



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Políticas y Sociales

Carrera de Derecho

***“Medidas para Contrarrestar la Doble Imposición Internacional
Adoptadas por el Ecuador y la Vulneración al Principio de
Equidad y Neutralidad Fiscal”***

Trabajo de titulación previo a la obtención
del título de Abogado de los Tribunales de
Justicia de la República y Licenciado en
Ciencias Políticas y Sociales

Autora:

Marian Angélica Pulla Abad

CI: 0105654107

Correo electrónico: marian.pullaabad@gmail.com

Director:

Dr. Marlon Tiberio Torres Rodas

CI:0301504643

Cuenca-Ecuador

10 de septiembre de 2021



Resumen

En el presente trabajo de investigación se realizará un análisis detallado de las medidas tanto unilaterales como bilaterales y multilaterales para evitar la doble imposición internacional incorporadas dentro de la legislación tributaria ecuatoriana. Posteriormente, se realizará una comparación práctica sobre los resultados de la aplicación de cada uno de los métodos incorporados dentro de estas medidas. De esta manera, se demostrará la existencia de un tratamiento diferenciado entre contribuyentes dando lugar a la vulneración del principio de equidad horizontal y neutralidad fiscal.

Palabras claves: Doble Imposición Internacional. Equidad. Neutralidad. Convenios.



Abstract

In this research project a detailed analyze about unilateral, bilateral and multilateral measures to avoid international double taxation incorporated into Ecuadorian tax legislation will be carried out. Subsequently, a practical comparison will be made on the results of the application of each of the methods incorporated within these measures. In this way, the existence of a differentiated treatment between taxpayers will be demonstrated, affecting in this way to the principle of horizontal equity and neutrality.

Keywords: International double taxation. Equity. Neutrality. Agreements



Índice del Trabajo

Dedicatoria	8
Agradecimiento	9
Introducción	10
Capítulo I: El fenómeno de la doble imposición internacional	13
1.1 El derecho tributario internacional y la doble imposición: breve referencia histórica y principios generales del derecho	13
1.2 Concepto de Doble Imposición Internacional	21
1.3 Causas y Consecuencias	23
Causas	23
Consecuencias	30
1.4 Clases de doble imposición internacional	33
-Doble Imposición Interna	33
-Doble imposición económica internacional	34
-Doble Imposición jurídica	36
-Doble Imposición Formal y Material	37
Capítulo II: Medidas para contrarrestar la doble imposición internacional	38
2.1 Introducción	38
2.2 Medidas Unilaterales	40
2.3 Medidas Bilaterales o Multilaterales	42
2.3.1 Antecedentes	42
2.3.2 Tratados Internacionales: Generalidades	45
2.3.2.1 Definición	47
2.3.2.2 Clasificación de los tratados internacionales.	49
2.3.3 Convenios de Doble Imposición Internacional	51
2.3.3.1 Ventajas de los CDI	54
2.3.3.2 Estructura de los CDI	56
2.3.3.3 CDI celebrados por el Ecuador	58
2.3.3.4 Celebración de CDI	60
2.3.4 Modelos Convenios de Doble Imposición	61
2.3.4.1 Antecedentes históricos	61



2.3.4.2 Modelo OCDE	62
2.3.4.3 Modelo ONU.....	63
2.3.4.4. Modelo de la Comunidad Andina de Naciones	65
2.4 Métodos para la eliminar de la Doble Imposición Internacional.....	66
2.4.1. Concepto General	67
2.4.2 Método de exención	69
2.4.2.1 Método de Exención Integral.....	70
2.4.2.2Método de Exención con Progresividad	72
2.4.3 Método de Crédito Tributario o Imputación.....	75
2.4.3.1 Método de Crédito Tributario Absoluto	77
2.4.3.2 Método de Crédito Tributario Limitado	78
2.4.3.3 Método de Deducción.....	81
Capítulo III: Análisis de las medidas adoptadas por el Ecuador	82
3.1 Método de Crédito Tributario Incorporado en los CDI Suscritos por el Ecuador	85
3.2 Método de Exención Incorporado en los CDI Suscritos por el Ecuador.....	91
3.3 Método Incorporado por el Sistema Tributario Ecuatoriano en el artículo 49 de la Ley de Régimen Tributario Interno	108
3.4 Análisis del Tratamiento Diferenciado Entre Contribuyentes Ecuatorianos al Someterse a los Distintos Métodos Reconocidos por Ecuador	112
Conclusiones y Recomendaciones.....	118
Bibliografía	120

Índice de Tablas

Tabla 1. Convenios para Evitar la Doble Imposición Suscritos por el Ecuador	58
Tabla 2. Método de Exención Integral	71
Tabla 3. Método de Exención con Progresividad	73
Tabla 4. Crédito Tributario Absoluto	77
Tabla 5. Crédito Tributario Limitado	79
Tabla 6. Crédito Tributario Limitado	80
Tabla 7. Método de Deducción.....	81
Tabla 8. Tabla para impuesto a la Renta 2021	114
Tabla 9. Método de Exención Integral	114
Tabla 10. Método de Exención con Progresividad	115
Tabla 11. Método de Imputación Integral	115
Tabla 12. Método de Imputación Limitada	116



Cláusulas

Cláusula de Propiedad Intelectual

Marian Angélica Pulla Abad, autor/a del trabajo de titulación "Medidas para Contrarrestar la Doble Imposición Internacional Adoptadas por el Ecuador y la Vulneración al Principio de Equidad y Neutralidad Fiscal", certifico que todas las ideas, opiniones y contenidos expuestos en la presente investigación son de exclusiva responsabilidad de su autor/a.

Cuenca, 10 de septiembre de 2021

Marian Angélica Pulla Abad

C.I: 0105654107



Cláusula de licencia y autorización para publicación en el Repositorio Institucional

Marian Angélica Pulla Abad en calidad de autor/a y titular de los derechos morales y patrimoniales del trabajo de titulación “Medidas para Contrarrestar la Doble Imposición Internacional Adoptadas por el Ecuador y la Vulneración al Principio de Equidad y Neutralidad Fiscal”, de conformidad con el Art. 114 del CÓDIGO ORGÁNICO DE LA ECONOMÍA SOCIAL DE LOS CONOCIMIENTOS, CREATIVIDAD E INNOVACIÓN reconozco a favor de la Universidad de Cuenca una licencia gratuita, intransferible y no exclusiva para el uso no comercial de la obra, con fines estrictamente académicos.

Asimismo, autorizo a la Universidad de Cuenca para que realice la publicación de este trabajo de titulación en el repositorio institucional, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior.

Cuenca, 10 de septiembre de 2021

Marian Angélica Pulla Abad

C.I: 0105654107



Dedicatoria

Este trabajo se lo dedico a mis padres porque han sido el pilar fundamental de mi crecimiento como persona, por su apoyo, su amor, por los valores que me han inculcado y por siempre impulsarme a cumplir mis objetivos. A mis hermanas, Cristina, Karina y Geovanna, porque son las personas mas importantes en mi vida.



Agradecimiento

Agradezco en primer lugar a Dios y a la Virgen María por estar a mi lado en todo momento, bendiciéndome durante el transcurso de mi vida.

Por otro lado también agradezco a mis padres, hermanas y a toda mi familia por el cariño sincero que siempre he recibido y por hacer de mi la persona que soy hoy en día.

Hago un especial agradecimiento a mi director de tesis el Doctor Tiberio Torres, que con su conocimiento y su paciencia me supo orientar de la mejor manera para el desarrollo del presente trabajo de investigación.



Introducción

Como consecuencia de un proceso de integración configurado por todo el mundo, se ha evidenciado que las relaciones de carácter internacional han forjado constantemente desde años atrás, además debido a la gran oferta y demanda de bienes y servicios, el comercio se ha extendido fuera de los límites territoriales e incluso se han consolidado empresas de carácter transnacional lo cual si bien es un escenario alentador para el crecimiento de los países, también ha requerido una gran parte de la atención de los especialistas en el tema ya que es en este contexto que surge la doble imposición internacional. El autor Calderón Carrero (1996) define a este fenómeno de índole fiscal como aquel en virtud del cual dos Estados por su potestad tributaria tienen el derecho a gravar dos veces el mismo impuesto que ha sido obtenido por un mismo contribuyente y dentro de un mismo lapso de tiempo.

Esta figura de la doble tributación históricamente se ha manifestado desde el siglo V antes de Cristo en la reciente colonia de Leúcada Occidental, ya que sus fundadores debían tributar tanto en su colonia de origen como en esta última; sin embargo, esta figura comenzó a adquirir relevancia jurídica a partir de la Segunda Guerra Mundial, momento en que la vida económica de muchos países dependía de una internacionalización de recursos, por lo que esta figura fue cobrando fuerza hasta tal punto que incluso las organizaciones internacional intervinieron planteando soluciones prácticas para solventar este problema.

La doble imposición internacional se ha convertido en un tema que no ha podido ser ignorado por la doctrina ni tampoco por los legisladores, ya que este es considerado como un factor determinante en el crecimiento de la economía de gran parte de los Estados a nivel mundial debido a que las inversiones extranjeras se ven limitadas por este tema, además de que los derechos de los involucrados también podrían verse menoscabados en este contexto, es así que esta figura ha sido analizada y desarrollada desde la rama del Derecho Internacional Tributario, sobre esto el autor Montaña Galarza (1999) señala que se encuentra estructurado por un conjunto de normas jurídicas que buscan se establezcan pautas que permitan constituir economías estables pero principalmente garantizar que las personas tanto



naturales como jurídicas sea sujetos de una adecuada imposición que refleje su verdadera capacidad contributiva. Esta figura en un principio fue contrarrestada a través de medidas internas adoptadas por cada uno de los sistemas tributarios; sin embargo, esta fue considerada como insuficiente a la hora de enfrentarse a los diversos supuestos de doble imposición internacional, por lo que se recurrió a mecanismos que según varios juristas han sido los más efectivos, así tenemos a aquellas herramientas bilaterales o multilaterales; es así que actualmente se cuenta con una gran red de Convenios que se han suscrito con el objetivo de evitar la doble imposición internacional. Cabe mencionar en este punto que estos tres tipos de medidas contienen lo que en los libros se conoce como métodos para eliminar la doble tributación y que son aquellos que no permiten que un mismo sujeto pasivo tribute dos veces por un mismo concepto

El Ecuador en su afán de corregir las afectaciones que este fenómeno fiscal puede significar, ha incorporado en su sistema fiscal medidas para combatirlo. Por un lado, como medida de carácter unilateral, es decir, aquella incorporada en su legislación interna se encuentra al método de exención integral, mismo que permite que los ingresos obtenidos y efectivamente pagados en el extranjero por parte de residentes de otro este Estado, sean considerados en este último como exonerados, mientras que por otro lado, tenemos a más de una decena de Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional suscritos por el país y que dentro de su contenido han contemplado como herramientas tanto a la exención como a la imputación en sus diversas modalidades.

Si bien el compromiso del Estado para con su economía y sus contribuyentes ha sido evidente, no es menos cierto que al incorporar dentro del régimen tributario ecuatoriano una gran gama de métodos para contrarrestar este fenómeno; es evidente que el tratamiento fiscal hacia los sujetos pasivos del tributo variaría, debido a que la forma de operar de cada herramienta es diferente ya que para cada caso las tarifas y las cargas impositivas finales serán totalmente distintas, lo cual a más de propiciar al irrespeto del principio de equidad horizontal también ha generado consecuencias negativas que repercutirán en el ámbito económico del



país ya que la atracción de capitales dependerá de los incentivos fiscales que los sujetos pasivos perciban.

De esta manera el problema encontrado en esta investigación surge de la siguiente interrogante: ¿De qué manera la aplicación de los métodos de exención y crédito tributario incorporados en las medidas unilaterales, bilaterales y multilaterales adoptados por el Ecuador para contrarrestar la doble imposición internacional afectan a los contribuyentes y vulneran principios tributarios como de equidad y neutralidad fiscal?, por lo que al ser un tema que influye directamente en el respeto de ciertos derechos y al ser un factor que contribuye al desarrollo económico del país es importante abordar el tema, siendo el objetivo general de este trabajo de investigación demostrar la existencia de un tratamiento diferenciado entre los contribuyentes ecuatorianos al aplicar los métodos de exención e imputación con sus variables, lo cual se deriva en la vulneración de principios como la equidad y la neutralidad fiscal, todo esto con el objetivo de dar a conocer la necesidad de que se estandaricen los métodos que se encuentran regulados actualmente en la legislación ecuatoriana.

Finalmente, para una adecuada fundamentación del tema planteado se presentarán casos prácticos que nos permitan dilucidar las interrogantes que se tienen en torno a la problemática de la Doble Imposición Internacional.



Capítulo I: El fenómeno de la doble imposición internacional

Para una adecuada comprensión del presente trabajo de investigación es necesario recurrir primero a el análisis del contenido del Derecho Internacional Tributario como tal, puesto que el surgimiento de esta relativamente nueva rama del derecho ha influido a gran escala en la estructura de un sinnúmero de sistemas tributarias a nivel mundial, mismos que han tenido que ir adecuándose conforme avanza la realidad social.

1.1 El derecho tributario internacional y la doble imposición: breve referencia histórica y principios generales del derecho

El derecho es una ciencia social que surgió a partir de la necesidad de regular las relaciones entre las personas para evitar conflictos que en épocas anteriores eran muy concurrentes y de esta manera garantizar el respeto de los derechos de todos los ciudadanos, lo cual la constituyó en una ciencia que debía ir adaptándose a la sociedad conforme esta iba evolucionando día a día.

Con el pasar de los años hemos visto cómo gracias a el avance de la tecnología, el comercio, las empresas, la comunicación, transporte, entre otros, se han expandido fuera de los límites territoriales de los Estados, sin que existan barreras de ningún tipo, todo esto se configuró gracias al gran fenómeno de la globalización, el cual según autores como Baylis y Smith (2005) no es una cuestión que surgió en un instante, ya que este cambio significó un gran proceso que va de la mano de la evolución del ámbito político y económico desde hace varios siglos atrás. En el siglo XX como consecuencia de este nuevo panorama se desarrollaron varias herramientas como la World Wide Web (www) que aportaron significativamente en la consecución de este avance en las sociedades.

Dentro de este contexto Ambite y López (2014) mencionan que: “La globalización ha supuesto una verdadera revolución en los modelos económicos conocidos, ha trastocado los modelos tradicionales cambiando la naturaleza y fundamentos de éstos.” (pág. 28) Razón por la cual se puede deducir que



evidentemente este cambio iba a generar modificaciones en las diversas legislaciones tributarias, las cuales necesariamente se adaptarán a las circunstancias para poder implementar un sistema tributario que cumpla con todas las garantías constitucionales.

Es por esta razón que el respeto al principio de libre circulación se ha reforzado a niveles extraterritoriales y es gracias a esto que hoy en día casi no existen barreras que impidan la posibilidad de expandir el comercio, la prestación de servicios, la comunicación, transporte a cualquier parte del mundo, incluso el desplazamiento de personas a raíz de este fenómeno se ha intensificado. Todas estas cuestiones como tal constituyen elementos importantes para el crecimiento económico de un Estado cualquiera, además de que también permite que se forjen relaciones internacionales alrededor del mundo, lo cual ha conllevado a la constitución de una interdependencia económica entre Estados.

En base a lo mencionado se debe destacar que en épocas pasadas los países basaban sus economías en actividades que únicamente se podían desarrollar internamente; es decir antes existían “economías cerradas”; sin embargo, con la presencia del fenómeno de la globalización, muchas legislaciones tributarias no tenían previsto este cambio de escenario, provocando la aparición de muchos problemas como por ejemplo la doble imposición internacional, evasión fiscal, entre otros.

Con respecto a estos inconvenientes que se presentaron a nivel económico, la doctrina ha puesto énfasis en lo que se conoce como la doble tributación, cuya eliminación es considerada como un objetivo común por parte de muchos países, puesto que esta figura ha ocasionado grandes inconvenientes durante los procesos de recaudación tributaria, debido a que la mayor parte de los contribuyentes hoy en día obtienen sus ingresos de diversos países diferentes a el de su residencia en un primer momento y en teoría ambos Estados, tanto el de residencia del contribuyente como el de la fuente en donde se generó el ingreso, en virtud de su potestad tributaria tendrían el derecho de cobrar los valores generados, lo cual evidentemente afectaría a la economía de los contribuyentes al tener que pagar dos veces por un mismo hecho imponible o incluso en muchos casos la evasión fiscal



para evitar estos pagos se ha intensificado, afectando por otro lado a la recaudación económica de un Estado.

Como mencionamos en párrafos anteriores a pesar de que la globalización ha traído consigo muchos beneficios tanto para el desarrollo de los Estados como para el de muchas personas, acarrea aspectos negativos que deben ser analizados por parte de cada Estado, puesto que las economías se podrían ver alteradas y muchas veces incluso afectadas por las grandes pérdidas que se pueden llegar a verificar.

En virtud de lo antes expuesto, el creciente intercambio de bienes, servicios y capitales a niveles internacionales ha trastocado la realidad de las sociedades y consecuentemente lo han hecho las legislaciones tributarias de cada país, las cuales buscan en todo momento garantizar el respeto de derechos, principios y garantías de un sinnúmero de ciudadanos.

En base a estas circunstancias, se han desarrollado dentro de cada Estado una gran cantidad de normas que permiten en el caso del ámbito tributario realizar un adecuado control de la economía interna, como por ejemplo se han desarrollado normas que permiten mantener un equilibrio al momento de planificar el presupuesto estatal y por otro lado también existen regulaciones que buscan garantizar un tratamiento equitativo entre contribuyentes, cuya situación económica debe ser siempre analizada para efectos del cobro de impuestos, lo cual conlleva de manera indirecta a beneficiar de manera general a la ciudadanía. Estas nuevas normas son las que aportan al desarrollo del derecho tributario internacional, el cual se encuentra íntimamente relacionado con el derecho tributario y por ende con sus principios.

Villegas (1984) define al derecho internacional tributario como:

Aquella rama del derecho tributario que tiene por objeto el estudio de las normas de carácter internacional que corresponde aplicar en los casos en que diversas soberanías entran en contacto, ya sea para evitar problemas de



doble imposición, coordinar métodos que combatan la evasión y organizar, mediante la tributación, formas de cooperación entre los países (pág. 481)

El autor Troya (1990) por otro lado lo consideran como aquella rama del derecho internacional público que se dedica a analizar todo tipo de regulación que pueda aportar a la resolución de problemas que se generan como consecuencia de la presencia y ejercicio de varias potestades tributarias a nivel internacional.

Por último, si bien el principal problema al cual se ha enfocado el desarrollo del Derecho Internacional Tributario es la doble imposición internacional, este no ha sido el único tratado por la materia, puesto que se analizan también temas relacionados con la evasión fiscal internacional o la poca o nula cooperación por parte de los países para determinar la situación fiscal de un ciudadano frente a varios países.

Respecto a los principios que rigen al Derecho Internacional Tributario, es menester considerar que estos buscan orientarlo de tal manera que este pueda llegar a cumplir su objetivo. En virtud del tema planteado dentro de este trabajo de investigación se puede verificar que tanto el principio de equidad (horizontal) como el de neutralidad fiscal están siendo vulnerados a la luz de las regulaciones tributarias ecuatorianas. Dentro de este capítulo para fines prácticos que nos permitirán justificar el fin de este proyecto se desarrollarán de manera concreta los dos principios antes mencionados, sin embargo, se debe señalar que el Derecho Internacional Tributario tiene como base una amplia gama de principios que no los trataremos en este punto.

Para analizar este tema comenzaremos mencionando lo que Bühler (1968) señala al respecto del Derecho Internacional Tributario ya que considera que esta materia puede ser vista desde un punto de vista estricto; es decir, se analizan únicamente normas de carácter internacional que sirvan para resolver conflictos, o se la puede observar desde una perspectiva amplia, lo cual quiere decir que se reconocerán tanto a normas internacionales como nacionales que sirvan para enfrentar problemas de carácter tributario que surjan fuera de las fronteras de un



Estado. En virtud de lo señalado, en este trabajo nos decantaremos por la visión amplia de esta rama del Derecho, misma que se relaciona íntimamente con el Derecho Tributario, por lo que los principios que rigen esta última materia vendrían a ser de igual manera aplicables al ámbito internacional.

Con respecto al principio de equidad, el Código Tributario (2018) en su Art. 5 menciona que el Régimen Tributario se rige por principios como el de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad. Todo lo cual se complementa con lo que la Constitución de la República del Ecuador (2008) en su artículo 300 menciona, en virtud del cual se reconocen como principios rectores del sistema tributario a la generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.

El principio de equidad es uno de los más analizados por parte de la doctrina y la ley al momento de plantearse reformas tributarias, ya que su objetivo principal es el de garantizar el desarrollo de un sistema impositivo justo tanto para los contribuyentes como para el Estado y es por esta razón que la Corte Constitucional (2021) lo ha considerado como un principio tributario por excelencia, ya que la legitimación de este sistema eventualmente dependerá de que los ciudadanos verifique que este genera cargas tributarias iguales para todos aquellos que se encuentran bajo una misma situación económica, lo cual resulta de gran importancia puesto que varios estudios sociales han evidenciado que la evasión fiscal muchas veces es impulsada por todos aquellos que consideran injustas las cargas fiscales que tienen que soportar. Así, autores como Spicer y Becker (1980) al realizar sus investigaciones han concluido que la evasión fiscal se intensifica en el momento en el que el contribuyente considera que los valores que el Estado cobra son injustos, lo cual podría deberse a dos causas, ya sea por una insuficiente cantidad y calidad de gasto público o la existencia de un sistema tributario inequitativo; sin embargo, independientemente de cual sea la razón, lo cierto es que este tipo de conductas afectan de manera directa a la economía de un país.

La doctora Vázquez (2017) en su artículo Percepción de la Equidad Tributaria nos menciona que:



El principio de equidad consiste en que las personas con similar capacidad económica queden sujetas a similar carga tributaria, mientras que a las que demuestran una capacidad de pago diferente se les permite cargas tributarias diferenciadas, protegiendo así a las de menores ingresos (pág. 2)

Para reforzar el concepto de este principio que estamos desarrollando la misma autora mencionada en el párrafo anterior relaciona a la equidad con la igualdad al señalar que es:

La igualdad que se tiene ante la ley tributaria por parte de los sujetos pasivos de un mismo tributo, es decir, se define como el hecho generador de dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, dicho esto en otras palabras, la equidad significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica (Vázquez, 2017, pág. 2).

En el marco de lo indicado Castañeda (2017) mencionan que una persona puede considerar que el régimen tributario bajo el cual se manejan no es justo por dos razones principalmente:

a) Porque encuentra que la carga tributaria de otros ciudadanos con capacidad de pago equivalente no se calcula siguiendo los mismos criterios (inequidad horizontal).

Este literal contraviene lo que Schindel (2005) sobre el principio de equidad nos dice, toda vez que menciona que este principio se consolida a partir de la capacidad contributiva de una persona pues: "(...) resulta evidente que el principio del domicilio satisface en mejor medida al principio de equidad en función de la capacidad contributiva, desde que trata a todos los residentes de igual forma independientemente del lugar donde se generan sus rentas" (pág. 804).

b) Quienes podrían aportar más en términos relativos no lo hacen.

Tanto el literal a) como el b) se encuentran respaldados por la realidad del día a día de las sociedades, puesto que se evidencian tratos tributarios inequitativos



que según estudios son sumamente comunes dentro de la región de Latinoamérica, cuando lo ideal vendría siendo que las instituciones sean justas, lo cual únicamente se consolidará al momento de que se eliminen las diferenciaciones arbitrarias, caso contrario incluso se podría llegar a consolidar la idea de que en un Estado no existe justicia en ningún ámbito.

Este trabajo de investigación se desarrollará en base al concepto de equidad horizontal, principio que para Arriola (2014) se configura de la siguiente manera: “Tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad” (pág. 10). Lo cual sintetiza lo mencionado en líneas anteriores y garantiza que todos los contribuyentes con igual capacidad económica no sean sujetos de tratamientos diferenciados por parte de la ley; esto quiere decir que las normas deben afectar de igual manera a todos aquellos que se encuentren en situaciones económicas análogas.

Stiglitz (1995) considera que este principio podría ser una herramienta muy útil toda vez que permite diferenciar a los contribuyentes que no cuentan con la misma capacidad contributiva y así se podría establecer diferentes categorías para el pago del tributo dependiendo de la situación económica personal de cada uno, ya que la equidad en sí busca el bienestar de todos aquellos que se encuentren en situaciones más limitadas, lo cual de igual manera vendría a otorgar mayor legitimidad a los sistemas tributarios y como consecuencia, la redistribución del ingreso se vería modificada.

Así se puede llegar a concluir que la existencia de un tratamiento inequitativo por parte del Estado hacia sus contribuyentes como por ejemplo en el caso de que se apliquen diversos métodos para contrarrestar la doble imposición internacional, genera cargas tributarias diferentes para agentes que mantienen capacidades económicas similares, ya que estas dependerán del lugar de donde obtuvieron sus ingresos y que además de contribuir a el debilitamiento de la moral tributaria de los contribuyentes también incentivan a la práctica de la evasión fiscal, lo cual de igual manera genera afectaciones económicas a un país por todo los valores que este



deja de percibir y que son fuente principal para que un Estado pueda cumplir con sus obligaciones.

El principio de neutralidad por otro lado, sin bien es cierto no se encuentra regulado dentro de la normativa ecuatoriana, es un principio consagrado dentro de la doctrina tributaria, y el cual es igual de importante que otros principios por lo que debe ser considerado tanto dentro de la normativa tributaria interna como en los convenios internacionales, puesto que este forma la base sobre la cual se debe configurar cualquier proceso de armonización normativa que recaiga sobre instituciones como los tributos. Así y en base a este principio como tal, las actividades económicas que realicen los contribuyentes no deben verse influenciadas por la presión fiscal.

Plazas (1998) considera que: “Un tributo es neutro cuando no tiene por objeto ejercer una presión sobre los contribuyentes para incitarlos a una acción o a una abstención cualquiera” (pág. 8)

Rohatgi (2008) aclara el concepto de este principio al señalar que:

Idealmente, los sistemas tributarios deberían ser neutros en lo que se refiere a la decisión entre invertir en el país de origen o en el exterior [...] y entre la inversión por parte de los inversionistas nacionales o extranjeros [...]. La primera está basada en la política según el cual los nacionales de un país deben tener la misma alternativa tributaria cuando toman una decisión de invertir en su país o en el extranjero. La segunda, espera que la misma carga tributaria deba ser impuesta tanto a los residentes como a los no residentes. El objetivo general es promover el libre movimiento de capital. Cualquier distorsión en las decisiones de inversión provenientes de consideraciones fiscales debe ser evitada (pág. 43)

En virtud de lo señalado en líneas anteriores se entiende que el principio de neutralidad busca como tal evitar que los contribuyentes se vean influenciados por parte de las regulaciones del sistema tributario al momento de decidir sobre sus actividades. Sin embargo, a pesar de que el ideal es construir sistemas tributarios



totalmente neutros, esto vendría siendo una cuestión utópica que en el día a día no se verifica, puesto que en realidad lo que lo que este principio busca es mas bien que exista una mínima intervención.

