

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

**PROYECTO DE INVESTIGACIÓN PREVIO A LA OBTENCIÓN DEL
TÍTULO DE:**

ECONOMISTA

**“CONVENIOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE
TRIBUTACIÓN Y SU RELACIÓN CON LA INVERSIÓN EXTRANJERA
DIRECTA”**

AUTORES:

SRA. EGDY MELISSA ARÁUZ ARCE

SRA. KAREN ALEXANDRA PINEDA VERDESOTO

TUTORES:

MSC. JORGE GARCÍA REGALADO

FEBRERO- ABRIL 2012

AGRADECIMIENTOS

A Dios, por iluminarme día a día y darme las virtudes que me caracterizan y me han dado la pauta para avanzar cada escalón de vida. A mis padres, quienes me apoyaron desde el inicio de mi vida como estudiante, dándome fuerzas y haciendo sacrificios para que el día de hoy pueda convertirme en la profesional del mañana. A mi nueva familia, mi esposo y mi hija, ya que sin ellos el logro que he conseguido no sería igual de gratificante. Y finalmente, pero no menos importante, a mi amiga y compañera de tesis Egdy, a quien hasta el día de hoy le agradezco por haberme brindado tan cálida amistad.

Karen Pineda Verdesoto

Principalmente a Dios, pues es Él quien permite que todo esto sea posible y me brinda la oportunidad de poder agradecer a mis padres, que en todo momento, especialmente en los que considere los más difíciles me ofrecieron su apoyo incondicional, y por su esfuerzo y sacrificio pude alcanzar tan anhelado objetivo en mi vida profesional, para poder seguir enriqueciendo mis conocimientos. Así mismo a todo el personal docente de mi carrera, pues cada uno puso su granito de arena en este gratificante recorrido, al igual que los compañeros de curso, en especial mi amiga Karen Pineda. Y a mi esposo, que depositó su confianza en mí, dándome ánimos cuando los necesitaba.

Egdy Aráuz Arce

TABLA DE CONTENIDOS.....	Págs.
Abreviaturas	7
Resumen	8
Abstract.....	9
Introducción	10
Planteamiento del Problema	13
Formulación del Problema	15
Objetivos.....	15
Objetivo General.....	15
Objetivos Específico	15
CAPÍTULO I.....	16
1. El escenario económico y comportamiento de los agentes económicos.....	16
1.1 La planificación tributaria.....	16
1.2 Tratados Internacionales.....	19
1.3 Los Convenios Internacionales	21
1.4 La obligación de la nación más favorecida.....	24
1.5 Partes relacionadas.....	24
1.6 Precios de Transferencia.....	32

CAPITULO II.....	35
2. Modelo OCDE para la suscripción de Convenios para evitar la doble tributación y la problemática fiscal.....	35
2.1 Modelo OCDE para la suscripción de Convenios para evitar la doble tributación	35
2.2 La problemática fiscal en el modelo import-export.....	38
2.3 Posibles soluciones a esta problemática fiscal	41
2.3.1 Clases de soluciones.....	41
2.3.2 Soluciones posibles a la problemática de la doble imposición	42
2.4 Especial análisis del problema de la doble imposición	46
2.4.1 Clases de doble imposición.....	46
2.4.1.1 Doble imposición jurídica: Concepto y causas.....	46
2.4.1.2 Doble imposición económica: Concepto y causas	48
2.4.2 Métodos para eliminar la doble imposición.....	50
2.4.2.1 Métodos para eliminar la doble imposición jurídica internacional.....	50
2.4.2.2 Métodos para evitar la doble imposición económica internacional.....	52
 CAPITULO III.....	 53
3. Medidas unilaterales para evitar la doble imposición que se aplican en el Ecuador	53
3.1 Tratamiento de dividendos.....	54

3.2 Pagos al exterior por rendimientos financieros	57
3.3 Compañías de Transporte Internacional.....	61
3.4 Análisis de la experiencia ecuatoriana en la suscripción de convenios para evitar la doble imposición	63
CAPÍTULO IV	66
4. Teoría de Barthel y la relación entre la Inversión Extranjera Directa y los Convenios de Doble Tributación	67
4.1 Teoría de Barthel.....	67
4.1.1 Beneficios y Costos de los Convenios de Doble Tributación.....	68
4.1.2 La variable dependiente, Inversión Extranjera Directa....	71
4.1.3 Estudios existentes sobre los CDT y la inversión extranjera directa	71
4.2 La Doble Imposición en el mundo.....	72
4.2.1 Ámbito Legal.....	72
4.2.2 Situación Actual de los Convenios de Doble Tributación en el mundo	74
4.2.3 Relación entre la Inversión Extranjera Directa (IED) y los Convenios de Doble Tributación (CDT)	76
4.3 La doble imposición en el Ecuador	79
4.3.1 Base Jurisdiccional del Impuesto a la Renta	79
4.3.2 Cuantificación de los ingresos	86

4.3.3 Evaluación económica de la Evolución de la Inversión Extranjera Directa en el Ecuador en relación con los Convenios de Doble Tributación.....	87
4.4 Evaluación del Flujo de Inversión Extranjera Directa en la Comunidad Andina	88
CAPÍTULO V	90
5. Evaluación Económica y Fiscal de los Convenios de Doble Tributación Sobre la Economía Nacional.....	89
5.1 Evaluación Económica de los Convenios de Doble Tributación Sobre la Economía Nacional	90
5.1.1 Contribuyentes que han Aplicado Convenios de Doble Tributación.....	94
5.1.2 Sociedades que Mantiene Accionistas de Países con Convenio de Doble Tributación	101
5.2 Evaluación Fiscal de los Convenios de Doble Tributación Sobre la Economía Nacional.....	106
Conclusiones y recomendaciones	113
Bibliografía	118
Índices Varios.....	120
Anexos	121

ABREVIATURAS

CDT	Convenio de Doble Tributación
TBI	Tratados Bilaterales de Inversión
IED	Inversión Extranjera Directa
OCDE	Organización para la cooperación y el Desarrollo Económico
SRI	Servicio de Rentas Internas
SRP	Subsecretaría de Recursos Pesqueros
DIGMER	Dirección General de la Marina Mercante
NEC	Normas Ecuatorianas de Contabilidad
NIC	Normas Internacionales de Contabilidad
CAN	Comunidad Andina de Naciones

RESUMEN

El presente trabajo realiza un estudio económico de la figura de los Convenios para evitar la Doble Imposición centrándonos especialmente en el análisis de la estructura del modelo de la OCDE, además se efectuará un estudio pormenorizado de las ventajas e inconvenientes de esta figura, tanto como recurso técnico para eliminar la doble imposición y de lucha contra el fraude, así como su relación con la Inversión Extranjera Directa y de los intercambios económicos en general. Finalmente se aborda el estudio de la problemática en la aplicación de los CDT y de las posibles medidas de que dispone el legislador para hacer frente a dicha situación.

ABSTRACT

This paper makes an economic study of the figure of the Agreements for Avoidance of Double Taxation with a special focus on the analysis of the model structure of the OECD as well be made a detailed study of the advantages and disadvantages of this figure both as a technical resource to eliminate double taxation and the fight against fraud, and their relationship with foreign direct investment and economic exchanges in general. Finally, the study addresses the problem in the implementation of the CDT and the possible measures available to the legislature to address the situation.

INTRODUCCIÓN

La finalidad del presente estudio es el análisis de los Convenios para evitar la Doble Tributación enfatizando sus ventajas y desventajas en donde deberán considerarse así mismo, como criterios específicos de interpretación, las normas concretas contenidas en los propios tratados, que se refieren a determinados conceptos y expresiones sobre los que los tratados proponen una definición expresa.

Para comprender de mejor manera la estructura del convenio es importante dar paso a una revisión literaria donde se explica detalladamente el motivo que persiste para crear un convenio o tratado internacional, y conocer la definición del mismo, es así que el Capítulo I resalta los conceptos, definiciones, y demás aspectos básicos que se deben considerar para el análisis respectivo de la figura del Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto a la renta.

El objetivo del Capítulo II es analizar en el ámbito legal el Modelo de la OCDE para la suscripción de CTD en torno al cambio de problemática fiscal que ha acompañado a la sustitución del modelo de relaciones económicas basadas en el import-export, por el modelo de flujo de capitales. Considerando que cualquier cambio en los modelos de comportamiento económico tiene consecuencias en el campo de la fiscalidad. El legislador debe estar atento a estos cambios con el fin de conocer la naturaleza de los mismos y, a partir de dicho conocimiento, diseñar las correcciones en la normativa fiscal que sean

pertinentes. Por ello, en este capítulo, junto al análisis del cambio en la problemática fiscal se aborda el estudio de las posibles medidas de que dispone el legislador para hacer frente a esta nueva situación.

Es menester revisar el contexto de las disposiciones de nuestra Ley que se refieren a la noción de renta, en lo que tiene incidencia en el Derecho Internacional Tributario; por lo cual en el Capítulo III se estudiarán las medidas unilaterales para evitar la doble imposición y la experiencia ecuatoriana en la suscripción de CDT.

Los estudios que buscan evaluar el perjuicio o beneficio de este tipo de tratados son abundantes en la literatura internacional, pero a su vez las conclusiones son divididas. Por lo que en el Capítulo IV se realizará una evaluación de la correlación positiva entre los CDT y la IED en base a estudios como es el caso de Barthel (2007), quien indica que los CDT están positivamente correlacionados con la IED. Pese a que el estudio encuentra un efecto positivo también advierte la necesidad de revisar dichos convenios ya que para el caso de los países en desarrollo, los recursos fiscales que se pierden podrían afectar al equilibrio macro fiscal.

Ecuador ha suscrito doce tratados bilaterales en materia de doble tributación, de los cuáles hasta la fecha no ha existido acercamiento con ninguno de ellos para mantener procesos constantes de intercambio de información. El fortalecimiento del control extraterritorial no ha sido una prioridad para la Administración Tributaria ecuatoriana, ni en el pasado con la Dirección General

de Rentas ni hoy con el Servicio de Rentas Internas. Se evaluará económica y fiscalmente los CDT sobre la economía Nacional en el Capítulo V.

En el Ecuador, la evaluación de este tipo de convenios ha sido escasa. El poco debate de la Doble Tributación en el país se debe a que, por un lado los CDT no han sido del interés de la Administración Tributaria ecuatoriana, y por otro, la información existente no ha permitido llevar a cabo un análisis profundo sobre el tema.

Por tal motivo, el objetivo de esta investigación es analizar desde una perspectiva legal y económica el marco general de los Convenios de Doble Tributación en Ecuador, los contribuyentes que están utilizando éste mecanismo, el monto recaudado, el sacrificio fiscal por parte del Estado ecuatoriano por la concesión de este tipo de convenios, y en general, hacer un análisis sobre la importancia de los contribuyentes que se están beneficiándose de este tipo de tratados.

Entre las principales limitaciones para el desarrollo del presente trabajo, se señala el difícil acceso a la información, puesto que no existen registros históricos sobre el tema que permita determinar si efectivamente los convenios de Doble Tributación están contribuyendo a la dinamización de la IED. Además en lo que respecta al registro de la Inversión Extranjera Directa, el Banco Central del Ecuador cambió la metodología de cálculo, lo cual imposibilita contar con series históricas unificadas que fortalezcan el análisis.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Los convenios para evitar la doble imposición forman parte del grupo de tratados bilaterales que buscan brindar una estabilidad jurídica a los inversionistas extranjeros con el fin de que la inversión fluya adecuadamente entre los países. Los países más interesados es este tipo de acuerdos, han sido las economías desarrolladas, que por su carácter de exportadores netos de capital llevan ya más de un siglo en la consecución de este tipo de convenios.

Por otro lado, el comienzo de la experiencia de los Países Andinos en materia de doble tributación tiene ya más de tres décadas, y el resultado de dicho esfuerzo comunitario fue la adopción en 1971 de la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena, que tiene como principio general el gravamen en la fuente de donde proviene la renta (*Rodríguez y Hernández, 2003*).

Es a partir de este momento que los países celebran tratados para eliminar o aminorar la doble tributación, para lo cual están creando parámetros dentro de convenios o tratados, como en el caso de Ecuador y España : Convenio 1, Registro Oficial 253 de 13 de Agosto de 1993.

Aunque si bien es cierto, este tipo de convenio puede representar el remedio adecuado para intentar contrarrestar las tipologías de evasión y elusión fiscal, el verdadero cambio estructural de la economía se sintetiza en que se introduzca en el sistema tributario modificaciones legales que eviten la malinterpretación de las cláusulas del convenio así como de la eficiencia con que se desempeñe la Administración Tributaria, particularmente a través de la política de control y acción fiscalizadora.

Por tal motivo, el Servicio de Rentas Internas no debe sólo analizar desde el punto de vista tradicional conductas del sujeto evasor dentro de un país o sociedad dada, sino desde una nueva óptica, es decir también incluir las nuevas figuras que ocurren y se incrementan como consecuencia del nuevo cambio (globalización) que ha generado una transformación completa, contribuyendo a serias dificultades para combatir la evasión tributaria cuando se produce en un contexto internacional.

FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

¿Es beneficioso para el Ecuador la suscripción de Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional?

OBJETIVOS

OBJETIVO GENERAL

- Analizar el marco legal y económico de los Convenios de Doble Tributación en Ecuador y su relación con la Inversión Extranjera Directa.

OBJETIVOS ESPECIFICOS

- Conocer a los contribuyentes que están haciendo uso y beneficiándose de los CDT.
- Analizar el sacrificio fiscal por parte del Estado Ecuatoriano por la concesión de CDT.
- Evaluar la problemática fiscal de la doble imposición a nivel internacional.

CAPITULO I

1. EL ESCENARIO ECONÓMICO Y COMPORTAMIENTO DE LOS AGENTES ECONÓMICOS

Este capítulo tiene como objetivo analizar el escenario internacional, a la luz de los movimientos de internacionalización que se han producido en las últimas décadas, así como la forma en que dicho marco influye, condiciona, y limita la actuación y la toma de decisiones de los agentes económicos, tanto públicos como privados dentro de la suscripción de CDT.

1.1 La planificación tributaria

Como consecuencia del incremento del comercio internacional adquiere importancia la denominada planificación tributaria como herramienta de decisión en los entes conformados por empresas vinculadas.

Al respecto señala Alberto R. López (2007) "La aparición de estrategias de inversión "offshore", algunas en paraísos fiscales, aunado al bajo costo de las comunicaciones internacionales vía facsímil, hace del planeamiento impositivo una actividad altamente especializada, bien aprovechada por las personas o empresas a fin de disminuir su carga tributaria aprovechando huecos legislativos, tratados para evitar la doble imposición, <treaty-shopping> (utilización abusiva o indebida de los acuerdos de doble imposición entre dos países por personas de terceros países para usufructuar los beneficios del tratado) u otros procedimientos, que las administraciones fiscales tratan de encuadrar en límites razonables".

En otros términos, se trata de utilizar todas las ventajas que a nivel planetario ofrecen las legislaciones impositivas para evitar o disminuir la fiscalidad en las operaciones internacionales.

Implica la realización de un estudio técnico legislativo que permite colegir el tratamiento tributario a otorgar más favorable a las citadas transacciones considerando exenciones, vacíos legislativos, exclusiones de objeto, aplicación de criterios técnicos que, aunque discrepen con la ley o ésta no es transparente, permitiría su aplicación y la intención de su aplicabilidad no devendría en fraudulenta o al menos el fraude resultaría difícil de comprobar. Es decir, el planeamiento impositivo en algunos casos coincide con el concepto de "elusión tributaria" utilizado en Estados Unidos, para describir la reducción de la obligación tributaria a través de la aplicación de criterios que, aunque discrepan con la ley -falta de claridad o transparencia-, no resultarían fraudulentos. Sin embargo, a veces se utiliza el término "evitación" asimilándolo al de "elusión fiscal", para "describir la reducción o eliminación de la obligación tributaria por métodos que son conforme a la letra de la ley pero logran sus objetivos en circunstancias en que se considera en general que la intención básica de la ley tributaria sería que se cobrara el impuesto".

En otros casos, el planeamiento tributario se utilizará para evitar responsabilidades tributarias mediante el fraude premeditado e intencional, es decir para incurrir en la figura de la "evasión fiscal", según el concepto imperante en el país citado.

Un ejemplo elemental de la planificación tributaria se lleva a cabo a través de préstamos por una magnitud desproporcionada en relación al capital de la

filial o sucursal, es decir escasa capitalización o la denominada "subcapitalización", capitalización exigua, o "tin capitalization". Ello ocurre para lograr un ahorro impositivo, en razón de que la alícuota de retención en la fuente es inferior a la que se aplica a la renta de la filial o sucursal y el interés abonado o devengado por los préstamos se deduce como gasto a una tasa del 33 % y tal interés es pasible de una retención del 13.20% con carácter de pago único y definitivo. De esta forma se encubren verdaderas capitalizaciones. Figueroa (2007), señala que esta brecha, que también se presenta en las prestaciones tecnológicas, asistencia técnica y regalías (el 80 % de las transferencias de tecnología mundiales se realizan entre empresas vinculadas) además que constituye un importante aliciente para reducir, con su efecto combinado, el Impuesto a la Renta en el país fuente.

Este es otro gran desafío que genera la globalización para los gobiernos. Tendrán que perfeccionar la legislación tributaria, en particular en el impuesto a la renta para evitar el tipo de figuras o limitarlas a través de los Convenios para evitar la doble imposición y acordar con otros países la asistencia mutua a los fines fiscales, para ejercer la gobernabilidad aludida. Gobernabilidad que se debe manifestar en el sistema tributario a través de normas técnico-impositivas transparentes, que contemplen el tratamiento a otorgar a las operaciones que dan lugar al planeamiento impositivo. Además, las leyes deberán suministrar a las administraciones tributarias la competencia y facultades necesarias para investigar las maniobras fraudulentas que se generan a través de los precios de transferencia, sin perjuicio de que la ley sustantiva legisle con particularidad al respecto.

En muchos casos las empresas transnacionales -complejos empresariales compuestos por entes jurídica y fiscalmente independientes- constituidas en distintos países y sometidas a una dirección y control común, persiguen maximizar las utilidades del conglomerado en el planeta y, a través de la planificación tributaria como instrumento en la toma de decisiones, exteriorizan las utilidades en los países que más conviene a sus intereses mediante la fijación de precios o retribuciones a sus transacciones de acuerdo a razones tributarias (grado de fiscalidad). No obstante, en algunas oportunidades, la fijación de los precios que no obedecen a la regla del operador independiente se lleva a cabo por motivos extratributarios tales como los riesgos cambiarios, restricciones a la repatriación de capitales, inseguridad jurídica, incertidumbre económica o política y penetración de un mercado.

Es así que resulta correcto que las empresas intenten por medio de la planificación tributaria aprovechar las ventajas que les ofrecen las legislaciones tributarias, es decir dentro de los límites de la ley. No es correcto aprovechar dicho medio para transgredir los límites normativos afectándose, cuando no se determina e ingresa el impuesto correctamente, el legítimo interés fiscal de los países.

1.2 Tratados internacionales

Los tratados son acuerdos suscritos entre los diferentes estados o entre los sujetos del derecho internacional, que están encaminados o que tienen por

función regular su recíproco proceder. En principio las normas de los tratados solamente vinculan a los signatarios o a los que se adhieran a ellos.¹

Los tratados internacionales, entre ellos los de índole fiscal, han desempeñado importantes funciones: original y primariamente, su propósito ha sido el de eliminar la doble imposición e incidentalmente promover el comercio mundial mediante la eliminación de los obstáculos a la inversión extranjera; una segunda función importante ha sido la de señalar, entre los estados contratantes, el impuesto a la renta generado por la inversión extranjera; y, en tercer lugar, en los tratados se hacen previsiones acerca de la cooperación entre las autoridades nacionales para evitar, por un lado, la elusión, entendida como la acción que permite reducir la base imponible mediante operaciones que no se encuentran expresamente prohibidas por disposiciones legales o administrativas,² siendo un medio que utiliza el deudor tributario para reducir la carga tributaria, sin transgredir la ley ni desnaturalizarla; y, por el otro, la evasión que consiste en sustraerse al pago de un tributo que legalmente se adeuda, constituyéndose en toda acción u omisión dolosa, violatoria de las disposiciones tributarias, destinada a reducir total o parcialmente la carga tributaria en provecho propio o de terceros.

En el ámbito de los tratados e instrumentos internacionales la Constitución de la República del Ecuador en el Capítulo Segundo, Artículo 418 cita: “*A la Presidenta o Presidente de la República le corresponde suscribir o ratificar los tratados y otros instrumentos internacionales.*”

¹Montaño Galarza, César, *El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional, Serie Magíster; No. 5 - 2009*

²Marco Gerardo Monroy Cabra, *Derecho internacional público*, Santa Fe de Bogotá, Editorial Temis S.A., tercera edición, 1995, pp. 49 Y 50.

La Presidenta o Presidente de la República informará de manera inmediata a la Asamblea Nacional de todos los tratados que suscriba, con indicación precisa de su carácter y contenido. Un tratado sólo podrá ser ratificado, para su posterior canje o depósito, diez días después de que la Asamblea haya sido notificada sobre el mismo.”

