de autor y derechos conexos comprendidos en la Decisión 351.

j) La expresión "ganancias de capital" se refiere al beneficio obtenido por una persona en la enajenación de bienes que no adquiere, produce o enajena habitualmente dentro del giro ordinario de sus actividades.

k) El término "pensión" significa un pago periódico hecho en consideración a servicios prestados o por daños padecidos, y el término "anualidad" significa una suma determinada de dinero pagadera periódicamente durante un lapso determinado a título gratuito o en compensación de una contraprestación realizada o apreciable en dinero.

l) El término "intereses" significa los rendimientos de cualquier naturaleza, incluidos los rendimientos financieros de créditos, depósitos y captaciones realizados por entidades financieras privadas, con o sin garantía hipotecaria, o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y especialmente, las rentas provenientes de fondos públicos

(títulos emitidos por entidades del Estado) y bonos u obligaciones, incluidas las primas y premio relacionados con esos títulos. Las penalizaciones por mora en el pago atrasado no se considerarán intereses a efecto del presente articulado.

m) La expresión "autoridad competente" significa en el caso de:

Bolivia, el Ministro de Hacienda o su delegado.

Colombia, el Ministro de Hacienda y Crédito Público o su delegado.

Ecuador, el Ministro de Economía y Finanzas o su delegado.

Perú, el Ministro de Economía y Finanzas o su delegado.

República Bolivariana de Venezuela, el Superintendente Nacional Aduanero y Tributario del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) o su delegado.

Capítulo II

IMPUESTO A LA RENTA

Art. 3.- Jurisdicción Tributaria.- Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el

País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en esta Decisión.

Por tanto, los demás Países Miembros que, de conformidad con su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta o sobre el patrimonio.

Art. 4.- Rentas provenientes de bienes inmuebles.- Las rentas de cualquier naturaleza provenientes de bienes inmuebles sólo serán gravables por el País Miembro en el cual estén situados dichos bienes.

Art. 5.- Rentas provenientes del derecho a explotar recursos naturales.- Cualquier beneficio percibido por el arrendamiento o subarrendamiento o por la cesión o concesión del derecho a explotar o a utilizar en cualquier forma los recursos naturales de uno de los Países Miembros, sólo será gravable por ese País Miembro.

Art. 6.- Beneficios de las empresas.- Los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieren efectuado.

Se considerará, entre otros casos, que una empresa realiza actividades en el territorio de un País Miembro cuando tiene en éste:

- 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.

Cuando una empresa efectúe actividades en dos o más Países Miembros, cada uno de ellos podrá gravar las rentas que se generen en su territorio, aplicando para ello cada País sus disposiciones internas en cuanto a la determinación de la base gravable como si se tratara de una empresa distinta, independiente y separada, pero evitando la causación de doble tributación de acuerdo con las reglas de esta Decisión. Si las actividades se realizaran por medio de representantes o utilizando instalaciones como las indicadas en el párrafo anterior, se atribuirán a dichas personas o instalaciones los beneficios que hubieren obtenido si fueren totalmente independientes de la empresa.

Art. 7.- Empresas Asociadas o Relacionadas.-

1. Cuando

- a) una empresa de un País Miembro participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de otro País Miembro, o
- b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un País Miembro y de una empresa de otro País Miembro, y

en uno y otro caso las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieren de las que serían acordadas por empresa independientes, las rentas que habrían sido obtenidas por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en la renta de esa empresa y sometidas en consecuencia a imposición.

2. Cuando un País Miembro incluya en la renta de una empresa de ese País, y someta, en consecuencia, a imposición, la renta sobre la cual la empresa del otro País Miembro ha sido sometida a imposición en ese otro País Miembro, y la renta así incluida es renta que habría sido realizada por la empresa del País Miembro mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen convenido entre las empresas independientes, ese otro País practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esa renta. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones de la presente Decisión y las autoridades competentes de los Países Miembros se consultarán en caso necesario.

Art. 8.- Beneficios de empresas de transporte.- 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.

Art. 9.- Regalías.- 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.

Art. 10.- Intereses.- Los intereses y demás rendimientos financieros sólo serán gravables en el País Miembro en cuyo territorio se impute y registre su pago.

Art. 11.- Dividendos y participaciones.- Los dividendos y participaciones sólo serán gravables por el País Miembro donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye.

El País Miembro en donde está domiciliada la empresa o persona receptora o beneficiaria de los dividendos o participaciones, no podrá gravarlos en cabeza de la sociedad receptora o inversionista, ni tampoco en cabeza de quienes a su vez sean accionistas o socios de la empresa receptora o inversionista.

Art. 12.- Ganancias de capital.- Las ganancias de capital sólo podrán gravarse por el País Miembro en cuyo territorio estuvieren situados los bienes al momento de su venta, con excepción de las obtenidas por la enajenación de:

- a) Naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte, que sólo serán gravables por el País Miembro donde estuviere domiciliado el propietario, y
- b) Títulos, acciones y otros valores, que sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio se hubieren emitido.