Plazas (1998) complementa la configuración de este principio al mencionar que el principio de neutralidad busca precautelar a su vez tanto el principio de igualdad como el de moderación de los sistemas tributarios. La igualdad por un lado es considerada toda vez que la inequidad podría desincentivar determinadas actividades económicas y por otro lado podría favorecer a ciertas cuestiones que benefician a los sistemas tributarios. El principio de moderación en cambio se lo analiza por cuanto mientras más alta sea la carga tributaria efectiva que debe soportar el contribuyente, mas afectación pueden llegar a verificar ciertas actividades tanto colectivas como individuales

En virtud de lo expresado en este trabajo de investigación se verificará que este principio de neutralidad se vulnera por cuanto el método que señala la normativa interna así como los diversos métodos que se fijan en los convenios para evitar la doble imposición internacional generan un tratamiento diferenciado entre contribuyentes, justificándose en la existencia de ingresos provenientes de fuente extranjera y como consecuencia los contribuyentes decidirán desarrollar sus actividades económicas por razones impositivas y no por razones económicas.

1.2 Concepto de Doble Imposición Internacional

El fenómeno de la doble imposición internacional por su incidencia en la economía a nivel internacional tanto para los Estados como para cada contribuyente individualmente, ha sido analizada por un sinnúmero de doctrinarios, ya que se la considera como aquella figura tributaria que implica el cobro a un mismo contribuyente de impuestos similares generados por una misma causa, pero en diferentes países. Concepto que es considerado por Borrás (1974) de la siguiente manera: “Como aquella situación por la cual una misma renta o un 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. 30).



Por otro lado, el doctor Montaña Galarza (1999) nos da una definición más explicativa sobre el tema al mencionar que:

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 (pág. 51).

Esta definición es lo suficientemente clara ya que reúne todos los elementos necesarios para que se configure esta figura tributaria, la cual se traduce en el hecho de dos o más Estados en virtud de su potestad tributaria podrán exigir a una persona el pago de impuestos sustancialmente iguales por un mismo hecho generador.

Desde este punto de vista se puede deducir que existen tres elementos principales para que se configure la doble imposición internacional, primero deben existir dos Estados con potestad tributaria definida, segundo una misma renta y por último un mismo contribuyente. Con respecto a estos elementos la doctrina ha hecho un señalamiento más extensivo al señalar que es necesario que se verifiquen cinco elementos como lo considera Herrán (2000) así encontramos los siguientes:

- 1.- Dos impuestos de similar naturaleza: En virtud de este elemento la doctrina señala que la materia u objeto sobre los que recae el impuesto respectivo es lo que define su similitud.
- 2.- Identidad de hechos generadores: Con respecto a este tema se considera que debe existir un mismo hecho imponible del que se derive el gravamen que debe soportar el contribuyente, ya sea que este se genere por ejemplo por concepto de consumo, entre otros.
- 3.- Unidad Temporal: Esto quiere decir que la doble imposición se verifica al momento de que se generan impuestos sobre un mismo hecho imponible que concurre dentro de un mismo período de tiempo.



4.- Mismo sujeto pasivo: Respecto a este elemento se debe señalar que este puede variar dependiendo de si se trata de una doble imposición jurídica o económica, puesto que en el primer caso este requisito implica que la persona que debe soportar la carga impositiva debe ser un mismo contribuyente (sea esta persona natural o jurídica); mientras que en el segundo caso la doble imposición recae sobre una misma renta respecto a contribuyentes o personas jurídicas distintas pero que por sus relaciones económicas se los puede identificar como un mismo sujeto generador de riqueza.

5.- Coexistencia de potestades tributarias de dos o más Administraciones: Con respecto a este requisito se debe señalar que existirá doble imposición internacional cuando se verifique la concurrencia de dos o más soberanías fiscales.

En vista de lo mencionado concluimos que el fenómeno de la doble imposición internacional se configura como resultado de que un contribuyente perciba impuestos similares por un mismo hecho imponible, dentro de un mismo período de tiempo y en dos o más países.

1.3 Causas y Consecuencias

Causas

Para el desarrollo de este punto es necesario señalar que para que un Estado incorpore dentro de su legislación un método para contrarrestar a la doble imposición internacional es necesario comenzar analizando las causas mismas de esta figura tributaria.

Se considera que este fenómeno como tal surge a partir de la superposición de jurisdicciones fiscales dentro del marco internacional, el autor Torres (2011) lo considera así: “Como la superposición en el espacio de dos ámbitos de imposición” (pág. 126). Este problema así planteado, se origina específicamente debido a los diversos criterios de sujeción o de vinculación que se adoptan en las legislaciones tributarias y en virtud de los cuales los Estados se atribuyen la potestad de someter a imposición a los contribuyentes; es decir, se origina principalmente debido al conflicto que se genera entre Estados que aplican en sus regímenes ya sean principios personalistas o de territorialidad; sin embargo, también se considera que



la doble imposición internacional se podría generar aún a pesar de que los Estados usen un mismo criterio de vinculación, esto por cuanto muchas veces existen discrepancias al momento de interpretar ciertos términos tributarios, como por ejemplo, cada país puede tener una definición de residencia, domicilio o nacionalidad diferente a la de otros países.

En este contexto se puede comenzar analizando lo que se conoce como vínculos de atribución, los cuales se clasifican en personales y reales o también conocidos por Fonrouge (1987) como criterios subjetivos y objetivos (económicos), los cuales se consideran como aquellos criterios que permiten determinar una relación jurídica tributaria entre la persona que debe cumplir con sus obligaciones tributarias y el Estado que deberá garantizar que este cumplimiento se verifique.

En torno a lo mencionado, la doctrina señala al respecto que:

Debemos entender por criterios de vinculación tributaria a aquellos que determinan la relación jurídica entre un ente estatal soberano y un sujeto pasivo, lo cual da origen al nacimiento de un derecho de imposición; esto es, la relación jurídico-tributaria que nace entre quien detenta la potestad tributaria y el sujeto pasivo de dicha obligación (Quiñonez & De la Cruz, 2008, pág. 21).

En primer lugar, dentro del vínculo subjetivo encontramos al criterio de la renta mundial, criterio que permite a un Estado gravar todas rentas generadas en cualquier otro país del mundo, siempre que estas sean recaudadas por personas que se encuentren domiciliadas, sean residentes o nacionales del Estado que busca someterlas a imposición. Es así que cada país de acuerdo a sus intereses buscará recaudar todas las ganancias tanto de fuente nacional como extranjera obtenidas por sus ciudadanos residentes, nacionalizados o domiciliados dentro de su territorio, independientemente del lugar o Estado de donde estos provengan.

El criterio de residencia en una gran cantidad de países de manera general se lo determina en base a la permanencia del contribuyente por un determinado tiempo dentro de un Estado o muchas veces dependerá también del lugar en donde



se encuentre el centro de sus actividades económicas, como es en el caso del Ecuador, ya que la Ley del Régimen Tributario Interno (2019) respecto a la residencia señala lo siguiente:

Residencia fiscal de personas naturales. - Serán considerados residentes fiscales del 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 días (183) calendario o más, consecutivos o no, en el mismo período 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 períodos fiscales a menos que acredite su residencia fiscal para el período correspondiente en otro país o jurisdicción.
- C) El núcleo principal de sus actividades o interese 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 lo mantenga en el Ecuador (pág. 4).

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. (pág. 5)

Respecto al criterio de nacionalidad se debe mencionar que el contribuyente deberá tributar en el Estado que lo considera como nacional, ya sea por nacimiento o por naturalización. El artículo 6 de la Constitución de la República (2008) del Ecuador señala que la nacionalidad es un vínculo jurídico político y por lo tanto genera derechos y obligaciones, como vendría a ser la de pagar tributos por parte de los sujetos pasivos.



El domicilio por otro lado señala que todo sujeto pasivo deberá tributar en el lugar en donde se encuentre de manera permanente, estable y por ende, en el lugar en donde desarrolle sus actividades económicas que permitan verificar un hecho generador.

El Código Tributario (2018) establece en su artículo 59 lo siguiente:

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 (pág. 17).

En lo que se refiere al domicilio de las personas jurídicas, el Art. 61 del mismo cuerpo normativo señala lo siguiente:

Para todos los efectos tributarios se considera como domicilio de las personas jurídicas:

1. El lugar señalado en el contrato social o en los respectivos estatutos; y,
2. En defecto de lo anterior, el lugar en donde se ejerza cualquiera de sus actividades económicas o donde ocurriera el hecho generador (Código Tributario, 2018, pág. 17).

Los vínculos objetivos o reales en cambio se centran como tal en el análisis de ciertas actividades económicas que permiten verificar un hecho imponible y que se desarrollan dentro de un territorio específico, sin importar la forma en la que el sujeto pasivo se relacione con un Estado. Dentro de esta clasificación encontramos al criterio de la fuente productora o territorialidad como figura rectora que permite determinar la relación tributaria antes mencionada. Esta figura también es de carácter económico, puesto que se considera que el Estado en donde el contribuyente haya obtenido sus ingresos, será aquel que tenga la potestad para gravar los mismos, independientemente de su lugar de residencia, domicilio o nacionalidad.



Cada Estado dependiendo de su economía interna y de su realidad adoptará el criterio que más le favorezca, y de esta manera se delimitará la obligación tributaria que se deberá cubrir y la administración que tendrá el derecho de someterla a imposición. De manera general se considera que los países desarrollados muchas veces deciden incorporar dentro de sus legislaciones a los tres primeros criterios antes mencionados; es decir, estos le otorgan la potestad tributaria para someter a imposición a los países en donde el contribuyente resida, se encuentre domiciliado o sea considerado como ciudadano. Mientras que los países en desarrollo mayoritariamente se decantan por el criterio de la fuente.

En el caso ecuatoriano se maneja un doble criterio; es decir, se ha verificado la presencia de criterios subjetivos y objetivos, lo cual se contextualiza en el artículo 2 de la Ley del Régimen Tributario Interno (2019) que señala cuáles serán los impuestos comprendidos dentro de la renta, así tenemos los siguientes:

1. Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito u oneroso, bien sea que provengan del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; 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 (pág. 2).

En virtud de lo expuesto se puede evidenciar claramente que el numeral uno se encuentra sujeto a un criterio de territorialidad puesto que no se consideran elementos subjetivos del contribuyente, mientras que en el numeral dos encontramos la presencia de un criterio personal, por cuanto se considera el domicilio fiscal y la nacionalidad (renta mundial) del sujeto pasivo para efectos tributarios.

Así cada país debido a su soberanía decide de acuerdo a su conveniencia el criterio que más se ajuste a su realidad, por lo que es imposible fijar un criterio único de vinculación a ser aplicado por distintos países. Por esta razón es que se ha enfatizado internacionalmente en la búsqueda de soluciones al problema de la doble



imposición, para que la tributación como tal no se llegue a configurar como un elemento que afecte al intercambio internacional.

En virtud de lo señalado, el autor Torres (2011) sintetiza a las causas que originan la doble imposición internacional de la siguiente manera:

1.-Utilización de diferentes criterios de sujeción: Fundamentándose los Estados en la soberanía que les asiste, estos incorporan libremente el criterio de sujeción que servirá para determinar las rentas que serán sujetas a imposición dentro de su territorio. Es así que existirán criterios diferentes por parte de cada Estado. Por ejemplo, en el caso de que un Estado someta a imposición a la renta mundial (ingresos nacionales y extranjeros) de sus residentes y una parte de esos ingresos provengan de otro Estado que se maneje por un criterio de fuente, en este caso el contribuyente deberá cancelar tributos tanto en el país de residencia como en el país de donde obtuvo esos ingresos, generando así una doble imposición internacional.

Owens (1980) considera que principalmente es por esta situación mencionada en el párrafo anterior que aparece la figura de la doble imposición internacional, ya que cada uno de los criterio adoptados por los Estados se encuentran fundamentados en el principio de soberanía fiscal, principio que es básico para el Derecho Internacional Tributario.

2.- La utilización de mismos criterios de sujeción: En este caso puede suceder que dos Estados utilicen los mismos criterios de vinculación tributaria; sin embargo, el problema surge al momento de interpretar ciertos conceptos como el de residencia o domicilio que pueden ser definidos de manera diferente. A manera de ejemplo se puede señalar que un contribuyente puede ser considerado residente de Estados Unidos por haber arrendado un departamento en California, el cual lo visita periódicamente; sin embargo, puede ser que este mismo contribuyente sea considerado igualmente residente fiscal en España por haber permanecido un determinado tiempo dentro del país, por lo mismo una persona podrá ser considerada como residente fiscal en dos Estados como se verifica en el ejemplo y



por ende tendría que cumplir con sus obligaciones tributarias en ambos países, configurándose así la doble imposición internacional.

En este contexto de análisis de las causas que dan origen a la doble imposición internacional, Torres (2011) de igual manera señala que se este fenómeno se manifiesta por las siguientes razones:

-Todo Estado en consideración a los criterios personalistas que se adopten tendrá el derecho de recaudar todas las rentas que sus contribuyentes hayan obtenido en otro país. En los últimos años, la mayoría de los sistemas fiscales se han estructurado en base a la adopción del criterio de residencia del sujeto pasivo, mientras que en otros han optado por la nacionalidad como su figura rectora, todo esto debido al principio de dependencia social o destino de la renta.

- Todo Estado por su soberanía tiene la potestad de someter a imposición las rentas obtenidas dentro de su territorio, sin importar si la persona que los obtuvo vive en el extranjero, lo cual se encuentra vinculado con el principio de dependencia económica del contribuyente o de la fuente de su riqueza.

- La aplicación de estos principios como tal conllevan a la aparición de la doble imposición internacional, por cuanto los elementos de atribución utilizados por cada Estado para determinar la relación jurídica tributario no se basan en el principio de dependencia económica o social del sujeto pasivo, ya que cada Estado en base a nexos económicos, podrá aplicar sus impuestos tanto a quienes son sus residentes como a quienes no lo son.

Siguiendo a Campagnale, Catinot y Larrondo (2000) se puede concluir que la doble imposición se genera por la “superposición de potestades tributarias” de varios países como consecuencia de la adopción de vínculos tributarios diversos. Sin embargo, se ha constatado con el análisis realizado que de igual manera este fenómeno se puede manifestar aun cuando dos Estados usen criterios jurisdiccionales similares, esto debido a las definiciones diversas que se le puede otorgar a un término como en el caso de la residencia. En cualquiera de los dos



escenarios, un mismo contribuyente se podría ver afectado toda vez que tendría la obligación de tributar en más de un país por un mismo concepto.

Consecuencias

La doble imposición internacional puede llegar a generar afecciones a los derechos individuales de los contribuyentes en materia tributaria, esto se presenta ya que esta figura tributaria ocasiona que una persona tenga que soportar una carga tributaria superior a la de otro sujeto pasivo con igual capacidad económica, lo cual se deriva en un tratamiento discriminatorio entre iguales, cuestión que se constituye como un factor que le quita toda legitimidad a un régimen tributario justo ya que este idealmente debería estructurarse en base del respeto de la capacidad contributiva de sus obligados. Este tratamiento discriminatorio a su vez trae consigo consecuencias de tipo económica, afectando a la libre circulación de capitales e incluso de personas en sí mismo, limitando al desarrollo del comercio internacional. En este contexto se menciona que al igual que en el caso de una imposición personal que supere la capacidad económica de los contribuyentes, esta doble imposición internacional de igual manera favorece al fortalecimiento de la desigualdad.

Con estos antecedentes, el autor Torres (2011) se puede mencionar que la doble imposición internacional puede producir los siguientes efectos:

a) Carga fiscal excesiva e inequitativa para el sujeto pasivo:

En el momento en que tanto el Estado fuente de ingresos de un contribuyente, así como el Estado de residencia del mismo gravan sus rentas obtenidas, las ganancias generadas por las actividades económicas desarrolladas podrían ser casi nulas, ya que la carga tributaria que deberá soportar el sujeto pasivo dependerá de las tasas impositivas de cada Estado. Así en el supuesto de que un mismo sujeto pasivo deba tributar en dos Estados diferentes y se le aplique una tasa del 45%, evidentemente las ganancias obtenidas en relación con la inversión realizada no resultan beneficiosas en ningún aspecto, más si una pérdida.



Es por esta razón que muchas veces se ha llegado a verificar que la persona que decide invertir en el extranjero y al evidenciar que la carga fiscal resulta perjudicial, buscará opciones para evitar pagar tales impuestos, fomentando la práctica de la evasión fiscal.

b) Freno al desarrollo económico y a las inversiones extranjeras, ocasionando una distorsión en la libre circulación de capitales, servicios y trabajo

La inversión extranjera es una fuente importante de ingresos y por ende fomenta el crecimiento económico, es una actividad especialmente beneficiosa para países en vías de desarrollo, razón por la cual estos buscan atraerlas y mantenerlas a través de incentivos fiscales que sean atractivos. En este contexto existen un sinnúmero de factores decisivos para los contribuyentes a la hora de decidir invertir en un Estado o en otro, como por ejemplo la estabilidad política y económica de un país, el ordenamiento jurídico que rige al Estado como tal, las cargas tributarias que se imponen a los sujetos obligados, entre otros.

En torno a lo mencionado, la doble tributación es considerada como un obstáculo para el fortalecimiento del principio de libre circulación y por lo mismo encarece el desarrollo de actividades inversoras, afectando a las relaciones internacionales forjadas entre Estados, toda vez que un mismo contribuyente tendrá que tributar dos veces por una misma renta, además de que las cargas tributarias que se le imponen pueden resultar excesivas, lo cual se constituye en un factor que distorsiona la voluntad de un sujeto pasivo al momento de invertir en el extranjero, razón por la cual se enfatiza en la necesidad de que los Estados en miras del principio de neutralidad fiscal, busquen incorporar dentro de su legislación interna convenios para eliminar la doble imposición internacional. Además, se debe destacar que este fenómeno tributario de igual manera limita la expansión de la tecnología que a su vez impide el progreso de procesos de producción, afectando principalmente a aquellos países que requieren de recursos para su crecimiento.

Es por esto que se considera que las regulaciones fiscales deben ser desarrolladas de manera estratégica, caso contrario las inversiones extranjeras se



podrían ver desincentivadas, ya que evidentemente al existir una carga fiscal excesiva se preferirá invertir en un país que utilice de manera óptima los capitales atraídos en lugar de un país que no produzca ganancias para el inversor.

c) Fortalecimiento de la evasión fiscal a nivel internacional

La evasión fiscal también conocida como treaty shopping es una acción ilícita en virtud del cual un sujeto pasivo podrá disminuir la carga tributaria que en circunstancias normales tendría que haber cubierto. La reducción del monto a pagar puede ser parcial o incluso total. Generalmente los contribuyentes lo que hacen para estos fines es presentar declaraciones falsas o muchas veces no presentan toda la información referente a la base del impuesto que debe ser declarado y el valor que se debe pagar por concepto de tributos a la autoridad tributaria. Esta es otra de las consecuencias que surge a partir de la doble imposición internacional ya que los contribuyentes al someterse a cargas impositivas exageradas buscan evadir el cumplimiento de las mismas, lo cual genera efectos adversos tanto para un Estado como para el mismo sujeto pasivo, ya que como sabemos, este tipo de prácticas contrarias a la moral tributaria impiden que un país recaude recursos que son necesarios para hacerse frente a situaciones como el gasto social, reducción de niveles de pobreza, estabilidad económica, etc. por lo que el hecho de deliberadamente no cumplir con las obligaciones tributarias que le corresponden a un sujeto pasivo, afecta al normal desarrollo de estos fines, por ende a la misma la sociedad en sí y de la cual es parte aquel contribuyente, quien resulta ser beneficiario de las acciones impartidas por el Estado en el marco de las necesidades sociales.

Con todo lo mencionado se puede evidenciar que la doble imposición internacional puede tener efectos negativos tanto para el Estado de residencia del sujeto pasivo de la obligación tributaria, así como para el Estado fuente de origen de la renta e incluso para el mismo contribuyente, lo cual por razones obvias limita el desarrollo del comercio internacional, fomentando prácticas contrarias a la moral tributaria como es el caso de la evasión fiscal e incluso el fraude. Por esta razón la



doctrina ha reconocido la necesidad de combatir el fenómeno de la doble tributación, principalmente por dos razones:

La primera es, pura y simplemente, una necesidad de justicia, pues se ha de evitar que una persona, por el mero hecho de tener relaciones con varios Estados, se vea pesadamente más gravada que otra. La segunda porque las medidas que se toman contra ella vengan impuestas por la política económica para estimular la inversión y el comercio internacional (Sainz De Bujanda, 1993, pág. 56).

1.4 Clases de doble imposición internacional

Una vez que se ha identificado a este fenómeno como tal, es evidente que se podrá presentar dentro de cualquier jurisdicción tributaria, por lo cual ha sido cuidadosamente analizado a nivel doctrinario y gracias a estos estudios se han señalado ciertas características clásicas que nos permitirán identificar si nos encontramos frente a una doble imposición internacional, por lo que considero necesario analizar las diversas clases de doble tributación que existen.

-Doble Imposición Interna.

Calderón (1996) considera que esta noción surge a partir de que un mismo contribuyente es gravado reiteradamente por un mismo objeto imponible, por impuestos similares que provengan de dos o más entes públicos que forman parte un Estado en particular, dentro de un mismo período de tiempo.

A pesar de que se presenten todos los elementos de la clásica doble imposición, esta clase no puede ser considerada como tal dentro de la llamada doble tributación internacional en sentido estricto, ya que no se verifica una superposición de soberanías fiscales entre dos o más Estados, cuestión que se da como consecuencia de una manifestación del poder tributario de cada Estado y que es como tal el origen mismo del fenómeno. Así, mientras que la doble tributación interna siguiendo a diversas opiniones doctrinarias puede ocurrir ya sea como consecuencia de un sistema tributario mal estructurado o también por decisiones emitidas referentes a política fiscal tomadas dentro de un Estado, este problema puede ser eliminado atendiendo al principio de jerarquía normativa, en virtud del



cual encontramos a la Constitución de la República del Ecuador como aquel cuerpo normativo que podrá determinar ciertos principios que permitan estructurar adecuadamente el sistema tributario del país y sus diversas figuras impositivas. En cambio, en el caso de la doble imposición internacional como tal no existe una regulación normativa que se pueda obligar a acatar a los diversos Estados y que limiten las diversas formas de manifestación de su poder soberano.

-Doble imposición económica internacional

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE, 2010) define a esa clase de doble imposición: “Caso en que dos personas diferentes pueden ser gravadas por la misma renta o el mismo patrimonio” (pág. 318). En torno a lo mencionado es evidente que esta figura no es similar a la doble tributación como la mencionamos en términos anteriores, ya que solamente se requiere que se identifique tres elementos, estos son: un mismo hecho imponible, impuestos similares y diferentes contribuyentes; es decir, no es necesario que exista identidad subjetiva más sí identidad respecto al objeto imponible, impuesto y tiempo.

Montaño (2006) menciona algunos casos en los cuales se puede manifestar esta clase de doble imposición, así tenemos los siguientes:

- a) El doble gravamen sobre dividendos
- b) La doble imposición intersocietaria.

En este caso las sociedades reparten sus dividendos a sus accionistas siendo estos personas jurídicas, de esta manera el beneficio estará sujeto a imposición de manera simultánea por dos o más personas jurídicas distintas.

- c) La doble imposición económica que nace de los ajustes fiscales en operaciones entre sociedades relacionadas.

En cualquiera de esto tres casos la doble imposición económica puede ser internacional cuando los contribuyentes son residentes de diferentes Estados sin alterar como tal esta figura.



Vallejo y Gutiérrez (2003) consideran que la doble imposición de carácter económico generalmente se presenta en el caso de los dividendos, de esta manera se configurará un gravamen simultáneo, por una parte el soportado por la empresa como tal ya que esta deberá pagar el impuesto a la renta correspondiente y por otro lado el accionista de la empresa, quien es beneficiario de los dividendos distribuidos por la compañía y quien de igual manera deberá tributar por este concepto. Es por esta razón que los Estados para evitar este problema han incorporado dentro de su normativa tributaria medidas tanto unilaterales como soluciones convencionales que permitan regular el manejo específico de los dividendos. En el caso del Ecuador el artículo 9 de la Ley del Régimen Tributario Interno (2019) ha incorporado ya una solución a esta cuestión al mencionar que:

Para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos:

1.- Los dividendos y utilidades, calculados después del pago del impuesto a la renta, distribuidos 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. Esta exención no aplica si el beneficiario efectivo, en los términos definidos en el reglamento, es una persona natural residente en Ecuador.

También estarán exentos de impuestos a la renta, los dividendos en acciones que se distribuyan a consecuencia de la aplicación de la reinversión de utilidades en los términos definidos en el artículo 37 de esta Ley, y en la misma relación proporcional.

Así, el autor Pedernera (2014) concluye explicando 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 período pero en manos de diferentes perceptores. En la doble imposición económica internacional existe identidad de objeto



imponible, tiempo y similitud de impuesto, pero no se presenta el requisito de identidad subjetiva propio de la doble imposición jurídica internacional

-Doble Imposición jurídica

La doble imposición jurídica al igual que la de carácter económica tiene sus propios caracteres que nos permiten identificarla, ya que principalmente se diferencia de esta última por el número de sujetos pasivos que intervienen en el cumplimiento de la obligación tributaria. El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE (2010) la ha definido teniendo en cuenta los cinco elementos de la típica figura de la doble imposición, al mencionar que esta se verifica cuando dos o más Estados tienen el derecho de someter a imposición un mismo concepto de renta adquirido por un mismo contribuyente, dentro un mismo período impositivo y por impuestos idénticos o similares, lo cual como hemos analizado es consecuencia directa de la yuxtaposición de soberanías fiscales entre Estados.

Esta clase es considerada como doble imposición en sentido estricto ya que en base al concepto otorgado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias en su Manual de Control del Planteamiento Tributario Internacional (2007) la doble imposición jurídica es: “(...) el resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos o más Estados, a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo (...)” (pág. 12).

De esta manera el Modelo Convenio de la OCDE (2010) ha identificado tres supuestos en los que se puede presentar esta doble imposición de carácter jurídica, así establece los siguientes:

-Cuando los dos Estados contratantes graven 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 graven estas rentas o su patrimonio;



-Cuando los dos Estados contratantes graven 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.

Resumiendo las posturas presentadas se puede definir a la doble imposición jurídica como aquella situación en la que un mismo contribuyente deberá pagar dos veces por un mismo concepto de renta en distintos países, quienes por su potestad tributaria tienen derecho a obtener el gravamen, como puede ser el caso de una persona A que es residente dentro de un Estado X pero trabaja en un Estado C, en este caso el contribuyente deberá cumplir con sus obligaciones tributarias tanto en el Estado X por ser residente del mismo como de igual manera deberá tributar en el Estado C, ya que en este se encuentra la fuente de los ingresos obtenidos por el sujeto pasivo

Esta figura originada como consecuencia del conflicto entre potestades fiscales de los Estados según Guerrero (2007) no debe ser vista como una figura producto del abuso de la potestad tributaria de los Estados, ya que como se sabe cada país por ser soberano y por ende independiente se encuentra legítimamente facultado para determinar las relaciones jurídicas tributarias de acuerdo a los vínculos de atribución que más beneficio le otorgue a sus intereses económicos.

Como hemos señalado en líneas anteriores, varios Estados han tratado de incorporar soluciones para contrarrestar a este fenómeno dentro de sus ordenamientos jurídicos, tanto a través de medidas unilaterales; es decir, modificando su ley interna o a través de medidas de carácter bilateral a través de la suscripción de convenios.