1.3 Los Convenios Internacionales

Los Convenios son normas de derecho internacional que deben ser interpretados bajo los principios generales de buena fe, de la primacía del texto y de tener en cuenta el objetivo y fin del Tratado.

Los principios para la aplicación de los Convenios de doble imposición son:³

a) Principio de no discriminación, considerado como un concepto propio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y en donde cualquiera que sea el modo que adopten, las medidas que afectan el comercio de productos, servicios o personas, por su origen son discriminatorias cuando provocan un tratamiento menos favorable que el que se dispensa a los productos, servicios o personas del Estado que las dicta, salvo que sean propiciatorias de diferencias guarecidas por la ley OMC.

b) Principio del procedimiento amistoso, en donde la prevalencia jurídica del sistema OMC plantea vías procesales que se impondrían en caso de disputa sobre los propios procedimientos de acuerdo amistoso, ordinariamente previstos en el Convenio de Doble Imposición (CDI), en cualquiera de los Modelos que se adopten.

³ Constitución de la República del Ecuador – Capítulo Segundo – Artículo 418

Cuando un residente de un Estado Contratante considere que las medidas tomadas por uno o ambos Estados Contratantes impliquen o puedan implicar para él un gravamen que no se ajuste a lo dispuesto en el presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de estos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que sea residente, o, a la autoridad competente del Estado Contratante del que sea nacional.

La petición debe presentarse dentro del período de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implica un gravamen no conforme al Convenio.⁴

Esto significa, en principio, que un tercer Estado podría argüir en su interés fiscal el perjuicio de un tratado fiscal en el que, aun sin ser parte, interpreta que hay beneficios que le corresponden, al amparo de la normativa OMC o, también, una de las partes contratantes podría reclamar la extensión de ventajas fiscales ulteriores obtenidas por la otra, a consecuencia de la firma de nuevos CDI con otros Estados.

c) Principio de intercambio de información o asistencia mutua, en donde los Estados contratantes garantizan la cooperación voluntaria a fin de facilitar información relevante dentro de un determinado proceso.

En el caso del Ecuador de acuerdo con Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en su artículo 17, se considera convenio internacional aquel que haya sido suscrito por el Gobierno Nacional con otro u otros gobiernos extranjeros u organismos internacionales y publicados en el Registro Oficial,

⁴ Revista de la Economía Social y de la Empresa, La obligación de la nación más favorecida y los convenios para evitar la doble imposición en el comercio mundial, 2006

cuando las normas legales pertinentes así lo requieran. Es así que Ecuador ha suscrito una serie de convenios descritos en la tabla N° 1.

Tabla N° 1

Convenios suscritos por Ecuador

Argentina	1983	Registro Oficial No. 235 de 4 de mayo de 1982 – Suscrito en relación al transporte aéreo
Alemania	1987	Registro Oficial No. 493 de 5 de agosto de 1986
Brasil	1988	Registro Oficial No. 865 de 2 de febrero de 1988
Italia	1990	Registro Oficial No. 407 de 30 de marzo de 1990
Francia	1992	Registro Oficial No. 34 de 25 de septiembre de 1992
España	1993	Registro Oficial No. 253 de 13 de agosto de 1993
Suiza	1995	Texto Original en el Registro Oficial No. 788 de 25 de septiembre de 1995 y Protocolo en el Registro Oficial No. 178 de 5 de octubre de 2000
Rumania	1997	Registro Oficial No. 785 de 20 de septiembre de 1995
México	2000	Ratificación del Convenio en el Registro Oficial No. 201 de 10 de noviembre de 2000 y la publicación del texto en el Registro Oficial No. 281 de 9 de marzo de 2001
Canadá	2002	Registro Oficial No. 484 de 31 de diciembre de 2001
Chile	2004	Registro Oficial No. 189 de 14 de diciembre de 2003
Bélgica	2005	Registro Oficial No. 312 de 13 de abril de 2004
Decisión 578 para evitar la Doble imposición en la Comunidad Andina		

Fuente: Centro de Estudios Fiscales SRI /Tópico-Fiscalidad Internacional

Elaboración: Los Autores

1.4 La obligación de la nación más favorecida

La obligación de la nación más favorecida prohíbe la discriminación mediante la aplicación de regulaciones, impuestos o aranceles aduaneros sobre productos, servicios o personas en situación o posición similar, que provienen o están destinados a algunos de los Estados miembros de la OMC.

Todas las ventajas, favores, privilegios o inmunidades incluso fiscales, acordadas a un producto, servicio o persona cuyo país de origen es OMC debe extenderse inmediata e incondicionalmente a todos sus semejantes originarios de los otros Estados.

El tratamiento acordado por uno de los Estados a otro o a los productos, servicios o personas que están en una relación particular con el mismo; no debe ser menos favorable que el concedido a otro Estado o a productos, servicios o personas que gozan de una particular relación con el mismo.⁵

1.5 Partes relacionadas

Con el objeto de establecer partes relacionadas, a más de las referidas en la Ley, la Administración Tributaria con el fin de establecer algún tipo de vinculación por porcentaje de capital o proporción de transacciones, tomará en cuenta, entre otros, los siguientes casos:⁶

1. Cuando una persona natural o sociedad sea titular directa o indirectamente del 25% o más del capital social o de fondos propios en otra sociedad.

⁵ César Montaña Galarza, 1999 - El Ecuador y los problemas de la Doble Imposición Internacional

⁶ Artículo 4 del Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno

2. Las sociedades en las cuales los mismos socios, accionistas o sus cónyuges, o sus parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, participen directa o indirectamente en al menos el 25% del capital social o de los fondos propios.

3. Cuando una persona natural o sociedad sea titular directa o indirectamente del 25% o más del capital social o de los fondos propios en dos o más sociedades.

4. Cuando una persona natural o sociedad, domiciliada o no en el Ecuador, realice el 50% o más de sus ventas o compras de bienes, servicios u otro tipo de operaciones, con una persona natural o sociedad, domiciliada o no en el país.

Para establecer partes relacionadas cuando las transacciones realizadas entre éstas, no se ajusten al principio de plena competencia la Administración aplicará los métodos descritos en el Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

Para entender mejor el panorama, en el artículo 4 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno se establece quienes son las partes relaciones:

“Partes relacionadas.- Para efectos tributarios se considerarán partes relacionadas a las personas naturales o sociedades, domiciliadas o no en el Ecuador, en las que una de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra; o en las que un tercero, sea persona natural o sociedad, domiciliado o no en el Ecuador, participe directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de éstas.

Se considerarán partes relacionadas, los que se encuentran inmersos en la definición del inciso primero de este artículo, entre otros casos los siguientes:

1) La sociedad matriz y sus sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes.

2) Las sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes, entre sí.

3) Las partes en las que una misma persona natural o sociedad, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de tales partes.

4) Las partes en las que las decisiones sean tomadas por órganos directivos integrados en su mayoría por los mismos miembros.

5) Las partes, en las que un mismo grupo de accionistas, por su aporte accionario, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de éstas.

6) Los miembros de los órganos directivos de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.

7) Los administradores y comisarios de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.

8) Una sociedad respecto de los cónyuges, parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad de los socios directivos; administradores; o comisarios de la sociedad.

9) *Una persona natural o sociedad y los fideicomisos en los que tenga derechos.*

Para establecer la existencia de algún tipo de relación o vinculación entre contribuyentes, la Administración Tributaria atenderá de forma general a la participación accionaria u otros derechos societarios sobre el patrimonio de las sociedades, los tenedores de capital, la administración efectiva del negocio, la distribución de utilidades, la proporción de las transacciones entre tales contribuyentes, los mecanismos de precios usados en tales operaciones.”

El artículo 30 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario interno establece en lo pertinente que: **“Principios generales.-** *La contabilidad se llevará por el sistema de partida doble, en idioma castellano y en dólares de los Estados Unidos de América, con sujeción a las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC) y a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), en los aspectos no contemplados por las primeras.*

El artículo 66-2 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que el **“Principio de plena competencia.-** *Para efectos tributarios se entiende por principio de plena competencia aquel en el que, cuando se establezcan o impongan condiciones entre dos partes relacionadas, en sus transacciones comerciales o financieras, que difieran de las que se hubieren estipulado con o entre partes independientes, las utilidades que hubieren sido obtenidas por una de las partes de no existir dichas condiciones pero que, por razón de la aplicación de esas condiciones no fueron obtenidas, serán cuantificadas y registradas.”*

El artículo 66-4 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario interno establece en lo pertinente los **Métodos para aplicar el principio de plena competencia.**- *“El precio, en las operaciones celebradas entre partes relacionadas, deberá ajustarse mediante la aplicación, individual o combinaciones de cualquiera de los siguientes métodos, de tal forma que en su resultado se refleje el principio de plena competencia, en conformidad con lo dispuesto en el artículo anterior:*

1. *Método del Precio Comparable no Controlado.- Permite establecer el precio de plena competencia de los bienes o servicios transferidos en cada una de las operaciones entre partes relacionadas, con el precio facturado de los bienes o servicios transferidos en operaciones con o entre partes independientes en operaciones comparables.(...)*

El artículo 66-5 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario interno, establece las *Facultades de la Administración Tributaria.- La Administración Tributaria, previa la verificación de la ocurrencia de las circunstancias contempladas en el artículo 91 del Código Tributario, ejercerá la facultad determinadora directa, en función de los métodos detallados en el artículo anterior, de acuerdo a caso particular.”*

El artículo 66-3 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, aplicable para el ejercicio fiscal 2006, establecía: “**Criterios de comparabilidad.-** Las operaciones son comparables cuando no existen diferencias entre las características económicas relevantes de éstas, que afecten de manera significativa el precio o valor de la contraprestación o margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en este capítulo, y en caso de existir diferencias, que su efecto pueda eliminarse mediante ajustes técnicos razonables. Para determinar si las operaciones son comparables o si existen diferencias significativas, se tomarán en cuenta, dependiendo del método de aplicación del principio de plena competencia seleccionado, los siguientes elementos de las operaciones:

1. Las características de los bienes o de los servicios, para lo cual se deberá tomar en cuenta, entre otras, las siguientes:

a) En caso de la transferencia de bienes tangibles, las características físicas de los mismos, sus cualidades y su fiabilidad, así como su disponibilidad y el volumen de la oferta;

b) En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico;

c) En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, la forma de la operación, tal como la concesión de una licencia o su venta; el tipo de activo, sea patente, marca, know-how, entre otros; la duración y

el grado de protección y los beneficios previstos derivados de la utilización del activo en cuestión;

d) En caso de enajenación de acciones, el capital contable actualizado de la sociedad emisora, el patrimonio, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil registrada en la última transacción cumplida con estas acciones;

e) En caso de operaciones de financiamiento, el monto del principal, plazo, garantías, solvencia del deudor, tasa de interés y la esencia económica de la operación antes que su forma.

2. El análisis de las funciones o actividades desempeñadas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, por partes relacionadas en operaciones vinculadas y por partes independientes en operaciones no vinculadas.

3. Los términos contractuales o no, con los que realmente se cumplen las transacciones entre partes relacionadas e independientes.

4. Las circunstancias económicas o de mercado, tales como ubicación geográfica, tamaño del mercado, nivel del mercado, al por mayor o al de tal, nivel de la competencia en el mercado, posición competitiva de compradores y vendedores, la disponibilidad de bienes y servicios sustitutos, los niveles de la oferta y la demanda en el mercado, poder de compra de los consumidores, reglamentos gubernamentales, costos de producción, costo de transportación y la fecha y hora de la operación.

5. *Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado, entre otras”.*

La Resolución No. NAC-DGER2005-0641 publicada en el Registro Oficial No. 188 del 16 de enero del 2006, resolvió: *“Establecer los parámetros para determinar la mediana y el rango de plena competencia”.*

El artículo 1 de la resolución citada indicaba: **“Rango de plena competencia.-** *Cuando por la aplicación de alguno de los métodos establecidos en el Art. 66.4 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y sus reformas se obtengan dos o más operaciones comparables, el contribuyente deberá establecer la Mediana y el Rango de Plena Competencia de los precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de utilidad de dichas operaciones.*

Para este efecto se utilizarán los siguientes conceptos:

a) *Rango de plena competencia.- Es el intervalo que comprende los valores que se encuentran desde el Primer Cuartil hasta el Tercer Cuartil, y que son considerados como pactados entre partes independientes;*

b) *Mediana.- Es el valor que se considera hubieren utilizado partes independientes en el caso que el Valor registrado por el contribuyente se encuentre fuera del Rango de Plena Competencia; y,*

c) *Primer y tercer cuartil.- Son los valores que representan los límites del Rango de Plena Competencia.*

La mediana y los cuartiles correspondientes se calcularán en función de los métodos estadísticos convencionales”.

1.6 Precios de Transferencia

Los precios de transferencia se originan por el imperante crecimiento de la globalización y de las empresas multinacionales que han dado paso a un comercio libre de fronteras. Sin embargo, este prodigio comercial ha significado también que las Administraciones Tributarias busquen medidas que precautelen que este comercio se realice en base a precios de libre competencia entre las empresas vinculadas y que en consecuencia no se trasfieran bienes y servicios, a países con preferencias arancelarias o paraísos fiscales y no se recauden, por dicho concepto, la renta que se hubiera producido en la propia jurisdicción fiscal.

Emigdio Alfaro (2010) señala que: *“un precio de transferencia es el precio que una subunidad (segmento, departamento, división, etc.) de una organización cobra por un bien o servicio suministrado a otra subunidad de la misma organización.”*

Los precios de transferencia generan ingresos para la subunidad vendedora y egresos para la subunidad compradora, influyendo así en las utilidades de operación de ambas subunidades.

Las utilidades de operación pueden usarse para medir el desempeño de una división y para motivar a los administradores. Las utilidades de operación

divisionales también tienen efectos en la carga fiscal. En el caso de corporaciones multinacionales restringen el monto de dividendos que una división o subsidiaria extranjera puede transferir a su corporación matriz.

La Resolución No. NAC-DGER2005-0640 publicada en el Registro Oficial No. 188 del 16 de enero del 2006, resolvió:

“Establecer el contenido del Anexo y del Informe Integral de Precios de Transferencia.”

El artículo 66-1 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario interno, establece: ***“Anexo de la declaración.-*** *Los sujetos pasivos del Impuesto a la Renta, que realicen operaciones con partes relacionadas, de acuerdo con el artículo 4 de este Reglamento, adicionalmente a su declaración anual de Impuesto a la Renta, presentarán en las Oficinas del Servicio de Rentas Internas el Anexo de Precios de Transferencia referente a sus transacciones con estas partes, dentro de los 5 días siguientes a la fecha de declaración, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 58 de este Reglamento, en la forma y con el contenido que establezca el Servicio de Rentas Internas mediante Resolución General, en función de los métodos y principios establecidos en los artículos siguientes.*

Igualmente, deberán presentar el Informe Integral de Precios de Transferencia, referente a operaciones con partes relacionadas, en la forma y con el contenido que establezca el Servicio de Rentas Internas mediante

Resolución General, en un plazo no mayor a 6 meses desde la fecha de la declaración, conforme lo dispuesto en el artículo 58 de este Reglamento”.

El artículo 1 de la referida resolución señala: “**Alcance.-** Los contribuyentes del Impuesto a la Renta que hayan efectuado operaciones con partes relacionadas domiciliadas en el exterior, dentro de un mismo período fiscal en un monto acumulado superior a trescientos mil dólares de los Estados Unidos de América (USD 300.000,00), deberán presentar al Servicio de Rentas Internas el Anexo y el Informe Integral de Precios de Transferencia.

Y por último, el artículo 5 mencionaba: “**Confidencialidad de la información.-** La información contenida en el Anexo y el Informe Integral de Precios de Transferencia será utilizada únicamente para fines tributarios y no podrá ser divulgada ni publicada. El funcionario que incumpliere esta disposición, será sancionado conforme a las normas legales previstas para el efecto”.

CAPÍTULO II

2. Modelo OCDE para la suscripción de Convenios para evitar la Doble Tributación y la Problemática fiscal

Como ocurre con la práctica totalidad de las operaciones económicas, los intercambios de bienes, servicios o capitales están sujetos a una normativa fiscal específica. Esta normativa pretende someter a gravamen los diferentes hechos imponibles que se produzcan en el desarrollo del tráfico económico, y por tanto ha de ajustarse a la naturaleza de las operaciones que se someten a gravamen.

Se ha supuesto un cambio en la naturaleza fundamentos de estas relaciones, por lo que necesariamente el régimen fiscal que se ha venido aplicando es claramente insuficiente para solucionar la problemática específica que se plantea en un nuevo modelo de economía abierta.

Los cambios en el escenario económico internacional y el aumento de la internacionalización de la economía han traído consigo problemas nuevos, los cuales procuran ser regularizados a través de modelos como el de la OCDE. Ya que el ámbito de la fiscalidad no ha sido ajeno a este proceso de cambios, y a consecuencia de estos cambios nos enfrentamos a problemas tales como la doble imposición la cual es abordada en el presente capítulo.

2.1 Modelo OCDE para la suscripción de Convenios para evitar la doble tributación.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, más conocida con la sigla OCDE posee un modelo para la suscripción de convenios

para evitar la doble tributación compuesto por 30 países. Consta de VII Capítulos, con un total de 31 artículos, y hecho público en el año 1963.

Este modelo, cuya finalidad era atenuar o prevenir la doble imposición internacional entre los Estado considerados desarrollado, sin lugar a dudas se ha convertido, desde su publicidad, en el modelo base para suscribir tratados entre los países miembros de tal organización, y por supuesto, utilizado con terceros países no miembros de la OCDE.

El modelo de tratado OCDE, determina quienes son las personas sometidas a las normas del modelo, en este caso, los sujetos afectados por ella, los llamados *residentes* de uno u otro de los Estados contratantes. Esta adhesión al principio de la residencia, es la que determina la potestad tributaria para que un país sometido a un tratado, pueda imponer su potestad impositiva en las rentas generadas en más de un Estado. Esta regla, en su aplicación no resulta absoluta, pues el modelo OCDE, incorpora la figura del *establecimiento permanente*, el que se encuentra definido como tal y se precisa el alcance para que tal circunstancia sea un establecimiento permanente. Tales figuras se encuentran definidas en su Capítulo II, de las “Definiciones”, del modelo.

Por otro lado, el modelo de tratado OCDE, sugiere a cuales tipos de tributos deben ser aplicados, en su caso, hace mención a los impuestos a la renta y al capital, como también a los que gravan las ganancias de capital. Esta directriz, no impide que los Estados suscriptores del tratado, mencionen a cuáles impuestos vigentes en ellos sean alcanzados por tal acuerdo, inclusive, con la posibilidad de incorporar futuros tributos que sean sancionados con posterioridad a la firma del tratado.

Por su parte, en el Capítulo III, del modelo OCDE, se contéplalo relativo a cuál Estado contratante, a saber el que tiene residencia o establecimiento permanente, le corresponde aplicar el impuesto. A fin de ilustrar estas explicaciones, a modo de ejemplo, el modelo OCDE, en su artículo 6⁷, determina que la renta proveniente de inmuebles ubicados en un Estado contratante, cuya propiedad pertenece a un residente del otro Estado contratante, puede ser gravado por el país donde reside el propietario del bien.

Lo cual sugiere que si un residente tiene una propiedad inmueble en el otro estado contratante, las rentas que deriven de ella, podrán ser gravadas por el Estado en donde el beneficiario resida, no así, en el lugar donde se genera el beneficio derivado del inmueble, en este caso, el país de la fuente de aquella.

En el Capítulo V, es donde el modelo OCDE establece los métodos para evitar la doble imposición. En este capítulo, específicamente, en el artículo 23, se determinan los siguientes métodos. El primero de ellos, la *Exemption method*, consiste en el sistema de la excepción y, el segundo, el *Credit method*, método de crédito por impuestos.

En el Capítulo VI, del modelo referido, prevé disposiciones sobre no discriminación entre los Estados partes. Así también, determina el procedimiento de la tramitación a seguir para celebrar acuerdos, conocidos como procedimientos amistosos. En el mismo capítulo, además se precisan normas de intercambio de información entre los organismos de los Estados partes, como también, normas en la se reglamente la inmunidad de que deben gozar las

⁷ OECD: *Model Tax Concenction on Income and on Capital*, Condensed Version, 15 July 2005, COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS. p. 28

autoridades diplomáticas y consulares. Por último, trata sobre la extensión territorial atribuible a cada convenio.

El Capítulo VII del modelo OCDE, establece acerca del procedimiento a seguir para la entrada en vigor del propio convenio, y cómo los Estados signatarios deberán proceder para que denuncien la vigencia del tratado.

2.2 La problemática fiscal en el modelo import-export

El modelo import-export se caracteriza fundamentalmente por que las relaciones económicas entre países se instrumentan en importaciones y exportaciones de bienes y de servicios.

En este modelo, las empresas de cada país producen bienes o servicios, utilizando, para ello materias primas nacionales o importadas, que destinan a la venta en el propio país o en otros mediante su exportación. Es decir, nos encontramos ante empresas localizadas en una determinada soberanía fiscal, en la que desarrollan sus actividades de producción y desde la que exportan.