Art. 13.- Rentas provenientes de prestación de servicios personales.- 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, con excepción de sueldos, salarios, remuneraciones y compensaciones similares percibidos por:

- a) Las personas que presten servicios a un País Miembro, en ejercicio de funciones oficiales debidamente acreditadas; estas rentas sólo serán gravables por ese País, aunque los servicios se presten dentro del territorio de otro País Miembro.
- b) Las tripulaciones de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte que realizaren tráfico internacional; estas rentas sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio estuviere domiciliado el empleador.

Art. 14.- Beneficios empresariales por la prestación de servicios, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría.- Las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, serán gravables sólo en el País Miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios. Salvo prueba en contrario, se presume que el lugar donde se produce el beneficio es aquél en el que se imputa y registra el correspondiente gasto.

Art. 15.- Pensiones y Anualidades.- Las pensiones, anualidades y otras rentas periódica semejantes sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio se halle situada su fuente productora.

Se considerará que la fuente está situada en el territorio del País donde se hubiere firmado el contrato que da origen a la renta periódica y cuando no existiere contrato, en el País desde el cual se efectuare el pago de tales rentas.

Art. 16.- Rentas provenientes de actividades de entretenimiento público.- Los ingresos derivados del ejercicio de actividades artísticas y de entretenimiento público, serán gravables solamente en el País Miembro en cuyo territorio se hubieren efectuado las actividades, cualquiera que fuere el tiempo que las personas que ejercen dichas actividades permanecieren en el referido territorio.

Capítulo III

IMPUESTOS SOBRE EL PATRIMONIO

Art. 17.- Impuestos sobre el Patrimonio.- El patrimonio situado en el territorio de un País Miembro, será gravable únicamente por éste.

Capítulo IV

DISPOSICIONES GENERALES

Art. 18.- Tratamiento tributario aplicable a las personas domiciliadas en los otros Países

Miembros.- Ningún País Miembro aplicará a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros, un tratamiento menos favorable que el que aplica a las personas domiciliadas en su territorio, respecto de los impuestos que son materia de la presente Decisión.

Art. 19.- Consultas e información.- Las autoridades competentes de los Países Miembros celebrarán consultas entre sí e intercambiarán la información necesaria para resolver de mutuo acuerdo cualquier dificultad o duda que se pueda originar en la aplicación de la presente

Decisión y para establecer los controles administrativos necesarios para evitar el fraude y la evasión fiscal.

La información que se intercambie en cumplimiento de lo establecido en el párrafo anterior será considerada secreta y no podrá transmitirse a ninguna persona distinta de las autoridades encargadas de la administración de los impuestos que son materia de la presente Decisión.

Para los efectos de este artículo, las autoridades competentes de los Países Miembros podrán comunicarse directamente entre sí, realizar auditorías simultáneas y utilizar la información obtenida para fines de control tributario.

En ningún caso las disposiciones del primer párrafo del presente artículo podrán interpretarse en el sentido de obligar a un País Miembro a:

- a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro País Miembro;
- 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 País Miembro;
- c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

Art. 20.- Interpretación y Aplicación.- 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.

Art. 21.- Asistencia en los procesos de recaudación.- Los Países Miembros se prestarán asistencia en la recaudación de impuestos adeudados por un contribuyente determinado mediante actos firmes o ejecutoriados, según la legislación del País solicitante.

El requerimiento de asistencia para ayuda solamente podrá realizarse si los bienes de propiedad del deudor tributario ubicado en el País Miembro acreedor, no fueren suficientes para cubrir el monto de la obligación tributaria adeudada.

A menos que sea convenido de otra manera por las autoridades competentes de los Países Miembros, se entenderá que:

- a) Los costos ordinarios incurridos por un País Miembro que se compromete a proporcionar su ayuda serán asumidos por ese País.

b) Los costos extraordinarios incurridos por el País Miembro que se compromete a proporcionar su ayuda serán asumidos por el País Miembro solicitante y serán pagaderos sin consideración al monto a ser recuperado en su favor.

Este artículo será interpretado de conformidad con la legislación interna de los Países Miembros.

Art. 22.- Vigencia.- 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.

Dada en la ciudad de Lima, Perú, a los cuatro días del mes de mayo del año dos mil cuatro.

FUENTES DE LA PRESENTE EDICIÓN DEL RÉGIMEN PARA EVITAR LA DOBLE

TRIBUTACIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL

1.- Decisión 578 (Suplemento del Registro Oficial 457, 9-XI-2004).



Encuesta.

Empresa: Imporexpor Euroferro Cra. Ltda.

1. ¿Considera útil la aplicación de los Convenio de doble imposición en el país, los ha utilizado?

Si

No

2. Indique el domicilio de las Cías. con los cuales mantiene actividades de Comercio Exterior.

- Brasil, Colombia, China

3. ¿Usted aplicó algunos de los métodos para evitar la doble imposición? Indique cuál.

Exención

Imputación

Depende del país con el cual se realice la operación económica, de acuerdo al país de origen.

4. ¿Los métodos utilizados en Ecuador han contribuido para evitar los problemas de doble imposición?

Si

No

Creo que ha sido una herramienta importante, debido que al momento que Ecuador cuenta con esta ayuda porque no optare por...