-Doble Imposición Formal y Material

Estas clases son analizadas desde un punto de vista amplio, por lo que el autor Calderón (1996) considera que la doble imposición material ocurre como consecuencia de una deficiencia del sistema tributario como tal, ya que en virtud de esto ciertas fuentes de producción son sometidas a gravamen de manera más fuerte que otras, mientras que la doble imposición formal ocurre cuando los legisladores



de un Estado específico de manera consciente someten a una fuente de ingresos a diversos impuestos, afectando así a determinadas personas, generalmente a aquellas cuya capacidad económica es menor que otras.

Capítulo II: Medidas para contrarrestar la doble imposición internacional

En el presente capítulo se realizará un análisis detallado tanto de las medidas unilaterales como bilaterales o multilaterales que generalmente se emplean para contrarrestar la doble tributación. Respecto a las últimas medidas se estudiará a los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional (CDI), siendo estos últimos a los cuales centraremos nuestra atención, por lo cual se explicará en sí todos los aspectos que implica el Derecho de los Tratados que es en sí la corriente que identifica el origen de los acuerdos internacionales, para comprender como tal la importancia que estos han tenido desde sus inicios, sus características, la forma en la que se aplican, entre otros aspectos, para posteriormente desarrollar la finalidad de los CDI, los objetivos que estos persiguen y la forma en la que estos permiten que se mantenga una adecuada regulación fiscal internacional. Se analizará también el contexto en general en el que surgen los Modelos Convenios de la OCDE, ONU y el de la Comunidad Andina de Naciones, mismos que son la base para la suscripción de los CDI y que han sido considerados como una herramienta fundamental para todos aquellos que buscan adoptar medidas para contrarrestar la doble imposición. Por último, se identificarán los métodos específicos más utilizados por los Estados para atenuar los efectos negativos de este fenómeno internacional.

2.1 Introducción

En este contexto debido a la globalización y como consecuencia del intercambio económico internacional, los Estados se han visto obligados a adoptar medidas para contrarrestar los efectos negativos que puede traer consigo la doble imposición internacional, así cada país tiene a su disposición varias medidas que pueden ser aplicadas ya sea de manera unilateral, bilateral o multilateral; es decir, a través de su legislación interna o mediante tratados internacionales. Estas medidas son únicamente una fuente para concretar la aplicación de los diferentes



métodos reconocidos tanto a nivel internacional como doctrinario que son los que verdaderamente atacan a este problema de índole tributario.

Díaz de Bernal (2002) considera que estas medidas como tal determinan el tratamiento tributario que se le dará a las diferentes rentas que pueden llegar a ser gravadas en más de un Estado, en sí estas medidas permiten que únicamente un Estado pueda someter a gravamen los ingresos de un contribuyente específico, provocando que los demás países que intervienen en determinada actividad económica solamente puedan gravar una parte de estos ingresos o incluso ninguna. Todo esto conlleva a su vez al incremento de las inversiones extranjeras como consecuencia de la reducción de la carga tributaria que deben soportar los contribuyentes, siendo este un gran incentivo fiscal.

Fonrouge (1987) en contraposición a esta idea considera que la única forma en la que se podría evitar la doble imposición es a través de la fijación de principios generales que se apliquen de manera uniforme a nivel internacional; es decir, lo ideal vendría a ser la configuración de un sistema mundial que distribuya la potestad tributaria de los Estados a casos específicos. Este planteamiento por parte del autor vendría a ser una cuestión utópica, toda vez que lo único que se conseguiría sería el desarrollo de un sistema con normas generales que no se adaptarían a la realidad social, económica ni política de los Estados, además de que la materia tributaria es un tema en el que los países se niegan a renunciar a su potestad fiscal, ya que esta representa gran parte de su crecimiento económico.

En miras de este panorama en el cual se imposibilita el desarrollo de una ley internacional, es que se han plasmado varios medios a través de los cuales se podría llegar a atenuar o eliminar los efectos de la doble imposición internacional. Por un lado, tenemos medidas de carácter unilateral, las cuales se incorporan dentro de la legislación interna de un país que actúa fundado en su autonomía y por otro lado tenemos a medidas bilaterales o multilaterales, mismas que se fundamentan en el principio de cooperación y reciprocidad entre varios países.



2.2 Medidas Unilaterales

Estas medidas fueron las primeras en ser incorporados por parte de países norteamericanos por cuanto en épocas pasadas los inconvenientes que presentaba la doble imposición eran poco relevantes. A partir de la Segunda Guerra Mundial la popularidad de estas herramientas fue decayendo ya que existió un incremento importante en el desarrollo de las transacciones internacionales y por ende el valor de los impuesto se dispararon hacia cantidades exageradas, por lo que se reconoció la necesidad de implementar nuevos métodos que verdaderamente eliminen este fenómeno internacional, dando paso así a la consideración de los convenios para evitar la doble imposición internacional; sin embargo, esto no quiere decir que se desconoció totalmente la importancia de estas medidas unilaterales que se mantuvieron como un soporte para solventar ciertos inconvenientes técnicos que estos otros nuevos métodos no podían resolver.

Este mecanismo de solución se la puede definir como aquel conjunto de disposiciones de carácter tributario emanadas de manera individual por parte de un Estado específico que actúa fundado en su poder soberano, disposiciones que evidentemente se aplicarán a todo aquel que se encuentre sujeto a este poder tributario.

Díaz de Bernal (2002) considera que se trata de aquellas normas que se integran dentro de un sistema normativo fiscal interno de un Estado con el objetivo de eliminar totalmente o atenuar la doble imposición internacional.

Buhler (2012) manifiesta que:

Este tipo de medidas serán generalmente adoptadas por el Estado que está gravando 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 sí logran por lo



menos disminuirlos y es necesario que los estados en su poder soberano establezcan este tipo de medidas (pág. 48).

Cabe mencionar que estas medidas únicamente son aplicables en caso de que dentro de un ordenamiento jurídico específico no existan convenios suscritos para resolver este problema ya que, en virtud de la aplicación del principio de jerarquía normativa, siempre prevalecerán los convenios firmados por sobre la normativa interna. Esta cuestión en el caso ecuatoriano se encuentra fundamentado en el artículo 425 de la Constitución de la República del Ecuador (2008) que reconoce a los acuerdos internacionales como normas jerárquicamente superiores.

Montaño (1999) considera que este es uno de los métodos más utilizados por los Estados por cuanto se encuentran al alcance de los mismos y pueden ser fijados de manera autónoma y discrecional ya que limita su propia potestad impositiva a ciertos casos.

A pesar de lo mencionado Calderón (1996) considera que estas medidas son por un lado insuficientes pero por otro lado también son necesarias. Insuficientes en un primer momento por los altos grados de discrecionalidad de los que goza un Estado para configurarlas y por otro lado porque se les considera deficientes y poco flexibles, toda vez que se establece una norma general que no responde a todos los casos que se pueden presentar dentro de la doble tributación que abarca un criterio de carácter internacional y por lo mismo perjudicando al sujeto pasivo quien debe soportar las consecuencias de un sistema deficiente. Batiffol (1974) en torno a este tema considera que sin importar la forma en la que se estructure el régimen tributario interno, estos no tendrán la posibilidad de abarcar todos los supuestos del Derecho Positivo.

Por otro lado, se consideran necesarias ya que en muchos casos los convenios internacionales suscritos tampoco abarcan todas las hipótesis que se puedan presentar dentro de este fenómeno, además de que por varias razones existen situaciones en las que los convenios se anulan, suspenden e incluso se denuncian dejándolos sin efecto.



2.3 Medidas Bilaterales o Multilaterales

Como consecuencia de las importantes pérdidas a las cuales conllevaba la doble imposición internacional y por ende provocando el estancamiento del desarrollo del comercio internacional, muchos países han decidido inclinarse por la suscripción de tratados internacionales como una solución a este problema.

Si bien los Estados pueden atenuar los efectos negativos de la doble imposición internacional de manera individual, la doctrina recomienda hacer uso de medidas de carácter convencional que genera más beneficios para quienes los suscriben. Montaña (1999) entorno a este tema considera que cuando se busca impulsar el desarrollo económico social, lo más conveniente sería realizar negociaciones a través de tratados bilaterales, ya que al establecerse nuevas relaciones tributarias entre Estados cuyas realidades son diversas, se puede llegar a desarrollar un extenso panorama normativo que se adapte a los intereses de cada país. En este contexto los Estados en virtud del principio de cooperación internacional deciden suscribir tratados internacionales sobre materia tributaria buscando solucionar el problema de la doble imposición internacional.

Buhler (2012) en relación a esta clase de medidas menciona que:

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 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. (pág. 35)

2.3.1 Antecedentes

Los primeros convenios que se desarrollaron con el objeto de buscar una solución al choque entre potestades tributarias datan de finales del siglo XIX; sin embargo, muchos consideran que estos eran sumamente deficientes por cuanto únicamente trataban temas relacionados con la tributación de diplomáticos o trataban vagamente el principio de no discriminación, entre otros. En lo que respecta a este tema varios autores señalan que el primer tratado internacional que se



desarrolló con el objetivo de eliminar la doble tributación fue el convenio celebrado en Austria-Hungría con Prusia en 1899. Sin embargo, este convenio fue considerado ineficiente, ya que distribuía la potestad tributaria entre Estados siguiendo un modelo que se utilizaba en épocas pasadas en países como Suiza y Alemania, sin tener en cuenta la realidad social e intereses económicos que verdaderamente se encontraban en juego.

En este contexto un gran número de organizaciones internacionales han puesto énfasis en la necesidad de incorporar una extensa estructura de convenios internacionales elaborados en base a criterios similares y que sirvan para combatir la doble tributación, por esta razón es que esta herramienta se ha ido desarrollando implacablemente e incluso ha sido considerada como la más efectiva para sus efectos, ya que se considera que las medidas unilaterales no abarcan todas las hipótesis que implica un problema de carácter internacional.

Así, la Sociedad de Naciones fue la primera organización que se dedicó al estudio del problema de la doble tributación, por lo que creó en 1920 la Comisión Económica y Financiera. En 1923 el Comité de los Cuatro economistas y el Comité de Expertos Fiscales de 1925 realizaron trabajos importantes sobre el tema llegando a concluir que la mejor manera de combatir a la doble imposición era a través de la distribución de las potestades fiscales entre los países contratantes; sin embargo, a pesar de estos avances en realidad no se llegó a concretar como tal un acuerdo internacional en materia tributaria, únicamente la Sociedad de Naciones en 1928 emitió tres modelos de convenios para contrarrestar la doble imposición pero tampoco tuvieron éxito ya que se limitaron a analizar únicamente lo que se había señalado por parte del Comité Fiscal. Todo esto puso énfasis en el tema de la eliminación doble tributación, siendo así tal su impacto que incluso ha llegado a ser el tema principal a tratar por parte de organizaciones internacionales como la ONU, OCDE, Unión Europea, entre otras.

Con la importancia a nivel internacional de este tema es que surgen los Convenios de Doble Imposición (CDI), los cuales buscan como tal disminuir la carga tributaria que puede llegar a soportar un contribuyente al momento de efectuar



inversiones extranjeras, lo cual significa a su vez un beneficio económico para aquellos países que buscan atraer capital a sus territorios ya que de manera general los sujetos pasivos buscarán llevar a cabo sus actividades económicas dentro de países que mantengan una amplia red de convenios que permitan eliminar la doble imposición.

Estos convenios como tal no buscan contravenir lo que se ha fijado dentro de la normativa interna de un Estado, más bien, estos buscan establecer condiciones que permitan tanto al Estado de residencia como al Estado de la fuente participar en la recaudación de impuestos, por ejemplo, muchas veces dentro de los convenios se fija una tasa límite para que el Estado fuente pueda recaudar ciertas rentas que provengan de conceptos como los dividendos, otorgando de igual manera la posibilidad de que el Estado de residencia pueda gravar los mismos ingresos pero en base a un método que no interfiera con los pagos realizados en el otro Estado, mitigando los efectos así de la doble imposición internacional.

Para el doctrinario Herrán: (2000)

Los convenios para evitar la doble imposición constituyen acuerdos bilaterales que se aplican con preferencia a las disposiciones de la legislación interna, modificando el régimen general de no residentes, bien determinando supuestos de no sujeción en virtud del reparto de soberanía tributaria entre los Estados firmantes o bien reduciendo los tipos impositivos aplicables para determinadas rentas. (pág. 23)

En virtud de lo mencionado, se puede deducir que lo que buscan principalmente los CDI es limitar la potestad tributaria de un Estado hacia un hecho imponible específico, ya sea otorgando un derecho preferente de un Estado para gravar ciertas rentas por sobre otro Estado o incluso pudiendo llegar a limitar totalmente la potestad de este último para someterlas a imposición. En estas líneas Herrán (2000) considera que debido a que muchas veces las medidas unilaterales son insuficientes ya que no todos los Estados adoptan un mismo criterio de vinculación ocasionando un choque entre normas de varios ordenamientos



jurídicos, es que se hace necesario que se determine sobre qué tipo de rentas o elemento patrimonial concreto podrá un Estado ejercer su potestad tributaria

En este punto para conocer de forma concreta la forma en la que trabajan los Convenios de Doble Imposición Internacional es necesario realizar un análisis detallado de la categoría general a la que estos pertenecen que son los tratados internacionales, mismos que son de suma importancia para solventar problemas que surgen a nivel transnacional.

2.3.2 Tratados Internacionales: Generalidades

Los tratados internacionales son considerados como la fuente primordial del derecho internacional, puesto que de estas normas emanan elementos regulatorios que buscan resolver muchos de los problemas que se presentan transnacionalmente. Muchos doctrinarios consideran que los tratados internacionales son “la base de la diplomacia mundial” ya que si bien es cierto, la globalización ha sido un factor que contribuye al crecimiento de muchos países, también ha hecho evidente las diferencias muy marcadas entre los Estados en ámbitos económicos, políticos, jurídicos, etc., con lo cual estos acuerdos buscan estructurar un régimen que permita a las sociedades convivir en un marco de armonía y paz a través de la regulación de las relaciones internacionales.

La vida de los tratados internacionales inicia con la intervención de varios territorios antiguos que se encontraban organizados políticamente y que consideraban necesario la regulación de las relaciones internacionales, lo cual fue a su vez una base para destacar la importancia de la soberanía estatal. Los primeros indicios de la celebración de estos acuerdos los encontramos en imperios como el Persa o incluso el Romano, entre otros.

Entre los primeros tratados encontrados en la historia están por ejemplo el celebrado en el año 2100 A.C. entre Lagash y Umma. Roma por otro lado también distingue a dos tipos de convenios, aquellos que permiten el mantenimiento de la paz dentro de su territorio con el Tratado de Ebro de 226 A.C y por otro lado tenemos al Tratado de Dárdano que resolvía aspectos sobre el régimen militar de este



imperio. Incluso la iglesia católica tuvo protagonismo en la celebración de estos instrumentos al incorporar las llamadas cláusulas papeles que obligaban a las partes a cumplir con lo acordado como es el caso del Tratado de Alcázovas

Con el pasar del tiempo y debido a la expansión de las relaciones internacionales es que se considera que el siglo XX fue realmente el siglo de estos instrumentos por las siguientes razones:

1.- A partir de los tratados internacionales celebrados en aquella época se permite la creación de nuevos sujetos de derecho internacional como es el caso de las organizaciones internacionales que si bien fueron conceptualizadas ya en el siglo XIX como tal, es en esta época en la cual se estructuran, surgiendo así tanto la Liga de Naciones en 1919 y la Carta de San Francisco en 1945 que fueron la base para la configuración de lo que se ha conocido como Sistema de Naciones Unidas y que como tal se ha caracterizado por su estructura que se encuentra conformada por varios órganos como por ejemplo por la Corte Internacional de Justicia institución que busca la resolución de conflictos que se presenten o también nos encontramos con el Consejo de Seguridad de la Organización de las Naciones Unidas que también tienen un papel importante dentro de una sociedad globalizada, que busca regulaciones que se adecuen a las diversas realidades de los Estados.

2.- Por otro lado, en esta misma época se consolidó la creación de normas de carácter internacional que evidentemente se adaptan a la realidad social que se evidencia en la época, se da además a conocer la importancia y la necesidad de suscribir convenios multilaterales que beneficien a varios Estados a la vez, así por ejemplo tenemos al Tratado que regula las relaciones diplomáticas y consulares entre otros.

3.- El comercio internacional a finales del siglo XX también fue objeto de preocupación, ya que al ir expandiéndose también se fueron creando normas que permitieron la conformación de lineamientos para la regulación del comportamiento de los involucrados, así por ejemplo tenemos al Tratado de Marrakech y con el cual se creó la Organización Mundial del Comercio.



En este punto es importante señalar también que durante este período la Comisión de Derecho Internacional realizó un gran trabajo al elaborar tres convenciones internacionales que hoy en día son utilizadas como base para la resolución de conflictos. Así por un lado tenemos a la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados que entregó en vigencia el 27 de enero de 1980, la Convención de Viena sobre Sucesión de Estados en Materia de Tratados que entró en vigencia en 1996 y por último la Convención de Viena sobre los Derechos de los Tratados Celebrados entre Estados y Organizaciones Internacionales.

Así se puede concluir que el siglo XX fue la época de auge de los convenios internacionales ya que no solo permitieron la creación de organismos internacionales, sino que estos fueron dotados de personalidad jurídica, con lo cual se les permitió ser parte de acuerdos celebrados entre Estados, además de que estos a su vez cuentan con órganos independientes y propios que hoy en día son fundamentales en el manejo de las relaciones internacionales.

2.3.2.1 Definición

En este contexto si bien resulta un tanto complicado establecer una definición de tratado internacional que abarque todos sus elementos, en este apartado se emocionará aquellas que tengan mayor relevancia en el ámbito internacional.

La doctrina española define a los tratados de la siguiente manera: “La manifestación concordante de voluntades, imputable a dos o más sujetos de Derecho Internacional, destinada a producir efectos jurídicos entre las partes, y regida por el ordenamiento jurídico internacional” (Gutiérrez, 1995, pág. 259). Definición de la cual se puede deducir cinco elementos necesarios para la configuración de estos instrumentos, a decir:

1.- Manifestación de voluntades: En virtud de este elemento se debe señalar primero que esta debe ser expresada de manera libre, aunque no es necesario que se concrete una manifestación simultánea de voluntades, ya que un tratado puede surgir a partir de una declaración unilateral de un país y posteriormente podrá ser aceptado por otro Estado.



2.- Celebrado entre sujetos de Derecho Internacional: De este requisito se deriva primero la necesidad de que participen del acuerdo dos o más partes ya que las manifestaciones unilaterales únicamente generan obligaciones para quien las emitió, mientras no sea aceptada por la otra parte. Y segundo, hay que tener en cuenta que son sujetos de derecho internacional solamente los Estados y las organizaciones internacionales, ya que cuentan con personalidad jurídica internacional y por lo mismo solo estos podrán suscribir tales acuerdos.

3.-Producen efectos legales: Este elemento nos permite establecer el propósito de los tratados como tal, los cuales generan obligaciones para todos los Estados miembros, a diferencia de otros actos que pueden celebrar los Estados y que no obligan a sus suscriptores. En este caso lo que se busca con los tratados es regular alguna situación en específico, para lo cual se puede crear disposiciones, modificar ciertas existentes o incluso eliminarlas.

4.- Regido por el Derecho Internacional: Existen varios acuerdos de índole comercial que celebran los Estados de acuerdo a su derecho interno; sin embargo, únicamente los regulados por el Derecho Internacional son considerados como tratados en sentido estricto.

De esta manera podemos llegar a entender que la doctrina ha llegado a definir a los tratados como aquellos acuerdos celebrados entre Estados o incluso entre Estados y organizaciones internacionales. De manera más concreta se trata de acuerdos de voluntades celebrados entre sujetos de derecho internacional que podría llegar a modificar la situación de derechos de todos aquellos que se encuentren sujetos a los mismos.

La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969 (2005) en su artículo 2 literal a) lo define como: “Un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular” (pág. 2)



Para Linares (1992) un tratado internacional es: “Un instrumento donde se consignan disposiciones libremente pactadas entre dos o más sujetos de Derecho Internacional con el fin de crear, modificar o extinguir obligaciones y derechos”(pág. 61).

Este último concepto así planteado es criticado por gran parte de la doctrina, ya que en una primera instancia nos llevaría a pensar que un requisito indispensable para celebrar un tratado internacional es que el mismo conste por escrito y esto por cuanto muchos consideran que los acuerdos verbales no podrían llegar a tener la misma fuerza para hacerse cumplir que aquellos. Sin embargo, en el caso internacional los acuerdos verbales deben ser obligatoriamente cumplidos por las partes que lo suscribieron, esto en virtud del principio Pacta Sunt Servanda que se encuentra regulado en el artículo 26 de la Convención de Viena (2005) y según el cual todas las obligaciones adquiridas por los sujetos internacionales deben ser cumplidas de buena fe. A pesar de lo manifestado se considera que lo más adecuado sería celebrarlos de manera escrita ya que esta circunstancia permite la identificación de la existencia del mismo, mientras que cuando se trata de convenios verbales todo es más complicado ya que se debe remitir a lo señalado por el derecho consuetudinario.

En virtud de estas definiciones se ha llegado a concretar que estos instrumentos surgen como consecuencia de la expansión de las relaciones internacionales que se han llegado a forjar con el paso del tiempo, lo cual hace que estos instrumentos sean considerados como la máxima fuente productora de normas que buscan resolver ciertos problemas que surgen por causa de la globalización.

2.3.2.2 Clasificación de los tratados internacionales.

Los tratados internacionales pueden clasificarse de manera diferente dependiendo de la corriente doctrinaria que se analice; sin embargo, Díez de Velasco (2005) considera que se puede fijar cuatro parámetros básicos en virtud de los cuales estos se podrían dividir:



- 1.- Por el número de partes contratantes
- 2.- Por su grado de apertura o participación
- 3.- Por la materia objeto del tratado
- 5.- Por la naturaleza de los sujetos que intervienen.
- 6.- Por su duración

- **Por el número de partes contratantes:**

En este caso encontramos a los tratados bilaterales; es decir, aquellos celebrados entre dos sujetos de derecho internacional y por otro lado tenemos a los tratados plurilaterales o multilaterales; en virtud de los cuales podrán participar dos o más sujetos. En este último caso muchas veces se señala un número determinado de Estados que podrán intervenir.

- **Por su grado de apertura a la participación:**

En este punto nos encontramos con acuerdos abiertos, cerrados y semicerrados. El primero permite que cualquier sujeto internacional se una a la suscripción del convenio en todo momento. Serán cerrados cuando no se admita la posibilidad de participación de otros Estados más que de aquellos que estructuraron el convenio inicialmente y por último serán semicerrados cuando se permite que solamente ciertos países puedan adherirse a un acuerdo ya sea porque así se lo señaló dentro del documento o también porque muchas veces se solicita la participación de países específicos.

- **Por la materia objeto del tratado:**

Este criterio permite que sea larga la lista de los tipos de tratados internacionales que podemos encontrar, ya que existen aquellos elaborados para regular materia económica, política, social, tributaria, etc. Por ejemplo, muchas veces podemos encontrar tratados de carácter contractual que buscan regular la situación de un negocio jurídico en específico que se haya creado conjuntamente con otros Estados, o también podemos encontrar tratados normativos que buscan



desarrollar disposiciones que permitan controlar las actuaciones de los Estados miembros. Así también en materia fiscal existe una larga lista de convenios que se han suscrito, por ejemplo aquellos convenios que buscan eliminar la doble imposición internacional o también convenios que regulan específicamente ciertos elementos como las rentas inmobiliarias, rentas de empresas, etc.

- **Por la naturaleza de los sujetos que intervienen:**

En virtud de este criterio encontramos a tratados celebrados específicamente entre Estados, entre Estados y organizaciones internacionales o únicamente entre organizaciones internacionales.

- **Por su duración:**

Se clasifican en determinados, cuando se señala un tiempo específico durante el cual tendrá vigencia aquel convenio y una vez vencido el mismo, este se extinguirá. Y por otro lado tenemos a aquellos de duración indeterminada, salvo que cualquiera de las partes lo denuncien.

Conforme a lo expuesto y para adentrarnos en el análisis específico de los Convenios de Doble Imposición es importante señalar que todas estas características identificadas son aplicables a la gran diversidad de tratados internacionales que encontramos y dentro de estos a los CDI, mismos que como ya mencionamos anteriormente han sido considerados como las medidas más efectivas para contrarrestar la doble tributación.

2.3.3 Convenios de Doble Imposición Internacional

En materia fiscal la fuente más importante para regular este tema son los tratados internacionales, específicamente los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional que se constituyen con el objetivo de regular el tratamiento que se les da a las rentas y al patrimonio de los contribuyentes e incluso algunos de estos convenios buscan evitar la evasión tributaria a través del intercambio de información entre Estados.



Esta tesis se encuentra apoyada varios doctrinarios que concuerdan en que los CDI son acuerdos de voluntades celebrados entre dos o más países con el objeto de eliminar la doble tributación a través de la renuncia de parte de su soberanía tributaria. Esta concepción como tal permite identificar cuál es la naturaleza jurídica de estos instrumentos ya que se trata de acuerdos que una vez que han pasado por un proceso de negociación y suscripción previa llegan a formar parte del ordenamiento jurídico de los Estados contratantes

En virtud de la clasificación presentada por Diez de Velasco (2005) en párrafos anteriores respecto a los tratados internacionales en general se puede determinar ciertos elementos que son aplicables para los CDI. De esta manera en un primer momento y respecto al criterio sobre las partes que pueden celebrar un tratado, en el caso de los CDI encontramos tanto a aquellos bilaterales y multilaterales como es el caso del Convenio celebrado entre el Ecuador y Chile y de igual manera encontramos a la Decisión Nro. 578: Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en la Comunidad Andina.

Varios autores respecto a esta categoría han considerado que en materia tributaria únicamente los tratados bilaterales son importantes y así lo expresa Buhler (2012) quien señala que son este tipo de instrumentos los que han sido mayormente desarrollados por cuanto han presentado resultados sumamente eficientes.

Postura que evidentemente deja de lado a los convenios multilaterales que en realidad no han podido concretarse respecto a la fiscalidad internacional y esto por varias razones que se expresarán a continuación.

En un inicio la necesidad de la elaboración de convenios de carácter multilateral fue ya manifestada en el 5to Congreso de Tokio de 1955 por parte de la Cámara Internacional de Comercio, la cual pidió que se analizará la posibilidad de elaboración de un instrumento que se pueda aplicar de manera uniforme por parte de varios países y de igual forma en 1962 el Informe de Neumark se expresaba en las mismas líneas anteriores. Sin embargo el Comité Fiscal y Financiero en 1960 por otro lado consideraban que únicamente la OCDE era la entidad competente



para analizar esta posibilidad debido a los profundos estudios que esta organización ya había realizado con anterioridad y quien expresó que si bien la elaboración de un convenio de carácter multilateral podría traer varios beneficios, su aplicación podría tornarse complicada por la dura realidad que se vivía en aquella época; sin embargo, no descartaron la posibilidad de que este tipo de instrumento se aplique entre países miembros quienes podrían hacer uso del modelo de convenio de 1977 que presentó la misma organización. Esto tampoco tuvo éxito por la dificultad que implicaba el armonizar las legislaciones fiscales de cada país, razón por la que pocos e insuficientes han sido los intentos en materializar esta idea que no han tenido éxito, y como ejemplo podemos mencionar el Convenio celebrado entre Austria, Hungría, Italia, Polonia, Yugoslavia y Rumanía que estuvo vigente en el año 1926 y fue finalmente suscrito únicamente por dos países.