Desde el punto de vista fiscal, este modelo tiene diferentes implicaciones según nos refiramos a la tributación directa o a la indirecta. La tributación directa tiene por objeto el gravamen de los beneficios obtenidos por las sociedades. Así, en la medida en que la empresa en cuestión esté localizada y opere en una misma soberanía fiscal (desde la cual realizará las exportaciones) los beneficios de estas operaciones se obtienen en el lugar donde se está instalado (ya rija el principio de tributación en la fuente o de residencia), y por tanto el hecho de que las ventas se produzcan dentro de dicha soberanía fiscal o fuera es irrelevante a

la hora de determinar el gravamen a satisfacer a la Hacienda Pública del país de residencia.

En el ámbito de la tributación indirecta la situación cambia. La tributación indirecta tiene por objeto gravar la capacidad económica que se pone de manifiesto en la adquisición de los bienes, para lo que recae en el consumidor final. Por tanto, aquí si es relevante quién es el consumidor final, o dicho de otro modo, es relevante si las mercancías se venden en el país de residencia o se exportan.

El funcionamiento tradicional de la imposición indirecta descansa en la exigencia de los mismos a los productores. Durante las fases de los procesos de producción y distribución se va exigiendo a los productores o distribuidores que vayan liquidando el impuesto indirecto correspondiente a los bienes, ya sea utilizando como base el valor añadido en cada etapa (modelo IVA) ya sea con impuestos multifásicos o en cascada que recaen sobre el valor total del bien en cada etapa del proceso. Posteriormente, el consumidor, al adquirir el bien satisface, junto con el precio, el impuesto calculado sobre el valor total del bien, de forma que los productores recuperan las cantidades pagadas a cuenta, y el impuesto incide finalmente sobre el consumidor.

El problema surge cuando los bienes se exportan. En este caso, con un procedimiento de gestión como el descrito, los impuestos se van exigiendo a los productores e intermediarios que participan en toda la cadena de elaboración; estos sujetos irían ingresando dichos impuestos en la Hacienda del país de residencia. Cuando finalmente se exportan los bienes, el exportador traslada sobre el importador del país de destino el importe de los impuestos devengados

hasta ese momento, importe que este recuperara al vender los bienes al consumidor final. Si bien la gestión del impuesto no se ve alterada por el hecho de que la o las últimas etapas de la cadena de distribución se realicen en el mismo o en otro país, no ocurre lo mismo con la incidencia del impuesto. En efecto, el proceso descrito llevaría a que la mayor parte de los impuestos satisfechos por el consumidor final del país de destino sean recaudados por el país de origen, lo que supondría una pérdida de recaudación inadmisibles para el país de destino, que al tiempo que importa bienes y servicios, está exportando parte de su recaudación tributaria.

Esta contingencia amenazaba con provocar una merma en la neutralidad de la fiscalidad, al sentirse el país de destino tentado de establecer nuevos y mayores impuestos que compensasen la pérdida antes descrita. Efectivamente, al producirse esta traslación de la imposición se podía dar el caso de que el país de destino, decidido a gravar el consumo de bienes realizado en su territorio, estableciese impuestos indirectos sobre el bien importado sin tener en cuenta las cantidades que ya se hubiesen ido estableciendo con anterioridad; esto supondría un exceso de gravamen sobre dichos bienes que los encarecería haciéndoles perder competitividad.

Esta situación encontró solución con la aceptación general del principio de tributación en destino como criterio de asignación impositivo para la imposición indirecta, y se instrumentó en lo que se conocen como “ajustes fiscales en frontera”. Con estos “ajustes” lo que se pretendía era eliminar la carga de imposición indirecta interna de los bienes objeto de exportación mediante el

sistema de “devolver” los impuestos indirectos que habían ido recayendo en las diferentes fases de su producción.

De esta forma, cuando el bien llegaba al país de destino era gravado por las autoridades fiscales del mismo sobre la base de su valor real, valor que no incluía carga impositiva, con lo que el bien no era objeto de sobre gravamen.

Sobre esta fórmula, se desarrollaron diferentes sistemas para el cálculo de los ajustes, en función de los tipos de impuestos indirectos exigidos (desde los imperfectos ajustes en frontera correspondientes a los impuestos en cascada, a la más perfeccionada forma de devoluciones del impuesto sobre el valor añadido).

2.3 Posibles soluciones a esta problemática fiscal

2.3.1 Clases de soluciones

La actividad económica debe responder a criterios de rentabilidad, eficacia, y eficiencia, sin que en ningún caso sea deseable que las decisiones económicas se vean condicionadas o influidas por otros condicionantes exógenos, como por ejemplo el régimen fiscal de las operaciones en cuestión.

Por estas razones, la búsqueda de soluciones a la problemática fiscal que se plantea como consecuencia del nuevo marco definido para la actividad económica por el proceso de globalización ha venido siendo una de las preocupaciones más importantes de las autoridades fiscales en los últimos años.

A la hora de abordar la búsqueda de soluciones a las situaciones planteadas en este escenario de economía abierta que acabamos de analizar,

las autoridades fiscales cuentan con una serie de métodos, de amplia aceptación por la doctrina, que se pueden clasificar del siguiente modo:

- Soluciones unilaterales: Consistentes en la incorporación, por parte de las autoridades fiscales de un país, en sus legislaciones nacionales de las medidas necesarias para hacer frente a cualquiera de las situaciones antes descritas. A modo de ejemplo, es frecuente el uso de estas medidas para evitar la doble imposición sobre las rentas obtenidas en el exterior por sus residentes.

- Soluciones bilaterales: A través de las cuales dos soberanías fiscales adoptan acuerdos para eliminar posibles discordancias entre sus legislaciones, ya sea por haber optado por criterios de asignación diferentes, ya sea por diferir en la definición o calificación de cualquier elemento de la relación tributaria, o por cualquier otra diferencia que provoque doble imposición o ausencia de la misma. Su articulación se realiza habitualmente a través de los Convenios de doble imposición.

- Soluciones multilaterales: En este caso, las autoridades fiscales de varios países, normalmente de un mismo área geográfica (Unión Europea) o de un nivel de desarrollo similar (OCDE), pero en cualquier caso, con intereses y problemas comunes, deciden acometer conjuntamente la adopción de principios, o la realización de reformas en sus respectivas legislaciones, con el fin de solucionar situaciones que a todos afectan.

2.3.2 Soluciones posibles a la problemática de la doble imposición

A continuación se realizará una breve referencia a las medidas posibles para tratar el problema de la doble imposición:

a) Soluciones unilaterales

La primera posibilidad de luchar contra la doble imposición son las medidas unilaterales que puede incluir cada Estado en su legislación interna nacional. Estas medidas, que son objeto de tratamiento detallado en el apartado tercero, pasan fundamentalmente por incluir alguno de los métodos aceptados internacionalmente: el método de exención y el de imputación.

Por el primero, el país de residencia no computa entre las rentas que grava aquellas que se obtengan en otras jurisdicciones, de forma que aquellas sean gravadas en la jurisdicción fiscal en que se obtienen. Por el segundo, las rentas obtenidas en otra jurisdicción fiscal se incluyen dentro de las rentas gravadas por el país de residencia, pero se concede un crédito por las cantidades pagadas en la jurisdicción fiscal de la fuente, de forma que dichas cantidades tengan finalmente el carácter de pago a cuenta.

Junto a estos, hay países que permiten deducir como gasto las cantidades pagadas como impuestos en otras jurisdicciones (el conocido como método del gasto). Este método alivia la carga impositiva pero no es realmente un método para evitar la doble imposición.

b) Soluciones bilaterales: Los convenios para evitar la doble imposición

Junto a la posibilidad descrita de que cada Estado adapte su legislación nacional con el objeto de excluir algún tipo de efecto no deseado, existe la posibilidad de adoptar soluciones convencionales.

Estos convenios están pensados para solucionar las discrepancias existentes entre las diferentes legislaciones nacionales, de las cuales surgen

problemas de doble imposición. A través de ellos, se realiza una distribución de las facultades impositivas entre los países en conflicto.

Se centran fundamentalmente en la resolución de las discrepancias que afectan a los impuestos sobre la renta y el patrimonio, dado que en el ámbito de la imposición indirecta la aceptación del criterio de asignación impositiva de tributación en destino, ha venido haciendo innecesario este tipo de convenios.

Para homogeneizar y facilitar la discusión y elaboración de los convenios para evitar la doble imposición, tanto las Naciones Unidas, como la OCDE han elaborado unos modelos de convenio. En los mismos se ordena en artículos las diferentes materias objeto de discusión y se incluyen una serie de recomendaciones y criterios a seguir en la negociación; no obstante, las partes pueden atender o no esas indicaciones, e incluir, si lo estiman conveniente para sus intereses, modificaciones sobre las mismas.

En la actualidad, la práctica totalidad de los convenios se basan en el Modelo de Convenio de la OCDE, elaborado en 1963, que posteriormente se ha ido modificando para incorporar mejoras y cuya última revisión se produjo en 2000.

Las situaciones susceptibles de ser resueltas por convenios son muy variadas. La característica común a todas ellas es la dificultad o imposibilidad de solucionar las situaciones de doble imposición a través de medidas unilaterales por parte de las autoridades fiscales de un país.

Estas situaciones se dan, entre otros, en los siguientes casos:

- Cuando las legislaciones de los países incluyan criterios subjetivos de sujeción diferentes, de forma que un mismo sujeto pasivo, ya sea persona física o jurídica, sea objeto de gravamen en ambas jurisdicciones fiscales.
- Cuando la divergencia se manifieste respecto a la localización de las fuentes de renta, de forma que una misma renta sea gravada en las dos jurisdicciones.
- Cuando la divergencia se manifieste en la diferente calificación de un determinado tipo de renta, de forma que por ser consideradas de forma distinta en una jurisdicción que en otra se produzca una diferencia de gravamen que derive en una doble tributación.

En estos casos, como en tantos otros, es conveniente que las autoridades nacionales de ambas partes se sienten a estudiar los puntos de fricción de sus respectivas legislaciones nacionales y a partir de dicho estudio, establecer un reparto de la potestad tributaria concurrente en esas situaciones de conflicto, de forma que, renunciando ambos a parte de la recaudación que venían recibiendo, se consiga una situación de neutralidad y justicia tributaria para los contribuyentes.

Otro de los aspectos en que los CDI son útiles es el establecimiento de canales oficiales para el intercambio de información, lo que junto a la mejora del tratamiento fiscal a que nos hemos en el párrafo anterior, supone una disminución de los incentivos a la evasión fiscal.

2.4 Especial análisis del problema de la doble imposición

La doble imposición, a la que nos venimos refiriendo, se plantea como el principal problema derivado de las relaciones económicas entre dos o más países. La concurrencia sobre el mismo contribuyente o sobre los mismos hechos de naturaleza económica de las legislaciones tributarias internas de dos o más jurisdicciones fiscales plantea en la práctica totalidad de los casos situaciones de doble imposición.

A continuación procedemos a un análisis más riguroso de esta cuestión; comenzaremos por el estudio de las clases de doble imposición, para pasar posteriormente al de los medios para evitarla.

2.4.1 Clases de doble imposición

Al hablar de este fenómeno, podemos encontrar dos clases de situaciones que dan lugar a doble imposición: la doble imposición jurídica y la económica.

2.4.1.1 Doble imposición jurídica: Concepto y causas

Para el Comité Fiscal de la OCDE el fenómeno de la doble imposición jurídica internacional puede definirse de forma general como el resultado de la percepción de impuestos semejantes en dos (o varios) Estados, de un mismo contribuyente, sobre la misma materia imponible y por el idéntico período de tiempo.

El fenómeno de la doble imposición jurídica puede provenir de diversas causas. La más importante es sin duda la existencia de principios de tributación dispares, enfrentándose en esta materia a un principio de residencia, conforme al

cual los residentes de un Estado tributan por su renta mundial cualquiera que haya sido el lugar de su obtención, y el principio de territorialidad o de gravamen en la fuente cualquiera que sea la residencia de quien la hubiese obtenido.

Pero no menor importancia en la aparición de la doble imposición tiene, incluso en el caso de que los países en conflicto hubieran aplicado un mismo principio, las discrepancias en la concreción o definición del criterio adoptado. En este sentido cabe recordar que, en relación con el criterio personal, el punto de conexión más antiguo es el de la nacionalidad, exigiendo estos países el impuesto a sus ciudadanos por la totalidad de sus rentas aún cuando fueren residente de otro Estado.

Aun cuando la mayor parte de las legislaciones que siguen el principio personalista hacen de la residencia el punto de conexión determinante de la aplicación del impuesto, es posible que, por la diferente definición de los elementos constitutivos de la residencia, se produzcan supuestos de doble residencia. Incluso el conflicto puede provenir del propio Derecho privado, como sucede en relación con las sociedades personalistas que en algunos países no se consideran sujetos de derechos y obligaciones con la consecuencia de la atribución directa de las rentas obtenidas a sus miembros, en tanto que en otros países se les reconoce personalidad jurídica independiente a la de sus socios.

A su vez, y prescindiendo de los problemas derivados de la creciente personalización del establecimiento permanente al que muchos países obligan a tributar por sus rentas mundiales frente a aquellos otros que siguen rígidamente también en este terreno el principio de territorialidad, dentro del criterio de la fuente u origen de las rentas existen dos acepciones que también pueden entrar

en contradicción: la estricta del lugar de realización de la actividad de la que provienen las rentas o la más primitiva que localiza la fuente en el lugar de la residencia del pagador de las rentas, pues esta última es el lugar de donde parte y se ha originado la masa monetaria constitutiva de la renta. En otras ocasiones la raíz del conflicto proviene de la disparidad de criterios seguidos en la determinación de la propia situación de la "fuente" (lugar en que se encuentran los bienes productores de las rentas, de realización de la actividad, de utilización de los bienes o servicios, donde se ejercitan o surten sus efectos los derechos objetivos de cesión, etc.).

2.4.1.2 Doble imposición económica: Concepto y causas

La expresión doble imposición económica es utilizada 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 y tiempo y similitud de impuesto (imposición sobre la renta), pero falta el requisito de la identidad subjetiva propio de la doble imposición jurídica internacional.

Son múltiples las causas de las que puede provenir la doble imposición internacional en su sentido económico. La doble imposición puede producirse si la titularidad de los elementos patrimoniales o de los factores de producción de los que proceden las rentas gravadas ese atribuyen por la legislación interna de los Estados a personas distintas. Así sucede cuando un Estado reconoce dicha

titularidad en su titular legal y en otro Estado se afirma esta titularidad de su poseedor o de quien ejerce su control económico. En otras ocasiones, es el distinto régimen de calificación y atribución de las rentas la causa de esta doble imposición (p. ej.: en el caso de la subcapitalización).

Del mismo modo, la doble imposición económica puede originarse por los ajustes practicados por un determinado Estado en razón a operaciones vinculadas o precios de transferencia si en el otro Estado no se consiente el ajuste bilateral.

Sin embargo, la hipótesis más común de la doble imposición internacional de carácter económico es, al igual que sucede en el ámbito interno de los países, el llamado supuesto de la doble imposición de dividendos que tiene lugar cuando el beneficio societario obtenido por una entidad jurídica residente en un Estado es gravado de nuevo, al ser objeto de distribución, en el país receptor del dividendo.

La doble imposición internacional de dividendos ha sido objeto de especial preocupación en la literatura y en las legislaciones. Como en todo fenómeno de doble imposición internacional, para evitar la doble imposición de dividendos caben tanto las medidas unilaterales como las soluciones convencionales. No son frecuentes, sin embargo, las disposiciones internas para eliminar esta doble imposición internacional, fuente de numerosos fraudes y abusos como reconoce el Comité Fiscal de la OCDE.

En el ámbito convencional, aunque existen numerosos convenios bilaterales que contemplan el problema, ninguna prevención se contiene en el Modelo

propuesto por la OCDE que prefiere dejara la elección de los Estados la solución del problema, sea de modo unilateral o por vía convencional.

2.4.2 Métodos para eliminar la de doble imposición

2.4.2.1 Métodos para eliminar la doble imposición jurídica internacional

En defecto de solución convencional de la que pudiera resultar una distribución de las facultades impositivas de los países en conflicto, que se ha revelado como el medio más efectivo, el contenido de las posibles medidas para eliminar la doble imposición no consiste en otra cosa que en la determinación, por la legislación del Estado que pretenda excluir este indeseable efecto, del método que considere más idóneo para lograr aquella finalidad.

Los métodos de que se sirven los Estados para resolver el problema de la doble imposición jurídica internacional se dirigen básicamente a eliminar o atenuar la doble imposición que es consecuencia del enfrentamiento de los principios de territorialidad en el Estado de la fuente y de personalidad en el Estado de residencia.

Por la sola circunstancia de su mayor proximidad al origen de las rentas, es el país de la fuente donde cronológicamente se gravan en primer lugar, de modo que la doble imposición surge cuando el Estado de la residencia, al seguir el principio de gravamen en destino, las somete de nuevo a tributación. En consecuencia, de facto corresponde al Estado de la residencia la solución del

problema mediante la aplicación del método que hubiera seleccionado en su legislación interna entre los varios posibles.

En cambio, la doble imposición cuya causa se encuentra en la diferente definición o concreción de los principios establecidos por cada Estado sólo puede encontrar su solución por vía convencional entre los países en conflicto, imponiendo dentro del mismo criterio personal o real idéntico punto de conexión y estableciendo una serie de fórmulas subsidiarias para el caso de que, no obstante la aplicación del mismo criterio, su distinta formulación pudiera conducir a su aplicación simultánea en ambos Estados.

Los métodos generalmente seguidos para la eliminación de la doble imposición internacional se reducen a dos: el método de exención o reparto y el método de imputación o de crédito fiscal.

Por razón del elemento de la obligación tributaria en que actúa cada uno de estos dos mecanismos, podría decirse que el primero de ellos es un método de base tributaria y el segundo un método de cuota.

a) Método de exención. Según este sistema el Estado de la residencia del perceptor de las rentas no las tiene en cuenta en el cálculo de la base de su Impuesto sobre la Renta. Constituye una excepción al principio del gravamen de la renta mundial de los residentes, pues supone la renuncia por el país de residencia de gravar las rentas originadas en el otro Estado.

Por ello, este método es también conocido con el nombre de sistema de reparto en cuanto que 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, la extensión de su soberanía tributaria.

b) Método de imputación. Bajo este sistema el Estado de la residencia mantiene el principio de gravamen sobre la renta mundial, computando también las rentas exteriores en la determinación de la base imponible de sus residentes. El problema de la doble imposición se resuelve entonces concediendo un crédito fiscal, consistente en la facultad de deducir en la cuota de su propio impuesto el gravamen que se hubiera satisfecho en el extranjero por aquellas rentas.

2.4.2.2 Métodos para evitar la doble imposición económica internacional

Las fórmulas para eliminar la doble imposición de carácter económico no difieren en términos generales de las que fueron examinadas en relación con la doble imposición jurídica. Así pues, cabe acudir al método de exención (simple o con progresividad) renunciando el país de la residencia de la sociedad matriz al gravamen de los dividendos de fuente extranjera que ésta pueda percibir. Es posible de igual modo establecer, sin renuncia al cómputo de aquellos dividendos en la base imponible de la perceptora, un crédito fiscal (underlying tax crédito) por la parte proporcional del impuesto extranjero satisfecho por la filial (impuesto subyacente) que corresponda a los dividendos percibidos; sistema de imputación que a su vez puede quedar limitado al importe del propio impuesto que corresponda al dividendo percibido.

CAPÍTULO III

3. Medidas Unilaterales para evitar la Doble Imposición que se aplican en el Ecuador

Ante la existencia del fenómeno de la doble tributación, el Derecho Tributario Internacional incorpora como una parte de su contenido, las llamadas “medidas para evitar la doble imposición” que se recogen en las respectivas legislaciones o en los denominados “convenios para evitar la doble imposición”, a través de sus diversos modelos aprobados por los organismos internacionales y que son usados de guía por los mismos. Estas medidas pueden ser de diferente tipo dependiendo del número de partes que intervienen en su adopción, en el presente capítulo se revisarán las medidas utilizadas por el Ecuador.

Hasta el año 2007, nuestra legislación, utilizaba el método denominado de Crédito Fiscal o “*Tax Credit*” como medida unilateral para combatir la doble imposición.

El Art. 49 de la Ley de Régimen Tributario Interno textualmente establecía:

“Art. 49.- Crédito tributario por impuestos pagados en el exterior.- Sin perjuicio de lo establecido en convenios internacionales, las personas naturales residentes en el país y las sociedades nacionales que perciban ingresos en el exterior sujetos al impuesto a la renta en el país de origen, tienen derecho a descontar del impuesto a la renta causado en el Ecuador, el impuesto pagado en el extranjero sobre esos mismos ingresos, siempre que el crédito no exceda del valor del impuesto atribuible a dichos ingresos en el Ecuador.”

Con la expedición de la denominada Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador (Tercer Suplemento R.O. No. 242 de 29 de diciembre de 2007), se introdujeron importantes reformas en materia de fiscalidad internacional, entre las que merece especial mención la referente al método para evitar la Doble Imposición, que sustituyó el de crédito por el método de exención total, excluyendo a los territorios considerados paraísos fiscales.

Actualmente el Art. 49 de la Ley de Régimen Tributario Interno expresa:

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

3.1 Tratamiento de dividendos.

Respecto de los ingresos que se produzcan para las personas naturales no residentes; así como para las sucursales de sociedades extranjeras, y las sociedades constituidas en el exterior, por concepto de dividendos o utilidades percibidos de sociedades nacionales, en sus calidades de accionistas, socios o partícipes, nuestra ley atribuye a dichos socios el impuesto pagado por la sociedad.