Doctora Jenny Ríos Coello, Secretaria de la Facultad de Ciencias de la Administración de la Universidad del Azuay

CERTIFICA:

Que, el Consejo de Facultad en sesión del 05 de julio de 2017, conoció la petición de las estudiantes **HEYDI YALITZA QUEZADA ORELLANA** con código 74009, quien tiene aprobado más del 80% de créditos de su malla curricular, y que presentan el diseño de su trabajo de titulación denominado: **"ANÁLISIS DE LOS METODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN EL ECUADOR"**, previa a la obtención del título de Ingeniera en Contabilidad y Auditoría.- El Consejo de Facultad acogió el informe de la Junta Académica de Contabilidad Superior y resolvió aprobar el diseño. Designa como **Director** al economista **Orlando Espinoza Flores** y como miembros del Tribunal Examinador al ingeniero Jorge Espinoza Idrovo e ingeniera Gabriela Duque Espinoza. En esta misma sesión el Consejo de Facultad fija como plazo para la entrega del trabajo de titulación, seis meses contados desde la fecha de su aprobación, esto es hasta el **05 de enero de 2018**, debiendo el Director presentar a la Junta Académica, dos informes bimensuales del desarrollo del trabajo de titulación.

Cuenca, julio 06 de 2017

Dra. Jenny Ríos Coello
Secretaria de la Facultad de
Ciencias de la Administración

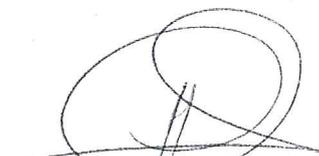
rccr.-



CONVOCATORIA

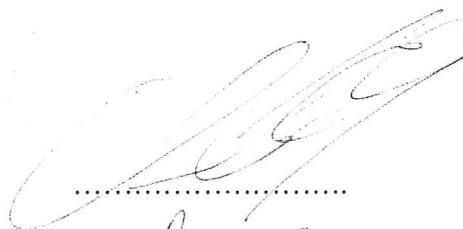
Por disposición de la Junta Académica de la escuela de Contabilidad Superior, se convoca a los Miembros del Tribunal Examinador, a la sustentación del Protocolo del Trabajo de Titulación: “ANÁLISIS DE LOS METODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN EL ECUADOR”, presentado por la estudiante Heidy Yalitzá Quezada Orellana con código 74009, previa a la obtención del grado de Ingeniera en Contabilidad y Auditoría, para el Jueves, 22 de junio de 2017 a las 18:30 en la Sala Adrián Domínguez.

Cuenca, 16 de junio de 2017

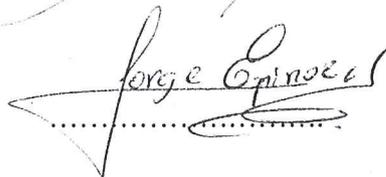


Dra. Jenny Ríos Coello
Secretaria de la Facultad

Econ. Orlando Espinoza Flores



Ing. Jorge Espinoza Idrovo



Ing. Gabriela Duque Espinoza



UNIVERSIDAD DEL AZUAY
FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN
DIRECCIÓN ESCUELA DE CONTABILIDAD SUPERIOR

OFICIO: No. 0180-2017-ECS
ASUNTO: Conocimiento de propuesta de Trabajo de Titulación
FECHA: Cuenca, 13 de junio de 2017.

Señor Ingeniero
Oswaldo Merchán Manzano
DECANO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN
En su despacho:

Señor Decano:

La Junta Académica de la Escuela de Contabilidad Superior, reunida el día 13 de junio del año en curso, conoció la propuesta del proyecto de trabajo de titulación, denominado: "Análisis de los métodos para evitar la doble imposición en el Ecuador", presentado por la señorita Quezada Orellana Heydi Yalitza, con código No. 74009, estudiante de la Carrera de Contabilidad Superior, previo a la obtención del título de Ingeniera en Contabilidad y Auditoría.

A fin de aplicar la guía de elaboración y presentación de la denuncia/protocolo de trabajo de titulación, la Junta Académica de la Carrera de Contabilidad Superior, considera que la propuesta presentada por la estudiante, debe ser analizada y evaluada por el Tribunal que estará integrado por: Econ. Orlando Espinoza Flores, como Director, y como miembros del tribunal al Ing. Jorge Espinoza Idrovo, y a la Ing. Gabriela Duque Espinoza, quienes deberán verificar que el diseño contenga una estructura teórica, metodológica, técnica, objetiva y coherente, y cumpla con los requisitos establecidos en la guía antes mencionada. El Tribunal designado recibirá la sustentación del diseño del Trabajo de Titulación, previo al desarrollo del mismo.

En caso de existir la aprobación con modificaciones la Junta Académica resuelve que el Econ. Orlando Espinoza Flores, Director del diseño sea quién realice el seguimiento a las modificaciones recomendadas.

Por lo expuesto solicitamos se realice el trámite correspondiente, y el tribunal suscriba el acta de sustentación de la denuncia del trabajo de titulación.

Atentamente,


Ing. Gabriela Duque Espinoza
Coordinadora de la Carrera de Contabilidad Superior



ACTA

SUSTENTACIÓN DE PROTOCOLO/DENUNCIA DEL TRABAJO DE TITULACIÓN

- 1.1 Nombre del estudiante: Heydi Yalitza Quezada Orellana
- 1.2 Código: 74009
- 1.3 Director sugerido: Econ. Orlando Espinoza Flores
- 1.4 Codirector (opcional): _____
- 1.1 Tribunal: Ing. Jorge Espinoza Idrovo e Ing. Gabriela Duque Espinoza
- 1.2 Título propuesto: **“ANÁLISIS DE LOS METODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN EL ECUADOR”**
- 1.3 Resolución:

1.3.1 Aceptado sin modificaciones _____

1.3.2 Aceptado con las siguientes modificaciones:

se modifica el objetivo específico 3.