Por todo lo mencionado se considera que en nuestros días cabe más la aplicación de los convenios bilaterales antes que multilaterales. Se debe destacar que los convenios bilaterales celebrados entre Estados generalmente no presentan diferencias muy definidas ya que adoptan un modelo convenio para poder elaborarlo. Así contamos con modelos convenios elaborados tanto por la OCDE o por la ONU.

Respecto al segundo segmento en virtud del cual se clasifican los tratados como es la posibilidad de participación, se puede deducir que si hablamos de CDI bilateral nos encontramos frente a un acuerdo de carácter cerrado ya que al ser suscrito por dos Estados impide la incorporación de un tercero, mientras que si se trata de multilaterales podemos referirnos a aquellos de carácter semicerrado ya que existe la posibilidad de que países que se encuentren dentro de una misma región pueda incorporarse a un acuerdo posteriormente. Entorno a la materia objeto del acuerdo se puede deducir que los CDI son de carácter normativo ya que regulan diversos aspectos que permiten a los Estados evitar la doble tributación. Por último, se puede considerar que los CDI de manera general son de carácter indefinido, es decir, durarán hasta que cualquiera de las partes lo denuncie. Esta última característica suele estar plasmada específicamente dentro de los convenios y



como ejemplo tenemos el artículo 30 del convenio celebrado entre Ecuador y España (1993) que señala lo siguiente:

El presente Convenio permanecerá en vigor en tanto no sea denunciado por un Estado Contratante. Cada Estado Contratante podrá denunciar el Convenio, por vía diplomática, con un preaviso mínimo de seis meses antes del fin de cada año natural, a partir del quinto año siguiente a aquel de su entrada en vigor (pág. 22).

2.3.3.1 Ventajas de los CDI

Como bien se ha mencionado en líneas anteriores los CDI lo que buscan principalmente es determinar cuál de los Estados intervinientes en una actividad económica tendrá el derecho exclusivo de gravar las rentas procedentes de esta, o incluso estos podrán fijar ciertos límites sobre aquella imposición para evitar así que un contribuyente tenga que pagar dos veces por un mismo concepto de renta. Es así que la suscripción de CDI trae consigo ciertos beneficios que se los puede enmarcar desde una perspectiva jurídica, política y económica, teniendo así a los siguientes:

Desde una perspectiva jurídica, los CDI permiten fijar límites justos y equitativos a la soberanía fiscal de los Estados participantes, determinando qué tipo de rentas podrá gravar cada uno estos, lo cual conlleva a la generación de un sistema tributario estable y a su vez otorga seguridad jurídica a los inversores extranjeros, ya que estos instrumentos determinan de forma clara cuáles son los mecanismos que se utilizarán para eliminar la doble tributación, cuestión que permite que un estado acapare capitales del exterior, mismos que aportan a su economía.

Desde un punto de vista político, los convenios se suscriben bajo principios de reciprocidad y buena fe de los Estados, de lo cual se deriva el forjamiento de relaciones políticas que permite que a su vez los Estados desarrollen acuerdos sobre varios temas de importancia social.



Desde un punto de vista económico en cambio, el crecimiento de niveles de inversión directa es evidente, toda vez que al contar con un régimen fiscal estable muchos países se vuelven atractivos para los inversionistas, que consecuentemente permitirá el incremento de las actividades comerciales a través del intercambio de bienes y servicios, mayores oportunidades de empleo, entre otros.

Por último pero no menos importante, los convenios de manera general cuentan con cláusulas que regulan el intercambio de información por parte de los países involucrados, permitiendo que los sistemas tributarios de cada país mantenga un control adecuado de las actividades económicas que se desarrollan y de esta manera evitar prácticas como la evasión y elusión fiscal como lo considera Maruenda (2016) en su trabajo Principios de Aplicación de los CDI y quien menciona que este intercambio puede ser:

Esponáneo (por iniciativa de un Estado que suministra la información sin demanda previa, al otro Estado), previa solicitud (por petición expresa de un Estado al otro Estado) o automático (en base a un acuerdo previo, para las informaciones y con el calendario que se pacten de antemano) (pág. s.n).

Un ejemplo de esta cláusula lo encontramos en el artículo 27 del Convenio de Doble imposición celebrado entre la República del Ecuador conjuntamente con Italia (1990), en virtud del cual se señala lo siguiente:

Las autoridades competentes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o en el Derecho Interno de los Estados Contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio en la medida en que la imposición exigida por aquel no fuera contraria al Convenio (pág. 26).

De esta manera los CDI permitirán la armonización entre las legislaciones tributarias de los Estados, construyendo un sistema equitativo que beneficie a ambas partes. Sin embargo, no se debe dejar de lado el hecho de que los Estados al sacrificar su potestad tributaria en ciertos casos también se generan pérdidas



económicas para el mismo en un principio, pero se debe enfatizar en que este hecho no es del todo negativo, ya que estos convenios al promover oportunidades económicas atractivas para sus contribuyentes, consecuentemente atraerán nuevos capitales que de alguna forma terminarán cubriendo las pérdidas iniciales.

2.3.3.2 Estructura de los CDI

Respecto a la estructura de los CDI de manera general estos toman como referente a los Convenios Modelos de la OCDE y de la ONU mismos que se organizan de manera muy similar, por lo que Montaña (1999) señala que estos instrumentos están constituidos por las siguientes partes:

- 1.- Ámbito de aplicación subjetivo: residencia
- 2.- Ámbito de aplicación objetivo (impuestos comprendidos): impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio
 - 2.1 Definición general, enumeración enunciativa
 - 2.2 Actualización automática
 - 2.3. Los impuestos locales sobre la renta y el patrimonio
- 3.- Definiciones generales
 - 3.1 Concepto de residencia en personas físicas y en personas jurídicas
 - 3.2 Criterios subsidiarios para dirimir los conflictos de residencia
 - 3.3 Concepto de establecimiento permanente
- 4.- Distribución de potestades tributarias
 - 4.1 Imposición compartida entre ambos estados
 - 4.1.1 Con imposición ilimitada en el Estado de la fuente
 - 4.2. Imposición exclusiva en el Estado de la Fuente
 - 4.3. Imposición exclusiva en el Estado de residencia



5. Métodos para evitar la doble imposición

5.1 Exención

5.2 Imputación

6. Disposiciones especiales

6.1 Principio de no discriminación

6.2 Procedimiento amistoso

6.3 Intercambio de Información.

De estos elementos señalados por el autor se puede concluir que estos acuerdos tienen como objetivo otorgar una solución a varios problemas de índole tributaria que puedan presentarse entre los países contratantes, para lo cual deben determinar el ámbito de aplicación del mismo, identificando a las personas sujetas a estas disposiciones así como las rentas que serán reguladas, entre estas los rendimientos inmobiliarios, beneficios empresariales, beneficios derivados de navegación marítima, dividendos, intereses, entre otros; también se deberá contar con conceptos claros sobre ciertos elementos que permitirán fijar la potestad tributaria, por lo que se definen elementos como establecimiento permanente o lo que implica ser residente, cuestión desarrollada dentro del apartado de “definiciones generales”, por otro lado los CDI también desarrollan la forma en la cual se repartirán las potestades tributarias de acuerdo a los criterios ya fijados dentro del convenio. Posteriormente se deberá mencionar los mecanismos que se utilizarán para eliminar o atenuar la doble tributación y a continuación dentro del apartado en el que constan “disposiciones especiales” se desarrollan ciertos principios en los cuales se fundamentan estos convenios como son la no discriminación que abarca en sí la garantía de que los contribuyentes de un Estado reciban un tratamiento tributario idéntico a los contribuyentes en mismas condiciones económicas que sean nacionales del otro Estado contratante, además se fijarán las pautas de un procedimiento amistoso en virtud del cual se pretende resolver las controversias que puedan llegar a surgir entre los suscriptores del convenio sin que exista la



necesidad de concurrir a ámbitos judiciales. Por último, se determinará el contenido del principio de intercambio de información entre las administraciones fiscales que permitirá tener un control de las actividades económicas desarrolladas dentro de cada Estado.

2.3.3.3 CDI celebrados por el Ecuador

Muchos países de América Latina han celebrado varios convenios para evitar la doble imposición internacional, así tenemos a Argentina, Chile, Bolivia, Colombia, Ecuador, México, entre otros. El autor Maldonado (2016) acota mencionando que: “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).

El primer convenio suscrito por el Ecuador en esta materia fue celebrado el 3 de mayo de 1981 teniendo como parte contratante a la República Argentina y que trataba a la doble imposición respecto al transporte aéreo, mismo que comenzó a regir en 1983. Hasta la actualidad el país ha suscrito 21 Convenios para evitar la Doble imposición internacional, de los cuales 20 son de carácter bilateral y 1 de tipo multilateral suscrito entre los miembros de la Comunidad Andina de Naciones que en sí se desarrolló teniendo como base al Modelo Convenio de la ONU, mismo que se acoge al criterio de la fuente y por el cual el contribuyente únicamente deberá tributar en el país en donde obtuvo sus ingresos sin importar otros elementos subjetivos. Estos números permiten evidenciar que el Ecuador se ha comprometido en buscar una solución a este problema, ya que de acuerdo a los estudios realizados por la CIAT existen países como Guatemala, Honduras, Nicaragua y el Salvador que no han suscrito ningún acuerdo sobre esta materia.

En este apartado se presentarán los convenios para evitar la doble imposición celebrados entre Ecuador y otros países:

Tabla 1. Convenios para Evitar la Doble Imposición Suscritos por el Ecuador



País	Inicio de Aplicabilidad
Alemania	1987
Argentina	1983
Belarús	2018
Bélgica	2005
Brasil	1989
Canadá	2002
Chile	2005
China	2015
Corea	2014
España	1994
Francia	1993
Italia	1991
Japón	2020
México	2002
Qatar	2019
Rumanía	1997
Rusia	2019
Singapur	2016
Suiza	2016
Uruguay	2013
Comunidad Andina	2005

Nota. Fuente: Servicio de Rentas Internas <https://www.sri.gob.ec/fiscalidad-internacional2>



2.3.3.4 Celebración de CDI

Respecto a la celebración de estos convenios es necesario tener en cuenta que existen varias etapas previas que se deben cumplir. En un primer momento los Estados que buscan forjar relaciones con otros países con el objetivo de solventar algún problema en común, manifiestan su interés por asociarse entre ellos para enfrentar esa situación. De manera general son los presidentes de los Estados quienes a través de sus delegados inician una etapa de negociación para acordar aspectos relevantes sobre el tema. Posteriormente los representantes de los países se reunirán para analizar la normativa tributaria que rige dentro de sus territorios, con el objetivo de identificar los problemas que puedan suscitarse, una vez identificados estos, los países determinan cuáles son las soluciones más adecuadas y cuáles vendrían a ser las obligaciones de cada Estado. Una vez cumplidas todas las etapas anteriores se redacta el texto en los términos acordados por las partes para su adopción y por último se da paso a la autenticación del texto que no es más que el acto en virtud del cual los estados contratantes dan fe de que el contenido del documento fue realmente lo que se negoció entre las partes, concluyendo con la firma de los presentes.

Verificadas todas estas etapas y para que entre en vigencia el tratado, es necesario que este sea ratificado por las partes. En el caso del Ecuador el artículo 418 de la Constitución de la República señala que será el Presidente de la República podrá ratificarlos para su posterior canje o depósito únicamente diez días después de que haya informado a la Asamblea Nacional sobre el carácter y contenido del mismo.

Una vez ratificado el tratado este entrará en vigencia y como menciona el Manual CIAT de Control del Planteamiento Tributario Internacional (2007) estos instrumentos se constituirán en normas jerárquicamente superiores a las leyes internas de cada país, cuestión que se encuentra respaldada en el artículo 425 de la Constitución de la República del Ecuador.



2.3.4 Modelos Convenios de Doble Imposición

2.3.4.1 Antecedentes históricos

Los Modelos Convenio desarrollados por la comunidad internacional fijan pautas que pueden seguir los Estados contratantes para suscribir posteriormente CDI bilaterales, facilitando la negociación entre los mismos. Es importante mencionar que estos documentos nos son vinculantes en sí, ya que únicamente estos sirven como guías para orientar a los países sobre la forma en la que sus futuros convenios pueden ser redactados, estos últimos ya siendo vinculantes para las partes.

El desarrollo per se de los Modelos de Convenio se remonta al siglo XX, aunque muchos consideran que fue el convenio celebrado entre Reino Unido y Suiza en 1872 el primero en materia fiscal; sin embargo, fue la Sociedad de Naciones la organización que frente al problema de la Doble Tributación decide crear a su Comité Financiero para que este se encargue de elaborar un modelo convenio estándar. En 1925 este Comité conjuntamente con el Comité Fiscal conformado por varios representantes de diversos Estados concluyeron en que la solución a este problema era únicamente la distribución equitativa del poder tributario para gravar ciertas rentas entre el Estado de residencia con del Estado de la fuente. Así se elaboraron varios borradores de modelos pero únicamente se aprobaron el Modelo Convenio de México de 1946 y el Modelo de Convenio de Londres de 1946, que si bien no fueron aplicados estrictamente, fueron los primeros para fijar las pautas que posteriormente serían desarrolladas en los siguientes modelos que han trascendido como son el Modelo de la OCDE y el de la ONU; sin embargo, estos primeros documentos ponían en evidencia la complicado que era para los Estados contratantes el tener que limitar su poder tributario para de esta manera poder solucionar los efectos negativos de la doble imposición internacional.

La elaboración de un modelo convenio multilateral no fue considerado como una opción por parte de la Sociedad de Naciones como parte de la solución para eliminar la doble tributación, ya que una solución bilateral para este problema de carácter internacional podría aportar de manera más efectiva a este tema, puesto



que esta se adaptará de manera más fácil a las condiciones que rigen dentro de las administraciones tributarias de cada país. Es por esta razón que la Sociedad de Naciones prefirió elaborar un modelo básico que sirva como pauta para los estados.

Así los modelos convenios surgieron como un aporte por parte de las organizaciones internacionales que buscaron elaborar una estructura con un contenido claro y efectivo que permita hacer frente a los problemas de doble tributación y que sirvieran de complemento a los convenios bilaterales.

2.3.4.2 Modelo OCDE

En 1958 Fue la Organización Europea de Cooperación Económica la que ordenó se desarrollara un primer borrador de CDI, sin embargo, esta organización fue oficialmente sustituida por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico OCDE y fue esta quien elaboró el primer “Proyecto de Convenio para evitar la doble imposición internacional en materia del impuesto a la renta y patrimonio” en 1963, que de manera general únicamente buscaba solucionar el problema de la doble tributación beneficiando a países desarrollados ya que este modelo se fundamenta en el criterio de vinculación de la residencia, lo cual implica que los contribuyentes deberán tributar en su país de residencia por las rentas obtenidas en el extranjero, lo cual significa un sacrificio tributario para el país generador de estas rentas. Este proyecto fue aceptado a tal nivel que incluso países que no pertenecían a esta organización decidieron acogerlo como una herramienta para que dirija las negociaciones internacionales de estos. El proyecto como tal sobresalió primero porque se elaboraron comentarios a cada uno de sus artículos, que en sí facilitan su aplicación e interpretación, además de que también se lo reconoció por su flexibilidad, ya que a la hora de eliminar la doble imposición este permite que los Estados de acuerdo a sus intereses escojan entre el método que les sea más conveniente, ya sea el de imputación o el de exención.

A pesar de todos estos avances este proyecto de modelo todavía no se encontraba estructurado de tal manera que pudiera adaptarse a la realidad económica que se vivía en el mundo ya que el proceso de globalización y los diversos fenómenos económicos fiscales que surgían y el crecimiento del comercio



internacional en el tiempo contribuyeron a la modificación de este documento, por lo que fue sujeto a modificaciones dado lugar al nacimiento del Modelo Convenio de la OCDE en 1977, el cual se fue actualizando de manera constante desde 1992 únicamente en aspectos que requerían ser revisado por los cambios de contextualización mundial, sin tener que modificar el documento en su totalidad.

A partir de esto, el documento ha sido objeto de actualizaciones, desarrollando las versiones de 1994, la de 1995 la cual únicamente modifica ciertos elementos relacionados con la cláusula de hermenéutica del CDI, la versión de 1997, la del 29 de abril de 2000 que se caracterizó por incorporar términos como “empresa” y “negocios” que facilitaron la aplicación de convenio, además de que se eliminó el artículo que regulaba el tema de las rentas provenientes de servicios personales independientes y en su lugar se habla de aquellos ingresos obtenidos a título de beneficios empresariales. Como consecuencia de este cambio se sustituyó los llamados “rendimientos de trabajo independiente” por las “rentas del trabajo”. Existieron actualizaciones también en el año 2010 y 2014, este último se constituyó como un modelo rector en cuanto al tema de problemas relacionados con el avance de la tecnología, ya que desarrolló de manera concreta el comercio electrónico que tuvo su auge en esa época, así como otros problemas de índole digital que se presentaban. La última modificación que encontramos fue la de 2017 que únicamente cambia ciertos elementos formales dentro de los comentarios que se hacían a cada uno de los articulados para facilitar su comprensión y aplicación.

2.3.4.3 Modelo ONU

Si bien el Modelo de la OCDE resultaba atractivo para los países exportadores de capital, los países en vías de desarrollo no veían a este como una herramienta que sirva a sus intereses, por lo que la ONU a través del ECOSOC decide intervenir para buscar una solución a la doble tributación y otros problemas de índole fiscal que beneficie a estos Estados.

Así pues una vez que terminó la Segunda Guerra Mundial las Naciones Unidas sustituyó a la Sociedad de Naciones, misma que buscaba realizar acciones tendientes a garantizar la paz a nivel mundial y fue así que el 4 de agosto de 1963



mediante Resolución 1273 el ECOSOC decide crear un Grupo de Expertos denominada en un principio Grupo de Expertos sobre Acuerdos Fiscales entre Estados Desarrollados y en Desarrollo, sus integrantes era personas expertas en temas fiscales designadas por los gobiernos de los países participantes pero que tomaban las decisiones en base a sus intereses personales sin ser en sí representativos de una nación en general. Con estos antecedentes en 1980 este grupo se amplió y pasó a denominarse Grupo Ad Hoc de Expertos sobre Cooperación Internacional en Materia Tributaria, mismo que en 2004 llegaría a denominarse Comité de Expertos Sobre Cooperación Internacional en Materia Tributaria. Este comité se encontraba conformado por 10 personas que representaban a países desarrollados y 15 personas más que acudían en nombre de países en vías de desarrollo, pudiendo verificarse la pluralidad con la que se caracteriza este modelo. Estos representantes no solamente llegaron para buscar cuál sería la forma más adecuada para facilitar la celebración de tratados fiscales entre países cuyas economías eran contrapuestas, sino que también llegaron a buscar los mecanismos más efectivos que permitiesen la cooperación entre estados en materia tributaria a través del desarrollo de un Modelo Convenio que se ajuste a las necesidades de los Estados contratantes. Todo este proceso tuvo como resultado la Convención Modelo de las Naciones Unidas publicada en 1980 que tenían como objetivo principal el facilitar la negociación y suscripción de convenios para eliminar la doble imposición internacional entre países desarrollados y en desarrollo quienes se mostraban escépticos respecto a estas medidas por cuanto consideraban que eran perjudiciales para su economía. Maldonado (2016) menciona que este modelo se elaboró teniendo como base al Modelo de la OCDE, por lo que su estructura es casi similar a esta última pero con unas pequeñas variaciones que permitan a los estados importadores de capital obtener ciertos beneficios a partir de las negociaciones internacionales. Una de estas diferencias que encontramos es que este Modelo no habla sobre la “extensión territorial” a la que hace mención el artículo 29 del Modelo de la OCDE

Este Modelo Convenio también ha sido sujeto de modificaciones con el paso del tiempo, así encontramos una versión de 1999, otra y la más importante la de



2011 ya que en esta se amplió el contenido de varios artículos como por el ejemplo el Art. 13 que habla sobre las ganancias de capital o incluso se incorporó al arbitraje como una herramienta obligatoria y vinculante cuando las controversias no pudieran arreglarse mediante un acuerdo entre las partes. La última modificación que se ha verificado la encontramos en el año 2016 en la cual se puede identificar a los comentarios desarrollados más profundamente.

En torno a lo mencionado es importante recalcar que tanto el MC de la OCDE como el de la ONU se encuentran desarrollados en virtud de ciertos comentarios realizados para facilitar la aplicación de sus artículos. Ambos modelos son constantemente analizados por parte de sus Comités de Expertos respectivos, los cuales buscan ir actualizándose constantemente a las realidades económicas que se vayan presentando con el tiempo

2.3.4.4. Modelo de la Comunidad Andina de Naciones

Si bien los Modelos Convenio de la OCDE y la ONU son considerados en mayor medida por los Estados como referentes para la suscripción de convenios bilaterales, también existen países que han elaborado sus propios modelos como es el caso de los Estados Unidos, y en la misma línea encontramos al convenio celebrado entre los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones

El 26 de mayo de 1960 representantes de Bolivia, Colombia, Chile, Ecuador y Perú se reunieron en Quito y firmaron el Acuerdo de Cartagena en virtud del cual se consagra la formación de la Comunidad Andina, con lo cual se buscaba fomentar las relaciones económicas y sociales fundadas en el respeto de principios de solidaridad, igualdad, democracia entre los países miembros, con el objetivo de garantizar un nivel de vida adecuado para sus ciudadanos.

En 1973 Venezuela decidió suscribir el Acuerdo de Cartagena; sin embargo, en 2006 se separó de este ya que no estaba de acuerdo con los acuerdos de libre comercio que celebraron varios países miembros conjuntamente con Estados Unidos. Igualmente, Chile dejó de pertenecer a esta comunidad en 1976.



En este contexto la búsqueda de una solución regional para enfrentar a la doble imposición internacional se vio reflejada en 1972 cuando los países miembros de la CAN acordaron la expedición de la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena denominada “Aprobación del convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros y el Convenio Tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión”; es decir, se encontraba estructurado mediante dos anexos, uno aplicable para los países miembros y otro aplicable entre los mismos y otros Estados que se encuentran fuera de la región. Este modelo utiliza como vínculo tributario el criterio de la fuente de obtención de los ingresos. La aplicación de este modelo por parte de países Latinoamericanos ha sido muy escasa a tal punto de que únicamente podemos mencionar como referente al convenio celebrado entre Argentina y Bolivia, esto principalmente debido a que muchos consideran que este modelo no fue sometido a constantes análisis ni actualizaciones, lo cual lo convirtió en un modelo poco flexible ya que no se lo había adaptado a la realidad económica, social y comercial a las que se enfrentaban los países miembros y que variaba conforme avanzaba el tiempo, incluso es por esta razón que muchos prefirieron aplicar otros Modelos Convenios que sí se ajustaran a sus necesidades.

Todas estas críticas conllevaron a que en 2004 los miembros de la CAN adoptaran la Decisión 578 denominada “Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal”, misma que dejaba sin efecto a la Decisión 40 y que se encuentra vigente desde 2005 hasta la fecha.

Como se ha manifestado es evidente que los Modelos Convenios son diversos, sin embargo; los objetivos que persiguen y sus bases son exactamente iguales, ya que todos buscan evitar la doble tributación, misma que no permite que se desarrolle el comercio fuera de los límites territoriales. Sin embargo, estos pueden estructurarse de manera diferente.

2.4 Métodos para la eliminar de la Doble Imposición Internacional

En este apartado como primer punto se desarrollará doctrinariamente el concepto general de lo se conoce como métodos para eliminar la doble tributación.



Posteriormente y para lograr una mayor comprensión de los mismos se plantearán casos prácticos que nos permitan ilustrar la forma en la que estos operan para que en el siguiente capítulo podamos verificar qué métodos han sido incorporados dentro de la legislación interna y convencional del Ecuador.

2.4.1. Concepto General

Para comenzar a analizar los diversos métodos que han incorporado las legislaciones tributarias con el fin de eliminar los efectos de la doble imposición es importante recalcar que estos no buscan evitar que se origine una superposición de soberanías fiscales ya que estos tienen como objetivo más bien atenuar sus efectos. Al respecto la doctrina señala que tanto el método de exención como el de imputación, los cuales han sido los más difundidos, no evitan que se presente una yuxtaposición de soberanías fiscales ya que en principio como ya mencionamos esto solamente se lograría a través de un consenso mundial que permita repartir la potestad tributaria entre varios Estados para que estos mantenga derecho a gravar determinadas rentas, cuestión que viene siendo un ideal ya que ningún Estado permitirá que se soberanía fiscal sea sacrificada. Más bien estas medidas se aplican una vez que este fenómeno ha tenido lugar, con el objetivo de reparar sus efectos perjudiciales que tendrán que soportar los contribuyentes expuestos a este fenómeno. Calderón (2010) al respecto menciona que:

En el estado actual de las cosas lo más coherente y practicable viene dado por la introducción con carácter general de mecanismos de corrección de los efectos de este fenómeno, en tanto las técnicas que podrían idearse para suprimir la doble imposición en origen distan mucho de resultar factibles a nivel mundial debido a la falta de consenso en esta materia. Únicamente podría articularse esta alternativa a través de convenios internacional entre dos o más Estados (pág. 363).

En virtud de la autonomía que rige la identidad de los Estados estos pueden incorporar por un lado el método que más se adecue a su realidad dentro de su legislación interna y por otro lado también los convenios o tratados internacionales ya sean bilaterales o multilaterales incorporarán dentro de su contenido una cláusula



en la cual se define el método a ser utilizado por los Estados suscriptores del mismo; en ambos casos estas regulaciones tendrán el mismo efecto. En esta misma línea a pesar de que los Estados tienen la libertad de seleccionar el método que más crean conveniente, la gran mayoría se inclina por el uso de los métodos señalados en el Modelo Convenio de la OCDE el cual “limita el número de métodos utilizables basados en cada principio directivo”, mismos que han sido los más difundidos a nivel mundial y son los siguientes: método de exención o reparto, método de crédito fiscal o imputación, cada uno con su clasificación respectiva y el método de deducción.

La doctrina internacional considera que los métodos son la verdadera solución a este problema que busca ser combatido por un sinnúmero de Estados ya que sus efectos negativos condicionan al crecimiento económico de los mismos. Corona (2002) así define a los métodos como: “Técnicas o mecanismos de orden tributario que se aplican para evitar el problema de la doble imposición” (pág. 239), ya que estos buscan que determinadas rentas sean gravadas únicamente por un solo Estado, el cual generalmente es de la fuente, limitando al Estado de residencia quien deberá renunciar de manera total o parcial a someter a imputación a las mismas y por lo mismo deberá ser quien fije el método a usarse.

El Modelo Convenio de la OCDE como ya mencionamos hace énfasis en la aplicación por un lado del método de exención y por el otro del método de crédito tributario; sin embargo, al ser este únicamente un referente para la celebración de tratados internacionales, los Estados podrán decidir hacer uso de otros mecanismos que solventen de mejor manera sus necesidades. Al respecto el Modelo Convenio de la ONU (2011) en su artículo 23 señala que “El método usado por un país para impedir la doble tributación depende primordialmente de su política fiscal general y de la estructura de su régimen tributario”. Con todo lo mencionado se pasará a realizar una explicación conceptual de cada uno de los métodos más utilizados mundialmente y posteriormente se los desarrollará de manera práctica.