El Art. 38 de la Ley se pronuncia en los siguientes términos:

“Art. 38.- Crédito tributario para sociedades extranjeras y personas naturales no residentes.- El impuesto a la renta del 25% causado por las sociedades según el artículo anterior, se entenderá atribuible a sus accionistas, socios o partícipes, cuando éstos sean sucursales de sociedades extranjeras, sociedades constituidas en el exterior o personas naturales sin residencia en el Ecuador.”

Sobre el particular cabe señalar que la regla general del tratamiento tributario a los pagos efectuados al exterior está contenida en el Art. 39 de la Ley en los siguientes términos:

“Art. 39.- Ingresos remesados al exterior.- Los beneficiarios de ingresos en concepto de utilidades o dividendos que se envíen, paguen o acrediten al exterior, directamente, mediante compensaciones, o con la mediación de entidades financieras u otros intermediarios, pagarán la tarifa única del 25% sobre el ingreso gravable, previa la deducción de los créditos tributarios a que tengan derecho según el artículo precedente.

Los beneficiarios de otros ingresos distintos a utilidades o dividendos que se envíen, paguen o acrediten al exterior, directamente, mediante compensaciones, o con la mediación de entidades financieras u otros intermediarios, pagarán la tarifa única del 25% sobre el ingreso gravable. El impuesto contemplado en este artículo será retenido en la fuente.”

En tales términos, la disposición del Art. 38 prevé el derecho de crédito bajo la forma de atribuir el impuesto a los accionistas, estableciendo una excepción a la regla general del Art. 39.

Por otro lado, esta disposición se entiende de mejor manera si se considera la disposición constante en el numeral 1 del Art. 9 de la misma Ley de Régimen Tributario Interno que en materia de exenciones dispone:

“Art. 9.- Exenciones.- Para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos:

1.- Los dividendos y utilidades, calculados después del pago del impuesto a la renta, distribuidos, pagados o acreditados por sociedades nacionales, a favor de otras sociedades nacionales o de personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes o no en el Ecuador”

Esta norma establece la exoneración de los dividendos y utilidades, de los socios, o partícipes de sociedades nacionales, cuando se trate de otras sociedades nacionales o de personas naturales, residentes o no, por lo que las sociedades extranjeras tendrían que pagar el impuesto, situación que se corrige mediante las disposiciones contenidas en el inciso final del Art. 37 y en el Art. 38, evitando un tratamiento discriminatorio y principalmente que la misma renta produzca un doble impuesto. Esta norma, sin embargo, no afecta la posibilidad de que en el país de origen del capital se grave el beneficio obtenido por los residentes de dicho Estado.

3.2 Pagos al exterior por rendimientos financieros

En esta materia también se produjeron cambios sustanciales a partir de la expedición de la Ley de Equidad Tributaria El Art. 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno, hasta el año 2007 reconocía como válidos y sustento de gastos deducibles para una empresa ecuatoriana, determinados pagos efectuados en el exterior, sin necesidad de efectuar la retención del 25%. De estos casos, creemos que los que tenían como fundamento el evitar la doble imposición, eran las previstas en los numerales 2 y 3 cuyo texto disponía:

“Art. 13.- Pagos al exterior... Serán deducibles, y no estarán sujetos al impuesto a la renta en el Ecuador ni se someten a retención en la fuente, los siguientes pagos al exterior: (...)

2.- Los intereses y costos financieros por financiamiento de proveedores externos en las cuantías que figuren en el permiso de importación respectivo o en los documentos que respalden la importación, siempre que no excedan de las tasas de interés máximas referenciales fijadas por el Directorio del Banco Central de Ecuador a la fecha de la aprobación del documento de importación. Si los intereses y costos financieros exceden de las tasas máximas fijadas por el Directorio del Banco Central del Ecuador, se deberá efectuar la retención correspondiente sobre el exceso para que dicho pago sea deducible;

3.- Los intereses de créditos externos registrados en el Banco Central del Ecuador, siempre que no excedan de las tasas de interés máximas referenciales

fijadas por el Directorio del Banco Central de Ecuador a la fecha del registro del crédito o su novación. Si los intereses exceden de las tasas máximas fijadas por el Directorio del Banco Central del Ecuador, se deberá efectuar la retención correspondiente sobre el exceso para que dicho pago sea deducible. La falta de registro conforme las disposiciones emitidas por el Directorio del Banco Central del Ecuador, determinará que no se puedan deducir los costos financieros del crédito”

Las disposiciones citadas, eximían de tributación en el Ecuador a los ingresos que se generen en el extranjero producto del pago de intereses, con lo cual se pretendía evitar elevar el costo financiero de los créditos internacionales, reconociendo el hecho de que el rendimiento financiero solo es atribuible al país de residencia de la entidad prestamista, aunque este valor se enmarque dentro de los llamados ingresos de fuente ecuatoriana, al tenor de lo señalado en el Art. 2 de la Ley.

Esta norma amparaba formas de subcapitalización, y desvío de utilidades, sobre todo considerando que las tasas de interés en el Ecuador están muy por encima del promedio de las tasas aplicadas a créditos internacionales, con lo cual, en algunos casos se han remesado utilidades mal utilizando esta norma en claro fraude a la Ley.

La Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, eliminó el numeral 2 del Art. 13 precitado, referente a rendimientos de los proveedores externos de contribuyentes domiciliados en Ecuador y sustituyó el numeral 3, limitando el régimen exclusivamente a créditos otorgados por Organismos Multilaterales de

Crédito, como el Banco Mundial, la Corporación Andina de Fomento, el Banco Interamericano de Desarrollo, entre otros, y los créditos de Gobierno a Gobierno, incluso limitando el beneficio en atención a la tasa de interés acordada.

La disposición actual establece:

“3.- Los intereses de créditos externos, exclusivamente pagados por créditos de gobierno a gobierno o concedidos por organismos multilaterales tales como el Banco Mundial, la Corporación Andina de Fomento, el Banco Interamericano de Desarrollo, registrados en el Banco Central del Ecuador, siempre que no excedan de las tasas de interés máximas referenciales fijadas por el Directorio del Banco Central de Ecuador a la fecha del registro del crédito o su novación. Si los intereses exceden de las tasas máximas fijadas por el Directorio del Banco Central del Ecuador, se deberá efectuar la retención correspondiente sobre el exceso para que dicho pago sea deducible. La falta de registro conforme las disposiciones emitidas por el Directorio del Banco Central del Ecuador, determinará que no se puedan deducir los costos financieros del crédito”

Esta medida se complementa con la prevista en el numeral 2, inciso tercero del Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno reformado por la misma Ley de Equidad Tributaria que contempla un mecanismo para controlar la subcapitalización, con el siguiente texto:

“...Para que los intereses pagados por créditos externos sean deducibles, el monto del crédito externo no deberá ser mayor al 300% de la relación deuda externa respecto al capital social pagado, tratándose de sociedades; o, tratándose de personas naturales, no deberá ser mayor al 60% de la relación deuda externa respecto a los activos totales.”

Es de notar que el régimen actual, constituye el polo opuesto al régimen anterior en esta materia, pasando de un régimen blando y con grandes puertas para figuras elusivas, a un régimen con una posición fiscalista, que ha provocado críticas de algunos sectores que consideran que la suma de las reformas es extremadamente gravosa, con lo cual se ha afectado severamente el acceso a créditos internacionales que han constituido una forma importante de financiamiento de las actividades productivas en Ecuador.

3.3 Compañías de Transporte Internacional

El Art. 31 de la Ley de Régimen Tributario Interno, contempla un régimen especial para las sociedades de transporte internacional de pasajeros, carga, empresas aéreo expreso, couriers o correos paralelos constituidas al amparo de leyes extranjeras y que operen en el país a través de sucursales, establecimientos permanentes, agentes o representantes.

Aunque no se enmarca dentro de ninguno de los métodos conocidos tendientes a evitar la doble imposición, y por tanto no constituye en esencia una medida unilateral para evitar la doble imposición internacional, aparentemente la intención de esta norma es evitar que la carga tributaria en el Ecuador, contemple supuestos que por definición no deberían tributar en el Ecuador, pero

que resulta difícil de identificar. Es por esta razón que se establece una renta presuntiva correspondiente al 2% de los ingresos brutos por la venta de pasajes, fletes y demás ingresos generados por sus operaciones habituales de transporte.

El segundo inciso de esta norma, hace referencia a las empresas amparadas por convenios de doble tributación. Vale decir, que el riesgo de las presunciones, radica en que en lugar de evitar un gravamen excesivo, se pueda estar generando una imposición injusta.

La norma referida tiene el siguiente texto:

“Art. 31.- Ingresos de las compañías de transporte internacional.- Los ingresos de fuente ecuatoriana de las sociedades de transporte internacional de pasajeros, carga, empresas aéreo expreso, couriers o correos paralelos constituidas al amparo de leyes extranjeras y que operen en el país a través de sucursales, establecimientos permanentes, agentes o representantes, se determinarán a base de los ingresos brutos por la venta de pasajes, fletes y demás ingresos generados por sus operaciones habituales de transporte. Se considerará como base imponible el 2% de estos ingresos. Los ingresos provenientes de actividades distintas a las de transporte se someterán a las normas generales de esta Ley.

Los ingresos de fuente ecuatoriana que sean percibidos por empresas con o sin domicilio en el Ecuador, estarán exentas del pago de impuestos en estricta relación a lo que se haya establecido por convenios internacionales de reciprocidad tributaria, exoneraciones tributarias equivalentes para empresas nacionales y para evitar la doble tributación internacional.”

Como sucede con otras legislaciones, las pocas normas unilaterales para evitar la doble imposición internacional, resultan insuficientes frente al problema, por ejemplo respecto de la doble imposición económica sobre todo, por lo que la suscripción de Convenios de Doble Imposición, sigue siendo el mecanismo más idóneo en el combate a esta situación, camino en el cual al Ecuador le falta mucho por transitar.

3.4 Análisis de la experiencia ecuatoriana en la suscripción de Convenios de Doble Tributación

Es necesario señalar que en cuanto al modelo utilizado por el Ecuador en los procesos de suscripción de los mencionados convenios, se ha utilizado el modelo de la OCDE en sus experiencias bilaterales, salvo la Decisión 578 de la CAN en la cual se utiliza un criterio de fuente.

Si se realiza un análisis dentro de la experiencia ecuatoriana, el problema general ha sido en el ámbito de la “establecimiento permanente”, ya que se trata de un concepto netamente tributario empleado para establecer cuándo una persona puede estar vinculada al país de la fuente, por la realización de una determinada actividad empresarial en dicho territorio, de manera fija, permanente y relacionada con la actividad que dicha persona realiza en su país de residencia.

Así mismo, en la elaboración de un modelo de convenio para evitar la doble imposición, resulta necesario empatar los conceptos de “establecimiento

permanente” que prevén los convenios suscritos por nuestro país, con las definiciones que respecto de esta “institución” reconoce nuestro ordenamiento jurídico, específicamente con lo establecido en el Art. 9 del Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

Otro aspecto importante es que, dentro de la cláusula de rentas por “actividad empresarial” de los convenios bilaterales suscritos por el Ecuador se otorga la posibilidad de que el establecimiento permanente utilice como gastos deducibles aquellos relacionados con la dirección y administración del mismo, aun cuando dichos gastos hayan sido realizados en el exterior.

De igual manera, mucho se ha discutido si es que para el reconocimiento de gastos del establecimiento permanente basta con la aplicación directa del convenio o si para dicho efecto es necesario que se cumplan las formalidades establecidas en la legislación interna del país de la fuente que va a reconocer dicho gasto, por ejemplo la necesidad de contar con el informe de auditores independientes que certifique la pertinencia del gasto, requerimiento que se encuentra establecido en la disposición contenida en el Art. 28 del Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

En este sentido es necesario que dentro del modelo de convenio para evitar la doble imposición se incorporen disposiciones expresas a través de las cuales se establezca la remisión a normativa interna para el reconocimiento de gastos deducibles realizados por establecimientos permanentes situados en nuestro territorio.

Respecto de la cláusula de “partes relacionadas” es importante que dentro del texto de la misma se incluyan conceptos de vinculación ya recogidos en nuestra legislación, específicamente en el artículo enumerado posterior al Art. 4 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

En cuanto al método para evitar la doble imposición establecido en los convenios de la materia suscritos por nuestro país, vale recalcar que ha prevalecido el de “*tax crédito*” o “*crédito tributario*”. Sobre este particular es importante señalar que actualmente nuestra legislación únicamente prevé el método de “exención” como medida unilateral para evitar la doble tributación, por lo que en la elaboración de un modelo de convenio se debería considerar este aspecto con el fin de lograr una armonía de los convenios internacionales que se vayan a suscribir, con las disposiciones de nuestra legislación interna.

Un aspecto básico en todo convenio para evitar la doble imposición es el de “intercambio de información”, ya que a través de esta cooperación entre las partes contratantes, se dota a las Administraciones Tributarias de una herramienta importante en el combate de prácticas de elusión o evasión fiscal. La experiencia ecuatoriana ha demostrada que en todos los casos, salvo con Suiza, los convenios suscritos contienen una cláusula específica de intercambio de información tributaria. Sin perjuicio de ello, se ha podido evidenciar una falta de utilización práctica de dicho intercambio, sin que se aproveche al 100% la real utilidad de estas medidas.

Las causas para que suceda esto podrían resumirse en una evidente falta de mecanismos que permitan operativizar un intercambio de información y

coordinar de mejor manera la cooperación de las Administraciones Tributarias en este ámbito. En este sentido, es recomendable que en la elaboración de un modelo de convenio de intercambio de información se incorporen disposiciones expresas que faciliten la realización de un efectivo intercambio de información, estableciéndose procedimientos concretos para ello.

La experiencia de otros países en esta materia nos deja valiosas enseñanzas que sería importante aplicarlas en nuestra realidad. En el convenio para evitar la doble imposición suscrito entre Estados Unidos y México, existe una cláusula denominada “Limitación de beneficios”, misma que es una innovación en este tipo de instrumentos, al configurarse como una valiosa herramienta para delimitar el ámbito del mismo y evitar casos de “abusos de los tratados”.

Finalmente es necesario recalcar que un modelo de convenio para evitar la doble imposición para nuestro país, no debe alejarse de la realidad que un país importador de capital, como el nuestro, posee. El objetivo de este tipo de convenios ha sido siempre el de ser una herramienta de atracción de la inversión así como de combate en contra de la evasión y elusión tributarias.

La experiencia ha demostrado que el primero de los objetivos buscados no ha sido alcanzado por el mero hecho de la presencia de un convenio para evitar la doble imposición, ya que como en el caso de los convenios para la promoción y protección recíproca de inversiones, la decisión del inversionista en apostar su capital en “fuente” dependen de otros múltiples factores.

CAPÍTULO IV

4. Teoría de Barthel, Busse y Neumayer y la relación entre la Inversión Extranjera Directa y los Convenios de Doble Tributación

Una nación busca fortalecer su sistema tributario mediante acuerdos de intercambio de información que comúnmente se incluyen dentro de los convenios de doble imposición, además de incentivar a la Inversión Extranjera Directa con la suscripción de este tipo de convenios.

Sin embargo determinar la causalidad entre los Convenios de Doble Tributación y la dinamización de una variable como la Inversión Extranjera Directa resulta a veces complicado. Pese a que el incentivo de un convenio de este tipo es evidente, las causas para que un país reciba intensivamente IED requiere de muchas otras condiciones que tan sólo la firma de un CDT. Es por ello que en este capítulo basado en un estudio realizado en el año 2007 por Barthel haremos referencia a la incidencia de un CDT en la IED reflejado especialmente en el rubro de inversiones en el ámbito mundial como nacional.

4.1 Teoría de Barthel, Busse y Neumayer.

A lo largo del tiempo se han verificado varios intentos para analizar el impacto de los CDT sobre la IED. En general, estas iniciativas enfrentaron el desafío de la escasa y pobre calidad de las estadísticas sobre flujos de IED, especialmente a nivel bilateral. A esto se suma que la firma de los acuerdos generalmente ocurre en contextos de reforma económica en alguna de las

partes, con elementos de apertura al comercio exterior, estabilización macroeconómica, desregulación de los mercados competitivos, etc., lo que mejora el clima de inversión y atrae IED más allá de la firma de algún CDT. Por ello, además de los problemas con los datos, el intento de apartar el efecto del acuerdo sobre la nueva IED respecto del impacto general de la reforma, requiere de herramientas estadísticas sofisticadas que no siempre se aplicaron adecuadamente. Así, varios estudios han dejado algunos cabos sueltos e interrogantes metodológicos, dando lugar a cuestionamientos severos sobre la calidad de los resultados obtenidos. Algunos de los estudios más serios en esta asignatura son el trabajo muy reciente y sólido de Barthel, Busse y Neumayer autores que accedieron a una base de datos sobre IED detallada, una muestra más representativa para evitar sesgos debidos a la selección muestral, y un período de tiempo más largo que otros analistas, presenta novedosos y alentadores resultados en esta materia. Sobre los datos, implementaron métodos econométricos muy potentes y encontraron que los CDT influyen positivamente y de modo sustancial sobre los flujos y stocks de IED proveniente de los países socios en los acuerdo. El incremento que encuentran sobre la IED bilateral ronda entre el 27% y el 31%. Estos autores concluyen que los CDT son un medio efectivo para promover la IED. No obstante, enfatizan que no debe perderse de vista los costos asociados con ese aumento, por lo que deben evaluarse siempre a la luz de los beneficios esperados, ahora sabiendo que los beneficios en términos de IED pueden ser significativos.

4.1.1 Beneficios y Costos de los Convenios de Doble Tributación

Dentro del estudio realizado se ha encontrado que a pesar de que las medidas para prevenir la doble imposición pueden ser implementadas de manera unilateral, los países tienen en una escala muy grande recurrir a los CDT. Al cargar la actividad económica en un país extranjero en dos ocasiones, la doble imposición se cree que tienen un efecto negativo sobre el monto total de la IED, así como en la asignación de la IED entre los países. En las palabras de Egger (2006), mencionado por Barthel en su estudio: "Uno de los obstáculos más visibles a la inversión transfronteriza es la doble imposición de los ingresos ganados en el extranjero. "Uno de los propósitos principales de la CDT es, pues, el estímulo de la IED. Desgravaciones fiscales a los inversores extranjeros de la doble imposición no es el único propósito de CDT, sin embargo. Otro propósito importante es el intercambio de información. CDT ayudar a combatir la evasión fiscal y la evasión fiscal y para prevenir no tributación doble, haciendo la información de una contratación a disposición del contrato de otro estado pareja. En principio, estos otros aspectos de la CDT podría desalentar la inversión extranjera directa.

Además, otras normas, el cálculo, métodos y definiciones se armonizan en un tratado tributario, la mitigación de la incertidumbre de un inversionista se enfrenta cuando se trata de los sistemas fiscales extranjeros y reduce el esfuerzo administrativo.

En estrecha relación con el objetivo de lucha contra la evasión de impuestos, de intercambio de información y el establecimiento de normas para el cálculo de los precios de transferencia es que el argumento de que los CDT

pueden ayudar a reducir los efectos nocivos internacionales de impuesto sobre la competencia de los paraísos fiscales. Incluso aunque los tratados fiscales son una medida insuficiente (debido a su carácter bilateral) para evitar completamente la competencia fiscal perniciosa, se incluyen algunas normas para al menos mitigar el problema: el establecimiento permanente de las normas y las disposiciones contra el tratado comercial limita el círculo de los beneficiarios y la acera de las oportunidades para canalizar los ingresos a través de paraísos fiscales (OCDE, 1998). Por último, similar a los TBI, las ventajas de los CDT pueden ir más allá de alguna disposición que concrete que los países puede adquirir el "reconocimiento económico internacional" o, en palabras de Rosenbloom (1982), citadas por Barthel en el estudio "de la respetabilidad económica internacional" con una densa red de acuerdos de doble tributación. Frente a estas ventajas de la CDT, también hay una serie de costos para las partes contratantes. La negociación y ratificación del contrato ata los recursos administrativos. Teniendo en cuenta la longitud y la mano de obra la intensidad del proceso de negociación, y el esfuerzo adicional de versiones coincidentes en diferentes lenguas, los costes pueden ser sustanciales, especialmente, pero no exclusivamente, para países pequeños o en desarrollo.

Las disposiciones del tratado pueden generar conflicto con la legislación tributaria nacional, que tiene que ser adaptado como consecuencia. Aquí, la soberanía fiscal nacional es limitada. El factor de coste más importante es la potencial pérdida de ingresos fiscales desde el TDT con regularidad favorecer la residencia de más de imposición en la fuente. Debido a la reciprocidad de los flujos de IED, los beneficios ofrecidos a los inversionistas de la parte contratante

en un los países deberían, en teoría, ser compensada por los mismos beneficios que da a la propia de ese país los inversores en el otro Estado Contratante. Es porque un país sirve como un huésped y una casa de campo para la inversión extranjera en el mismo tiempo. Sin embargo, especialmente los flujos de IED y entre las poblaciones de los países desarrollados y en desarrollo son muy asimétrica, ya que los países en desarrollo son principalmente importadores netos de capital. Introducción un TDT por lo tanto, a menudo conduce a una pérdida de ingresos fiscales en los países en desarrollo.