1.3.3 No aceptado

• Justificación:

Tribunal

.....
Econ. Orlando Espinoza Flores

.....
Ing. Jorge Espinoza Idrovo

.....
Ing. Gabriela Duque Espinoza

.....
Srta. Heydi Yalitza Quezada Orellana

.....
Dra. Jenny Ríos Coello
Secretaria de la Facultad

Fecha de sustentación: Jueves, 22 de junio de 2017 a las 18:30 en la Sala Adrián Domínguez



**RÚBRICA PARA LA EVALUACIÓN DEL PROTOCOLO DE TRABAJO DE TITULACIÓN
(Tribunal)**

- 1.1 Nombre del estudiante: Heidy Yalitzá Quezada Orellana
 1.1.1 Código : 74009
 1.2 Director sugerido: Econ. Orlando Espinoza Flores
 1.3 Codirector (opcional):
 1.1 Título propuesto: "ANÁLISIS DE LOS METODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN EL ECUADOR"
 1.4 Revisores (tribunal): Ing. Jorge Espinoza Idrovo y Econ. Orlando Espinoza Flores
 1.5 Recomendaciones generales de la revisión:

	Cumple	No cumple
Problemática y/o pregunta de investigación		
1. ¿Presenta una descripción precisa y clara?	/	
2. ¿Tiene relevancia profesional y social?	/	
Objetivo general		
3. ¿Concuerda con el problema formulado?	/	
4. ¿Se encuentra redactado en tiempo verbal infinitivo?	/	
Objetivos específicos		
5. ¿Permiten cumplir con el objetivo general?	/	
6. ¿Son comprobables cualitativa o cuantitativamente?	/	
Metodología		
7. ¿Se encuentran disponibles los datos y materiales mencionados?	/	
8. ¿Las actividades se presentan siguiendo una secuencia lógica?	/	
9. ¿Las actividades permitirán la consecución de los objetivos específicos planteados?	/	
10. ¿Las técnicas planteadas están de acuerdo con el tipo de investigación?	/	
Resultados esperados		
11. ¿Son relevantes para resolver o contribuir con el problema formulado?	/	
12. ¿Concuerdan con los objetivos específicos?	/	
13. ¿Se detalla la forma de presentación de los resultados?	/	
14. ¿Los resultados esperados son consecuencia, en todos los casos, de las actividades mencionadas?	/	

.....
Econ. Orlando Espinoza Flores

.....
Ing. Jorge Espinoza Idrovo

.....
Ing. Gabriela Duque Espinoza



UNIVERSIDAD DEL AZUAY



Escuela Contabilidad Superior

Oficio Estudiante: Solicitud aprobación de Protocolo de Trabajo de Titulación

CSU-RE-EST-02 Versión 01 04/04/2017 Página 1 de 1

Lugar de Almacenamiento F: Archivo Secretaría de la Facultad

Retención 5 años

Disposición Final Almacenar en archivo pasivo de la Facultad

Cuenca, 07 de junio de 2017.

Ingeniero,

Oswaldo Merchán Manzano

DECANO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN UNIVERSIDAD DEL AZUAY

De mi consideración,

Estimado Señor Decano, yo Heydi Yalitzá Quezada Orellana con C.I. 140063158-4, código estudiantil 74009, estudiante de la Carrera de Contabilidad Superior, solicito muy comedidamente a usted y por su intermedio al Consejo de Facultad; la aprobación del protocolo de trabajo de titulación con el tema "ANÁLISIS DE LOS MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN EL ECUADOR" previo a la obtención del título de Ingeniero/a en Contabilidad y Auditoría, para lo cual adjunto la documentación respectiva.

Por la favorable acogida que brinde a la presente, anticipo mi agradecimiento.

Atentamente:

Heydi Quezada.

Estudiante de la Carrera de Contabilidad Superior



UNIVERSIDAD DEL
AZUAY

DOCTORA JENNY RIOS COELLO, SECRETARIA DE LA FACULTAD
DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACION DE LA UNIVERSIDAD DEL
AZUAY

C E R T I F I C A:

Que, la señorita **QUEZADA ORELLANA HEYDI YALITZA**, con código **74009**,
alumna de la escuela de **CONTABILIDAD SUPERIOR**, tiene aprobado más del 80% de
los créditos de su malla de estudios.