2.4.2 Método de exención

También conocido como “método de reparto” según Vallejo y Gutiérrez (2003): “(...) implica una distribución del gravamen entre el Estado de la residencia y el Estado de la fuente, al limitar el primero a través de la exención, de su soberanía tributaria” (pág. 29). Los autores Borderas y Moles (2008) en su obra Derecho Tributario Internacional en base a este mecanismo mencionan que: “(...) se grava exclusivamente en uno de los países, quedando exenta en los restantes” (pág. 53). Es decir, en palabras más exactas el Estado de residencia excluye de su base imponible todas las rentas de fuente extranjera evitando así un choque entre jurisdicciones fiscales. De manera más clara por medio de este método el Estado en el que reside un contribuyente específico, renunciará a su derecho a someter a imposición de todas las rentas que este haya obtenido en otro país ya que se suponen gravadas por este último; es decir, solo este último podrá ejercer su poder impositivo. En virtud de lo mencionado el Estado de residencia deberá limitar su soberanía tributaria con independencia de que el derecho a gravar sea o no ejercido de hecho por el otro Estado; es decir, el Estado de residencia deberá renunciar a su derecho a recaudar ciertos impuestos cuando estos sean obtenidos por sujetos pasivos que hayan desarrollado actividades económicas en el extranjero. Este elemento se fundamenta en el principio de reciprocidad ya que, si un Estado declara exentas ciertas rentas a favor de otro país, espera que estos en un futuro actúen en beneficio de los primeros.

En concordancia con los autores citados en el párrafo anterior Montaña (1999) establece que:

Tiene que ver con el perdón que otorga el país exportador de la inversión, del impuesto a la renta al contribuyente respecto de los ingresos percibidos en el exterior. Es así que se faculta al país receptor de la inversión para que sea el titular del derecho a cobrar los impuestos que correspondan de conformidad a su legislación nacional. Los países gravan las rentas obtenidas en su territorio y perdonan en forma total o parcial las que se



obtengan en el extranjero. Si ocurre una exención total, el mecanismo traduce la aplicación del principio de la fuente (pág. 87).

Sobre la adopción de este método como una medida para combatir la doble imposición muchos autores consideran que este favorece en gran medida a aquellos países en vías de desarrollo, que siempre han buscado diversos mecanismos para atraer inversiones hacia sus territorios, mientras que aquellos países exportadores de capital ven muchas veces en este un perjuicio ya que genera pérdidas millonarias en su recaudación tributaria.

2.4.2.1 Método de Exención Integral

El método de exención se manifiesta a través de dos formas de aplicación, al respecto Carrasco (2009) en su artículo “Doble imposición y métodos para su eliminación” menciona que este método presenta variantes. Por un lado, encontramos a la exención integral o simple y por otro lado tenemos a la exención con progresividad. Sobre la primera modalidad, los autores Borderas y Moles (2008) mencionan: “Se dejan exentas las rentas de fuente extranjera sin integrarlas en la base imponible del contribuyente en el país de residencia” (pág. 55). Conforme lo mencionado se puede deducir que, en virtud de este mecanismo, el contribuyente no tendrá que tributar en su país de residencia por la totalidad de las rentas obtenidas en otro Estado y por otro lado el Estado de residencia a más de no gravar esos ingresos, tampoco los tomará en cuenta para determinar el tipo de impuesto aplicable a las rentas nacionales del mismo contribuyente; es decir, únicamente el Estado fuente podrá gravar las rentas obtenidas en su territorio. De manera más ejemplificativa los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE (2010) explican a este método de la siguiente manera:

La renta imponible en el Estado E o F no la toma en cuenta de ninguna forma el Estado R a efectos impositivos; el Estado R no está legitimado para computar la renta así exenta cuando determina el impuesto a percibir sobre el resto de la renta; este método se denomina integral (pág. 321).



Este método se encuentra desarrollado en el artículo 23 A1 del Modelo de Convenio de la OCDE (2010) y señala lo siguiente:

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. (pág. 34)

Así el Estado de residencia excluye totalmente de su base imponible los ingresos obtenidos por su contribuyente en el extranjero.

En este contexto, la forma en la que opera este método será explicado a través del siguiente ejemplo numérico:

Un contribuyente residente en Chile cuya tasa impositiva es del 40%, obtiene 12.000 dólares en ingresos, de los cuales 3.000 provinieron de sus servicios profesionales prestados en México quien mantiene una tasa impositiva del 20%

En torno a ese caso, se puede deducir el siguiente resultado:

Tabla 2. Método de Exención Integral

Impuesto Chile	Impuesto México
Renta Gravada: 9.000	Renta Exenta: 3.000
Tasa impositiva: 40%	Tasa impositiva: 20%
Impuesto a pagar: $9.000 \times 0.4 = 3.600$	Impuesto a pagar: $3.000 \times 0.2 = 600$
Total carga impositiva: $3.600 + 600 = 4.200$	
Nota. Elaborado por el autor	

Así, el método de exención integral hace referencia a que Chile para efectos tributarios únicamente tomará en cuenta los ingresos obtenidos dentro de su territorio es decir 9.000 a los cuales se les aplicará la tasa impositiva que rige dentro de su ordenamiento jurídico que es del 40%, teniendo así que pagar el contribuyente en su Estado de residencia un impuesto de 3.600. Mientras que el sujeto pasivo



deberá pagar en México por los 3.000 que los obtuvo en el país un total de 600 mediante la aplicación de la tasa impositiva que rige dentro del mismo que es del 20%.

2.4.2.2 Método de Exención con Progresividad

El método de exención con progresividad es la segunda variante de este mecanismo, misma que, según Montaña (1999) consiste en que:

El Estado de residencia podrá tomar en cuenta las rentas o el patrimonio exento a efecto de determinar los tipos de gravamen a aplicar a las rentas o al patrimonio no exentos. Este método para evitar la doble imposición se denomina de exención con aplicación de la progresividad del impuesto (pág. 131)

Es decir, el Estado de residencia renuncia totalmente a gravar las rentas sometidas a imposición en otro Estado, pero sí las considera como parte de la base imponible del sujeto pasivo únicamente para determinar el tipo de gravamen que serán aplicados a las rentas nacionales. En la misma línea Vallejo y Gutiérrez (2003) mencionan que este consiste en que:

El estado de la residencia renuncia al gravamen de las rentas originadas en el extranjero excluyéndose de la base del impuesto, pero tiene en cuenta su importe a fin de determinar el tipo progresivo que corresponde aplicar a las restantes rentas, interiores o exteriores no excluidas (pág. 29).

Traduciendo lo citado de manera textual se puede deducir que los ingresos percibidos en el extranjero quedan exentos en el Estado de residencia, aunque sí son considerados exclusivamente como parte de la base imponible para poder identificar el gravamen que se aplicará a los ingresos de fuente nacional. De manera más clara el Modelo Convenio de la OCDE (2010) señala que: “La renta imponible en el Estado E o F no la grava el Estado R, pero este conserva el derecho a tomar en cuenta esta renta cuando fije el impuesto a percibir sobre el resto de la renta” (pág. 321).



El artículo 23 A 3 del mismo Modelo regula este método señalando que:

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 este 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 dicho residente (pág. 34).

A partir de lo mencionado, es importante recalcar que para aplicar este método es necesario conocer el tipo medio de gravamen del total de las rentas (incluyendo las de fuente extranjera) y posteriormente aplicarlas a aquellas de fuente nacional. Entendiendo esto se plantea el siguiente ejemplo para comprender de manera más adecuada cómo actúa este mecanismo.

Supongamos que una sociedad residente en Perú obtiene un total de ingresos de 12.000, de los cuales 4.000 provienen de sus actividades económicas desarrolladas en Argentina y cuyo tipo impositivo es del 20%. En Perú se gravan las rentas de hasta 6.000 a una tarifa del 25% y el exceso a una tarifa del 45%.

Tabla 3. Método de Exención con Progresividad

Rentas obtenidas en Argentina	4.000
Tipo de gravámen en Argentina 20%	$4.000 \times 0.2 = 800$
Rentas obtenidas en Perú	8.000
Rentas a efectos del cálculo del tipo de gravamen (Rentas en Perú + Rentas en Argentina)	$4.000 + 8.000 = 12.000$
Cuota a efectos de tipo de gravamen	$6.000 \times 25\% + 6.000 \times 45\% = 420000$
Tipo medio de gravamen aplicable	$420000 / 12000 = 35\%$
Base imponible (sin considerar rentas en Argentina)	8.000
Tarifa aplicable	35%



Impuesto a pagar en Perú

$$8.000 \times 0.35 = 2.800$$

Nota. Elaborado por el autor

En virtud de lo expuesto en el cuadro vemos en un primer momento que el contribuyente en Argentina debió pagar una tarifa del 20% por los 4.000 dólares que los obtuvo en ese país, dando como resultado un impuesto total de 800 dólares. Mientras que Perú al ser el país de residencia y en aplicación del método de exención con progresividad realiza la siguiente operación para calcular el impuesto a pagar en ese país, así tenemos: En un primer momento se suman los ingresos obtenidos en Chile y en Argentina, dando como resultado un total de 12.000 dólares. Segundo, para el cálculo del tipo de gravamen aplicable a las rentas no exentas (nacionales) se debe sumar el resultado que se obtenga del porcentaje del monto base, en este caso, 25% de 6.000 más el resultado del porcentaje aplicado al restante, es decir, 45% de los otros 6.000. El resultado de esta operación da un total de 420.000, valor que se deberá dividir para el total de los ingresos obtenidos por la sociedad; es decir, $420.000/12.000$, dando como resultado una tarifa del 35%. Por último, esta tarifa del 35% es la que efectivamente deberá ser aplicada únicamente a los ingresos obtenidos dentro de Perú, así tenemos que $8.000 \times 0.35 = 2.800$ que es el monto que la sociedad deberá cancelar en su país de residencia.

Para muchos autores esta última modalidad es más efectiva que la exención integral, misma que para estos atenta contra la justicia tributaria de los países ya que no actúa sobre la verdadera capacidad contributiva de los sujetos pasivos, ya que el cálculo de la base imponible en el Estado de residencia se la hace sin tener en cuenta las rentas extranjeras lo cual implica a su vez la aplicación de un gravamen muy inferior que no refleja la verdadera situación económica de los mismos, surgiendo así un tratamiento diferenciado con aquellos contribuyentes que obtienen sus ingresos dentro de su país de residencia, razón por la cual autor Checa (1987) sobre el método de exención integral: "(...) no solo implica la no tributación en el país de residencia de unas determinadas rentas, sino también el gravamen de las restantes a un tipo medio inferior al que hubiese correspondido de no existir



dicha exención” (pág. 161). Por lo que, se considera que el método de exención con progresividad ofrece un tratamiento más equitativo entre contribuyentes.

2.4.3 Método de Crédito Tributario o Imputación

Este método también denominado tax credit fue desarrollado por la corriente anglosajona y según la doctrina internacional es uno de los más utilizados en la práctica tanto por las legislaciones internas de cada país como en los convenios para eliminar la doble imposición y por lo mismo difundidos por la comunidad internacional. Este mecanismo lo encontramos plasmado tanto en el Modelo Convenio de la OCDE y el de la ONU. Borderas y Moles (2008) lo define como: “Aquel en virtud del cual el Estado de residencia grava las rentas obtenidas en el exterior por el sujeto pasivo permitiendo la deducción o compensación total o parcial de los impuestos pagados en el extranjero en la cuota íntegra” (pág. 56). En base a esta definición se puede concluir que este método parte de que el Estado de residencia gravará la renta mundial del sujeto pasivo; es decir, todas aquellas obtenidas en el país de residencia como aquellas obtenidas en el extranjero; sin embargo, el contribuyente está facultado para descontar todos aquellos ingresos sometidos a imposición en el Estado generador de la renta. En este mismo contexto Checa (1987) menciona que este mecanismo consiste en que “El estado de residencia calcula el impuesto tomando como base el importe de todas las rentas del contribuyente, incluidas las obtenidas en el extranjero, pero imputa o deduce los impuestos pagados en el extranjero de las cuotas del impuesto” (pág. 162). De esta manera ambos autores concuerdan en que de manera general este método permite que todos los ingresos de un contribuyente sean incorporados para el cálculo de la base imponible en el país en el que reside para que posteriormente aquellas sujetas a imposición en el estado fuente sean deducidas o compensadas.

Es de vital importancia tener en cuenta que para que este método sea aplicado de manera efectiva es necesario que exista identidad respecto a la naturaleza de los impuestos de ambos estados y además de que el contribuyente debe haber previamente pagados los valores que se pretenden sean compensados.



Este método al igual que el anterior se desarrolla a través de dos modalidades diferentes. El primero denominado crédito tributario absoluto o método de imputación integral y el segundo crédito tributario limitado o método de imputación ordinaria. El artículo 23 B del Modelo Convenio de la OCDE (2010) regula a estas dos modalidades de la siguiente manera:

1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar admitirá:

a) la deducción en el impuesto sobre las rentas de ese residente de un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en ese otro Estado;

b) la deducción en el impuesto sobre el patrimonio de ese residente de un importe igual al impuesto sobre el patrimonio pagado en ese otro Estado (pág. 34).

En uno y otro caso, dicha deducción no podrá, sin embargo, exceder de la parte del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio, calculado antes de la deducción, correspondiente, según el caso, a las rentas o el patrimonio que pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

De igual manera el artículo 23 B del Modelo Convenio de la ONU (2011) señala lo siguiente:

Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea capitales, que, de conformidad con las disposiciones de la presente Convención, puedan gravarse en el otro Estado contratante, el primer Estado permitirá deducir del impuesto sobre la renta de ese residente una cantidad igual al impuesto sobre la renta pagado en ese otro Estado; y deducir del impuesto sobre el capital de ese residente una cantidad igual al impuesto sobre el capital pagado en ese otro Estado. Sin embargo, en cualquiera de los dos casos, esa deducción no excederá de la parte del impuesto sobre la



renta o del impuesto sobre el capital calculado antes de hacer la deducción, que sea atribuible, según corresponda, a las rentas o al capital que puedan gravarse en ese otro Estado (pág. 34).

2.4.3.1 Método de Crédito Tributario Absoluto

El método de crédito tributario absoluto o imputación íntegra en este contexto permite que el estado de residencia del sujeto pasivo deduzca la totalidad de los impuestos pagados en el país generador de la renta; así lo define Calderón (2010) quien menciona que: “Esta modalidad del método se clasifica como absoluto o íntegro, ya que el Estado de residencia reconoce al contribuyente la deducción total del impuesto pagado en el Estado productor del ingreso” (pág. 10); sin embargo, en el caso de que el valor pagado por concepto de impuestos en este último exceda al valor a pagar en su país de residencia, en este caso, este último tendrá la obligación de devolver el excedente al sujeto pasivo a través de un crédito fiscal de ahí su denominación.

Se presenta el siguiente caso para su total comprensión.

Una persona residente en Colombia obtiene un total de ingresos de 4.000, de los cuales 1.000 fueron obtenidos en Chile por concepto de prestación de servicios. En Colombia la tasa impositiva es del 30%, mientras que en Chile es del 20%

Tabla 4. Crédito Tributario Absoluto

Rentas obtenidas en Colombia	3.000
Rentas obtenidas en Chile	1.000
Rentas que incluyen la base imponible	4.000
Tipo de gravamen aplicable	30%
Cuota tributaria	$(4.000 \times 0.3) = 1.200$
Deducción del impuesto satisfecho en Chile	$(1.000 \times 0.2) = 200$
Total de impuesto pagado	$1.200 - 200 = 1000$



Nota. Elaborado por el autor

En este caso, el sujeto pasivo para el cálculo de la base imponible en su país de residencia tendrá en cuenta tanto las rentas obtenidas tanto en Colombia como en Chile, en este caso 4.000, mismo al que se le aplicará la tarifa vigente en Colombia que es del 30% obteniendo como resultado un impuesto total de 1.200. En aplicación del método de exención íntegra el sujeto pasivo tiene derecho a hacer uso como crédito tributario el total de los impuestos pagados en Chile, mismos que serán deducidos, por lo que se restará del total 1.200 los 200 dólares que se pagaron por concepto de impuesto en Chile, dando como resultado un impuesto a la renta en Colombia de 1.000.

2.4.3.2 Método de Crédito Tributario Limitado

En contraposición con esta modalidad, la imputación limitada permite que el contribuyente deduzca los impuestos pagados en el Estado de la fuente, pero teniendo como límite la tasa del mismo impuesto en el estado de residencia. De manera más clara el Estado de residencia permite deducir al contribuyente una cantidad limitada; es decir, en palabras de Borderas y Moles (2008): “El Estado de residencia permite la deducción de los impuestos pagados en el Estado de la fuente con el límite de los impuestos a pagar en dicho Estado” (pág. 57). Así el contribuyente podrá deducir el menor de los siguientes valores:

- 1.- El impuesto efectivamente cancelado en el extranjero
- 2.- El valor que resulte de haber aplicado el tipo medio efectivo de gravamen del país de residencia a la parte de la base imponible gravada en el país generador de la renta.

De esta manera se podrá hacer uso como crédito tributario únicamente la tasa impositiva máxima del estado de residencia. Este mecanismo podrá ser aplicado de manera adecuada por el país de residencia solamente si su tasa impositiva es mayor a la del Estado fuente, ya que caso contrario no se eliminaría la doble imposición.



Para una correcta comprensión de la forma en la que opera esta modalidad se presenta el siguiente caso:

Una persona residente en Ecuador obtiene un total de ingresos de 2.500, de los cuales 1.000 fueron obtenidos en Bolivia. Ecuador mantiene una tasa impositiva del 30%, mientras que en Bolivia existe una tasa única del 20%

Tabla 5. Crédito Tributario Limitado

Ingresos obtenidos en Bolivia	1.000
Ingresos obtenidos en Ecuador	1.500
Base imponible	$(1.000 + 1500) = 2500$
Tasa impositiva	30%
Impuesto causado	$2.500 \times 0.3 = 750$
Deducción del menor de los siguientes valores:	En este caso se aplicará la menor de las cantidades que resulta ser 200
1. Impuesto cancelado en Bolivia: $1.000 \times 20\% = 200$	
2. Resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen del Ecuador a la parte de la base imponible gravada en Bolivia : $1.000 \times 30\% = 300$	
Total impuesto a pagar	$750 - 200 = 550$

Nota: Elaborado por el autor

Como podemos observar en este caso se usó como crédito tributario la menor de las cantidades resultantes, misma que fue 200, los cuales fueron deducidos dando como resultado un total de 550.

Ahora supongamos que Bolivia maneja una tasa impositiva del 35% en lugar de 20%; así tendríamos los siguientes valores:

**Tabla 6. Crédito Tributario Limitado**

Ingresos obtenidos en Bolivia	1.000
Ingresos obtenidos en Ecuador	1.500
Base imponible	$(1.000+1500) = 2.500$
Tasa impositiva	30%
Impuesto causado	$2.500 \times 30\% = 750$
Deducción del menor de los siguientes valores:	En este caso se aplicará la menor de las cantidades que resulta ser 300
3. Impuesto cancelado en Bolivia: $1.000 \times 35\% = 350$	
4. Resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen del Ecuador a la parte de la base imponible gravada en Bolivia : $1.000 \times 30\% = 300$	
Total impuesto a pagar	$750 - 300 = 450$

Nota. Elaborado por el autor

En este caso si bien en Bolivia se pagó un total de 350 por concepto de impuestos, en Ecuador únicamente se pudo hacer uso como crédito fiscal 300, quedando así un exceso de \$50 pagados por el contribuyente en Bolivia.

Este mecanismo principalmente es defendido por países desarrollados ya que éste independientemente de la fuente de la que provengan los ingresos de sus contribuyentes, otorgan a los mismos un tratamiento fiscal igualitario; sin embargo, ha sido muy criticado por parte de los países importadores de capital (en vías de desarrollo) ya que los incentivos fiscales que estos otorgan para atraer inversión, pierden totalmente su fuerza ya que con este método lo que se busca es que el impuesto total a pagar sea igual o menor al que se pagará si únicamente se tratarán de rentas de origen interno, entonces al no existir una diferencia al tratarse de rentas



nacionales o extranjeras, es evidente que el contribuyente ante esto preferirá desarrollar sus actividades económicas dentro de su propio país.

2.4.3.3 Método de Deducción

Este método no es muy utilizado por parte de las diversas legislaciones tributarias ya que se considera que este no elimina totalmente los efectos de la doble imposición internacional; sin embargo, es importante hacer mención a este método.

Borderas y Moles mencionan (2008) que:

Según este sistema el impuesto pagado en el extranjero tiene la consideración de gasto deducible de la renta gravada en el país de residencia. El impuesto pagado en la fuente se deducirá de la base imponible en el país de residencia (pág. 60).

Es decir; el país de residencia para calcular la base imponible tomará en consideración a los ingresos obtenidos en el extranjero; sin embargo, el impuesto pagado en el país de la fuente será considerado como un gasto deducible para efectos del cálculo de la base imponible, lo que lo diferencia del método de imputación, ya que en este último caso el impuesto pagado en el extranjero se lo deduce de la cuota tributaria calculado en el país de residencia.

Para comprender de manera más clara este método se presenta el siguiente caso:

Una sociedad residente en Colombia obtiene un total de ingresos de 3.000, de los cuales 1.000 fueron obtenidos en Argentina, país que maneja una tasa impositiva del 25%, mientras que Colombia mantiene una tarifa del 30%.

Bajo esta modalidad se obtiene el siguiente resultado.

Tabla 7. Método de Deducción

Total de ingresos obtenidos en Argentina	1.000
Total de ingresos obtenidos en	2.000



Colombia

Base imponible	$2.000 + 1.000 = 3.000$
Impuesto pagado en Argentina (deducible)	$1.000 \times 25\% = 250$
Base imponible final	$3.000 - 250 = 2.750$
Tipo de gravamen aplicable	30%
Impuesto total	$2.750 \times 30\% = 825$

Nota. Elaborado por el autor

En este caso, como vemos, para calcular la base imponible final, el total del impuesto pagado en Argentina 250 fue deducido de la misma. Sin embargo, se debe señalar que únicamente se compensan $250 \times 30\% = 75$ dólares, generando una doble imposición por un total de: $250 - 75 = 175$ dólares, razón por la cual muchos no consideran a este método como eficiente.

Para concluir este capítulo, cabe mencionar que existe una gran variedad de métodos específicos para eliminar o atenuar los efectos negativos de la doble imposición pero que sin embargo, no son tan aplicados, Montañó (1999) identifica a varios de ellos como por ejemplo el descuento por inversiones en el exterior, el crédito por impuesto subyacente, sistema de aplazamiento, etc. En el presente trabajo de investigación por otro lado se considera importante únicamente identificar los métodos más aplicados a la realidad internacional y por lo mismo en el Ecuador.

Capítulo III: Análisis de las medidas adoptadas por el Ecuador

Una vez analizados detalladamente los conceptos básicos de las medidas para contrarrestar la doble imposición internacional y desarrollada claramente la forma en la que se aplican los diversos métodos prescritos en las mismas, se pasará a identificar cuáles de estos han sido incorporados dentro de la legislación tributaria ecuatoriana; es decir, tanto dentro de su ley interna (Ley de Régimen Tributario Interno) como dentro de los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por



el Ecuador, para posteriormente demostrar que esta gran gama de herramientas impiden que se respete el principio de equidad desde una perspectiva horizontal y el principio de neutralidad.

Para un adecuado desarrollo de este apartado es importante comenzar haciendo referencia a que la legislación ecuatoriana, específicamente la Ley del Régimen Tributario Interno (2019) contempla en su Art. 1 el criterio de sujeción que utilizará el Ecuador para efectos fiscales; así tenemos lo siguiente: “Art.- 1 Objeto del impuesto. - Establécese el impuesto a la renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, de acuerdo con las disposiciones de la presente Ley.” (pág. 1).

Con lo manifestado y según lo ya explicado en el capítulo anterior se evidencia que el Ecuador contempla un criterio de renta mundial al momento de identificar el valor del gravamen que deberán soportar sus contribuyentes; esto quiere decir, que los ecuatorianos deberán tributar por sus ingresos obtenidos dentro del Ecuador y por aquellos obtenidos en el extranjero. Tomando en consideración este punto es evidente que, bajo la aplicación de este criterio de renta mundial, es relativamente fácil que se produzcan supuestos de doble imposición internacional, ya que los ingresos obtenidos en el exterior de igual forma podrán estar sometidos a imposición dentro de nuestro país.

Es por esta razón que el Ecuador al igual que muchos otros países alrededor del mundo ha incorporado dentro de su legislación mecanismos para contrarrestar a este fenómeno de índole fiscal. El Estado se ha esforzado por introducir una herramienta interna que de alguna manera se adecua a la realidad económica y social del país y que permite actuar frente a esta figura, además de que hemos evidenciado el arduo trabajo que ha realizado el gobierno para suscribir convenios que sirvan de base para erradicar este problema. La doctrina señala que según las estadísticas presentadas en lo que respecta a la suscripción de Convenios de Doble Imposición, han sido los países desarrollados quienes llevan la delantera en este tema ya que los países latinoamericanos solamente han celebrado un 8% del total de estos instrumentos. Sin embargo, el Ecuador al contar actualmente con 21



tratados se encuentra dentro de los países con mayor cantidad de convenios suscritos dentro de la región después de países como México, Brasil y Chile. Razón por la cual se puede deducir que el Estado se ha esforzado en buscar soluciones que le permitan mitigar los efectos negativos que trae consigo la doble tributación, misma que termina afectando a los contribuyentes ecuatorianos y a la economía en general del país ya que las inversiones extranjeras se ven muy limitadas, además de que previene que se concreten prácticas como la evasión y elusión fiscal que es otra de las consecuencias que acarrea la doble imposición.

Haciendo una comparación con el resto de los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones, se ha podido verificar que el Ecuador se ha mantenido constantemente activo en lo que respecta a la suscripción de estos instrumentos internacionales que otorgan beneficios de índole fiscal. De acuerdo a datos proporcionados por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (2019) hasta el año 2019, Perú, Colombia y Bolivia únicamente habían suscrito 8, 10 y 7 CDI respectivamente, cantidades sumamente bajas con respecto a los convenios celebrados por nuestro país.

Así se puede señalar que el Ecuador a más de su respectiva medida unilateral incorporada dentro de su legislación interna, también ha suscrito hasta la actualidad un total de 19 Convenios para Evitar la Doble Imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y 1 firmado con la República de Argentina respecto al Transporte Aéreo, todos estos estructurados teniendo como referente al Modelo de la OCDE, además de que ha suscrito otro instrumento más de tipo multilateral firmado conjuntamente con los países miembros de la CAN que por otro lado se estructura en base al Modelo de la ONU.

Es importante mencionar que, en miras de buscar incrementar la importación de capitales, el Ecuador ha suscrito convenios con una gran cantidad de países que forman parte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, entre estos están Alemania, Bélgica, Canadá, Chile, Corea del Sur, España, Francia, Italia, Japón, México y Suiza.