4.1.2 La variable dependiente, Inversión Extranjera Directa

En este documento, hemos examinado un importante instrumento de política, es decir, el impacto de la CDT en las poblaciones de la IED en la economía receptora. Esta variable ha sido escogida de entre la variedad existente dentro de un convenio de doble tributación ya que es claro que cuando se inicia un proceso de CDT es el comienzo de la relación que existirá entre dos países, mismos que llevarán a cabo un negocio que involucra la inversión tanto de capital como de tiempo en el país escogido.

4.1.3 Estudios existentes sobre los CDT y la inversión extranjera directa

Como se mencionó en la introducción, existe estudios empíricos que bien adolecen de una estrecha y no representativa muestra cuando se trata del uso de datos de tratados bilaterales de inversión extranjera directa, es ahí la necesidad de recurrir a datos de los agregados de la IED a fin de lograr una muestra grande y representativa. En primer lugar, Barthel menciona a Davies (2003) quien examina el impacto de renegociación del tratado durante el período

1966-2000 de entrada y de salida IED de EE.UU., durante este período se llevó a cabo 20 renegociaciones de tratados, una vez visto esto, Davies considera que las renegociaciones de los CDT no tuvo efecto alguno sobre la inversión extranjera directa, esto siempre y cuando el tratado sea con un país de un desarrollo en vías pero cuando se hizo el mismo estudio con base al Convenio con país es la misma situación evolutiva se pudo notar que la inversión tiene un cambio positivo demostrando que cuando los miembros del tratado tiene igualdad de condiciones o bien tengan un sistema de control similar las consecuencias no tendrán una influencia negativa sobre la IED.

Finalmente, no es de extrañar que los responsables políticos de todo el mundo se dedican a la feroz competencia para la IED, como los países de acogida podrían beneficiarse de las actividades de las empresas multinacionales a través de la entrada de capital adicional, el derrame de tecnología o aumento de la competencia.

4.2 LA DOBLE IMPOSICIÓN EN EL MUNDO

4.2.1 Ámbito legal

Como ha quedado señalado, el fenómeno de la doble imposición es una consecuencia directa de la globalización de las economías y la internacionalización de las transacciones mercantiles.

En este contexto, dos o más jurisdicciones tributarias pueden exigir para sí el gravamen sobre determinada renta, generada en operaciones que trascienden las fronteras de un determinado país.

Para determinar el vínculo que existe entre el sujeto obligado al cumplimiento de la obligación tributaria y la administración encargada de velar

por el cumplimiento de la misma, existen dos tipos de vínculos: reales y personales.

Tales criterios son adoptados por las legislaciones de cada país y de esta manera se vincula la obligación de tributar sobre determinadas rentas, con la potestad de las administraciones tributarias para someterlas a imposición.

El problema de la doble imposición se genera cuando coexisten dos o más soberanías fiscales debido a la aplicación en su legislación interna, de los mencionados criterios de vinculación, lo cual provocará como consecuencia que en determinado país el criterio aplicado sea el de fuente o territorialidad y en otro sea el de residencia, por ejemplo, atrayendo para cada jurisdicción la potestad de gravar tal renta. Es así que la conjugación de ambos criterios (personales y reales) provoca conflictos en el ámbito de la soberanía fiscal.

De manera simple, la doble imposición internacional se produce cuando, en aplicación de los criterios personales y reales de vinculación de la obligación tributaria, coexisten dos o más soberanías fiscales que buscan gravar una misma renta, generada por una misma actividad.

La doctrina internacional recoge algunos elementos concurrentes que determinan la existencia del fenómeno de la Doble Imposición, a saber:

1. La existencia de dos o más potestades tributarias concurrentes
2. Imposición de dos o más tributos de idéntica o similar naturaleza
3. Identidad de Hechos Generadores

4. Identidad de sujetos pasivos, debido a que este elemento contiene ciertas variantes según se trate de doble imposición económica o doble imposición jurídica.

5. Unidad temporal referente al mismo período impositivo, en los impuestos periódicos o al mismo momento de causación, en los otros

Rivas y Márquez (2000)⁸ describen como efectos derivados de la doble imposición internacional a:

a) La existencia de una carga fiscal inequitativa sobre el inversor extranjero, ya que las rentas del mismo serán gravadas en más de una oportunidad;

b) El freno al desarrollo económico y en particular a las inversiones extranjeras, convirtiéndose el factor fiscal en obstáculo al libre flujo de capitales entre los estados;

c) El incremento de operaciones intermedias realizadas a través de estados que revistan el carácter de paraísos tributarios, con el fin de reducir la imposición global total;

d) La pérdida de neutralidad y eficiencia de la imposición internacional en la localización de los factores de producción.

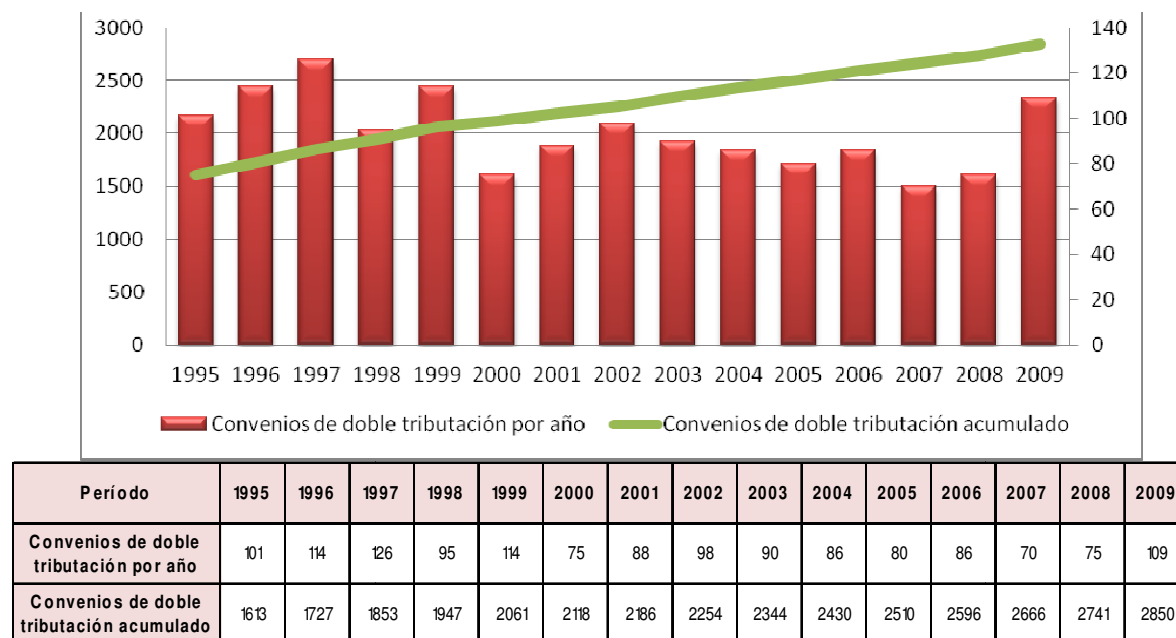
4.2.2 Situación Actual de los Convenios de Doble Tributación en el mundo.

⁸Citado por Norberto Campagnale, Silvia Catinot y Alfredo Larrondo. *El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales*. Buenos Aires. Ed. La Ley. 2000. pp. 21.

Los convenios para evitar la doble imposición en el mundo en décadas anteriores, especialmente a mediados de los 90's registran valores significativos, tal es el caso del año 1997 en donde el total de convenios anuales ascendía a 126, sin embargo en la última década a pesar de significativas disminuciones respecto a años anteriores han crecido paulatinamente. Es así que el régimen internacional de inversiones evoluciona con gran rapidez mediante la conclusión de nuevos tratados y el número cada vez mayor de laudos arbitrales. Por lo que en el 2009, el número anual de convenios era de 109, para un total acumulado de 2.850 (Ver Gráfico N° 1).

Gráfico N° 1

**Convenios de Doble Tributación Concluidos en el Mundo por Año y Acumulados
Period 1995 - 2009**



Fuente: United Nations Conference On Trade And Development – World Investment Report 2009

Elaboración: Los Autores

Sin duda este tipo de convenios cumplen un papel importante dentro de la tributación mundial, a que por un lado permiten que una compañía que tiene actividad en dos o más países no se tribute dos veces por la misma materia y además permiten a las Administraciones Tributarias intensificar su control extraterritorial, debido al intercambio de información.

4.2.3 Relación entre la Inversión Extranjera Directa (IED) y los Convenios de Doble Tributación en el mundo (CDT)

Se define como inversión extranjera directa de acuerdo con la Decisión 291 de la Comisión de la Comunidad Andina de Naciones:

- a) A los aportes provenientes del exterior de propiedad de personas naturales o jurídicas extranjeras al capital de una empresa, sea en moneda libremente convertible o en bienes físicos o tangibles;
- b) A las inversiones en moneda nacional provenientes de recursos con derecho a ser remitidos al exterior; y,
- c) A las reinversiones que se efectúen de conformidad con el Régimen previsto en la indicada Decisión 291 y en la legislación ecuatoriana.

Se pueden considerar como aporte de capital las contribuciones tecnológicas intangibles, tales como, marcas, modelos industriales, asistencia técnica y conocimientos técnicos patentados o no.

Por tal se entendería que la suscripción de un CDT constituye un incentivo cierto para que una empresa invierta en un país. Sin embargo, muchos autores afirman que un convenio de Doble Imposición no es el factor determinante para

que una inversión se lleve a cabo, lo cual dificulta la tarea de encontrar la causalidad entre estas dos variables. Comúnmente los países que mantienen un número amplio de CDT firmados, son generalmente países desarrollados y por esta característica de desarrollados, más que por la firma de CDT, reciben grandes volúmenes de inversión.

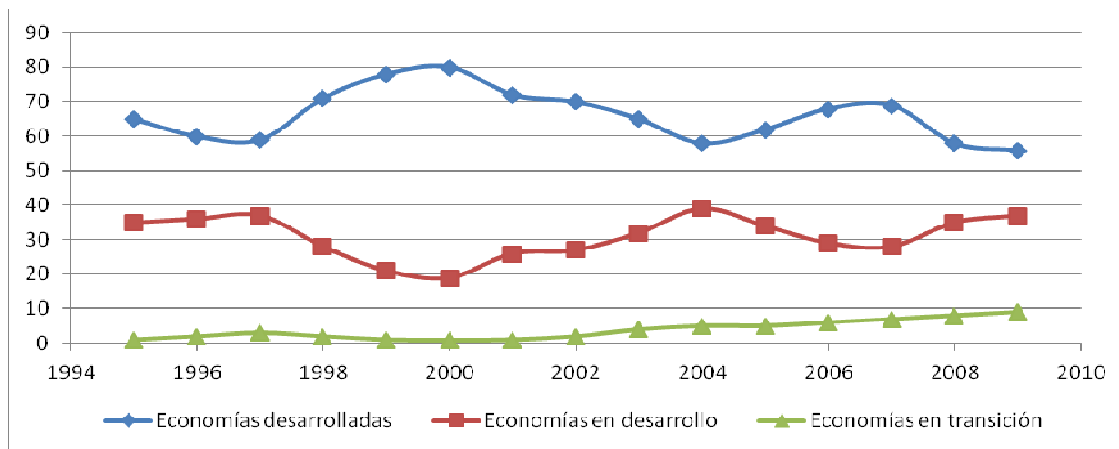
Es así que con base a la información publicada en el Informe sobre las Inversiones en el mundo bajo el marco de la conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo se aprecia que la turbulencia en los mercados financieros y la crisis económica mundial afecta progresivamente la IED mundial en 2008 y en el primer semestre de 2009.

El patrón de los flujos de IED ha variado por grupos de economías. Las entradas y salidas de IED de los países desarrollados cayeron en 2008, con la disminución de las entradas de un 29%, a \$ 962 mil millones, y las salidas en un 17%, a \$ 1.507 millones de dólares. Los flujos de IED se redujeron aún más debido a que la crisis financiera entró en una nueva fase agitada en septiembre de 2008 tras el colapso de Lehman Brothers (una de las instituciones financieras más grandes en los Estados Unidos). En el primer semestre de 2009, las entradas de IED de los países desarrollados se estima que han caído por otro 30-50% en comparación con el segundo semestre de 2008.

Por el contrario, en las economías en desarrollo y las economías en transición las entradas de IED aumentaron en el 2008 a niveles récord para ambos, con sus acciones en las entradas mundiales de IED crecen al 37% y 7%, respectivamente, de 27% y un 5% en el año anterior (Ver Gráfico N°2). La participación combinada del 43%, cerca de la participación récord alcanzado en

1982 y 2004, lo que demuestra la creciente importancia de estas economías como anfitriones para la inversión extranjera directa durante la crisis, al menos en 2008.

Gráfico N° 2
Entradas mundiales de Inversión Extranjera Directa por Grupos de Economías
Period 1995 -2009



Período	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Economías desarrolladas	65	60	59	71	78	80	72	70	65	58	62	68	69	58	56
Economías en desarrollo	35	36	37	28	21	19	26	27	32	39	34	29	28	35	37
Economías en transición	1	2	3	2	1	0,8	1	2	4	5	5	6	7	8	9

Fuentes: United Nations Conference On Trade And Development – World Investment Report 2009

Elaboración: Los Autores

Sus ingresos, sin embargo, comenzaron a declinar a finales de 2008 como la recesión económica en los mercados de exportación más importantes comenzaron a afectar seriamente a sus economías, y las primas de riesgo de su deuda soberana y corporativa aumentó de forma pronunciada. Así, el descenso en las entradas de IED en el desarrollo y las economías en transición se inició casi un año después de que había comenzado en los países desarrollados. Esto

refleja el lapso asociado con la recesión económica inicial y la consiguiente caída de la demanda en los mercados de los países desarrollados, que son destinos importantes para los bienes producidos por empresas de países en desarrollo y en transición económica.

Además se produjeron reducciones en los tres componentes de los flujos de IED, de capital, utilidades reinvertidas y otros flujos de capital (principalmente préstamos dentro de la empresa) - a finales de 2008 y principios de 2009, en particular en los países desarrollados.

4.3 La doble imposición en Ecuador

4.3.1 Base Jurisdiccional del Impuesto a la Renta

El artículo 2 de la ley de Régimen Tributario Interno, establece que: *"Para efectos de este impuesto se considera renta: 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 servidos;" 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."*

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

Los sujetos pasivos obligados a llevar contabilidad, pagarán el impuesto a la renta en base de los resultados que arroje la misma.”

En materia de fiscalidad internacional José Vicente Troya⁹, citando al Sainz de Bujanda, manifiesta que este fenómeno, gira en torno a dos posiciones respecto del ejercicio de la potestad tributaria, por un lado desde una perspectiva económica, la necesidad de limitar el ejercicio de esta potestad ante la importancia de facilitar el comercio internacional y las relaciones surgidas de este y por otro desde una visión política la necesidad de fortalecer la soberanía sobre todo de los estados débiles ante las consecuencias de la globalización, la expansión del capitalismo, y el control de la evasión tributaria.

En este ámbito, se puede afirmar que en materia de impuesto a la renta, existen esencialmente dos posiciones sobre qué país tiene el derecho a gravar la renta. Por un lado están los criterios territorialistas o económicos que otorgan importancia al lugar en que se producen las rentas.

Héctor Villegas manifiesta que *“Este criterio establece que corresponde gravar al país donde está la fuente productora de riqueza, es decir, donde los fondos que la componen tienen su nacimiento. Puede ser el lugar de radicación de los bienes o el lugar donde el contribuyente realiza su actividad productiva, con total independencia del domicilio, residencia o nacionalidad”*. En este primer grupo se puede destacar el denominado criterio de fuente, para establecer el vínculo jurídico tributario.

⁹José Vicente Troya, *Derecho Internacional Tributario*, Corporación Editora Nacional, 1990, 1ra. ed. pp.

Por otro lado están las corrientes personalistas que asignan una importancia al lugar de residencia o domicilio e incluso de nacionalidad del preceptor de la renta. Dentro del segundo grupo de criterios personales se toman en cuenta aspectos como: Nacionalidad, domicilio o residencia del contribuyente, para establecer el país que tendrá jurisdicción para gravar las respectivas rentas. Estos criterios están ligados al llamado “principio de renta mundial” por el cual el país en el que el contribuyente es residente a efectos fiscales tiene el derecho de someterá gravamen todas las rentas que éste obtenga (renta mundial), con independencia del lugar donde se generó o se perciba.

Héctor Villegas (2003) son del razonamiento que corresponde gravar al país donde está la fuente productora de riqueza, es decir, donde los fondos que la componen tienen su nacimiento, lo cual puede ser el lugar de radicación de los bienes o el lugar donde el contribuyente realiza su actividad productiva, con total independencia del domicilio, residencia o nacionalidad del beneficiario¹⁰.

Los países en vías de desarrollo y receptores de inversión extranjera, como es el caso ecuatoriano, son defensores de la corriente territorialista o de fuente nacional, es por esto que los países de la Comunidad Andina han mantenido dicho criterio impositivo para gravar las renta que se generen por inversiones que se realicen entre los países miembros, aunque, en los tratados internacionales para evitar la doble imposición tributaria, que no son entre los países de la Comunidad Andina, han prevalecido los criterios personalistas de renta, en los cuales los países que son inversionistas han logrado imponer que las rentas se

¹⁰Héctor Villegas. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires. Ed. Astrea. 2003, 8va. ed. pp. 615

gravarán en el país de residencia o nacionalidad del inversionista o beneficiario, esto debido al gran poder político que poseen dichos estados.

De otro lado los países generadores del capital (sobre todo los países desarrollados) son partidarios de las corrientes personalistas, basadas en criterios como los de domicilio o residencia. A decir de César Montaña (2007), para quienes defienden el criterio de domicilio éste se justifica por las siguientes razones:

a) Es congruente con el principio de neutralidad tributaria, en virtud del cual se requiere gravar las rentas de fuente extranjera a fin de que la tributación no se traduzca en un factor negativo que influya en las decisiones sobre inversión en el país del domicilio del inversor o en el extranjero.

b) Es compatible al principio de equidad o de la igualdad, que obedece a otorgar igual tratamiento tributario a los contribuyentes radicados en el país, con similar nivel de ingresos y en circunstancias similares, cualquiera que sea el origen de esos ingresos.

c) Con el criterio de radicación o domicilio se evitaría que los contribuyentes manejen discrecionalmente la distribución de sus rentas en varios países en busca de paraísos fiscales, también se evitaría la extracción de bienes y capitales que se invertirían en otros países.

d) Se obtiene un mayor ingreso fiscal, sin afectar la justicia del principio de capacidad contributiva.

En torno a la sujeción pasiva del impuesto a la Renta, el inciso primero del Art. 4 señala:

“Art. 4.- Sujetos Pasivos.- Son sujetos pasivos del impuesto a la renta las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de esta Ley.”

Además de los ingresos obtenidos en el exterior por personas domiciliadas en el Ecuador, nuestra legislación grava los ingresos obtenidos de fuente ecuatoriana.

La legislación ecuatoriana regula el concepto de fuente en el Art. 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que refiere diez casos que se entienden como ingresos de fuente ecuatoriana y que son:

“Art. 8.- Ingresos de fuente ecuatoriana.- Se considerarán de fuente ecuatoriana los siguientes ingresos:

1. Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, de servicios y otras de carácter económico realizadas en territorio ecuatoriano, salvo los percibidos por personas naturales no residentes en el país por servicios ocasionales prestados en el Ecuador, cuando su remuneración u honorarios son pagados por sociedades extranjeras y forman parte de los ingresos percibidos por ésta, sujetos a retención en la fuente o exentos; o cuando han sido pagados en el exterior por dichas sociedades extranjeras sin cargo al gasto de sociedades constituidas, domiciliadas o con establecimiento permanente en el Ecuador. Se entenderá por servicios ocasionales cuando la permanencia en el país sea inferior a seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario;

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

3. *Las utilidades provenientes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles ubicados en el país;*

4. *Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza, provenientes de los derechos de autor, así como de la propiedad industrial, tales como patentes, marcas, modelos industriales, nombres comerciales y la transferencia de tecnología;*

5. *Las utilidades que distribuyan, paguen o acrediten sociedades constituidas o establecidas en el país;*

6. *Los provenientes de las exportaciones realizadas por personas naturales o sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio o establecimiento permanente en el Ecuador, sea que se efectúen directamente o mediante agentes especiales, comisionistas, sucursales, filiales o representantes de cualquier naturaleza;*

7. *Los intereses y demás rendimientos financieros pagados o acreditados por personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el Ecuador; o por sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o por entidades u organismos del sector público;*

8. *Los provenientes de loterías, rifas, apuestas y similares, promovidas en el Ecuador;*

9. *Los provenientes de herencias, legados, donaciones y hallazgo de bienes situados en el Ecuador; y,*

10. *Cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador.*”

Cabe señalar que el inciso final de la norma citada, hace referencia a la noción de Establecimiento Permanente, que la desarrolla el Reglamento General de aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno en su artículo 9. Esta definición parte de los criterios de la OCDE incorporados en su modelo de Convenio, incluyendo algunos casos adicionales.