Que, a la señorita **QUEZADA ORELLANA HEYDI YALITZA**, le falta las siguientes
asignaturas para finalizar sus estudios:

~~AUDITORÍA DE SISTEMAS Y TIC~~

~~GESTIÓN Y AUDITORÍA AMBIENTAL~~

~~AUDITORÍA FORENSE~~

~~METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION~~

~~EMPRENDIMIENTO~~

~~AUDITORÍA DE GESTIÓN II~~

~~ADMINISTRACIÓN FINANCIERA II~~

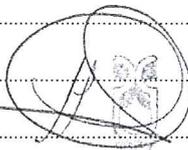
~~AUTORÍA DE CALIDAD~~

~~COMERCIO EXTERIOR~~

~~GESTIÓN DE TALENTO HUMANO~~

Cuenca, 29 de mayo de 2017

Derecho. No. 001-001-000157423



UNIVERSIDAD DEL
AZUAY
FACULTAD DE
CIENCIAS DE LA ADMINISTRACION

mjmr.-



Lugar de Almacenamiento
F: Archivo Secretaría de la Facultad

Retención
5 años

Disposición Final
Almacenar en archivo pasivo de la Facultad

Cuenca, 07 de junio de 2017.

Ingeniero,
Oswaldo Merchán Manzano
DECANO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN
UNIVERSIDAD DEL AZUAY

De mi consideración,

Yo, **Orlando Esteban Espinoza Flores** informo que he revisado el protocolo de trabajo de titulación previo a la obtención del título de Ingeniero/Ingeniera en Contabilidad y Auditoría, denominado **"ANÁLISIS DE LOS MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN EL ECUADOR"**, realizado por la estudiante **Heydi Yalitza Quezada Orellana**, con código estudiantil 74009, protocolo que a mi criterio, cumple con los lineamientos y requerimientos establecidos por la carrera.

Por lo expuesto, me permito sugerir que sea considerado para la revisión y sustentación del mismo,

Sin otro particular, suscribo.

Atentamente

Econ. Orlando Espinoza.



UNIVERSIDAD DEL
AZUAY



Escuela
Contabilidad
Superior

Protocolo de Trabajo de Titulación

CSU-RE-EST-01
Versión 01
21/03/2017
Página 1 de 12

Lugar de Almacenamiento

F: Archivo Secretaría de la
Facultad

Retención

5 años

Disposición Final

Almacenar en repositorio
digital de la Universidad

UNIVERSIDAD DEL AZUAY

Facultad de Ciencias de la Administración

Escuela de Contabilidad Superior

**ANÁLISIS DE LOS MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN
EL ECUADOR.**

Nombre de Estudiante:

Quezada Orellana Heydi Yalitzza

Director sugerido:

Econ. Espinoza Flores Orlando Esteban.

Cuenca - Ecuador

2017.

1. Datos Generales**1.1. Nombre del Estudiante**

Quezada Orellana Heydi Yalitzá

1.1.1. Código

Ua074009

1.1.2. Contacto

Quezada Heydi

Teléfono:

Celular: 0968738968

Correo Electrónico: heydi41_@hotmail.com

1.2. Director Sugerido: Espinoza Flores Orlando Esteban, Economista.**1.2.1. Contacto:**

Celular: 0998405896

Correo Electrónico: oespinoza@uazuay.edu.ec

1.3. Co-director sugerido:**1.3.1. Contacto:****1.4. Asesor Metodológico:** Guevara Toledo Carlos Wilfrido, Doctor.**1.5. Tribunal designado:****1.6. Aprobación:****1.7. Línea de Investigación de la Carrera:**

5301 Política Fiscal y Hacienda Pública

1.7.1. Código UNESCO: 5301.99 Otras: Campo Tributario y Política Fiscal**1.7.2. Tipo de trabajo:**

a) Proyecto de investigación

b) Investigación formativa

1.8. Área de Estudio:

Precios de Transferencia, Derecho Tributario, Laboratorio de Aplicaciones Tributarios.

1.9. Título Propuesto:

Análisis de los métodos para evitar la doble imposición en el Ecuador.

1.10. Subtítulo:

1.11. Estado del proyecto

Nuevo

2. Contenido

2.1. Motivo de la Investigación:

La doble imposición en el Ecuador es un fenómeno que se da por las rentas que se gravan en dos jurisdicciones distintas, a un mismo sujeto pasivo y en un mismo periodo de tiempo, para evitar la doble imposición se toman en cuenta medidas tanto unilaterales, bilaterales y multilaterales en las cuáles se analizarán las ventajas de aplicar cada uno de los métodos existentes vigentes en el Ecuador.

2.2. Problemática

Las empresas que realizan actividades u operaciones en otros países buscan convertirse en transnacionales, expandirse tanto en nuevos mercados y distribuir sus actividades internacionalmente, que sus operaciones se produzcan en diferentes países cada uno con su propia legislación y soberanía fiscal, el momento en el que se acepta aplicar un método de doble imposición disminuye la soberanía fiscal, es decir no se ejerce la potestad fiscal sobre el cobro de tributos y deja de recibir recursos el país.

El desconocimiento que existe a cerca de los métodos para evitar la doble imposición y debido a que en Ecuador de los cinco métodos se aplica solo dos no ha permitido que las empresas busquen nuevos mercados impidiendo que se muestren a nivel internacional, además desconocen los convenios que se han creados para evitar los problemas de doble imposición.

2.3. Pregunta de Investigación

¿Cuáles son las ventajas al aplicar los métodos para evitar la Doble Imposición?

2.4. Resumen

La investigación se enfocará a desarrollar un análisis considerando las medidas que se están tomando y dentro de las cuáles se puede aplicar los métodos para evitar la doble imposición, hecho que se produce por actividades u operaciones que se realizan internacionalmente y que de esta manera obligan a que se conozca y se considere la legislación tributaria que maneja cada país con el cuál se está realizando las actividades y con esto evitar un problema tributario que afecta a las personas físicas como jurídicas.