En el siguiente apartado procederemos a analizar más detalladamente cada uno de los convenios suscritos por el Ecuador y la medida unilateral que ha incorporado dentro de su régimen tributario interno.

3.1 Método de Crédito Tributario Incorporado en los CDI Suscritos por el Ecuador

Convenio suscrito entre la República del Ecuador y la República de Chile

El Convenio para evitar la doble tributación e impedir la evasión fiscal en relación a los impuestos a la renta y al patrimonio suscrito entre la República del Ecuador y la República de Chile fue suscrito el 26 de agosto de 1999 y publicado el 14 de octubre de 2003 en el Registro Oficial No. 293; entró en vigencia en 2005.

El Convenio para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio señala que: “(...) que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, así como los impuestos sobre las plusvalías” (pág. 1). De esta forma los impuestos comprendidos son:

- **Chile:** Impuestos establecidos en la "Ley sobre Impuesto a la Renta"
- **Ecuador:** Impuesto a la renta de las personas naturales
- Impuesto sobre la renta de las sociedades y cualquier otra entidad similar.

Este convenio se encuentra estructurado en torno al respeto del criterio de vinculación de la residencia, por lo que dentro del instrumento se le ha otorgado una definición específica a “residente” quien será aquella persona que en virtud de la legislación de cualquiera de los dos Estados pueda tributar en ese país ya sea porque esta se encuentra relacionada con el mismo en virtud de su domicilio, es residente del mismo o en el caso de las personas jurídicas por su sede de dirección, porque se constituyó en el mismo o por otros criterios similares.

En el Art. 24 del cuerpo normativo se puede identificar claramente al método de crédito absoluto como aquel que servirá para combatir a la doble imposición al mencionar que cuando un residente ecuatoriano se enfrente a un supuesto de doble



imposición, el Ecuador podrá deducir un valor equivalente al impuesto a la renta o al patrimonio que haya pagado en Chile.

Sin embargo, al ser la residencia el criterio determinante, el convenio se ha planteado el escenario en que tanto una persona natural o jurídica puedan ser consideradas como residentes de ambos Estados, para lo cual el mismo documento ha desarrollado varias soluciones. En el caso de personas naturales se podrá resolver teniendo en cuenta el lugar en donde esta tenga una vivienda permanente, donde viva habitualmente, donde sea considerada como nacional o se podrá resolver mediante un acuerdo de voluntades entre las autoridades de los Estados, mientras que si se tratara de personas jurídicas esto se resolverá teniendo en cuenta el lugar en donde este sea considerado como nacional o a falta de este criterio de igual manera se podrá resolver a través de un acuerdo mutuo

Convenio suscrito entre la República del Ecuador y la República Italiana

El convenio suscrito entre Ecuador e Italia con el objetivo de evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y prevenir la evasión fiscal, fue suscrito el 23 de mayo de 1984 y publicado el 30 de marzo de 1990 en el Registro Oficial No. 407; entró en vigencia en 1991.

En este caso se consideran impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio a más de todos aquellos que gravan la totalidad o una parte de estas, todos los impuestos generados por las ganancias obtenidas como consecuencia de la venta de bienes muebles e inmuebles, lo correspondiente por concepto de sueldos pagados por empresas y los impuestos generados por concepto de plusvalías.

Los impuestos que comprende este documento son:

- **Italia:** Impuesto sobre la renta de personas físicas
- Impuestos sobre las rentas de personas jurídicas,
- Impuesto local sobre las rentas, aún si esos impuestos son percibidos en forma de retención en la fuente
- **Ecuador:** Impuesto sobre la renta



- Impuestos adicionales sobre la renta
- Impuestos a los capitales de giro.

Además de estos impuestos incluyen todos aquellos que puedan surgir; siempre que sean de una naturaleza similar y que se incorporen a los ya existentes o se desarrollen de manera posterior a la firma del instrumento.

Respecto al método utilizado para eliminar la doble imposición, el Art. 24 menciona que:

La República del Ecuador deducirá del impuesto sobre la renta que haya de percibirse sobre rentas procedentes de Italia de acuerdo con las leyes ecuatorianas, el impuesto percibido por el fisco italiano conforme a las leyes italianas, pero el monto de dicha deducción no podrá exceder la parte del impuesto ecuatoriano imputable a dichas rentas en la proporción en que las mismas participen en la formación del rédito total (pág. 23).

Artículo con el cual nos queda claro que el mecanismo a utilizarse en el caso de residentes ecuatorianos cuyos ingresos pudieran ser sometidos a imposición en ambos Estados estos podrán sujetarse al método de imputación ordinaria o crédito tributario limitado, por cuanto se señala un monto límite hasta el cual se podrá establecer una deducción.

Convenio suscrito entre la República del Ecuador y Francia

El Gobierno de la República del Ecuador conjuntamente con el Gobierno de la República de Francia celebraron en Quito el 16 de marzo de 1989 el Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos a la renta, mismo que fue ratificado mediante Decreto Ejecutivo Nro. 3006 y publicado el 25 de septiembre de 1992 en el Registro Oficial Nro. 34; entró en vigencia en 1993.

Los impuestos que comprende este cuerpo normativo son:

- **Francia:** Impuesto a la renta de personas naturales y jurídicas
- Impuesto a las sociedades



- Todas las retenciones en la fuente, todas las deducciones y anticipos descontados sobre los impuestos a la renta
- **Ecuador:** Impuesto sobre la renta incluyendo a los impuestos adicionales establecidos en la Ley de Régimen Tributario Interno

El método que se utilizará para eliminar la doble imposición internacional cuando se trate de una persona residente en el Ecuador se lo define en el Art. 23 que señala:

Cuando una persona domiciliada en el Ecuador percibiera rentas que conforme a las disposiciones de este convenio pueda ser gravada en ambos estados contratantes. Ecuador concederá como deducción del impuesto a la renta de dicha persona una cantidad equivalente al impuesto pagado en Francia. Sin embargo, esta deducción no excederá de la parte del impuesto ecuatoriano sobre la renta y sus adicionales, calculados antes de hacer la deducción que sea atribuible según corresponda a la renta que es gravada en Francia (pág. 23).

Conforme lo manifestado, en primer momento una persona será considerada como domiciliada dentro del Ecuador cuando de acuerdo con la normativa ecuatoriana esta deba tributar en el país por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección u otro criterio similar y serán solamente a estas personas que cumplan con este requisito a quienes se les aplique el método de imputación ordinaria cuando se produzcan supuestos de doble imposición.

Convenio celebrado entre la República del Ecuador y Rumania

El Convenio para evitar la doble tributación con respecto a los impuestos sobre la renta y el capital y para la prevención de la evasión fiscal celebrado entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República de Rumania se suscribió el 24 de abril de 1992 en la ciudad de Quito y fue publicado el 20 de septiembre de 1995 en el Registro Oficial No. 785. Entró en vigencia en 1997.

Los impuestos comprendidos en este instrumento internacional son los siguientes:

- **Rumania:** Impuesto a la renta de personas físicas



- Impuesto a la renta de personas jurídicas
- Impuestos sobre el salario y otras remuneraciones similares
- Impuestos sobre la renta realizada en actividades agrícolas.
- **Ecuador:** Impuesto sobre la renta de personas naturales y sociedades.

Este convenio determina la necesidad de que la finalizar cada año y con el objetivo de garantizar una adecuada aplicación del mismo, las autoridades competentes de los Estados deberán dar a conocer todas las modificaciones que se hayan efectuado en sus leyes tributarias, con lo cual evidenciamos el compromiso de los Estados para con sus contribuyentes y la estabilidad económica de los países.

Conforme el Art. 25 del mencionado documento (1995) en el caso de que un contribuyente ecuatoriano adquiera rentas o posea bienes de capital que pudieran ser gravadas por el sistema tributario de cualquiera de los dos Estados, el Ecuador podrá deducir del total del impuesto a la renta o sobre el capital que perciba, un valor equivalente al impuesto efectivamente cancelado en Rumania. Sin embargo, en cualquiera de los dos casos esta deducción tendrá como límite el impuesto sobre la renta o el capital que puedan ser gravados en Rumania calculados antes de realizar esta deducción. Con lo referido está claro que el método único que se utilizará para evitar la doble tributación será el del método de crédito tributario limitado.

Convenio suscrito entre la República del Ecuador y Canadá

El convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto a la renta suscrito entre Ecuador y Canadá el 28 de junio de 2001, fue publicado en el Registro Oficial No. 439 el 24 de octubre de 2001 y entró en vigencia en 2002.

Los valores que será considerados como parte del impuesto a la renta en este caso son limitados ya que solamente encontramos a todos aquellos que gravan a la renta en su totalidad o en una de sus partes y a todos los impuestos sobre ganancias que se hayan obtenido por la venta de bienes muebles e inmuebles.

Los impuestos que se incluyen en este documento son:



- **Canadá:** Impuesto a la renta incluidos en la Ley de Impuesto sobre la Renta.
- **Ecuador:** Impuesto a la renta incluidos en la Ley de Régimen Tributario Interno.

Este convenio se caracteriza porque entabla una diferencia entre el supuesto de que una compañía o una persona diferente a una natural sean considerados como residentes de ambos Estados, debido a que el procedimiento para resolver este tema variará, ya que al tratarse de compañías el tema se solventará teniendo en cuenta la nacionalidad de la misma; es decir, que se haya constituido de conformidad con lo establecido en la ley que se encuentre vigente en el Estado respectivo y en ausencia de este criterio se aplicará el proceso determinado para el caso de personas no naturales, mismo que implica la intervención de las autoridades representantes de ambos países, quienes deberán llegar a un acuerdo y a falta de este, ninguna de las dos tendrá derecho a exigir la aplicación de los beneficios contenidos en el tratado.

El método a utilizarse conforme lo determinado en el Art. 23 del cuerpo normativo (2001) será el del crédito tributario limitado ya que en el caso de los residentes ecuatorianos se podrá descontar del impuesto a la renta que deberán pagar, el valor pagado en Canadá teniendo como límite el impuesto que se hubiera pagado por los mismos ingresos en Ecuador, mientras que al tratarse de compañías residentes en nuestro país, del impuesto a la renta que estas hayan generado por concepto de utilidades se podrá deducir el impuesto cancelado en el otro Estado por los beneficios con cargo a los cuales se pagaron los dividendos.

Convenio suscrito entre la República del Ecuador y México

El convenio entre la República del Ecuador y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta fue suscrito el 30 de julio de 1992 y publicado el 9 de marzo de 2001 en el Registro Oficial No. 281; sin embargo, entró en vigencia en 2002. Este convenio como tal a diferencia de los anteriores mencionados no incluye la posibilidad de que un mismo contribuyente ya sea persona natural o jurídica puedan ser considerados como residentes de ambos Estados, por lo que si tal fuera el caso no se podría aplicar las disposiciones del presente documento, además no incluye



de manera específica los ingresos que serán considerados como parte del impuesto a la renta; sin embargo, se menciona de manera general los impuestos que serán comprendidos dentro de este documento, siendo los siguientes:

- **México:** Impuesto a la renta
- **Ecuador:** Impuesto a la renta de personas naturales y sociedades

En lo que se refiere al mecanismo para eliminar la doble imposición se refiere, el Art. 22 del convenio prevé dos posibilidades:

1.- Los domiciliados en Ecuador podrán acreditar el impuesto sobre la renta mexicano hasta por un monto que no exceda del impuesto ecuatoriano por el mismo ingreso.

2.- Las sociedades domiciliadas en el Ecuador podrán acreditar contra el impuesto ecuatoriano derivado de la obtención de dividendos, el impuesto sobre la renta mexicano por los beneficios con cargo a los cuales la sociedad domiciliada en México pagó por los dividendos (pág. 19).

Una interpretación del mencionado artículo nos lleva a considerar al método de imputación ordinaria o crédito tributario limitado como aquel rector para contrarrestar este fenómeno de índole fiscal, ya que tal y como lo menciona el autor Sanmartín Jaramillo (2001) (análisis de los métodos) señala que:

El Estado de residencia grava las rentas extranjeras; es decir, las incluye para el cálculo de la base imponible, sin embargo, se concederá un crédito fiscal que, (...) se limita a la parte de cuota devengada en el primer estado que corresponde a las rentas de origen extranjero (pág. 19).

3.2 Método de Exención Incorporado en los CDI Suscritos por el Ecuador Convenio suscrito entre la República del Ecuador y Países miembros de la CAN

La Decisión 578 denominada: “Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal” fue suscrito el 4 de mayo de 2004 y publicado en la gaceta oficial del acuerdo de Cartagena No. 1063 el 5 de mayo de 2004 para



posteriormente el 9 de noviembre de 2004 ser publicado en el Registro Oficial Suplemento No.457; sin embargo, este comenzó a regir únicamente a partir de enero de 2005. Este instrumento fue suscrito por los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones (Perú, Colombia, Bolivia, Ecuador y Venezuela); y cuyo objetivo principal era el de atenuar los efectos negativos de la doble imposición que se puedan producir a partir de las actividades económicas que desarrollen las personas naturales o jurídicas que se encuentren domiciliadas en cualquiera de los países suscriptores del tratado, buscando atraer capitales extranjeros y a su vez prevenir la práctica de la evasión fiscal entre los miembros de esta organización internacional

Los impuestos que tratan dentro de este convenio de acuerdo a su Art. 1 son los siguientes:

- **Bolivia:** Impuesto a la renta
- **Colombia:** Impuesto a la renta
- **Perú:** Impuesto a la renta
- **Ecuador:** Impuesto a la renta

Además, será aplicado a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se añadan a los ya existentes o los sustituyan.

A través de este instrumento los países suscriptores decidieron adoptar el criterio de la fuente como mecanismo de vinculación; lo cual se encuentre manifestado en el Art. 3 del documento (2004) que señala lo siguiente: “Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieron, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora” (pág. 3). De esta manera, primero se debe señalar que los ingresos tanto de personas naturales como jurídicas solamente podrán ser gravados en el país en donde estos se generaron, salvo ciertos casos como por ejemplo en el de las ganancias por enajenación de bienes inmuebles, ya que estas serán gravadas en el país en donde este se encuentre ubicados. Este artículo también en su párrafo dos señala que el resto de países miembros deberán considerar a estas rentas ya sometidas a imposición



como exoneradas al momento de calcular el valor que por concepto de impuesto a la renta se debe cancelar, de lo cual se desprende el método a utilizarse para la eliminación de la doble imposición internacional, el cual evidentemente es el de exención integral ya que los ingresos acumulados al ser sujetos a imposición en el país de donde estos se generaron no serán considerados como parte de la base imponible para el cálculo del impuesto a la renta del resto de países.

Este convenio de igual manera contempla varios beneficios para todos los suscriptores del mismo como los siguientes:

1. Los beneficios de empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial solo deberán tributar en el país en donde esta tenga su domicilio.
2. Las regalías sobre bienes intangibles serán gravadas en el país que tenga derecho a usar el bien.
3. Los intereses en general deberán ser tributados en el país en el que sean imputados y se haya registrado su pago.
4. Los dividendos y participaciones serán sujetas a imposición en el territorio del país miembro en el que se encuentre domiciliada la empresa que los distribuye.
5. Las ganancias de capital serán gravadas por el país en donde se haya ubicado el bien al momento de ser enajenado.

Convenio suscrito entre la República del Ecuador y Argentina

Este convenio celebrado entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República Argentina para “Evitar la doble imposición en relación con el transporte aéreo” fue suscrito el 3 de marzo de 1981 y publicado en el Registro Oficial No. 235 el 4 de mayo de 1982; sin embargo, entró en vigencia en 1983.

De acuerdo a su Art. 1 los impuestos que comprende son los siguientes:

- **Argentina:** Impuesto a las ganancias
- Impuesto a los beneficios de carácter eventual
- Impuesto al capital de las empresas
- Impuesto al patrimonio neto de las personas físicas
- **Ecuador:** Impuestos sobre la renta
- Impuestos adicionales a la renta



- Impuesto al capital de giro

Este tratado al igual que todos los otros señalan una gran gama de definiciones que nos permiten identificar su objetivo; sin embargo, se puede considerar que tiene mayor relevancia para la correcta aplicación de las disposiciones contenidas en el documento el concepto que se le ha otorgado a lo que se entiende por empresa, misma que es considerada como aquella que es “explotada por una persona natural o jurídica domiciliada en uno de los Estados Contratantes”, (pág. s.n) ya que esta definición permitirá comprender el contenido del Art. 3 que señala lo siguiente:

Art. 3 Jurisdicción tributaria. - Las rentas provenientes del ejercicio del transporte internacional obtenidas por empresas de transporte aéreo, solo podrán someterse a imposición en el Estado Contratante en el que estén domiciliadas las mismas

2.- La misma regla se aplicará a los beneficios procedentes de las participaciones que en actividades conjuntas o “pools” de cualquier clase, para el transporte aéreo, tenga una empresa de un Estado Contratante

3.- Las rentas originadas por la venta de bienes inmuebles e inmuebles pertenecientes a empresa de transporte internacional que se encuentren afectados directamente al giro específico de dicha actividad, solo podrán someterse a imposición en el Estado Contratante en el cual se encuentren domiciliadas las mismas.

4.- Las rentas originadas por la venta de aeronaves afectadas al transporte internacional, solo podrán someterse a imposición en el Estado Contratante en que esté domiciliada la empresa titular de los mismos.

5.- Las remuneraciones obtenidas en razón de un empleo ejercido a bordo de una aeronave, opera en el transporte internacional, solo podrán someterse a imposición en el Estado Contratante en que esté domiciliado el empleador.



6.- El patrimonio perteneciente a empresas de transporte internacional que se encuentre afectado directamente al giro específico de dicha actividad, solo podrá someterse a imposición en el Estado Contratante en el que esté domiciliada la empresa titular del mismo. (pág. s.n)

Como podemos evidenciar de acuerdo al citado Art. 3, primero el domicilio es un factor determinante para poder identificar qué país tendrá el derecho a someter a imposición a los ingresos obtenidos y segundo se puede deducir del artículo que el método a aplicar de igual manera es el de exención integral, ya que solo se podrá tributar en el país en donde se encuentre domiciliada la empresa prestadora de este servicio. Por último, se debe tener en cuenta que al ser este un instrumento que únicamente regula las actividades relacionadas con el transporte aéreo, este no ha tenido gran relevancia dentro del crecimiento económico del Ecuador

En este punto se debe mencionar que solamente la Decisión 578 y el convenio celebrado entre el Ecuador y Argentina contemplan como único método para contrarrestar la doble imposición a la exención, mientras que el resto de los convenios como veremos en los siguientes apartados contemplan un sistema que combina a dos mecanismos; así tenemos a los siguientes:

Convenio suscrito entre la República del Ecuador y la República Federal Alemana

El convenio para evitar la doble tributación suscrito entre la República del Ecuador y la República Federal Alemana fue aprobado a través del Protocolo del Convenio para Evitar la Doble Imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, mismo que fue suscrito en Quito el 7 de diciembre de 1982 y ratificado mediante acuerdo ministerial No. 242 publicado el 5 de agosto de 1986 en el Registro Oficial No. 493, pero solamente entró en vigencia un año después, constituyéndose este como el primer convenio en materia de fiscalidad internacional suscrito por el Ecuador.

Los impuestos comprendidos dentro de este documento son:



- **Alemania:** Impuesto sobre la renta
- Impuesto sobre sociedades
- Impuesto sobre el patrimonio
- Impuestos sobre las explotaciones industriales y comerciales.
- **Ecuador:** Impuesto a la renta inclusive los adicionales establecidos en la Ley de Régimen Tributario Interno
- Impuestos a los capitales de giro

En este caso al existir la posibilidad de que tanto una persona natural como jurídica puedan ser consideradas como residentes en ambos Estados, este problema se resuelve para las primeras en de manera muy similar a los anteriores convenios antes citados; sin embargo, si se trata de personas jurídicas lo único que se menciona es que esta será considerada como domiciliada en el Estado en el que este mantenga su sede de dirección o administración efectiva, pero no contempla el supuesto en el que esta entidad no cuente con ninguno de los dos.

El Art. 23 numeral 2 respecto a los métodos para evitar la doble imposición internacional aplicables en el caso de los ingresos obtenidos por un residente ecuatoriano detalla en qué supuestos se aplicará el método de imputación y exención, así podemos mencionar que se aplicará el método de exención con progresividad para:

- Todas aquellas rentas provenientes de bienes inmuebles conforme lo señalan el artículo 6 a más de todos los beneficios que provengan de la venta de los mismos.
- Los beneficios de empresas según lo regulado en el Art. 7 y las ganancias referidas en el Art. 2
- Los dividendos que hayan sido pagados por una sociedad cuyo domicilio se encuentre Alemania a una sociedad ecuatoriana y que la primera sea titular de por lo menos un 25% del capital de la sociedad ecuatoriana
- Remuneraciones conforme lo regulado en el Art. 15 y 18
- Rentas de bienes ubicados en Alemania que deban ser exceptuadas. (1986)

Todos estos ingresos exentos sin embargo podrán ser considerados a la hora de calcular la tarifa aplicable a las rentas nacionales.



Para el resto de casos no contemplados en las líneas precedentes se aplicará en cambio el método de crédito tributario limitado; es decir, el derecho a gravar estas rentas se divide entre ambos Estados a través de la fijación de una tarifa límite.

Convenio suscrito entre la República del Ecuador y Brasil

El Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión tributaria con respecto a los impuestos sobre la renta fue suscrito el 26 de mayo de 1983 y publicado el 2 de febrero de 1988 en el Registro Oficial No. 865. Entró en vigencia a partir de 1989

Este convenio será aplicado a los siguientes impuestos a la renta que puedan ser sujetos a imposición por cualquiera de los dos Estados:

- **Brasil:** Impuesto federal sobre la renta, con exclusión de las incidencias sobre remesas excedentes y sobre actividades menos importantes
- **Ecuador:** Impuesto a la renta inclusive los adicionales establecidos en la Ley de Régimen Tributario Interno.

De acuerdo al Art. 4 de este instrumento (1988) el criterio de vinculación rector será el de residencia ya que se menciona que un contribuyente residente ya sea de Ecuador o Brasil tendrá la obligación de tributar en su país como consecuencia de su domicilio, residencia, sede de dirección, etc. Al igual que el convenio con Chile este documento establece la posibilidad de que un mismo sujeto pasivo pueda ser considerado como residente de ambos Estados para lo cual se resolverá en términos muy similares al convenio antes mencionado.

Con respecto al método utilizado para evitar la doble tributación, el Art. 23 numeral 1 señala que cuando un contribuyente obtenga rentas que puedan ser sometidas a imposición en ambos estados se podrá hacer uso del método de crédito tributario en su modalidad limitada, salvo de que se trate de una sociedad residente en un Estado contratante que haya pagado dividendos a otra sociedad residente del otro Estado y de la cual sea titular de más del 10% del capital de la sociedad pagadora, ya que en este caso se hará uso del método de exención integral.



Al ser Brasil considerado como una de los países económicamente más grandes dentro de América Latina, la suscripción de convenios de tipo comercial y fiscal con el mismo podría significar una gran oportunidad de crecimiento económico para el Ecuador.

Convenio suscrito entre la República del Ecuador y la República Oriental de Uruguay

El convenio celebrado entre la República del Ecuador y la República Oriental de Uruguay para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y prevenir la evasión fiscal fue suscrito el 26 de mayo de 2011 y publicado el 16 de enero de 2012 en el Registro Oficial No. 619; sin embargo, entró en vigencia en 2013.

De conformidad con el Art. 2 numeral 3 de texto (2012), los impuestos regulados dentro de este documento son:

- **Uruguay:** Impuesto a la renta de actividades económicas,
- Impuesto a la renta de personas físicas
- Impuesto a la renta de los no residentes
- Impuesto de asistencia a la seguridad social
- Impuesto al patrimonio
- **Ecuador:** Impuesto a la renta de personas naturales
- Impuesto a la renta de sociedades y cualquier otra entidad similar

De igual manera, este artículo detalla cuáles serán los impuestos que serán considerados como parte del impuesto a la renta o al patrimonio identificándolos así:

- Impuestos que graven la totalidad de las rentas o del patrimonio o cualquier parte de los mismo
- Aquellos que provengan de la venta de bienes muebles e inmuebles
- Aquellos generados sobre el total de los ingresos obtenidos por concepto de sueldos o salarios pagados por empresas.

De acuerdo al Art. 4 el criterio de vinculación que se manejará en los casos previstos anteriormente será el de residencia por lo que los métodos a aplicarse para eliminar



la doble imposición se han adaptado al mismo, siendo así que conforme al Art. 23 literal 1 el Estado de residencia del contribuyente aplicará una deducción equivalente al total del impuesto a la renta o al patrimonio que haya sido efectivamente pagado en el Estado de la fuente, sin que esta deducción exceda a la parte del impuesto que pueda ser tributado en el Estado de la fuente, con lo que queda justificado la aplicación del método de imputación ordinario. Sin embargo, el literal dos del mismo artículo abre la posibilidad de que también se pueda aplicar el método de exención con progresividad, con lo cual se estaría otorgando exclusivamente la potestad tributaria para gravar las rentas obtenidas a un solo Estado.

Convenio suscrito entre la República del Ecuador y España

Tratado suscrito el 20 de mayo de 1991 y publicado el 13 de agosto de 1993 en el Registro Oficial No. 253 y se encuentra vigente desde 1994. En este documento se encuentran comprendidos los siguientes tributos:

- **España:** Impuesto a la renta de personas físicas
- Impuesto sobre sociedades
- impuesto sobre el patrimonio
- **Ecuador:** Impuesto sobre la renta de las personas naturales
- Impuesto sobre la renta de sociedades

El convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio suscrito conjuntamente con España en su Art. 24 (1993) especifica cual es el método a usarse para eliminar esta figura fiscal, señalando lo siguiente:

Cuando el residente del Ecuador obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que de acuerdo con las disposiciones del presente convenio puedan someterse a imposición en España, el Ecuador deducirá:

- a) Del impuesto que perciba sobre las rentas de este residente un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en España



b) Del impuesto que perciba sobre el patrimonio de este residente, un importe igual al impuesto sobre el patrimonio pagado en España (pág. 18).

Se debe señalar que en este apartado se determina claramente que estas deducciones en ningún caso podrán superar a la parte del impuesto a la renta o patrimonio que podría ser sujeto a imposición en España, con lo cual se puede identificar que nos encontramos frente a un supuesto en el que se aplicará el método de crédito en su modalidad limitada

Sin embargo, el siguiente apartado señala que las rentas que puedan ser consideradas como exentas, podrán ser tomadas como parte de la base imponible solamente para efectos de calcular el importe del impuesto que será aplicado a las otras rentas que el Estado gravará, con lo cual se determina en este caso la aplicación de método de exención en su modalidad integral.

Convenio suscrito entre la República del Ecuador y la República de Belarús

El Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta y la propiedad celebrado entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República de Belarús es relativamente nuevo ya que fue publicado en el Registro Oficial No. 117 el 10 de noviembre de 2017 y se encuentra vigente desde el año 2018.

Este documento (2017) comprende los siguientes impuestos:

- **Belarús:** Impuestos sobre la renta
- Impuesto sobre las utilidades
- Impuesto sobre la renta de personas naturales
- Impuesto sobre los predios inmobiliarios
- **Ecuador:** Impuesto sobre la renta; y el impuesto sobre los predios inmobiliarios

El método a utilizarse para eliminar la doble imposición internacional en lo que respecta a los casos previstos para los dividendos, intereses y regalías será el del crédito tributario limitado o imputación ordinaria, mientras que para el resto de casos



siempre que así lo disponga el convenio se aplicará el método de exención con progresividad.