Como se desprende de la lectura del Art. 2 de la ley de Régimen Tributario Interno, específicamente en su inciso segundo. El Ecuador acoge el criterio de Renta Mundial, respecto de los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales y sociedades domiciliadas en el Ecuador.

Este criterio es coincidente en términos generales con el sostenido por la Comunidad Andina de Naciones expresado en la Decisión 578 que contiene el Régimen para evitar la Doble Tributación y prevenir la Evasión Fiscal, que en el literal f de su artículo 2 que señala: “ *f) La expresión ‘fuente productora’ se refiere a la actividad, derecho o bien que genere o pueda generar una renta*”.

La Comunidad Andina contempla este criterio como el esencial para resolver los problemas de doble imposición y así lo contempla en los convenios para evitar la doble tributación entre los países miembros e incluso con países ajenos a la comunidad, según se desprende del contenido de los artículos 4 de los anexos I y II respectivamente, de la Decisión 40, que dispone:

“Art. 4.- Jurisdicción Tributaria.- Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en este Convenio”¹¹

Cabe señalar que este criterio es ratificado en la Decisión 578, en su artículo tercero, aunque en esta norma introduce un inciso adicional que permite un control más adecuado de la doble imposición y cuyo texto manifiesta:

“Art. 3.- Jurisdicción Tributaria Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en esta Decisión.

Por tanto, los demás Países Miembros que, de conformidad con su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta o sobre el patrimonio”¹².

4.3.2 Cuantificación de los ingresos

El artículo 1 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno establece lo siguiente: *“Cuantificación de los ingresos.- Para efectos de la aplicación de la ley, los ingresos de fuente ecuatoriana y los*

¹¹Decisión 40 de la Comunidad Andina publicada en Registro Oficial 743, de 17 de febrero de 1975

¹²Decisión 578 Régimen para evitar la Doble Tributación y prevenir la Evasión Fiscal, publicada en Gaceta 1063 de la CAN y en Suplemento del Registro Oficial 457, de 9 de noviembre de 2004.

obtenidos en el exterior por personas naturales residentes en el país o por sociedades, se registrarán por el precio del bien transferido o del servicio prestado o por el valor bruto de los ingresos generados por rendimientos financieros o inversiones en sociedades. En el caso de ingresos en especie o servicios, su valor se determinará sobre la base del valor de mercado del bien o del servicio recibido.

El artículo 20 de Ley de Régimen Tributario Interno establece: *“Principios generales.- La contabilidad se llevará por el sistema de partida doble, en idioma castellano y en dólares de los Estados Unidos de América, tomando en consideración los principios contables de general aceptación, para registrar el movimiento económico y determinar el estado de situación financiera y los resultados imputables al respectivo ejercicio impositivo”.*

4.3.3 Evaluación económica de la Evolución de la Inversión Extranjera Directa en el Ecuador en relación con los Convenios de Doble Tributación

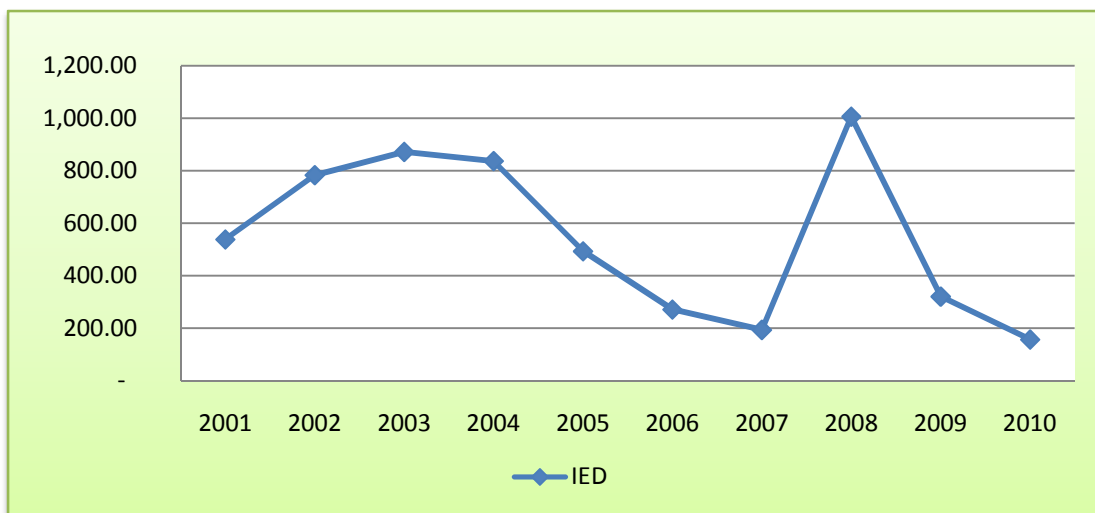
La economía ecuatoriana ha mantenido a lo largo de la historia niveles relativamente bajos de inversión. Si se compara a Ecuador con los competidores directos, se distingue una diferencia sustancial en la evolución de esta variable.

Al analizar la evolución de la IED total que ingresó al país (Gráfico N° 3), vemos que en las décadas de los setenta y ochenta el país registró bajos niveles de Inversión Extranjera Directa. Por el contrario, la tendencia cambió ligeramente desde la segunda mitad de los años noventa, como se muestra en el siguiente gráfico. Es así que al inicio del año 2001 se tiene \$538.57 millones de dólares con una tendencia a la alza, y para el año 2004 la IED alcanza su cúspide con

\$836.94 millones de dólares. Por el contrario, la tendencia cambió en los siguientes años, con un descenso hasta el año 2007 en donde la IED era de 194.17 millones de dólares.

Sin embargo para el año 2008 se observa un alza a \$ 1005.82 millones de dólares, misma que no logra mantenerse y para el 2010 la IED disminuye drásticamente a 157.41 millones de dólares.

Gráfico N° 3
Inversión Extranjera Directa del Ecuador
Período 2001 - 2010



Fuentes: United Nations Conference On Trade And Development – World Investment Report 2009

Elaboración: Los Autores

4.4 Evaluación del Flujo de Inversión Extranjera Directa en la Comunidad Andina.

La IED intracomunitaria ha pasado de 29 millones de dólares en el año 2001 a su punto más alto en el año 2002 con 572 millones de dólares. En el año

2003 se registran solo 12 millones de dólares y de ahí en adelante un crecimiento sostenido culminando la serie en 236 millones de dólares en el año 2010. La IED intracomunitaria ha crecido a una tasa promedio anual de 26 por ciento.

Colombia y Perú han crecido a una tasa promedio anual de 28 por ciento cada uno durante todo el período de estudio; la IED proveniente de Ecuador ha crecido a una tasa promedio anual de 15 por ciento; mientras que la IED proveniente de Bolivia ha sido muy pequeña conforme demuestra la Tabla N° 2.

Tabla N° 2
Flujo de Inversión Extranjera Directa Intracomunitaria por país de origen
Período 2001-2010

(Millones de dólares)										
País	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
COMUNIDAD ANDINA	29	72	12	58	46	94	151	139	91	237
Bolivia	0	1	0	0	0	1	0	2	-8	0
Colombia	13	5 61	-4	31	8	69	01	40	29	121
Ecuador	5	1	5	14	12	4	0	13	2	16
Perú	11	8	10	13	27	21	51	74	69	100

Fuentes: United Nations Conference On Trade And Development – World Investment Report 2009

Elaboración: Los Autores

CAPÍTULO V

5. Evaluación Económica y Fiscal de los Convenios de Doble Tributación sobre la Economía Nacional

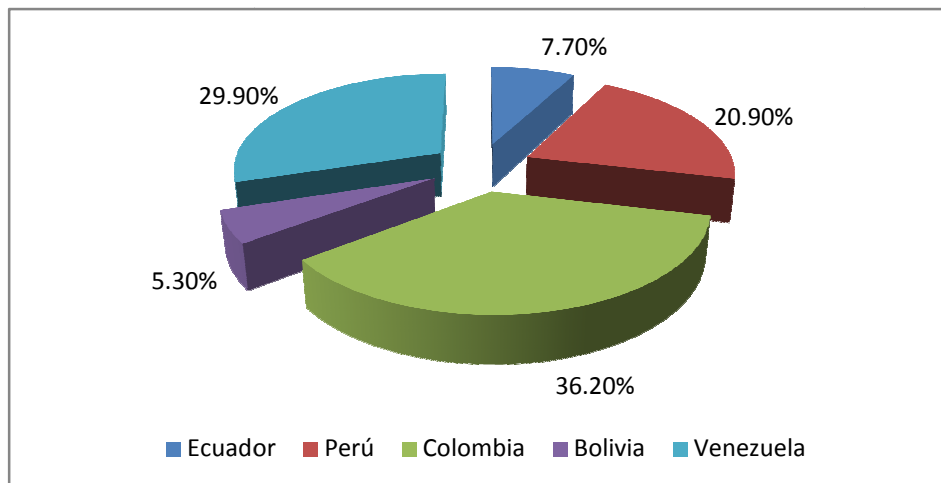
A continuación se esboza brevemente las connotaciones económicas de los contribuyentes que se ven relacionados con los Convenios de Doble Imposición.

Y finamente se detalla el impacto fiscal que han tenido estos convenios para el país en los últimos años.

5.1 Evaluación Económica de los Convenios de Doble Tributación sobre la Economía Nacional

Ecuador es uno de los países de la región que recibe menos IED. Históricamente, Ecuador tan sólo participó con el 7.7% de la Inversión Extranjera Directa total que ingresó a la región andina. Esta relación se muestra en el Gráfico N° 4.

Gráfico N° 4
Participación de la Inversión Extranjera Directa que ingresó a la Comunidad Andina - Acumulado 1970-2010



Fuente: Estadísticas Naciones Unidas – Valores netos

Elaboración: Los Autores

Ecuador es el país que menos inversión recibió en el período comprendido entre 1970 y 2010, después de Bolivia, que registró un 5.3% del total de la IED recibida por la Comunidad Andina.

Venezuela y Colombia son los países que recibieron mayor IED, concentrando el 66% del total recibido desde el año de 1970 al 2005. Sin duda la volatilidad política y económica de Ecuador ha sido un factor determinante en el bajo rendimiento de esta variable. Por tal motivo, tratar de aislar el efecto que pudo tener un tratado de doble imposición sobre la IED resulta complejo en un marco de alta inestabilidad política y económica como la experimentada en Ecuador.

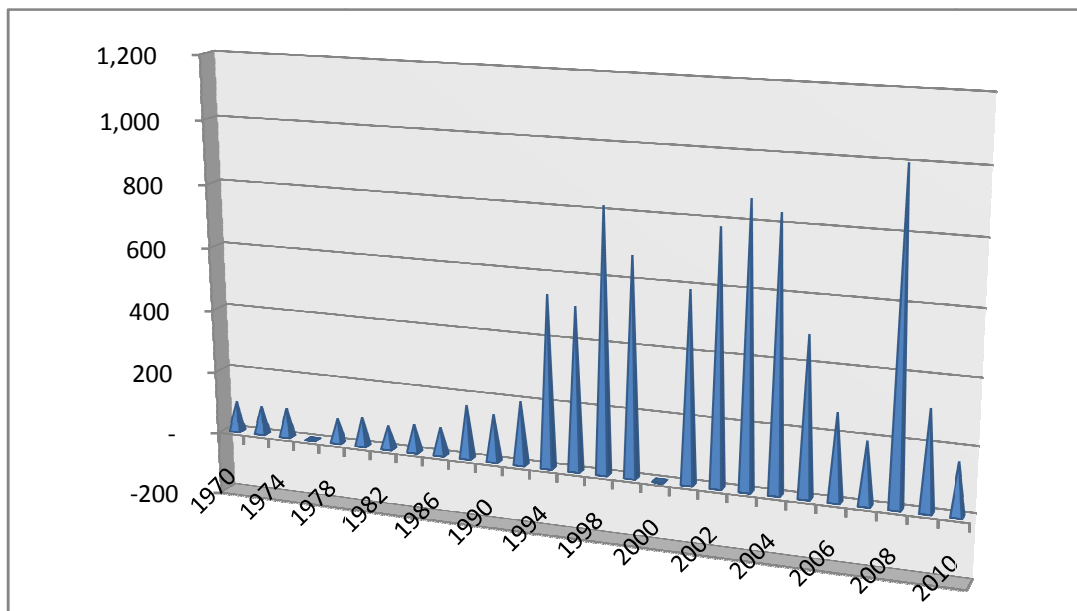
La economía ecuatoriana ha mantenido a lo largo de la historia niveles relativamente bajos de inversión. Si se compara a Ecuador con los competidores directos, se distingue una diferencia sustancial en la evolución de esta variable.

Al analizar la evolución de la IED total que ingresó al país (Gráfico No 4), vemos que en las décadas de los setenta y ochenta el país registró bajos niveles de Inversión Extranjera Directa¹⁸. Por el contrario, la tendencia cambió ligeramente desde la segunda mitad de los años noventa, como se muestra en el Gráfico N° 5.

Gráfico N° 5

Flujo Neto de Inversión Extranjera Directa en Ecuador En millones de US dólares y porcentajes del PIB

Período: 1970 - 2010



Fuente: Estadísticas Naciones Unidas – Estadísticas del Banco Central del Ecuador

Elaboración: Los Autores

Por otro lado, si vemos la inversión como porcentaje del PIB, encontramos que en la primera mitad de la década de los setenta esta relación fue elevada pero paulatinamente perdió importancia hasta llegar al año de 1976 cuando la inversión registró valores negativos. Esto pudo deberse a que el país estaba ingresando al boom petrolero y existieron grandes flujos de capitales que buscaron invertir en este sector. En adelante (desde 1976), esta relación cayó drásticamente manteniéndose en niveles pequeños durante los siguientes 15 años. Sin embargo, a partir del año de 1993 vemos que la inversión, tanto nominal como en porcentaje del PIB, tuvo crecimientos considerables hasta el

año 2001, para que a partir de 2002 la inversión como porcentaje del PIB decrezca recurrentemente hasta el año 2007.

La relación en Ecuador entre la evolución de la IED y los CDT firmados, no se define de forma clara. Por un lado vemos que la inversión en la década de los ochenta -donde se firmaron sólo 3 convenios- fue deficiente, con una participación promedio de la IED dentro del Producto Interno Bruto de 0.8%. Para los años noventa, la firma de convenios se incrementó, suscribiéndose 5 tratados más; y a su vez, durante estos años la inversión como porcentaje del PIB promedió crecimiento de 2.5%. Finalmente desde el año 2000 al 2007 se han firmado 4 convenios adicionales y la participación promedio de la IED sobre el PIB fue de 1.7%.

Sin embargo, hay que resaltar que a pesar de que desde el 2000 se han firmado 4 convenios, la relación IED/PIB ha decreciendo, donde para el año 2002 la inversión representaba el 3.1% del PIB, reduciéndose a 0.6% para el año 2007. Parecería que durante las tres primeras décadas como se muestra en el gráfico N° 5, la inversión se incrementó al igual que la firma de CDT. Sin embargo, desde el año 2000, pese al aumento en el número de CDT, la relación IED/PIB ha decrecido, lo cual imposibilita determinar una causalidad fuerte entre estas variables.

Además, hay que recalcar que la crisis política y económica vivida en Ecuador al final del siglo, es un punto a considerar en la preocupante evolución de la relación IED/PIB de los últimos años. Es decir, la inestabilidad política y económica estaría influyendo más sobre la Inversión Extranjera Directa, que la firma de un Convenio de Doble Tributación.

Si a esto se suma que la gran parte de la inversión que ha ingresado, se dirigió al sector de Explotación de Minas y Canteras, se estaría desvinculando aún más la relación entre los CDT y la IED. Como es lógico, la inversión busca sectores productivos altamente rentables, por ende dispuestos a realizar la inversión si saben que tendrán una rentabilidad determinada.

Así resulta paradójico, pero en ciertos casos un convenio de doble imposición es una variable endógena dentro del modelo que relaciona la Inversión Extranjera Directa con los CDT. Es decir, el Convenio de Doble Tributación es consecuencia de una intención explícita de inversionistas extranjeros que quieren ingresar al país pero que requieren ciertas garantías tributarias para su inversión, mas no la inversión es consecuencia de la firma de un convenio.

5.1.1 Contribuyentes que han Aplicado Convenios de Doble Tributación

Suscribir un CDT con un país implica un ahorro para los contribuyentes que realizan pagos al exterior ya que es menor el monto del impuesto que se retiene. Para hallar este costo ahorrado por los contribuyentes se obtuvo el valor del Impuesto pagado con convenio menos el impuesto pagado si no existiera el convenio. Esta diferencia se la dividió para el costo total de los contribuyentes en un año. Esta relación se muestra en la Tabla N°3

Tabla N° 3
Costo Promedio Ahorrado por los Contribuyentes debido a los
Convenios de Doble Tributación: Por Actividad Económica * - En
porcentajes
Período: 2003 - 2007

ACTIVIDAD	2003		2004		2005		2006		2007	
	Media	Desv.	Media	Desv.	Media	Desv.	Media	Desv.	Media	Desv.
Agricultura	0,15%	0,00	0,24%	0,00	0,18%	0,00	0,25%	0,01	0,31%	0,01
Pesca	0,00%	-	0,10%	-	0,65%	0,00	1,68%	0,02	0,54%	0,01
Explotación de Minas y Canteras	0,90%	0,02	2,15%	0,04	1,04%	0,02	1,71%	0,04	2,96%	0,08
Industrias Manufcatureras	0,38%	0,01	0,30%	0,01	0,35%	0,01	0,17%	0,00	0,37%	0,01
Suministros de Electricidad, Gas y Agua	0,06%	0,00	0,01%	0,00	0,00%	0,00	0,01%	0,00	0,09%	0,00
Construcción	0,53%	0,01	2,06%	0,02	3,31%	0,06	3,32%	0,05	4,21%	0,06
Comercio	0,23%	0,01	0,51%	0,02	0,46%	0,01	0,65%	0,02	0,91%	0,04
Hoteles y restaurantes	0,03%	0,00	0,37%	0,01	4,01%	0,10	0,22%	0,00	0,15%	0,00
Transporte, almacenamiento y comunicación	9,51%	0,38	6,02%	0,18	0,86%	0,02	3,19%	0,13	6,63%	0,35
Intermediación Financiera	0,79%	0,02	2,05%	0,04	1,21%	0,03	0,38%	0,01	1,30%	0,04
Actividades inmobiliarias, empresariales	0,98%	0,03	5,22%	0,16	1,05%	0,02	2,41%	0,05	1,79%	0,04
Administración Pública	1,61%	0,02	0,65%	0,01	0,23%	0,00	0,97%	0,02	1,11%	0,03
Enseñanza	0,49%	0,00	2,29%	0,03	2,40%	0,03	1,09%	0,02	2,13%	0,04
Actividades de servicios sociales	0,77%	0,02	0,81%	0,01	0,92%	0,02	0,03%	0,00	0,13%	0,00
Otras actividades comunitarias	2,26%	0,03	2,67%	0,04	2,32%	0,04	0,96%	0,03	0,31%	0,01
TOTAL GENERAL	1,09%	0,10	1,64%	0,08	0,71%	0,02	1,01%	0,04	1,43%	0,10

Fuente: Base de Datos – Servicio de Rentas Internas

Elaboración: Los Autores

- *Nota: El valor fue calculado como la relación: (Impuesto Retenido sin Convenio – Impuesto retenido con Convenio)/Total Costos y Gastos*

El beneficio de los agentes económico por la firma de este tipo de tratados no ha superado el 2% de su costo total. Siendo el año de 2004 el valor más elevado con un costo ahorrado promedio de toda la economía de 1.64%. El sector que más se benefició es la rama de Transporte y Comunicación, donde para 2003 registró un benéfico promedio de 9.5% del costo total. El valor de esta última actividad fue volátil durante los año de 2004, 2005, 2006 y 2007, donde registró valores de 6.02%, 0.86%, 3.19% y 6.63%, respectivamente.

De las actividades más importantes dentro del producto nacional, -como son Comercio, Industria, Explotación de Minas y Canteras y Agricultura- los costos ahorrados por causa de los convenios son pequeños, donde el mayor fue en el año 2007 para el sector de Explotación de Minas y Canteras con un valor de 2.6%. Para el resto de sectores en mención, los costos ahorrados bordean menos del 1% en todos los años (ver tabla N° 3).

El beneficio en la economía es mínimo como para asumir que los tratados de doble imposición estén influyendo sobre la productividad del sector privado. Al parecer este tipo de convenios operativamente no son trascendentales dentro del aparato productivo nacional. Faltaría comprobar si estos tratados están dinamizando los flujos financieros en el país.