Los instrumentos están a disposición de las personas, para que sean entendidos y aplicados de forma correcta y exista un buen funcionamiento y seguimiento de los mismos.

2.5. Estado del Arte y marco teórico

La doble imposición se da sobre aquellos ingresos y rentas que reciben las personas tanto en su país de residencia fiscal como en el país fuente donde realiza la actividad; es decir cuando a un mismo sujeto pasivo se le cobra una misma renta y en un mismo período de tiempo.

César Montaña Galarza, (1999):

La doble imposición puede ser tanto interna como internacional. Interna: Dentro de un mismo Estado se administran varias potestades tributarias tanto regionales, provinciales, municipales que daría lugar a la doble imposición que se pretende evitar o disminuir. Internacional: Se produce en diferentes Estados y criterios de atribución de potestad tributaria, siendo estos la fuente de ingresos que ayudan a los Estados a su mejoramiento.

Teodoro Rinsche & Hernan Molina manifiestan 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 de aplicación de sus respectivos gravámenes".

Las directrices de la OCDE se enfocan a las empresas multinacionales las cuáles buscan la compatibilidad de las legislaciones; es decir garantizar que las actividades de las empresas se desarrollen en armonía con las políticas públicas y fortalecer la base de la confianza mutua entre las empresas y sociedades en las que se desarrolla la actividad.

Existen tres medidas para evitar la Doble Imposición:

Medidas Unilaterales; aquellas que aplican los países unilateralmente.

Medidas Bilaterales, convenios de Doble Imposición.

Se dice que para enfrentar estos problemas también se puede partir de acuerdos entre los distintos estados los cuales son denominados Convenios de Doble Imposición o Tratados Internacionales, los cuales López Bassols define como: "un acuerdo

internacional celebrado por escrito entre Estados y regidos por el derecho internacional ya conste en un instrumento único, o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación en particular”.

Convenios internacionales suscritos: Alemania, Argentina, Bélgica, Brasil, Canadá, Chile, Corea, España, Francia, Italia, México, Rumania, Singapur, Suiza, Uruguay y China,

Medidas Multilaterales, convenios multilaterales.

Luis María Romero Flor , manifiesta que: “Las autoridades fiscales de varios países de un mismo área geográfica o de un mismo desarrollo similar, pero en cualquier caso, con intereses y problemas comunes, deciden acometer conjuntamente la adopción de principios, o la realización de reformas en sus respectivas legislaciones, con el fin de solucionar situaciones que a todos afecten”.

Según la Comunidad Andina están los países: Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú. Venezuela.

Métodos para evitar la doble imposición:

Método de Exención.- El Estado de residencia del sujeto pasivo no toma en cuenta las rentas obtenidas en el Estado de la fuente, puesto que ya fueron sometidas a tributación.

Boletín Jurídico de la Cámara de Comercio de Quito. (CCQ)

Exención íntegra: un Estado, al exigir un impuesto de sus residentes, excluirá el gravamen; a todos los efectos, aquellas rentas cuya imposición se reserva, en virtud del Convenio a otro Estado; para aquel Estado es como si estas rentas no hubieran existido.

Exención con Progresividad: las rentas que se van a declarar exentas se van a integrar transitoriamente en la base imponible del residente, con la finalidad de aumentar el tipo medio de gravamen de la renta que más tarde se gravará de forma efectiva; como puede imaginarse, este método sólo tiene virtualidad en relación con aquellos impuestos cuyo tipo de gravamen es progresivo.

Método de Imputación o crédito fiscal.- El Estado de residencia reconoce el pago que realizan en el Estado de la fuente ya que el mismo puede ser utilizado como crédito tributario.



Imputación íntegra: El Estado de la residencia permitirá la deducción, en calidad de deducción en la cuota, de los impuestos pagados en el extranjero, sin ningún tipo de limitación, e integrado, en consecuencia, en la base imponible todas las rentas del sujeto pasivo residente.

Imputación ordinaria: la deducción por razón de impuestos pagados en un tercer país, no podrá ser superior a la parte del impuesto devengado en el Estado de la residencia que corresponde a las rentas procedentes del primero de los Estados.

Método de deducción.- El estado de residencia considera en su base imponible tanto los ingresos de fuente nacional como de fuente extranjera y “faculta al contribuyente para que del impuesto adeudado se deduzca el gravamen que surge de aplicar su propia alícuota a los ingresos extranjeros”.

Método de Impuesto no Pagado.- Utilizado por los países importadores de capital que manejan un criterio territorial o de fuente, pues a través del mismo se establecen ventajas favorables para atraer la inversión.

Método de Imputación del impuesto subyacente.- Busca evitar la doble imposición económica, pues permite usar como crédito tributario no solo el impuesto soportado por retención en la fuente sino también el que ha gravado a la sociedad filial, por los beneficios distribuidos.

2.6. Hipótesis

Ninguno.

2.7. Objetivo General

Analizar los métodos para evitar la doble imposición que se aplican en el Ecuador.