Convenio celebrado entre la República del Ecuador y Suiza

El convenio suscrito entre Ecuador y Suiza para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio fue suscrito el 28 de noviembre de 1994 y publicado en el Registro Oficial No. 788 el 25 de septiembre de 1995; sin embargo, su aplicación inició a partir de 1996 hasta la actualidad. Este convenio al igual que los demás podrá ser aplicado para todo aquel contribuyente que mantenga una calidad de residente ya sea en Ecuador o en Suiza

En lo que respecta a los impuestos comprendidos, este documento incorpora para el caso ecuatoriano de manera general al impuesto sobre las rentas, mientras que al tratarse de los impuestos suizos estos los detalla claramente al mencionar que se contemplan los impuestos tanto federales como cantonales e incluso comunales sobre la renta incluyendo en este punto los siguientes:

- La renta total
- Los rendimientos del trabajo,
- Rendimientos del patrimonio
- Beneficios industriales y comerciales
- Ganancias de capital entre otros

Y en lo que se refiere al impuesto sobre el patrimonio detalla:

- Propiedad total
- Bienes muebles e inmuebles
- Activos comerciales
- Capital pagado y reservas, entre otros.

Recalcando de manera simultánea que estas disposiciones no se aplicarán en el caso del impuesto federal anticipado que se haya retenido por los premios otorgados a ganadores de la lotería.

El Art. 23 del convenio (1995) en lo que respecta al mecanismo a utilizarse para eliminar los supuestos de doble imposición que puedan presentarse con



respecto a los ingresos obtenidos por personas naturales o jurídicas residentes en el Ecuador señala como primer punto que podrá aplicarse el método de exención con progresividad cuando estos hayan obtenido rentas o patrimonio que puedan ser gravadas en Suiza, en este caso si bien estos conceptos serán exonerados del impuesto a la renta el Ecuador se reserva el derecho de que, el Convenio entre la República del Ecuador y la Confederación Suiza para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio señala que “(...) al calcular el impuesto sobre las rentas o patrimonio de dicho residente, aplicar la tasa impositiva que hubiera sido aplicable si no se hubieran exonerado dichas rentas o patrimonio” (pág. 18). Es decir, se reconoce la posibilidad de que estos ingresos exentos sea considerados a la hora de identificar la tarifa que se aplicará para el caso concreto.

Como segundo punto se señala que, si se trataran de dividendos, intereses o cánones adquiridos por residentes ecuatorianos y que de conformidad con lo regulado en el convenio puedan ser sujetos a imposición también en Suiza, el Ecuador podrá acordar ya sea:

- 1.- Una deducción del impuesto a la renta de dicho residente por un monto igual al impuesto cobrado en Suiza de conformidad con lo dispuesto en los Artículos 10, 11 y 12; sin embargo, dicha deducción no podrá exceder aquella porción del impuesto ecuatoriano sobre la renta, calculado antes de conceder la deducción, que sea apropiado para la renta que puede someterse a imposición en Suiza.
- 2.- Una reducción global del impuesto ecuatoriano
- 3.- Una exoneración parcial del impuesto ecuatoriano sobre elementos, consistente en cualquier caso en por lo menos la deducción del impuesto cobrado en Suiza al importe bruto de dividendos, intereses o cánones (pág. 18).

Una interpretación literal del numeral 1 nos permite identificar al método de imputación ordinaria a aplicarse en el caso de los supuestos antes mencionado.



De igual manera si se tratara de sociedades residentes en Ecuador que hayan obtenido dividendos de otra empresa residente de Suiza, para efectos del pago del impuesto a la renta ecuatoriano, se podrá otorgar una desgravación similar a la que se tendría derecho si la empresa que los pagó fuera ecuatoriana.

Convenio suscrito entre la República del Ecuador y Bélgica

El Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio suscrito entre el Ecuador y Bélgica fue celebrado el 18 de diciembre de 1996 en la ciudad de Quito y cuyo protocolo fue ratificado mediante Decreto Ejecutivo No. 1297, publicado en el Registro Oficial No. 286 el 16 de marzo del 2001 y cuya vigencia apenas comenzó a regir a partir del 1 de enero de 2005

Es documento se aplicará a los impuestos sobre la renta y el patrimonio que sean exigibles en general en todo el territorio ecuatoriano y suizo y los impuestos que comprende este documento son los siguientes:

- **Bélgica:** Impuestos a las personas físicas
- Impuesto a las sociedades
- Impuesto a las personas jurídicas
- Impuesto a los no residentes
- Cotización especial asimilada al impuesto a las personas físicas
- Contribución complementaria de crisis.
- **Ecuador:** Impuesto sobre la renta de personas físicas y sociedades
- Impuesto sobre los activos de las empresas

El Art. 23 (2001) que se refiere al método para eliminar la doble imposición reconoce la aplicación de dos métodos, por un lado, tenemos al método de exención con progresividad al permitir tener en cuenta los impuestos pagados en Bélgica para calcular la tasa que será aplicable a las rentas nacionales. Mientras que cuando se traten de dividendos pagados por una sociedad suiza a una ecuatoriana, los intereses o cánones se aplicará el método de imputación ordinaria ya que se concede un crédito igual al total del impuesto pagado en Bélgica, pero esta deducción estará limitada.



Convenio suscrito entre la República del Ecuador y Qatar

El acuerdo entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno del Estado de Qatar para evitar la doble tributación y para prevención de la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta Publicado en el Registro Oficial No. 628 de 16 de noviembre de 2015 y entró en vigencia en 2019.

Los impuestos regulados por este documento son de manera general para ambos Estados el impuesto a la renta, ya que no se especifica nada más al respecto. Por otro lado, la autoridad competente en el caso de Qatar para resolver temas de fiscalidad internacional será el Ministro de Economía y Finanzas y en Ecuador contaremos con el Director General del Servicio de Rentas Internas cada quien con sus respectivos representantes

Ahora, en este caso si bien en lo principal el convenio se fundamenta en el criterio de vinculación de residencia, es decir, que solamente el país de origen del contribuyente tendrá derecho a gravar las rentas obtenidas por el mismo, existen ciertas excepciones como en el caso de los beneficios empresariales, cuya potestad tributaria para gravar los mismos por parte de cualquiera de los Estados dependerá de la existencia de un establecimiento permanente, ya que de manera prioritaria el derecho a someter a imposición estos rubros será para el Estado de residencia de la empresa que los obtuvo, salvo que esta mantenga un establecimiento permanente en el otro Estado, en cuyo caso será este último quien se reserve ese derecho. Es importante señalar que en este último caso se realizará un reparto total de los beneficios obtenidos entre los diversos establecimientos existentes. Lo mismo sucede de en el caso del Art. 10 del mismo cuerpo normativo (2015), mismo que trata de los dividendos que hayan sido efectivamente pagados por una empresa residente de un Estado a otro residente del otro Estado, en cuyo caso pueden presentarse dos supuestos, el primero que permite en principio al Estado de residencia de la sociedad gravar las rentas obtenidas y el segundo que le da la posibilidad al Estado de la Fuente de someter a imposición dichos ingresos pero limitándose a un 5% y 10% en determinadas situaciones, similar cuestión que sucede en el caso de las regalías regulado en el Art. 12 del mismo documento.



Sobre la forma de evitar la doble imposición el Art.23 de igual manera menciona en su literal b que se aplicará el método de imputación ordinaria para el caso de que: “Un residente de Ecuador obtenga rentas que de acuerdo con las disposiciones de los artículos 10, 11 y 12 puedan someterse a imposición en Qatar” (pág. s.n); es decir, para los casos de los dividendos, regalías e intereses. Mientras que las demás rentas serán tratadas de conforme el método de exención con progresividad ya que los ingresos extranjeros serán considerados como parte de la base imponible para efectos de determinar la tarifa progresiva que se aplicará a las rentas no exoneradas

Convenio suscrito entre la República del Ecuador y Rusia

El Convenio para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta celebrado entre Ecuador y Rusia también es uno de los más recientes suscriptor por nuestro país ya que fue publicado en el Registro Oficial Suplemento No.159 el 12 de enero de 2018 y entró en vigencia en 2019.

Los impuestos comprendidos son los siguientes:

- **Rusia:** Impuesto sobre las ganancias de organizaciones
- Impuestos sobre renta de personas naturales
- **Ecuador:** Impuesto a la renta de personas naturales, sociedades y entidades similares.

De manera muy resumida los artículo contemplados dentro de este cuerpo normativo estarán dirigidos a regular todo lo relativo a los ingresos percibidos por la venta de bienes inmuebles, los beneficios empresariales, la explotación de buques o aeronaves en el ámbito internacional, además regulará la situación en el caso de ingresos de socios de ambos Estados, al igual que lo relativo a los dividendos, regalías, ganancias de capital, funciones públicas, entre otras, y de igual forma dentro de su estructura se contempla la imposibilidad de que los beneficios de índole fiscal otorgados a los funcionarios diplomáticos sean alterados.



En lo referente al Art. 22 (2018) que trata sobre el mecanismo para eliminar la doble imposición se debe mencionar que en su litera a si bien se trata sobre el método de exención, no se especifica la modalidad en virtud del cual este será aplicado, por lo que una interpretación literal del mismo podría considerarlo en su modalidad integral, mientras que tratándose de dividendos, intereses y regalías el método de imputación ordinaria será el rector.

Convenio suscrito entre la República del Ecuador y la República de Corea del Sur, China, Singapur y Japón

Estos últimos convenios los he agrupado porque si bien se pueden encontrar diferencias puntuales con respecto a los impuestos que serán regulados en cada convenio, estos hacen uso de los mismos mecanismos para la eliminación de doble imposición internacional como veremos a continuación:

Por un lado, tenemos el acuerdo entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República Popular China para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta fue suscrito el 21 de enero de 2013 y publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 85 de 20 de septiembre de 2013; sin embargo, este únicamente comenzó a regir a partir del año 2015. Por otro lado, dentro de la misma línea temporal tenemos al convenio celebrado conjuntamente con Corea del Sur, mismo que fue suscrito el 8 de octubre de 2012, publicado en el Registro Oficial No. 124 de 15 de noviembre de 2013 y el cual se encuentra vigente desde 2014. En este contexto también encontramos a el Convenio para evitar la doble tributación y para la prevención de la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta suscrito con Singapur el 27 de junio de 2013 y publicado en el Registro Oficial No. 307 el 8 de agosto de 2014, mismo que rige a partir de 2016 y tres años después nos encontramos con la celebración de un tratado con Japón que a más de eliminar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal también busca combatir la el problema de la elusión, este documento fue suscrito en Quito el 15 de enero de 2019, publicado en el Registro Oficial Nro. 132 el 30 de enero de 2020 y vigente desde entonces.



En lo que se refiere a los impuestos comprendidos dentro de los respectivos documentos tenemos los siguientes:

- **Corea** (2013): Impuestos a la renta
- Impuesto de sociedades
- Impuesto especial para el desarrollo rural
- Impuesto sobre las rentas locales.
- **China** (2013): Impuestos a la renta de personas naturales y sociedades.
- **Singapur** (2014): Impuesto a la renta
- **Japón** (2020): Impuestos a la renta
- Impuesto sobre sociedades
- Impuesto especial a la renta por reconstrucción
- Impuesto de sociedades locales
- Impuesto locales sobre habitantes
- **Ecuador**: Impuesto a la Renta

En lo que respecta al convenio celebrado conjuntamente con Japón a diferencia de los demás, se debe mencionar que este es mucho más específico al referirse a las rentas que serán consideradas para efectos del pago de impuesto a la renta de los residentes, así el Art. 1 numeral 2 menciona que:

Las rentas derivadas de o a través de una entidad o acuerdo que sea tratado total o parcialmente como fiscalmente transparente según la legislación fiscal de cualquiera de los Estados Contratantes, se considerarán rentas de un residente de un estado contratante, pero solo en la medida en que esos ingresos se consideren para los fines tributarios del Estado contratante como ingresos de un residente de ese estado contratante. (pág. s.n)

A pesar de sus diferencias, estos cuatro últimos convenios al igual que los demás mantendrán un sistema mixto para el tratamiento de la doble imposición ya que tanto sus artículos 23 y 22 de sus respectivos cuerpos normativos determinan al método de exención como aquel que regirá de manera general para ciertas rentas que podrán ser consideradas como parte de la base imponible para determinar la



tasa a aplicarse, mientras que de acuerdo a los casos de los artículos 10, 11 y 12, tanto los dividendos, intereses y regalías se someterán al método de crédito tributario en su modalidad limitada.

3.3 Método Incorporado por el Sistema Tributario Ecuatoriano en el artículo 49 de la Ley de Régimen Tributario Interno

La legislación tributaria del Ecuador ha venido actualizándose constantemente desde épocas pasadas con el objetivo de ir adaptándose poco a poco a la realidad social y económica del país, es así que este cuerpo normativo se ha ido perfeccionando con respecto a los pagos realizados en el exterior en donde además se ha incluido el tratamiento que se le deberá otorgar a las rentas obtenidas en el extranjero, mismas que serán tomadas en consideración en virtud de varios métodos identificados dentro de la normativa y que como tal buscan disminuir el gravamen que deberán soportar los contribuyentes e incentivar así también a las inversiones extranjeras.

Como parte de los antecedentes de la actual Ley de Régimen Tributario Interno debemos hacer referencia a aquella que fue publicada en el Registro Oficial Nro. 341 el 22 de diciembre en 1989, la misma que en su Art. 48 regulaba todo lo referente a los impuestos que fueron efectivamente pagados en el extranjero; es así que este artículo señalaba lo siguiente:

Crédito Tributario por Impuestos Pagados en el Extranjero.- Sin perjuicio de los establecido en convenios internacionales, las personas naturales residentes en el país y la sociedades nacionales que perciban ingresos en el exterior sujetos al impuesto a la renta en el país de origen, tienen derecho a descontar del impuesto a la renta causado en el Ecuador, el impuesto pagado en el extranjero sobre esos mismos ingresos, siempre que el crédito no exceda del valor del impuesto atribuible a dichos ingresos en el Ecuador (Plenario de las Comisiones Legislativas, 1989, pág. s.n).

Una interpretación literal del mencionado artículo nos lleva fácilmente a identificar al método de crédito tributario limitado o imputación ordinaria como aquel rector para el tratamiento de las rentas antes mencionadas, ya que para otorgar el crédito



correspondiente se fija como límite la tasa vigente en aquella época en el Ecuador. A pesar de lo mencionado, este mecanismo únicamente estuvo vigente hasta el año 2007 ya que consecuentemente se promulgó la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria (2007), misma que fue publicada en el Registro Oficial Suplemento Nro. 242 y la cual en su Art. 102 cambiaba el método a utilizarse en el caso de las rentas obtenidas en el extranjero por parte de personas naturales o jurídicas residentes en el Ecuador, de esta manera el artículo determina lo siguiente:

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. En el reglamento se establecerán las normas para la aplicación de las disposiciones de este artículo (pág. s.n).

El método de exención integral es claramente visible en las líneas anteriores y es aquel que se encuentra actualmente vigente dentro de nuestro sistema tributario, tal es así que la Ley de Régimen Tributario Interno en su Art. 49 lo determina en las mismas palabras.

Esta medida de igual forma y para una mejor aplicación se encuentra regulada en el artículo 10 y 136 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (2015) y cuyo texto señala lo siguiente:

Otros ingresos gravados. - Toda persona natural o sociedad residente en el Ecuador que obtenga rentas en el exterior, que han sido sometidas a imposición en otro Estado, deberá registrar estos ingresos exentos en su declaración de Impuesto a la Renta. En uso de su facultad determinadora la Administración Tributaria podrá requerir la documentación que soporte el pago del impuesto en el exterior, de conformidad con la legislación vigente.



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, para el efecto se deberá considerar el listado de paraísos fiscales emitido por la Administración Tributaria (pág. s.n).

De la misma manera el Art. 136 establece lo siguiente:

Impuestos pagados en el exterior. - Sin perjuicio de lo establecido en convenios internacionales, las personas naturales residentes en el país y las sociedades nacionales que perciban ingresos en el exterior sujetos a Impuesto a la Renta en el Ecuador, que hubiesen sido sometidos a imposición en otro Estado, se excluirán de la base imponible en el Ecuador, y se tratarán como rentas exentas.

Para el efecto se tendrá en cuenta lo siguiente:

- a) Lo dispuesto anteriormente aplicará también en el caso de dividendos distribuidos por sociedades extranjeras sobre utilidades obtenidas en el exterior, a sociedades o personas naturales residentes en el Ecuador, siempre que la sociedad extranjera haya tributado en el exterior por las rentas que generaron dichos dividendos.
- b) Salvo los casos determinados en este artículo, en el caso de rentas provenientes de paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, o de países donde dichas rentas no hayan sido sometidas a gravamen, éstas formarán parte de la renta global para el cálculo del impuesto, constituyéndose el impuesto pagado, de haberlo, en crédito tributario.
- c) El impuesto a la renta causado por las sociedades se entenderá atribuible a sus accionistas, socios o partícipes cuando éstos sean sociedades domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, pero deberá realizarse la retención en la fuente adicional sobre el dividendo distribuido, conforme a la ley y el porcentaje establecido por el Servicio de Rentas Internas dentro del límite legal.



No obstante, lo anterior dicha retención adicional también será considerada como crédito tributario por parte de las personas naturales residentes en el Ecuador, que perciban dividendos que provengan íntegramente de dividendos distribuidos por sociedades nacionales a sociedades domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición.

Lo establecido en el inciso primero no aplicará a los dividendos o utilidades distribuidos a favor de personas naturales residentes en el Ecuador por sociedades extranjeras, no domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, originados o provenientes a su vez de dividendos sobre utilidades de sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador. Lo definido en este artículo, aplicará para el caso de beneficios entregados por fideicomisos que provengan de dividendos percibidos, en lo que sea pertinente (pág. s.n).

Una vez identificados todos los artículos que regulan los métodos a aplicarse en el caso de ingresos extranjeros podemos determinar que conforme lo regulado en el artículo 49 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el Artículo 10 y 136 inciso primero de su respectivo reglamento, el mecanismo que se maneja dentro del territorio ecuatoriano es el de la exención en su modalidad integral, ya que se señala que para el cálculo del impuesto a la renta a pagar dentro del país no se tomarán en cuenta los ingresos que hayan sido obtenidos y efectivamente tributados en el extranjero, puesto que estos serán considerados como exentos y por ende no estarán sujetos a imposición.

Por otro lado, en los artículos mencionados se señala claramente que para el caso de ingresos obtenidos en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, el tratamiento fiscal será diferente y en este caso se hará uso del método de crédito tributario absoluto o imputación integral, ya que todos esos ingresos servirán para calcular la base imponible respectiva y en caso de que haya existido retención alguna, estos valores serán tomados como crédito tributario.

Con todo lo expuesto nos queda claro el mecanismo que utiliza la legislación tributaria interna del Ecuador para contrarrestar a la doble imposición internacional.



3.4 Análisis del Tratamiento Diferenciado Entre Contribuyentes Ecuatorianos al Someterse a los Distintos Métodos Reconocidos por Ecuador

Para concluir con el desarrollo de este capítulo haremos un análisis detallado de cómo la aplicación de los diversos métodos contemplados por la normativa interna e internacional tributaria ecuatoriana devienen en un tratamiento diferenciado entre los contribuyentes ecuatorianos.

Haciendo una recapitulación de los mecanismos incorporados por el sistema normativo ecuatoriano en materia de fiscalización internacional para eliminar o atenuar la doble imposición, debemos mencionar que de acuerdo al artículo 49 de la Ley de Régimen Tributario Interno (2019) y el artículo 136 de su Reglamento (2015) podemos identificar al método de exención integral como aquella medida de carácter unilateral incorporada dentro de la legislación interna, mientras que por otro lado tenemos a los métodos incorporados dentro de los diversos tratados celebrados por el Ecuador, tales como el método de crédito fiscal tanto en su modalidad absoluta como limitada y de igual forma encontramos al método de exención en su modalidad integral y con progresividad.

A través del ejemplo práctico que se planteará en las siguientes líneas se podrá evidenciar que al aplicarse esta gran variedad de métodos, los sujetos pasivos del impuesto a la renta se verán afectados por cuanto evidentemente de acuerdo al caso en concreto tendrán que sujetarse a tasas impositivas diferentes y por lo mismo esto determinará un impuesto final a pagar que variará, ya que la forma de calcular el mismo será distinta a pesar de que estos contribuyentes puedan mantener una capacidad contributiva similar.

Como ya analizamos en el capítulo uno de este trabajo de investigación en base a los criterios doctrinarios expuestos, el principio de equidad es considerado como un principio tributario por excelencia, ya que este es la base de un sistema impositivo justo y el cual según la doctora Vázquez (2017) está relacionado con la capacidad económica de las personas, ya que quienes gocen de una capacidad similar deberán estar sujetas a una carga tributaria igual; sin embargo, la realidad es totalmente diferente ya que como veremos más adelante la fuente de donde provengan los ingresos de personas con capacidad contributiva igual influye de manera determinante en el método a aplicar para evitar la doble tributación y por



ende en el valor final de impuestos que deberán cancelar, inobservando y por lo mismo vulnerando el principio de equidad que incluso ha sido reconocido dentro de la Constitución de la República del Ecuador, ya que los ingresos obtenidos por personas naturales o jurídicas residentes del país, recibirán un tratamiento distinto dependiendo del lugar de donde estas provengan.

De manera más concreta si el contribuyente X residente del Ecuador obtienen un total de ingresos de 2,000 dólares por sus servicios prestados en Guatemala (país con el que el Ecuador no ha suscrito un CDI) a este se le aplicará el método de exención integral contemplado en la Ley de Régimen Tributario Interno, mientras que a Y igualmente residente de Ecuador y con la misma cantidad de ingresos obtenidos en este caso en Bélgica, se le aplicará el método de crédito tributario limitado y por lo mismo terminará pagando un valor total por concepto de impuestos evidentemente mayor que X quien tendrá una mayor ventaja fiscal en este escenario. Al evidenciar los contribuyentes ecuatorianos la existencia de un tratamiento diferenciado por parte del régimen tributario, muchas veces esta situación aporta al fortalecimiento de prácticas contrarias a la moral tributaria como son la evasión y elusión fiscal ya que no es nuevo para todos que muchas personas siempre buscan la manera de pagar la menor cantidad de impuestos que les sea posible.

Adicionalmente, al referirnos al principio de neutralidad podemos mencionar que este también podría verse afectado por la aplicación de los diversos métodos contemplados anteriormente, ya que el contribuyente al verificar que existen cargas tributarias diferentes dependiendo del país en el que este desarrolle sus actividades económicas, comenzará a tomar decisiones económicas en base a la presión del sistema fiscal, mismo que pasará a ser un factor decisivo al momento de escoger el lugar de inversión de los contribuyentes, quienes buscarán siempre lo más conveniente para su economía.

Para una comprensión más clara de lo señalado desarrollaremos un caso práctico teniendo en cuenta la tabla para la liquidación del impuesto a la renta actualizada al año 2021 vigente en el Ecuador. A través del ejemplo que se presentará podremos identificar el tratamiento diferenciado al que hicimos alusión

en líneas anteriores. Los métodos que se aplicarán en este caso serán el método de exención en su modalidad integral y con progresividad y el método de crédito tributario en su modalidad íntegra y limitada que son en sí todos los incorporados por la legislación tributaria ecuatoriana.

Tabla 8. Tabla para impuesto a la Renta 2021

Fracción Básica	Exceso Hasta	Impuesto sobre la Fracción Básica	% Impuesto sobre la Fracción Excedente
\$0	\$ 11.212	0	0%
\$11.212	\$ 14.285	0	5%
\$14.285	\$ 17.854	154	10%
\$17.854	\$ 21.442	511	12%
\$21.442	\$ 42.874	941	15%
\$42.874	\$ 64.297	4.156	20%
\$64.297	85.729	8.440	25%
\$85.729	114.288	13.798	30%
\$114.288	En adelante	22.366	35%

Nota. Fuente: Resolución No. NAC-DGERCGC20-00000077 publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 359 de 30 de diciembre de 2020

El caso se resume de la siguiente manera:

La señora María Alejandra López residente de Ecuador, presta sus servicios de limpieza en la empresa “Inglesa S.A” ubicada en el país ABC, por lo cual percibe un ingreso total de 18,000 dólares. Adicionalmente la señora López obtiene un total de 30,000 dólares en su país de residencia. Para efectos del cálculo al impuesto a la renta se considerará que el país ABC mantiene una tasa de imposición del 15%.

De acuerdo a la tabla para el cálculo del impuesto a la renta, tendríamos los siguientes valores:

Tabla 9. Método de Exención Integral

Rentas obtenidas en ABC	18,000
Retención del Impuesto a la Renta en ABC (15%)	$18,000 \times 0.15 = 2,700$
Ingresos obtenidos en Ecuador	30,000
Fracción Básica	21,442
Impuesto Fracción Básica	941



Fracción Excedente	8,558
Impuesto Fracción Excedente 15%	$8,558 \times 0.15 = 1,283.7$
Total impuesto a la renta a pagar en Ecuador	$1,283.7 + 941 = 2,224.7$
Valor total por concepto de impuesto a la renta cancelado	$2,224.7 + 2,700 = 4,924.7$

Nota. Elaborado por la autora

Tabla 10. Método de Exención con Progresividad

Rentas obtenidas en ABC	18,000
Retención del Impuesto a la Renta en ABC (15%)	$18,000 \times 0.15 = 2,700$
Base imponible para efectos de calcular la tarifa aplicable	$18,000 + 30,000 = 48,000$
Cuotas a efectos de tipo de gravamen	Fracción Básica: 42,874 Impuesto a la Fracción Básica: 4,156 Fracción Excedente 5,126 Impuesto fracción excedente (20%)= $5,126 \times 0.20 = 1,025.2$ Valor total: $1,025.2 + 4,156 = 5,181.2$
Tipo medio de gravamen aplicable	$5,181.2 / 48,000 = 0.107$
Base imponible (sin considerar rentas en ABC)	30,000
Tarifa aplicable	10.7%
Impuesto a pagar en Ecuador	$30,000 \times 0.107 = 3,210$
Valor total a cancelar por concepto de impuesto a la renta.	$3,210 + 2,700 = 5,910$

Nota. Elaborado por la autora

Tabla 11. Método de Imputación Integral

Rentas obtenidas en ABC	18,000
Rentas obtenidas en Ecuador	30,000
Rentas que incluyen la base imponible	$18,000 + 30,000 = 48,000$ Fracción Básica: 42,874 Impuesto Fracción Básica: 4,156



	Fracción Excedente: 5,126
	Impuesto Fracción Excedente (20%): $5,126 \times 0,20 = 1,025.2$
	Total impuesto a pagar: $1,025.2 + 4,156 = 5,181.2$
Deducción del impuesto satisfecho en ABC	$18,000 \times 0.15 = 2,700$
Total impuesto pagado en Ecuador	$5,181.2 - 2,700 = 2,481.2$
Valor total a cancelar por concepto de impuesto a la renta.	$2,481.2 + 2,700 = 5,181.2$

Nota. Elaborado por la autora

Tabla 12. Método de Imputación Limitada

Rentas obtenidas en ABC	18,000
Impuesto pagado en ABC (15%)	$18,000 \times 0.15 = 2,700$
Rentas obtenidas en Ecuador	30,000
Base imponible	$18,000 + 30,000 = 48,000$
	Fracción Básica: 42,874
	Impuesto Fracción Básica: 4,156
	Fracción Excedente: 5,126
	Impuesto Fracción Excedente (20%): $5,126 \times 0,20 = 1,025.2$
	Total impuesto a pagar: $1,025.2 + 4,156 = 5,181.2$
Deducción impuesto extranjero	$(5,181.2 \times 18,000) / 48,000 = 1,942.95$
Impuesto a la renta total a pagar en Ecuador	$5,181.2 - 1,942.95 = 3,238.25$
Valor total a cancelar por concepto de impuesto a la renta	$3,238.25 + 2,700 = 5,928.25$

Nota. Elaborado por el autor



Conforme podemos evidenciar en el desarrollo del caso en concreto, mediante la aplicación de los diferentes métodos se puede concluir que de acuerdo al artículo 49 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (2019), si un contribuyente Ecuatoriano realiza alguna actividad económica en un país con el cual el Ecuador no haya suscrito un CDI; como por ejemplo Guatemala, el sujeto pasivo deberá sujetarse al método de exención en su modalidad integral para contrarrestar la doble imposición internacional teniendo que pagar así por concepto de impuesto a la renta un valor final de 4,924.7 dólares, mientras que si este mismo contribuyente hubiera decidido invertir en Corea del Sur por ejemplo, el método a aplicar sería el de exención con progresividad arrojando un valor total a cancelar mas gravoso que en aplicación del anterior, teniendo que cubrir un valor total de 5,910 dólares. Por otro lado, en este mismo contexto si se tratara de una inversión realizada en Chile, y de acuerdo al método de imputación integral que se encuentra contemplado en el Convenio suscrito conjuntamente con el Ecuador, se deberá cancelar un valor total de 5,181.2 dólares, mientras que si se tratara de una actividad económica realizada en Rumania y en base al método incorporado dentro del CDI que es el de imputación limitada, el valor final sería 5,928.25 dólares e incluso en este último caso no se llegó a solventar totalmente el problema fiscal, ya que se generó un supuesto de doble imposición por un valor total de 757. 05 dólares.