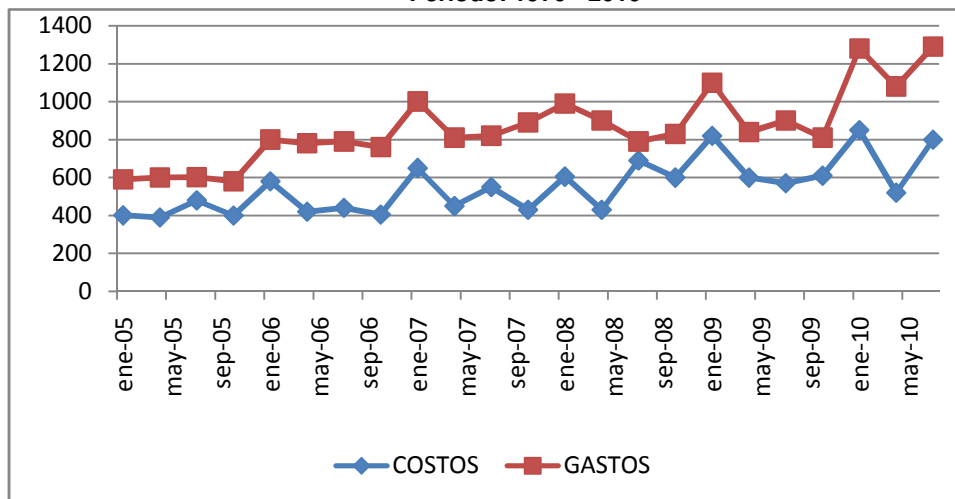
En lo que respecta a los ingresos y costos de las compañías que utilizan los Convenios de Doble Tributación, se observa que han tenido un desempeño normal. Presentando crecimientos de los ingresos y los costos parecidos al resto de contribuyentes de la economía. Esto puede observarse en el Gráfico N° 6.

Gráfico N° 6

Evolución de los Ingresos y Costos de Contribuyentes que aplicaron CDT

En millones de US dólares

Período: 1970 - 2010



Fuente: Base de Datos – Servicio de Rentas Internas

Elaboración: Los Autores

El volumen de ingreso y costos es importante, donde los ingresos mensuales se encuentran en alrededor de los 900 millones de dólares. Otro punto importante a considerar es el crecimiento permanente de los ingresos. Esta evolución favorable se debe a que dentro de este grupo de contribuyentes se encuentran algunas de las sociedades más grandes del país.

La Industria y el Comercio son las actividades que más empleo generaron luego de la Agricultura. La importancia de estas tres ramas en el empleo total es considerable, donde para el año 2006 la Industria, la Agricultura y el Comercio, concentraron el 68% del empleo formal de todo el empleo creado por los contribuyentes en análisis. Es decir, de un número total de 109.795 empleados bajo relación de dependencia, estos tres sectores contrataron a 74.000 empleados.

Por otro lado, se observa que los contribuyentes que han aplicado Convenios de Doble Tributación son importantes en la dinamización de la economía ya que mantienen un nivel considerable de encadenamientos hacia atrás. Lo cual da indicios de que su participación en la economía influye favorablemente dentro de la interrelación existente entre los sectores económicos. Si observamos la tabla N° 4, que muestra en número de proveedores agrupado por actividad económica, se encuentra que los contribuyentes en mención mantienen un número importante de relaciones comerciales.

Tabla N° 4
Encadenamiento hacia atrás – Contribuyentes que aplicaron CDT
 Número de proveedores (*)
Período: 2003 - 2008

ACTIVIDAD		2005	2006	2007	2008 (a Julio)	Variación 2005- 2006	Variación 2006- 2007
Agricultura	A	35.978	49.983	52.023	36.063	38,9%	4,1%
Pesca	B	1.398	3.070	2.922	2.511	119,6%	-4,8%
Explotación de Minas y Canteras	C	5.082	6.125	5.432	3.525	20,5%	-11,3%
Industrias Manufactureras	D	56.056	70.242	74.119	53.495	25,3%	5,5%
Suministros de Electricidad, Gas y Agua	E	4.801	6.188	6.844	5.024	28,9%	10,6%
Construcción	F	3.967	7.069	8.185	7.162	78,2%	15,8%
Comercio	G	47.041	75.547	82.319	57.772	60,6%	9,0%
Hoteles y restaurantes	H	6.174	10.480	10.558	5.756	69,7%	0,7%
Transporte, almacenamiento y comunicación	I	17.605	25.603	24.164	17.042	45,4%	-5,6%
Intermediación Financiera	J	13.778	19.373	18.937	13.657	40,6%	-2,3%
Actividades inmobiliarias, empresariales	K	17.575	35.473	33.831	23.795	101,8%	-4,6%
Administración Pública	L	9.259	14.873	15.255	9.256	60,6%	2,6%
Enseñanza	M	6.527	10.088	10.083	7.671	54,6%	0,0%
Actividades de servicios sociales	N	3.414	5.106	5.303	3.883	49,6%	3,9%
Otras actividades comunitarias	O	4.305	11.611	11.641	8.924	169,7%	0,3%
TOTAL GENERAL		232.960	350.831	361.616	255.536	50,6%	3,1%

Fuente: Base de Datos – Servicio de Rentas Internas

Elaboración: Los Autores

• *Nota: Los proveedores que aparecen en un sector pueden estar registrados dentro de otro sector e incluso puede estar repetido en el mismo sector, es decir, la cifra no presenta el número de proveedores diferentes*

Los contribuyentes que pertenecen a las ramas de Agricultura, Industria, Comercio y Comunicación son los que presentan un mayor número de proveedores durante el período de análisis. Al analizar los crecimientos entre el 2005 y 2007, encontramos que de forma general, el período 2005-2006 tuvo incrementos en casi todas las ramas; en cambio para el período 2006- 2007 se ve que el número de proveedores de cinco actividades decrece respecto a 2006.

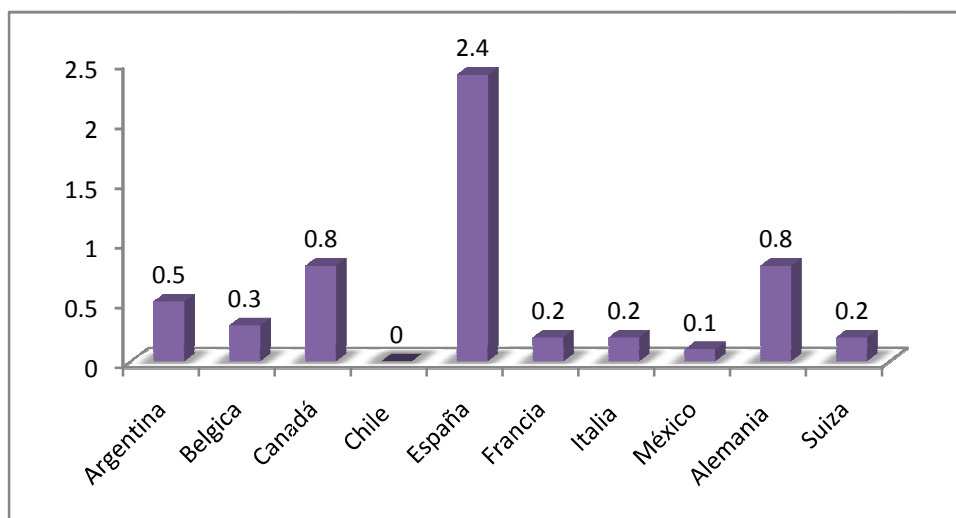
Estas actividades son: Pesca, Explotación de Minas y Canteras, Comunicaciones, Intermediación Financiera y Actividades inmobiliarias. Además para el 2007, actividades como Comercio crecieron respecto al 2006 en 9%, un desempeño muy inferior al registrado en el período 2005- 2006, donde la misma actividad de Comercio creció a una tasa del 60%. Lo mismo ocurrió con la Industria que pasó de un crecimiento de 25% en el período 2005-2006, a 5.1% para los años 2006-2007.

En lo que se refiere a la relación de los contribuyentes con el exterior se observa que de los países con los cuál Ecuador ha firmado tratados, España es el país que reporta el monto más grade de deuda externa privada contratada por parte de los contribuyentes en análisis. Este punto se observa a continuación en Gráfico N° 7.

Gráfico N° 7

Monto de Préstamos en el Exterior Contraídos por Contribuyentes que aplicaron CDT: de acuerdo al país del EntE Crediticio

En millones de US dólares al 2008



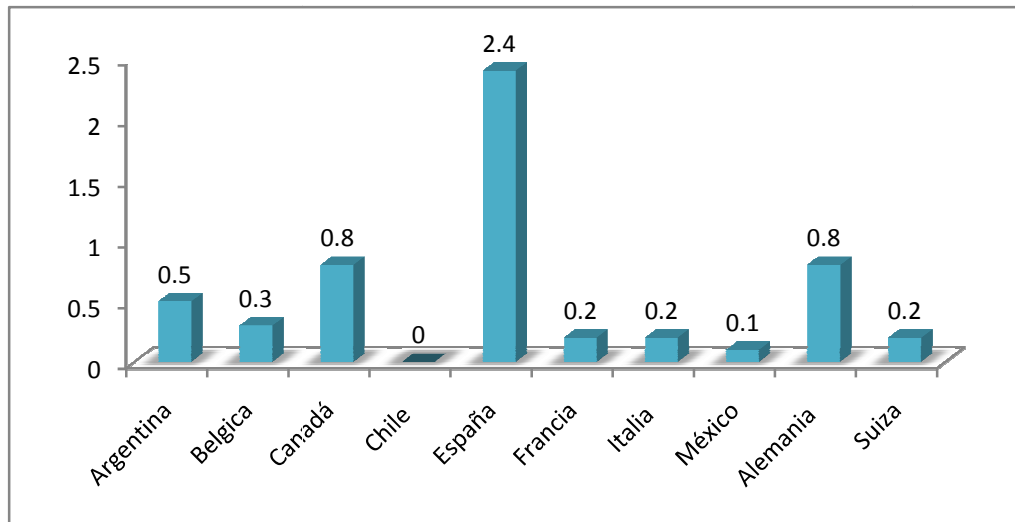
Fuente: Estadísticas Banco Central del Ecuador

Elaboración: Los Autores

Al 2008 el capital adeudado a instituciones que provienen de alguno de los países con CDT, asciende a 266 millones, de los cuáles el 32% está contratado con entidades españolas. De este 32%, más del 96% corresponde a una sola empresa. Después de España encontramos montos considerables con países como Brasil, Canadá y Alemania.

De la misma forma al ver el pago de intereses que realizaron estos contribuyentes hacia el exterior, se observa que el país que recibió los mayores montos en el año 2007 fue España con 2.4 millones de dólares. Esto se puede observar en el Gráfico N° 8.

Gráfico N° 8
Intereses al Exterior pagados por Contribuyentes que aplicaron CDT
 En millones de US dólares al 2008



Fuente: Estadísticas Banco Central del Ecuador

Elaboración: Los Autores

5.1.2 Sociedades que Mantiene Accionistas de Países con Convenio de Doble Tributación

La otra forma de cómo se puede inferir sobre la incidencia de los Convenios de Doble Tributación sobre la economía nacional, es evaluando si los flujos financieros entre los países con los cuáles Ecuador tiene convenio se han dinamizado; o en su defecto, midiendo el nivel de inversionistas que se encuentran aportando capital en sociedades ecuatorianas.

Según información del SRI, en Ecuador existen 4.417 inversionistas procedentes de países con convenio. Como se observar en la Tabla No 5, el mayor número de accionistas proviene de Chile y España seguido por Argentina

y Suiza. Además las actividades en donde se encuentra el mayor número de estos accionistas son en Comercio y Actividades Inmobiliarias y Empresariales.

Tabla N° 5
Número de Accionistas de Países con CDT: Por país de destino y actividad económica al 2008

ACTIVIDAD	ALEMANIA	ARGENTINA	BELGICA	BRASIL	CANADÁ	CHILE	ESPAÑA	FRANCIA	ITALIA	MÉXICO	RUMANIA	SUIZA	TOTAL GENERAL
Agricultura	13	13	3	3	5	34	68	21	25	3	0	17	205
Pesca	2	2	0	0	2	8	22	1	12	0	0	3	52
Explotación de Minas y Canteras	6	32	0	0	22	10	15	2	1	1	1	0	90
Industrias Manufactureras	58	43	11	9	12	106	103	28	58	28	3	53	512
Suministros de Electricidad, Gas y Agua	5	3	0	1	0	2	0	0	4	1	0	1	17
Construcción	4	29	4	10	4	39	56	5	24	16	0	2	193
Comercio	110	168	10	26	35	272	192	65	124	60	4	96	1162
Hoteles y restaurantes	37	30	4	12	5	31	22	9	27	4	0	6	187
Transporte, almacenamiento y comunicación	41	31	8	11	22	52	37	20	17	14	0	41	294
Intermediación Financiera	10	7	3	8	5	31	16	4	9	5	0	5	103
Actividades inmobiliarias, empresariales	97	163	13	36	34	278	262	65	96	45	0	120	1209
Administración Pública	19	26	2	3	34	12	25	9	20	5	0	9	164
Enseñanza	4	6	2	2	6	5	6	1	1	1	0	0	34
Actividades de servicios sociales	5	11	0	7	0	5	10	2	8	7	0	3	58
Otras actividades comunitarias	3	28	0	1	4	19	36	9	3	18	0	7	128
Sin Actividad	0	2	1	0	1	2	1	0	1	0	0	1	9
TOTAL GENERAL	414	594	61	129	191	906	871	241	430	208	8	364	4417

Fuente: Estadísticas Banco Central del Ecuador

Elaboración: Los Autores

Pese a que Comercio es una de las actividades que más participa en el Producto Interno Bruto, no es una rama que aporta al desarrollo industrial de la economía ecuatoriana. Por el contrario, a pesar de que la Industria es una de las actividades más importantes del país, el aporte de capital extranjero es limitado. Lo mismo sucede con la actividad de Agricultura, donde sólo se encontraron 205 accionistas registrados. En definitiva, el aporte de capital extranjero no está enfocado sobre los sectores estratégicos, lo cual desvirtúa en parte la

importancia que puede tener la contribución de este capital extranjero sobre los distintos sectores económicos.

Si analizamos la participación accionaria de los mismos inversionistas presentados en la tabla No 5, se observa que en promedio mantienen el 44.23% del capital accionario. Sin duda es una participación considerable teniendo en cuenta que constituyen accionistas mayoritarios y por ende participan activamente dentro de las decisiones de las sociedades. Incluso existe caso en los que la participación excede el 50% lo cual les da un poder efectivo de decisión.

Tabla N° 6
Participación Accionaria Promedio: por Actividad Económica y País
En porcentajes

ACTIVIDAD	ALEMANIA	ARGENTINA	BELGICA	BRASIL	CANADÁ	CHILE	ESPAÑA	FRANCIA	ITALIA	MÉXICO	RUMANIA	SUIZA	TOTAL GENERAL
Agricultura	59,23	56,97	57,00	18,21	49,82	46,65	28,31	32,95	44,77	13,42	0,00	32,82	440,15
Pesca	26,25	41,50	0,00	0,00	75,00	26,25	56,68	1,00	53,70	0,00	0,00	80,00	360,38
Explotación de Minas y Canteras	42,81	28,55	0,00	0,00	60,87	55,33	54,00	100,00	98,00	30,00	60,00	0,00	529,56
Industrias Manufactureras	40,59	45,10	21,36	37,80	44,54	41,00	35,69	34,93	41,69	37,98	39,00	36,42	456,10
Suministros de Electricidad, Gas y Agua	20,00	23,67	0,00	15,50	0,00	50,00	0,00	0,00	56,50	100,00	0,00	34,00	299,67
Construcción	46,83	50,47	18,76	46,80	50,26	38,62	53,10	34,00	55,59	47,42	0,00	12,52	454,37
Comercio	43,65	43,75	66,05	41,32	55,60	45,98	50,62	48,50	51,04	50,46	26,50	41,28	564,75
Hoteles y restaurantes	26,90	44,35	35,00	39,62	7,01	43,38	54,09	34,03	47,94	42,45	0,00	28,61	403,38
Transporte, almacenamiento y comunicación	50,58	29,65	61,67	66,18	38,04	45,97	30,16	44,72	44,17	50,50	0,00	32,45	494,09
Intermediación Financiera	29,67	32,90	33,33	38,61	59,82	39,99	22,33	0,38	30,18	35,00	0,00	48,03	370,24
Actividades inmobiliarias, empresariales	44,55	48,81	57,32	53,43	54,07	46,79	47,86	48,91	49,93	42,59	0,00	34,33	528,59
Administración Pública	35,62	40,15	52,24	73,33	66,67	24,91	44,60	50,25	44,84	43,20	0,00	29,29	505,10
Enseñanza	34,50	69,75	50,00	35,00	39,08	60,20	15,92	0,00	0,13	85,00	0,00	0,00	389,58
Actividades de servicios sociales	40,23	26,56	0,00	12,65	0,00	55,58	18,01	0,02	24,99	17,01	0,00	15,84	210,89
Otras actividades comunitarias	48,20	52,81	0,00	1000,00	38,26	46,30	36,78	46,44	33,34	38,92	0,00	45,71	1386,76
Sin Actividad	0,00	53,00	98,00	0,00	97,00	31,67	1000,00	0,00	40,00	0,00	0,00	100,0	1419,67
TOTAL GENERAL	589,61	687,99	550,73	1478,45	736,04	698,62	1548,15	476,13	716,81	633,95	125,5	571,3	8813,28

Fuente: Estadísticas Banco Central del Ecuador

Elaboración: Los Autores

Como muestra la Tabla No 6, las actividades en las que tienen mayor participaciones en Pesca, Explotación de Minas y Canteras, Construcción y Comercio. Sin embargo, en Pesca y Explotación de Minas y Canteras sólo existen 52 y 90 accionistas respectivamente (ver tabla No 5). Por el contrario, en Comercio encontramos 1.162 accionistas que tienen una participación accionaria promedio de 47%. Sin duda esta última actividad es el sector económico donde los capitales extranjeros se han localizado con mayor fuerza.

El análisis previo se encuentra incompleto debido a que no se ha mencionado nada sobre la contribución de capital de estos accionistas en la economía nacional. Para este punto, fue de gran ayuda la información proporcionada por la Superintendencia de Compañías sobre los montos de capital accionario existentes en las sociedades ecuatorianas desde el período 1998.

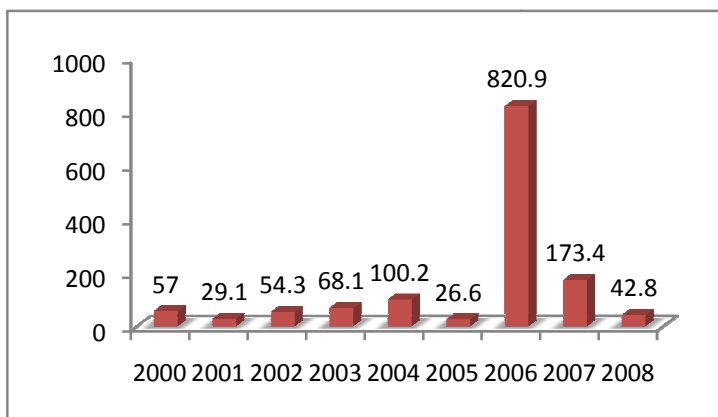
En esta información se pueden distinguir dos tipos de movimientos. El primero se refiere a la compra y venta de acciones que se define como el traspaso del capital accionario en poder de un accionista a manos de otro accionista. Y el segundo, corresponde al aumento o retiro de capital, es decir, el número de acciones que aumentan o disminuyen en una sociedad, con lo cual se puede hablar de que en esta última figura el capital efectivamente crece, y no como en el primer caso en que sólo existe un traspaso de propiedad.

Para el año de 1998, el stock de capital accionario proveniente de países con convenio era de 27.6 millones de dólares, de los cuáles los países con

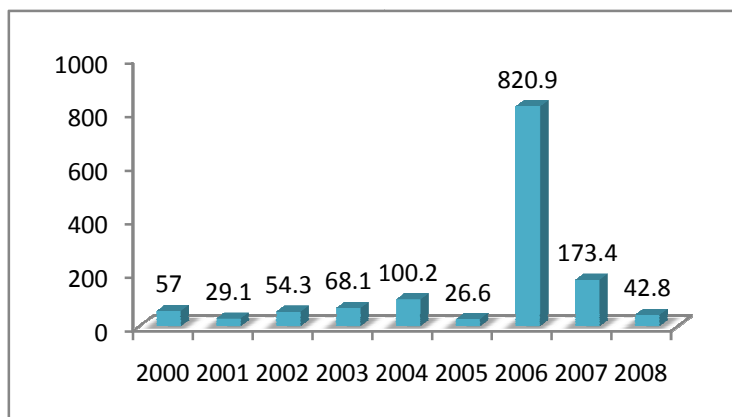
mayor participación eran Suiza, España y Alemania. Desde el año 2000 en adelante encontramos que la compra y venta de acciones tuvo una dinámica un tanto irregular, donde desde el año 2000 hasta el 2004 el movimiento neto (compra de acciones menos venta de acciones) presentó valores muy bajos, incluso en el 2001, 2003 y 2004 se encuentran valores negativos (Gráfico N° 9 izquierda). Para los años 2005 y 2006 la situación mejoró, los accionistas extranjeros en análisis compraron más acciones de las que vendieron, sin embargo para 2007 este valor volvió a caer, registrando un valor neto de 2.9 millones.

Gráfico N° 9
Flujo del Capital Accionario Proveniente de Países con CDT

Movimiento Accionario Neto (1) de Accionistas Procedentes de Países con CDT
 En millones de US dólares
 Período: 2000 - 2008



Aumento Neto de Capital Accionario (2) Procedentes de Países con CDT
 En millones de US dólares
 Período: 2000 - 2008



Fuente: Superintendencia de Compañías

Elaboración: Los Autores

(1) Nota: es la diferencia de la compra de acciones menos la venta de acciones

(2) Nota: fue calculado como: Aporte de capital menos los retiros de capital

El aumento neto de capital (aporte de capital menos retiro de capital) para el mismo período fue relativamente estable, donde se observa que desde el año 2000 hasta 2005 en promedio existió un aumento neto de capital de 55 millones.