2.8. Objetivos Específicos

1. Revisar la base conceptual de cada una de las medidas para evitar la doble imposición.
2. Analizar los métodos que se aplican en el Ecuador para evitar los problemas generados por la doble imposición.
3. Analizar el uso de otras alternativas para evitar los problemas de doble imposición en el Ecuador.

2.9. Metodología

Para analizar y dar respuesta de cómo se manejan los métodos que existen para evitar la doble imposición, considerando que se utilizarán dos tipos de investigación, según los medios utilizados será una investigación documental y según el nivel de conocimiento se aplicará una investigación descriptiva.

Investigación Documental se apoya en fuentes de carácter documental; es decir investigación bibliográfica.

Investigación Descriptiva utiliza medios de análisis para lograr caracterizar el objeto de estudio señalando características y propiedades.

2.10. Alcances y resultados esperados

Se va a dar respuesta y conocimiento a detalle de los métodos que se utilizan para evitar la doble imposición, además con este análisis se pretende verificar si las alternativas que se está aplicando en Ecuador son las adecuadas, con esto se espera dar un criterio más amplio tanto para las personas físicas o jurídicas para que realicen sus actividades a nivel internacional y eviten las cargas tributarias que estos problemas generan.

2.11. Supuestos y riesgos

Ninguno.



2.12. Presupuestos

UNIVERSIDAD DEL
AZUAY

Rubro	Costo (USD)	Justificación
Luz, internet	125,00	Para el periodo de la elaboración del trabajo de titulación.
Insumos, materiales	80,00	Impresiones, copias.
Movilización	50,00	Reuniones con el Director.
Certificados, papeles.	80,00	Hojas certificadas de la Universidad.
Imprevistos	40,00	Varios para costos adicionales.
TOTAL	375,00	

2.13. Financiamiento

Autor:

2.14. Esquema tentativo

Introducción

Capítulo I: Base conceptual de la doble imposición en el Ecuador.

1.1. Conceptos Básicos relacionados con la doble imposición.

1.2. Causas de la doble imposición.

1.3. Principios y realidades de la doble imposición.

1.4. Clases de doble imposición

1.5. Tipos de conflictos de la doble imposición.

Capítulo II. Instrumentos de Solución de la Doble Imposición.

2.1. Medidas Unilaterales para evitar la doble imposición.

2.2. Medidas Bilaterales para evitar la doble imposición.

2.3. Medidas Multilaterales para evitar la doble imposición.

2.4. Métodos para evitar la doble imposición.

2.4.1. Método de Exención.

2.4.2. Método de Imputación.

2.4.3. Método de Dedución.

2.4.4. Método de Impuesto no pagado.

2.4.5. Método de Imputación del impuesto subyacente.

Capítulo III. Análisis de los tratados internacionales para evitar la doble tributación. pag. 20 - 21 - 22 - 23 - 24 - 25

3.1. Interpretación de los tratados de impuestos.

3.2. Principales modelos de convenio.

3.3. Decisión 578: Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal.

Capítulo IV. Análisis de la aplicación en el Ecuador.

4.1. Medidas Unilaterales.

4.2. Medidas Bilaterales.

4.3. Medidas Multilaterales.

Conclusiones

Recomendaciones

Bibliografía

Anexos

Pag. 27: Principios generales del derecho (tratados) - hasta 31.

Pag. 33: DNU - Resolución.



2.15. Cronograma

Objetivo Específico	Actividad	Resultado esperado	Tiempo (semanas)
Revisar la base conceptual de cada una de las medidas para evitar la doble imposición.	<ul style="list-style-type: none"> Consultas bibliográficas. Revisión de cada concepto de forma más amplia. 	Obtener conceptos amplios para entender cómo funcionan las medidas.	5 semanas.
Analizar los métodos que se aplican en el Ecuador para evitar los problemas generados por la doble imposición.	<ul style="list-style-type: none"> Revisa que métodos se aplican en Ecuador. 	Información de los métodos utilizados en Ecuador para evitar los problemas de doble imposición.	7 semanas.
Analizar el uso de otras alternativas para evitar los problemas de doble imposición en el Ecuador.	<ul style="list-style-type: none"> Aplicar los métodos según corresponda en cada medida aplicada. Realizar ejemplos. 	Responder a las soluciones con la aplicación de los métodos.	8 semanas.
TOTAL			20

2.16. Referencias

Estilo utilizado: APA Edición: Sexta

Montaño, C. (1999) El Ecuador y los problemas de doble imposición.

Servicio de Rentas Internas. (2007) Fiscalidad.

Guerra Bello, Gustavo. (2009) Inversión internacional y sistema tributario.

Herbert, B. (2005) Precios de transferencia, sus efectos fiscales 2005.

OCDE. Lineamientos de las Directrices para empresas Multinacionales.

DECISIÓN 578: (2005) Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal.

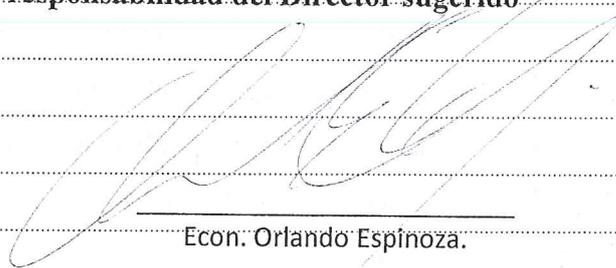
2.17. Anexos

2.18. Firma de responsabilidad del Estudiante



Heydi Quezada.