Con todo lo mencionado se puede verificar claramente la existencia de un tratamiento diferenciado entre contribuyentes con igual capacidad económica que dependerá en gran medida del lugar en donde estos decidan invertir su dinero, con lo cual queda demostrado que evidentemente se está vulnerando el principio de equidad horizontal y como consecuencia se estaría contribuyendo indirectamente a que se busque evadir el pago de obligaciones tributarias ya que como menciona el doctrinario Castañeda (2015) indica que:

El ser humano como un individuo social siempre verá como un referente a la forma de acuerdo de sus allegados y por lo mismo, (...)una forma para juzgar si deben pagar un impuesto es comparar la carga tributaria propia con la de los vecinos, que razonablemente tendrán una capacidad de pago similar (pág. 132).



Por otro lado, el principio de neutralidad también es uno de los pilares fundamentales para la constitución de un régimen tributario justo ya que según la autora Valenzuela Vera (2017) menciona: “Un buen sistema tributario debe interferir lo menos posible en las decisiones de mercado” (pág. 101). En este caso de igual manera estaría siendo vulnerado, toda vez que evidentemente el importe de la carga fiscal será determinante a la hora de impulsar a los contribuyentes a realizar o no inversiones en ciertos países, con todo lo manifestado además se justifica la necesidad de que los sistemas tributarios se estructuren de manera armónica identificando un solo mecanismo para contrarrestar la doble imposición internacional que permita beneficiar tanto a la economía del país como a sus contribuyentes.

Conclusiones y Recomendaciones

Una vez analizado detalladamente el problema de la Doble Imposición Internacional se han llegado a las siguientes conclusiones:

- La globalización ha contribuido en el crecimiento económico de un sinnúmero de países, quienes se han visto beneficiados por el intercambio de bienes, servicios y capitales. A su vez este fenómeno ha influenciado en la estructura del régimen tributario que se maneja dentro de los Estados, quienes se han adaptado a los cambios y a los nuevos problemas que surgen como consecuencia de la expansión del comercio como la doble imposición.
- La doble imposición se origina principalmente por la concurrencia de dos o más potestades tributarias, lo cual ocasiona que los ingresos de un mismo contribuyente sean sometidos a imposición en dos Estados diferentes y dentro de un mismo período de tiempo.
- La doble tributación trae consigo una serie de efectos negativos que influyen en la economía tanto de los sujetos pasivos como del Estado mismo, ya que disminuyen considerablemente las inversiones extranjeras y la recaudación de impuestos.
- Los Estados al enfrentarse a este fenómeno fiscal, han decidido incorporar dentro de sus ordenamientos jurídicos tributarios medidas tanto unilaterales como bilaterales y multilaterales que permitan evitar la doble tributación. Las medidas



unilaterales se refieren al mecanismo interno que se utiliza para contrarrestar este problema, mientras que al referirnos a aquellas bilaterales o multilaterales se tratan de los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición (CDI).

- A través de los CDI los estados distribuyen entre sí la potestad de gravar determinadas rentas a efectos de evitar que un contribuyente deba tributar dos veces por una misma renta y ha sido la herramienta más efectiva hasta el momento.
- Tanto las medidas unilaterales como bilaterales y multilaterales se fundamentan en el uso de métodos específicos para eliminar la doble tributación. En el caso del sistema tributario ecuatoriano el artículo 49 de la Ley de Régimen Tributario se refiere al método de exención integral como medida unilateral, mientras que los convenios que ha celebrado el país han incorporado dentro de su contenido al método de exención en su modalidad integral y con progresividad y el método de crédito tributario limitado o absoluto
- Los métodos para efectos de calcular el total de impuesto a la renta a pagar por parte de un contribuyente operan de manera muy diferente, lo cual deviene en diferentes tarifas a aplicar para el caso en concreto y por lo mismo los resultados variarán.
- La falta de estandarización en la aplicación de esta gran gama de mecanismos ha provocado que se vulnere al principio de equidad en su modalidad horizontal y el principio de neutralidad, mismos que a más de ser los pilares fundamentales del Derecho Internacional Tributario, son imprescindibles a la hora de estructurar un sistema impositivo justo.
- El principio de equidad se fundamente en el tratamiento igualitario entre contribuyentes con la misma capacidad económico, mismo que se vulnera al momento de que un sujeto pasivo decide invertir en un país con el cual el Ecuador ha suscrito un CDI como por ejemplo Chile, este aplicará el método de crédito absoluto, mientras que si otro sujeto pasivo invierte en Panamá, país con el que no se ha celebrado un CDI, el contribuyente deberá someterse al método contemplado en la legislación interna; es decir, el método de exención integral. La aplicación de estos métodos tendrá como resultado una carga fiscal mayor o menor dependiendo del caso, provocando un tratamiento diferenciado entre iguales.
- El principio de neutralidad por otro lado se refiere a que las leyes en general no deben interferir en las decisiones económicas, principio que de igual manera está siendo inobservado, por cuanto evidentemente la carga fiscal final que deba



- impuestos sobre la renta. (16 de noviembre de 2015). Registro Oficial No. 628. Recuperado el 25 de mayo de 2021, de [https://www.sri.gob.ec/o/sri-portlet-biblioteca-alfresco-internet/descargar/47a80248-d7cf-45f8-8ad4-d6f30600a759/CDI%20QATAR%20\(ESPA%c3%91OL\).pdf](https://www.sri.gob.ec/o/sri-portlet-biblioteca-alfresco-internet/descargar/47a80248-d7cf-45f8-8ad4-d6f30600a759/CDI%20QATAR%20(ESPA%c3%91OL).pdf)
- Ambite, A. M., & López, C. (2014). *Doble imposición internacional en una economía globalizada: problemática en la empresa española*. Recuperado el 10 de marzo de 2021, de https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/17_01.pdf
- Arrija, A. (2014). *Derecho Fiscal*. México, México: Themis Editores. Recuperado el 10 de marzo de 2021
- Asamblea Nacional Constituyente. (29 de diciembre de 2007). Ley reformativa para la equidad tributaria del Ecuador. Ecuador: Registro Oficial Suplemento 242. Recuperado el 29 de mayo de 2021, de <https://www.gob.ec/sites/default/files/regulations/2018-11/ley%20equidad.pdf>
- Asamblea Nacional Constituyente. (20 de octubre de 2008). Constitución de la República del Ecuador. Montecristi, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones. Recuperado el 10 de marzo de 2021
- Asamblea Nacional Constituyente. (28 de febrero de 2015). Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Ecuador: Registro Oficial No. 448. Recuperado el 29 de mayo de 2021, de <https://www.sri.gob.ec/BibliotecaPortlet/descargar/2f052de7-67ff-43b0-bfe2-65f42db24c93/REGLAMENTO+APLICACION+DE+LA+LEY+DE+REGIMEN+TRIBUTARIO+INTERNO.pdf>
- Asamblea Nacional Constituyente. (21 de agosto de 2018). Código Tributario. Montecristi, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones. Recuperado el 11 de marzo de 2021
- Asamblea Nacional Constituyente. (31 de diciembre de 2019). Ley de Régimen Tributario Interno. (R. O. 2014, Recopilador) Montecristi, Ecuador. Recuperado el 22 de marzo de 2021, de https://www.ces.gob.ec/lotaip/Anexos%20Generales/a2/Reformas_febrero_2020/LEY%20DE%20REGIMEN%20TRIBUTARIO%20INTERNO.pdf
- Batiffol, H. (1974). *Droit International Privé*. París, Francia. Recuperado el 2 de abril de 2021
- Baylis, J., & Smith, S. (2005). *The Globalization of Worth Politics*. New York: Oxford University Press. Recuperado el 9 de marzo de 2021
- Borderas, E., & Moles, P. (2008). *Derecho Tributario Internacional* (1 ed., Vol. 1). Barcelona, España: El Fisco. Recuperado el 5 de abril de 2021, de https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/DerechoTributario/DTInternacional/2008_derecho_tributario_internacional_vol+1_borderas_moles.pdf
- Borrás, A. (1974). *La doble imposición internacional: problemas jurídico-internacionales*. Madrid, España. doi:<https://doi.org/10.15581/010.1.564-566>
- Buhler, O. (1968). *Principios del Derecho Internacional Tributario*. Madrid, España: Derecho Financiero. Recuperado el 10 de marzo de 2021



- Buhler, O. (2012). *Nociones fundamentales de derecho Tributario*. Madrid, España: Rosaristas. Recuperado el 1 de abril de 2021
- Calderón, J. M. (1996). *La doble imposición internacional en los impuestos sobre la renta y el patrimonio y las medidas y métodos para su eliminación*. España: Universidad de la Coruña. Recuperado el 20 de marzo de 2021
- Calderón, J. M. (2010). La Doble Imposición Internacional y los Métodos para su Eliminación. *Fiscalidad Internacional*, 441-578. Recuperado el 4 de abril de 2021
- Campagnale, N., Catinot, S., & Alfredo, L. (2000). *El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales*. Buenos Aires, Argentina: La Ley. Recuperado el 17 de marzo de 2021
- Carrasco, P. J. (2009). Doble Imposición y Métodos para su Eliminación. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoria*.(39), 179-204. Recuperado el 11 de abril de 2021
- Castañeda, V. (2015). La moral tributaria en América Latina y la corrupción como uno de sus determinantes. (U. N. México, Ed.) *Revista Mexicana de Ciencias Políticas y Sociales*(224), 103-132. Recuperado el 3 de junio de 2021, de https://drive.google.com/drive/u/1/folders/1Mtaoo-_dmiXrUZ83o1k0lvRprFrmX8vK
- Castañeda, V. M. (2017). La equidad del sistema tributario y su relación con la moral tributaria. Un estudio para América Latina. *Investigación Económica*, 125-152. doi:<http://dx.doi.org/10.1016/j.inveco.2017.02.002>
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (31 de diciembre de 2019). *CIAT*. Recuperado el 1 de junio de 2021, de https://ciat.org.sharepoint.com/:x:/s/cds/EXhVINnZ8LJHliBV_cemTSkBgjAQNrWacTiChx0_6ffL2w?rttime=k3gBg_4h2Ug
- Checa, C. (1987). Medidas y métodos para evitar la doble imposición internacional. (U. d. Extremadura, Ed.) *Anuario de la Facultad de Derecho*(5), 151-169. Recuperado el 19 de abril de 2021, de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=816263>
- CIAT. (2007). *Biblioteca CIAT*. Recuperado el 27 de marzo de 2021, de <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/828>
- Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. (28 de abril de 2005). Registro Oficial No.6. Recuperado el 28 de marzo de 2021, de https://www.oas.org/xxivga/spanish/reference_docs/convencion_viena.pdf
- Convenio celebrado entre Ecuador y Bélgica para evitar la doble imposición internacional en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio. (16 de marzo de 2001). Registro Oficial No. 286. Recuperado el 25 de mayo de 2021, de <https://www.sri.gob.ec/o/sri-portlet-biblioteca-alfresco-internet/descargar/394b2678-0340-45de-ae1d-4259ef56658a/B%c3%a9lgica%20Espa%c3%b1ol.pdf>
- Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de Canadá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto a la renta. (24 de octubre de 2001). Registro Oficial No. 439. Recuperado el 25 de mayo de 2021, de <https://www.sri.gob.ec/o/sri-portlet-biblioteca-alfresco->



[internet/descargar/1b10f7a7-1066-4b9d-97a8-ddfc2158c60c/Canada%20Espa%C3%B1ol.pdf](https://www.sri.gob.ec/o/sri-portlet-biblioteca-alfresco-internet/descargar/1b10f7a7-1066-4b9d-97a8-ddfc2158c60c/Canada%20Espa%C3%B1ol.pdf)

Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la Federación de Rusia para evitar la doble tributación y para la prevención de la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta. (12 de enero de 2018). Registro Oficial No. 159. Recuperado el 25 de mayo de 2021, de [https://www.sri.gob.ec/o/sri-portlet-biblioteca-alfresco-internet/descargar/37aadf6b-2284-4eee-b057-bf4acf7befbb/CONVENIO%20CON%20RUSIA%20\(espa%C3%B1ol\).pdf](https://www.sri.gob.ec/o/sri-portlet-biblioteca-alfresco-internet/descargar/37aadf6b-2284-4eee-b057-bf4acf7befbb/CONVENIO%20CON%20RUSIA%20(espa%C3%B1ol).pdf)

Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República Argentina. (3 de marzo de 1981). Registro Oficial No. 235. Recuperado el mayo 26 de 2021, de <https://www.sri.gob.ec/o/sri-portlet-biblioteca-alfresco-internet/descargar/49fded65-cc02-44e5-af40-62bffa829d7e/Argentina%20Espa%C3%B1ol.pdf>

Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República de Francia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta. (25 de septiembre de 1992). Registro Oficial No. 34. Recuperado el 23 de mayo de 2021, de <https://www.sri.gob.ec/o/sri-portlet-biblioteca-alfresco-internet/descargar/59cdb106-0a11-46fe-8114-c415f3f53625/Francia%20Espa%C3%B1ol.pdf>

Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República Italiana para evitar la doble imposición en materia de impuesto a la renta y sobre el patrimonio y para prevenir la evasión fiscal. (30 de marzo de 1990). Registro oficial No. 407. Recuperado el 28 de marzo de 2021, de <https://www.sri.gob.ec/o/sri-portlet-biblioteca-alfresco-internet/descargar/2cd80abc-20e1-4623-8946-d7c42d0f91c4/Italia%20Espa%C3%B1ol.pdf>

Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de Rumania para evitar la doble tributación con respecto a los impuestos sobre la renta y el capital y para la prevención de la evasión fiscal. (20 de septiembre de 1995). Registro Oficial No. 785. Recuperado el 24 de mayo de 2021, de <https://www.sri.gob.ec/o/sri-portlet-biblioteca-alfresco-internet/descargar/8275c0d5-76c8-4212-bf1f-1dcdea470848/Rumania%20Espa%C3%B1ol.pdf>

Convenio entre la República del Ecuador y Japón para eliminar la doble imposición con respecto a los impuestos sobre la renta y la prevención de la evasión y elusión tributaria. (30 de enero de 2020). Registro Oficial No. 132. Recuperado el 27 de mayo de 2021, de <https://www.mofa.go.jp/mofaj/files/000454048.pdf>

Convenio entre la República del Ecuador y la Confederación Suiza para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. (25 de septiembre de 1995). Registro Oficial No. 788. Recuperado el 24 de mayo de 2021, de <https://www.sri.gob.ec/o/sri-portlet-biblioteca-alfresco-internet/descargar/a5196edf-c271-43b6-b33e-a17727038f3a/Suiza%20Espa%C3%B1ol.pdf>

Convenio entre la República del Ecuador y la República de Corea para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal respecto a impuestos sobre la renta. (15 de noviembre de 2013). Registro Oficial No. 124. Recuperado el 26 de mayo de 2021,



de <https://www.sri.gob.ec/o/sri-portlet-biblioteca-alfresco-internet/descargar/508f2c05-f2b4-4ca8-9e43-283c0589f9b7/Corea%20Espa%C3%B1ol.pdf>

Convenio entre la República del Ecuador y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. (5 de agosto de 1986). Registro Oficial No. 493. Recuperado el 23 de mayo de 2021, de <https://www.sri.gob.ec/o/sri-portlet-biblioteca-alfresco-internet/descargar/fbb923f1-5977-4d35-bc06-a2eb6f3812f8/Alemania%20Espa%C3%B1ol.pdf>

Convenio entre la República del Ecuador y la República Federativa del Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión tributaria con respecto a los impuestos sobre la renta. (2 de febrero de 1988). Registro Oficial No. 865. Recuperado el 23 de mayo de 2021, de <https://www.sri.gob.ec/o/sri-portlet-biblioteca-alfresco-internet/descargar/c40d2954-046f-411a-821a-b0fec9da2a0a/Brasil%20Espa%C3%B1ol.pdf>

Convenio entre la República del Ecuador y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta. (9 de marzo de 2001). Registro Oficial No. 281. Recuperado el 23 de mayo de 2021, de <https://www.sri.gob.ec/o/sri-portlet-biblioteca-alfresco-internet/descargar/18e475f2-0e72-454d-b551-363f815c9c18/Mexico%20Espa%C3%B1ol.pdf>

Convenio entre la República Oriental de Uruguay y la República del Ecuador para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y prevenir la evasión fiscal. (16 de enero de 2012). Registro Oficial No. 619. Recuperado el 23 de mayo de 2021, de <https://www.sri.gob.ec/o/sri-portlet-biblioteca-alfresco-internet/descargar/06e13ef3-89e5-4cc6-a2cc-e1419f6e0c74/Uruguay%20Espa%C3%B1ol.pdf>

Convenio para evitar la doble imposición entre la República del Ecuador y España. (13 de agosto de 1993). Registro Oficial No.253. Recuperado el 24 de marzo de 2021, de <https://www.sri.gob.ec/o/sri-portlet-biblioteca-alfresco-internet/descargar/978d41c8-db36-4f6f-a612-7da021afb9a4/Espa%C3%B1a%20Espa%C3%B1ol.pdf>

Convenio para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio. (14 de octubre de 2003). Registro Oficial No.239. Recuperado el 17 de mayo de 2021, de <https://www.sri.gob.ec/o/sri-portlet-biblioteca-alfresco-internet/descargar/0efd2f81-f5d3-4703-97f4-0194e396bf16/Chile%20Espa%C3%B1ol.pdf>

Corona, J. F. (2002). La corrección de la doble imposición internacional. *Revista del Instituto de Estudios Económicos*(1), 235-258. Recuperado el 6 de abril de 2021

Corte Constitucional. (30 de julio de 2021). (*Resolución No. 14*). (R. O. 756, Recopilador) Ecuador. Recuperado el 12 de marzo de 2021

Decisión 578: Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal. (o de noviembre de 2004). Registro Oficial Suplemento 457. Recuperado el 26 de mayo de 2021, de <https://www.sri.gob.ec/BibliotecaPortlet/descargar/4c948036-e3ac-4699-929c-28638b5322ab/CONVENIO+CAN-COMUNIDAD+ANDINA.pdf>



- Departamento de Asuntos Económicos y Sociales. (2011). *Un.org*. Recuperado el 18 de abril de 2021, de https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf
- Díaz de Bernal, M. (2002). *La Doble Tributación*. Recuperado el 2 de abril de 2021, de <https://www.impuestospanama.com/monografias/117-la-doble-tributacion>
- Díez de Velasco, M. (2005). *Instituciones del Derecho Internacional Público*. Madrid, España: Tecnos. Recuperado el 4 de abril de 2021, de https://franjamoradaderecho.com.ar/biblioteca/abogacia/6/INTERNACIONAL_PUBLICO/Instituciones-de-Derecho-Internacional-Publico-Diez-de-Velazco.pdf
- Fonrouge, C. G. (1987). *Derecho Financiero* (4 ed., Vol. 1). Buenos Aires, Argentina: Depalma. Recuperado el 17 de marzo de 2021
- Guerrero, R. M. (2007). Tratados internacional para evitar la doble imposición internacional: conveniencias o sacrificios fiscales para Paraguay. (U. Católica, Ed.) *Revista Jurídica*, 443-512. Recuperado el 27 de marzo de 2021, de <https://biblioteca.corteidh.or.cr/documento/59731>
- Gutiérrez, C. (1995). *Derecho Internacional Público*. Madrid, España: Trotta. Recuperado el 2 de abril de 2021
- Herrán, C. (2000). *La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios*. Bogotá, Colombia. Recuperado el 12 de marzo de 2021, de https://www.academia.edu/7989973/LA_DOBLE_TRIBUTACION_INTERNACIONAL_PRINCIPIOS_Y_REALIDADES_DE_LOS_CONVENIOS
- Linares, A. (1992). *Derecho Internacinal Público* (2 ed., Vol. 1). Caracas, Venezuela: Anauco Ediciones. Recuperado el 2 de abril de 2021
- Maldonado, G. (2016). *Justicia Fiscal*. Recuperado el 4 de abril de 2021, de http://www.justiciafiscal.org/wpcontent/uploads/2016/07/DT_02_2016_Maldonado.pdf
- Maruenda, J. I. (13 de Noviembre de 2016). *Abogalista*. Recuperado el 3 de abril de 2021, de <http://www.abogalista.com/recursos/temas/principios-de-aplicacin-de-los-cdi-convenio-doble-imposicin.html>
- Montaño, C. (1999). *El Ecuador y los problemas de doble imposición internacional* (Vol. 5). Quito, Ecuador: Corporación Editora Nacional. Recuperado el 13 de marzo de 2021, de <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/187/1/SM5-Monta%C3%B1o-El%20Ecuador%20y%20los%20problemas%20de%20la%20doble%20imposici%C3%B3n%20internacional.pdf>
- Montaño, C. (2006). *Manual de Derecho Tributario Internacional* (1 ed., Vol. 25). Quito, Ecuador: Corporación Editora Nacional. Recuperado el 21 de marzo de 2021
- OCDE. (2010). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*. París, Francia: Instituto de Estudios Fiscales. Recuperado el 20 de marzo de 2021, de <https://www.global.co/wp-content/uploads/2018/04/Modelo-de-CDI-OCDE-versi%C3%B3n-abreviada.pdf>



- Owens, E. (1980). *International Aspects of United States Taxation: Cases and Materials* (Vol. 1). Cambridge: Cambridge University Press. Recuperado el 17 de marzo de 2021
- Pedernera, J. J. (2014). *Análisis de la doble tributación internacional: aspectos relevantes*. Mendoza, Argentina. Recuperado el 24 de marzo de 2021, de https://drive.google.com/drive/u/1/folders/1Mtaoo-_dmiXrUZ83o1k0lvRprFrmX8vK
- Plazas, M. (1998). *El impuesto sobre el valor agregado Iva*. Bogotá, Colombia: Editorial Temis. Recuperado el 10 de marzo de 2021
- Plenario de las Comisiones Legislativas. (22 de diciembre de 1989). Ley de Régimen Tributario Interno. Registro Oficial No. 341. Recuperado el 29 de mayo de 2021, de https://docs.bvsalud.org/leisref/2018/11/1966/ecu_1989_r_law_56.pdf
- Quiñonez, R. A., & De la Cruz, W. A. (2014 de junio de 2008). *La Doble Imposición Internacional Aplicado a un Caso Práctico de la Compañía International Water Services Residente en Rumania y Ecuador*. Recuperado el 17 de marzo de 2021, de <http://www.dspace.espol.edu.ec/bitstream/123456789/5915/1/D-39117.pdf> [
- Rohatgi, R. (2008). *Principios básicos de tributación internacional*. Bogotá, Colombia: Legis Editores. Recuperado el 10 de marzo de 2021
- Sainz De Bujanda, F. (1993). *Lecciones de derecho financiero* (10 ed.). Madrid, España: Universidad Complutense. Recuperado el 17 de marzo de 2021
- Schindel, Á. (2005). *Los criterios de la fuente y de la residencia*. Buenos Aires, Argentina: Ábaco de Rodolfo Depalma. Recuperado el 11 de marzo de 2021
- Spicer, M., & Becker, L. (1980). Fiscal Inequality and Tax Evasion: An Experimental Approach. *National Tax Journal*, 33, 171-175. Recuperado el 10 de marzo de 2021
- Stiglitz, J. (1995). *La economía del sector público* (3 ed.). Barcelona, España: Antoni Bosch Editor. Recuperado el 10 de marzo de 2021, de <https://desarrollomedellin.files.wordpress.com/2018/08/stiglitz-2000-tercera-edicion.pdf>
- Torres, Y. (2011). *Retos y Perspectivas Jurídicas para Eliminar la Doble Imposición Internacional Tributaria en el Ordenamiento Jurídico Internacional*. La Habana, Cuba: UHC. Recuperado el 20 de marzo de 2021
- Troya Jaramillo, J. V. (1990). *Derecho Internacional Tributario*. Quito, Ecuador: Corporación Editora Nacional. Recuperado el 10 de marzo de 2021
- Valenzuela, F. (20 de enero de 2017). Incentivo a las exportaciones en el Ecuador: restitución del impuesto al valor agregado (IVA), y su relación con los principios de neutralidad impositiva y cláusula de no discriminación. (E. A. Gómez, Ed.) *Revista de Derecho Foro: Derecho Tributario*(15), 99-116. Recuperado el 2 de junio de 2021, de <https://revistas.uasb.edu.ec/index.php/foro/article/view/397/392>
- Vallejo, J. M., & Guitiérrez, M. (2003). *Repositorio Digital Comisión Económica para América Latina y el Caribe*. (I. d. Fiscales, Ed.) Recuperado el 22 de marzo de 2021, de <https://repositorio.cepal.org/handle/11362/34944>



Vázquez, M. (10 de 2017). Percepción de la Equidad Tributaria. *Revista Caribeña de Ciencias Sociales*. Recuperado el 10 de marzo de 2021, de <https://www.eumed.net/rev/caribe/2017/10/equidad-tributaria-cuba.html>

Villegas, H. (1984). *Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Editoriale Depalma. Recuperado el 10 de marzo de 2021, de file:///C:/Users/ADMIN-MINEDUC/Downloads/Villegas_Hector_Curso_de_Finanzas_Derech.pdf