2.19. Firma de responsabilidad del Director sugerido



Econ. Orlando Espinoza.

2.20. Firma de responsabilidad Docente metodólogo



Dr. Carlos Guevara.

2.21. Fecha de entrega

07 de junio de 2017.



Lugar de Almacenamiento
F: Archivo Secretaría de la Facultad

Retención
5 años

Disposición Final
Almacenar en archivo pasivo de la Facultad

1.1. Nombre del Estudiante: Heydi Yalitzá Quezada Orellana

1.1.1. Código: 74009

1.2. Director sugerido: Econ. Orlando Esteban Espinoza Flores

1.3. Docente metodólogo: Dr. Carlos Wilfrido Guevara Toledo

1.4. Codirector (opcional):

1.5. Título propuesto: "Análisis de los métodos para evitar la doble imposición en el Ecuador".

	DIRECTOR		METODÓLOGO	
	Cumple	No cumple	Cumple	No cumple
Línea de investigación				
1. ¿El contenido se enmarca en la línea de investigación seleccionada?	/		✓	
Título Propuesto				
2. ¿Es informativo?	/		✓	
3. ¿Es conciso?	/		✓	
Estado del arte				
4. ¿Identifica claramente el contexto histórico, científico, global y regional del tema del trabajo?	/		✓	
5. ¿Describe la teoría en la que se enmarca el trabajo	/		✓	
6. ¿Describe los trabajos relacionados más relevantes?	/		✓	
7. ¿Utiliza citas bibliográficas?	/		✓	
Problemática				
8. ¿Presenta una descripción precisa y clara?	/		✓	
9. ¿Tiene relevancia profesional y social?	/		✓	
Pregunta de investigación				
10. ¿Presenta una descripción precisa y clara?	/		✓	
11. ¿Tiene relevancia profesional y social?	/		✓	
Hipótesis (opcional)				
12. ¿Se expresa de forma clara?	/		✓	
13. ¿Es factible de verificación?	/		✓	
Objetivo general				
14. ¿Concuerda con el problema formulado?	/		✓	
15. ¿Se encuentra redactado en tiempo verbal infinitivo?	/		✓	
Objetivos específicos				
16. ¿Permiten cumplir con el objetivo general?	/		✓	
17. ¿Son comprobables cualitativa o cuantitativamente?	/		✓	
Metodología				
18. ¿Se encuentran disponibles los datos y materiales mencionados?	/		✓	
19. ¿Las actividades se presentan siguiendo una secuencia lógica?	/		✓	
20. ¿Las actividades permitirán la consecución de los objetivos específicos planteados?	/		✓	
21. ¿Las técnicas planteadas están de acuerdo con el tipo de investigación?	/		✓	
Resultados esperados				
22. ¿Son relevantes para resolver o contribuir con el problema formulado?	/		✓	
23. ¿Concuerdan con los objetivos específicos?	/		✓	



Lugar de Almacenamiento
F: Archivo Secretaría de la Facultad

Retención
5 años

Disposición Final
Almacenar en archivo pasivo de la Facultad

	DIRECTOR		METODÓLOGO	
	Cumple	No cumple	Cumple	No cumple
24. ¿Se detalla la forma de presentación de los resultados?	/		✓	
25. ¿Los resultados esperados son consecuencia, en todos los casos, de las actividades mencionadas?	/		✓	
Supuestos y riesgos				
26. ¿Se mencionan los supuestos y riesgos más relevantes, en caso de existir?	/		✓	
27. ¿Es conveniente llevar a cabo el trabajo dado los supuestos y riesgos mencionados?	/		✓	
Presupuesto				
28. ¿El presupuesto es razonable?	/		✓	
29. ¿Se consideran los rubros más relevantes?	/		✓	
Cronograma				
30. ¿Los plazos para las actividades están de acuerdo con el reglamento?	/		✓	
Citas y Referencias del documento				
31. ¿Se siguen las recomendaciones de normas internacionales para citar?	/		✓	
Expresión escrita				
32. ¿La redacción es clara y fácilmente comprensible?	/		✓	
33. ¿El texto se encuentra libre de faltas ortográficas?	/		✓	

OBSERVACIONES METODOLOGO:

OBSERVACIONES DIRECTOR:

Dr. Carlos Guevara
METODÓLOGO

Econ. Orlando Espinoza
DIRECTOR



Cuenca, 26 de junio de 2017.

Ingeniero,
Oswaldo Merchán Manzano
DECANO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN
UNIVERSIDAD DEL AZUAY

De mi consideración,

Yo **Orlando Esteban Espinoza Flores** informo que he revisado los cambios realizados al protocolo del trabajo de titulación previo a la obtención del título de Ingeniero/Ingeniera en Contabilidad y Auditoría, denominado **"ANÁLISIS DE LOS MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN EL ECUADOR"**, elaborado por la estudiante **Heydi Yalitza Quezada Orellana**, con código estudiantil 74009. Trabajo que según mi criterio cumple con las modificaciones sugeridas por el Tribunal y puede continuar su desarrollo planificado.

Sin otro particular, suscribo

Atentamente

Econ. Orlando Espinoza.