En el año 2006, se registró un valor inusual de 820 millones, que se debió a un aporte de cerca de 720 millones en la actividad económica de Intermediación Financiera. Para 2007 el aumento neto de capital alcanzó los 171 millones, muy por debajo del año 2006 pero aún así superior a los años anteriores. De lo que va del 2008 vemos que el retiro de capital ha superado al aumento, con lo que encontramos un valor negativo de 42 millones de dólares (Gráfico N° 9 derecha).

Es preocupante el valor registrado en 2008, ya que ni en el año 2000, cuando ocurrió la crisis económica, el aumento neto de capital fue negativo. Esto nos dice que los inversionistas extranjeros de estos países están sacando su dinero de las sociedades nacionales. Habrá que esperar a que el año 2008 concluya para poder comparar la situación definitiva.

5.2 Evaluación Fiscal de los Convenios de Doble Tributación Sobre la Economía Nacional

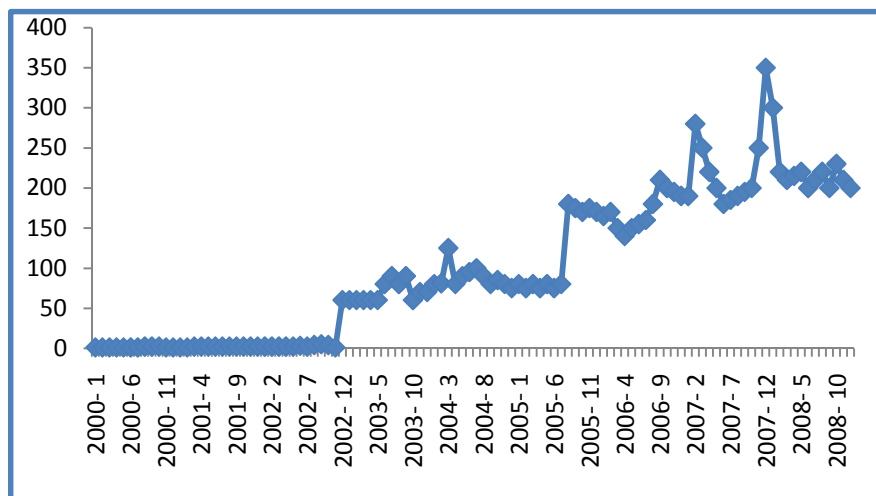
En lo que respecta a Ecuador, desde el año 2000 hasta julio de 2008 cerca de 1.50026 contribuyentes han aplicado convenios de doble tributación. Dentro de las sociedades que más utilizan este mecanismos se encuentran las siguientes:

- Consorcio Ecuatoriano de Telecomunicaciones S.A. Conecel
- Aerolane Líneas Aéreas Nacionales Del Ecuador S.A.
- Interoceánica Compañía Anónima de Seguros y Reaseguros
- Nestlé Ecuador S.A.
- Holcim Ecuador S.A.

- Aig Metropolitana CIA. De Seguros y Reaseguros S.A.
- Agencia Marítima Global Marglobal S.A.
- Ivan Bohman C.A.
- Otecel S.A.
- Aecon Ag Constructores S.A.

El número de contribuyentes que aplican CDT para sus pagos al exterior ha ido creciendo durante los últimos años. Desde el año 2000 hasta el final de 2002, el número de contribuyente será mínimo 28. En cambio desde 2003 el número de contribuyentes que han aplicado alguno de los convenios ha crecido, con una clara estacionalidad en los meses de Diciembre. Esta última apreciación puede observarse en el Gráfico No 10.

Gráfico N° 10
Número de contribuyentes que aplicaron Convenios de Doble
Tributación para pagos al exterior



Fuente: Base de datos SRI

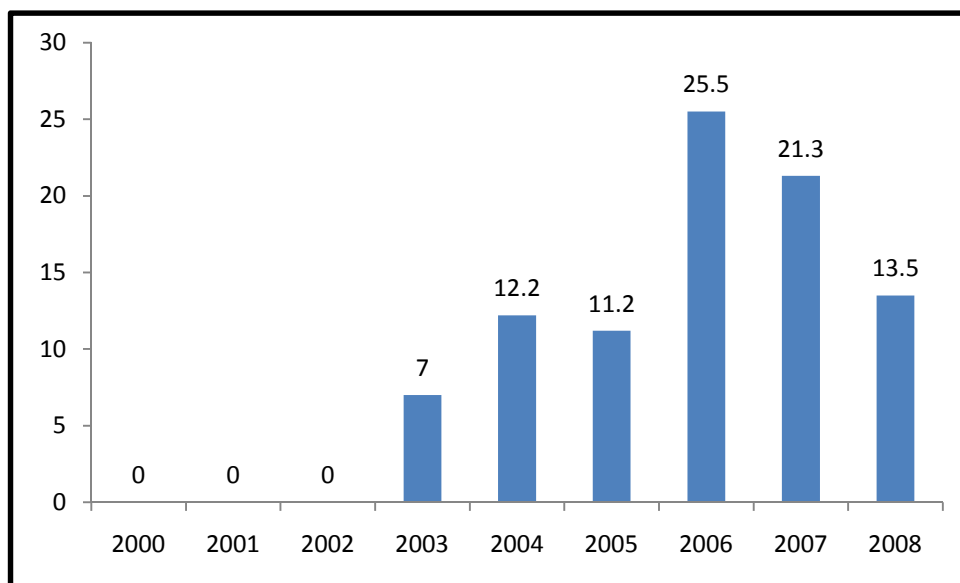
Elaboración: Los Autores

Es importante notar que el número de declaraciones que reportan pagos al exterior a países donde se tienen firmados convenios para evitar la doble imposición va en aumento. Esto puede deberse a dos circunstancias, o los convenios están sirviendo para que los flujos financieros entre los países con tratado y el Ecuador se dinamicen, o simplemente los contribuyentes están utilizando los convenios para reducir su pago de retención en la fuente. La segunda opción genera un gran riesgo para la Administración Tributaria ya que sería un mecanismo elusivo que estaría erosionando las bases fiscales. De la misma forma podemos observar los montos recaudados por este concepto en el gráfico No. 11

Gráfico N° 11
Impuesto Retenido Anual Pagos al Exterior con países con Convenio de Doble Tributación

En millones de US dólares

Período: 2000-julio 2008

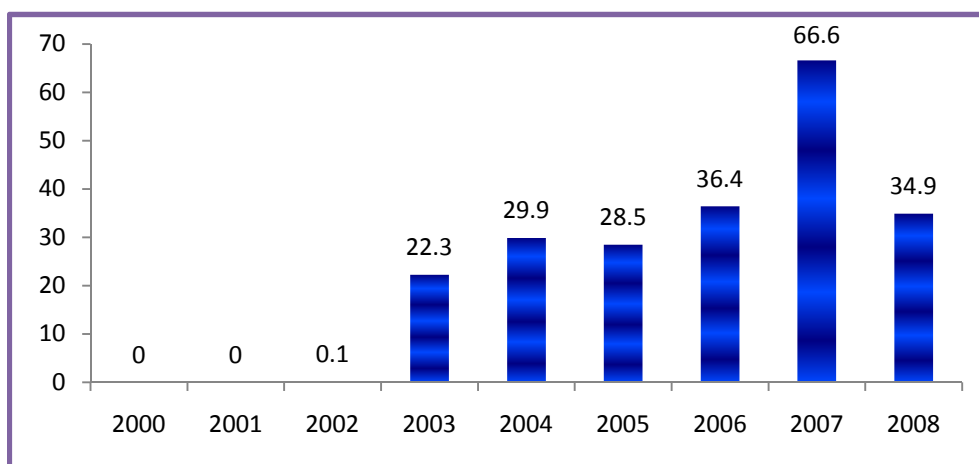


Fuente: Base de datos SRI

Elaboración: Los Autores

Como muestra el Grafico No 11, desde 2003 existe recaudación por Convenio de Doble Tributación, registrando en dicho año un valor 7 millones. El mayor monto recaudado se produjo en el año 2006 con un valor de 25.5 millones de dólares, para luego decaer en 2007 a 21.3 millones. En lo que va del año 2008 (hasta julio), el SRI ha recaudado 13.5 millones. Si consideramos que en el año 2006 el SRI recaudo por concepto de retenciones en la fuente 846 millones, el valor retenido por los CDT representó tan sólo el 3% de este valor. Sin embargo, al estimar el sacrificio fiscal en que incurre el Estado ecuatoriano por la firma de este tipo de convenio, hallamos que en la mayoría de los casos supera en un 100% al valor recaudado. Inclusive para el año 2007, el sacrificio fiscal fue tres veces el monto recaudado. Esto se observa en el Gráfico No 12 que detalla el valor que la Administración Tributaria está dejando de recibir por la retención en la fuente a países con CDT.

Gráfico N° 12
Sacrificio Fiscal por Convenio de Doble Tributación
En millones de US dólares
Período: 2000-julio 2008



Fuente: Base de datos SRI
Elaboración: Los Autores

Para el año 2006 el sacrificio fiscal por los Convenios de Doble Tributación representó el 4% del monto recaudado por retenciones en la fuente. Esta relación creció para el año 2007 donde los 66.6 millones que el Estado ecuatoriano dejó de percibir por CDT significaron el 6% de las retenciones totales recaudadas por el SRI.

Los Convenios de Doble Tributación que aplican efectivamente los intercambios de información son herramientas útiles para reducir las prácticas evasivas en corporaciones multinacionales que funcionan en varios países. Sin embargo, si estos convenios no están siendo utilizados como una herramienta de control, contribuyen a que las bases fiscales se erosionen produciendo grandes perjuicios a los países que reciben a estas empresas (Martenz, 2007). Éste puede ser el caso de Ecuador, donde los Convenios de Doble Imposición no han sido utilizados para intensificar los controles extraterritoriales a través de intercambios de información. En lo respecta a la recaudación total, los contribuyentes que aplicaron CDT contribuyen con gran parte de la recaudación total. Para el año 2007 la recaudación de estos contribuyentes ascendió a 1.396 millones de dólares. Esta importancia se debe a que, como se manifestó antes, las empresas que han utilizado este mecanismo son algunas de las sociedades más grandes del país.

Al observar la siguiente tabla encontramos que la recaudación de este grupo de contribuyentes es importante, donde para el año 2007 registraron una recaudación de 1.396 millones, con un crecimiento respecto del 2006 de 14%. Las actividades que más aportan a la recaudación son Industria, Transporte y Comunicaciones, Comercio e Intermediación Financiera.

Tabla N° 7

**Recaudación Contribuyentes que han Aplicado Convenios de Doble
Tributación por Actividad Económica.**

En miles de US dólares

ACTIVIDAD	2006				2007				2008			
	RENTA	ICE	IVA	TOTAL 2006	RENTA	ICE	IVA	TOTAL 2007	RENTA	ICE	IVA	TOTAL 2008
Agricultura, ganadería, caza y pesca	12.773	2,00	7.463	20.238	12.859	4,00	8.075	20.938	13.047	1,00	11.255	24.303
Pesca	883	0,00	846	1.729	1.699	0,00	889	2.588	2.449	0,00	1.182	3.631
Explotación de Minas y Canteras	90.201	0,00	17.731	107.932	110.191	0,00	26.154	136.345	65.704	0,00	15.866	81.570
Industrias Manufactureras	120.460	155.801,00	136.797	413.059	117.257	179.354,00	139.717	436.328	68.054	144.378,00	105.061	317.493
Suministros de Electricidad, Gas y Agua	16.280	3.162,00	10.032	29.474	21.636	2.942,00	9.740	34.318	11.195	215,00	8.986	20.396
Construcción	3.653	280,00	5.741	9.674	5.125	261,00	6.788	12.174	8.490	0,00	7.017	15.507
Comercio	59.769	280,00	64.995	125.044	64.574	283,00	77.072	141.929	44.977	3.657,00	54.760	103.394
Hoteles y restaurantes	1.192	0,00	5.792	6.984	2.439	0,00	5.141	7.580	1.515	214,00	4.106	5.835
Transporte, almacenamiento y comunicación	66.411	148.277,00	83.780	298.468	109.162	165.047,00	101.811	376.020	69.220	3.363,00	72.210	144.793
Intermediación Financiera	62.955	0,00	47.717	110.672	80.420	0,00	57.072	137.492	67.097	0,00	47.716	114.813
Actividades inmobiliarias, empresariales	27.356	0,00	26.878	54.234	14.334	0,00	23.429	37.763	11.085	0,00	13.983	25.068
Administración Pública	12.888	0,00	12.546	25.434	21.115	0,00	14.007	35.122	17.404	0,00	9.842	27.246
Enseñanza	2.014	0,00	737	2.751	2.222	0,00	683	2.905	1.342	0,00	643	1.985
Actividades de servicios sociales	902	0,00	1.095	1.997	1.342	0,00	1.281	2.623	1.134	0,00	880	2.014
Otras actividades comunitarias	3.994	0,00	6.812	10.806	4.655	0,00	7.637	12.292	4.134	565,00	3.700	8.399
TOTAL GENERAL	481.731	307.802	428.962	1.218.496	569.030	347.891	479.496	1.396.417	386.847	152.393	357.207	896.447

Fuente: Base de datos SRI

Elaboración: Los Autores

En definitiva los Convenios de Doble Tributación están siendo utilizado por los contribuyentes más importantes. Como es lógico, entre mayor ingreso tiene una sociedad mayor es la posibilidad de mantener negocios internacionales y por ende beneficiarse de un convenio de este tipo.

IX. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Los Convenios para evitar la doble imposición buscan equipar el eventual coste fiscal que implica para un país “fuente” el renunciar para determinadas rentas su potestad de gravar en su territorio, con los beneficios pretendidos y que se traducen no únicamente en la atracción de inversión, sino también en contar con herramientas efectivas de cooperación en la lucha contra prácticas tributaras nocivas.

Los cambios en el escenario económico internacional y el aumento de la internacionalización de la economía ha traído consigo problemas nuevos, o han generalizado otros que hasta el momento eran residuales.

El ámbito de la fiscalidad no ha sido ajeno a este proceso, y como consecuencia de estos cambios nos enfrentamos fundamentalmente a dos problemas: la deslocalización de bases imponibles la competencia fiscal nociva derivada de la misma, y la doble imposición.

El primero está motivado por la facilidad de orientar la localización de las actividades económicas y financieras; a esas actividades siguen lógicamente las bases imponibles que generan, de forma que es posible que en muchos casos la localización de las actividades económicas se realice buscando el mejor tratamiento fiscal posible. En este caso, el componente fiscal estaría desvirtuándolas decisiones de inversión y de localización.

Lógica consecuencia de lo anterior es lo que se conoce como competencia fiscal nociva, consistente en el diseño de regímenes fiscales muy favorables y la oferta de jurisdicciones de baja o nula tributación con el fin de atraer esas bases “movilizables”.

Además aparece con mayor virulencia un problema que ya se conocía, pero que ahora, con el desmesurado volumen de intercambios internacionales, se ha agravado: la doble imposición.

Para solucionar estos problemas, las autoridades pueden adoptar medidas de carácter unilateral, bilateral y multilateral. La lucha contra la competencia fiscal perjudicial puede realizarse con medidas unilaterales anti elusión y con medidas multilaterales del tipo códigos de conducta. Por su parte, la mejor forma de evitar la doble imposición son las medidas unilaterales y las bilaterales, conocidas estas últimas como convenios de doble imposición.

Si bien la solución de la competencia perjudicial tiene un alto componente de compromiso político en el que deben implicarse todos los países integrados en los circuitos económicos, la doble imposición, que aparece como el principal problema en las relaciones económicas entre dos jurisdicciones fiscales, tiene una solución más accesible, tanto con la adopción de métodos adecuados en la legislación interna como con un pequeño compromiso entre los Estados implicados.

Un convenio de doble imposición es positivo para los contribuyentes que mantienen relaciones en varios países. Sin embargo, en Ecuador la relación de causalidad entre los CDT y la IED no está completamente determinada. Resulta paradójico pero un convenio de doble tributación podría ser la variable endógena dentro del modelo, donde una posible inversión sea causante de que un CDT sea suscrito, y no al revés.

Cabe destacar que una sólida reacción a la crisis económica actual debe incluir, entre otras cosas, la construcción y el fortalecimiento de la capacidad productiva de las economías nacionales, de forma que estas puedan maximizar los beneficios no solo de la IED, sino también de su propia inversión en el exterior.

Es así que los CDT en Ecuador no han contribuido a mejorar el control extraterritorial ya que los procesos permanentes de intercambio de información no se han llevado a cabo. Esto conlleva un riesgo claro para la Administración ya que los contribuyentes pueden estar utilizando este tipo de mecanismos para erosionar las bases imponibles

Además es indispensable llevar un control exhaustivo de cada uno de los países que tienen en el Ecuador empresas y con quienes se tiene convenios de para evitar la doble tributación, ya que como se demostró en el análisis anteriormente realizado, la pérdida de dinero en las recaudaciones mal elaboradas es un valor que representa una parte considerable del PIB del país y contribuye al Presupuesto General del Estado, mismo que será destinado a otros

sectores económicos como a la inversión, producción o mejora de los servicios básicos del ciudadano ecuatoriano.

Finalmente proponemos un cuadro resumen que sintetiza los puntos convenientes y los desfavorables en la aplicación de un convenio para evitar la doble tributación, el cual es el más representativo y explica acertadamente el funcionamiento de un CDT. (Cuadro No. 1)

CUADRO No. 1

Ventajas y Desventajas de un CDT

CON CONVENIO	
ACTORES	
DOS SOBERANÍAS FISCALES QUIENES ADOPTAN ACUERDOS PARA ELIMINAR POSIBLES DISCORDANCIAS ENTRE SUS LEGISLADORES.	
PRO	CONTRA
Los convenios internacionales para evitar la doble tributación se celebran con el preciso objeto de evitar la doble imposición internacional.	Ciertamente puede no ser conveniente para un Estado celebrar un convenio, respecto a una contraparte que puede experimentar un desarrollo económico más importante y éste último beneficiarse por tener una mejor posición en relación al otro Estado.
Promueve la inversión privada en los países en desarrollo, asegurando que los beneficios tributarios otorgados por un país en desarrollo no sean anulados por el sistema tributario del otro Estado contratante.	El modelo OCDE concede a menudo el derecho exclusivo de imposición al Estado de la residencia, lo que sin duda puede llevar a resultados poco igualitarios, dado el grado de desarrollo de los Estados contratantes.
Fomenta la transferencia de tecnología y evitar el freno al desarrollo económico y en particular a las inversiones extranjeras	Generalmente los países desarrollados prefieren el principio de la residencia ya que los Estados que se interesan por la inversión, tecnología y servicios será sin duda los países en vía de desarrollo, en este sentido lógicamente los países desarrolladas preferirán el principio de la residencia por sobre el principio de la fuente.
Da protección a los contribuyentes de ambos Estados contratantes y dar estabilidad a las normas tributarias, evitando con esto una carga excesiva e injusta para éstos.	Por cuanto la acumulación de dos o más impuestos, por el mismo concepto, a los mismos ingresos podría sin duda desalentar a los capitales que tienen grandes expectativas y proyectos de inversión, perjudicando directamente a los países pobres o en desarrollo.
Previene la discriminación y garantizar la igualdad de tratamiento entre nacionales y extranjeros.	El incremento de operaciones intermedias realizadas a través de estados que revistan el carácter de paraísos tributarios, con el fin de reducir la imposición global total
Facilita la expansión de las empresas tanto en los países en desarrollo como en los países desarrollados.	El freno al desarrollo económico y en particular a las inversiones extranjeras, convirtiéndose el factor fiscal en obstáculo al libre flujo de capitales entre los estados.
Combate la evasión y elusión de impuestos, al contar con una mayor información a nivel internacional	La pérdida de neutralidad y eficiencia de la imposición internacional en la localización de los factores de producción.
Con el criterio de la radicación o domicilio se evitaría que los contribuyentes manejen discrecionalmente la distribución de sus rentas en varios países en busca de paraísos fiscales, también se evitaría la extracción de bienes y capitales que se invertirían en otros países.	
No contar con estos convenios es no tener reglas claras para las inversiones. La escasa cantidad de convenios es crítica en un contexto en que el país necesita atraer más inversiones en previsión de una crisis económica internacional.	

Elaboración: Los Autores

REVISIÓN BIBLIOGRÁFICA

Banco Central de Ecuador, *Boletines Estadísticos*, 2010; <http://www.bce.fin.ec>

Banco Interamericano de Desarrollo. “*Países Andinos que Preocupan a los Inversionistas Extranjeros*”, 2008; <http://www.iadb.org>

Byrne, P. (2005), “*Convenios para evitar la Doble Tributación: un Análisis del caso del Perú*”

Centro de Estudios Fiscales, <http://cef.sri.gov.ec>

Estadísticas Comunidad Andina, <http://ww.comunidadandina.org/estadisticas>

División de Estadísticas de las Naciones Unidas, <http://www.un.org/es>

Instituto de Economía Pública Cooperativa y de Derecho Financiero, *Universidad de Barcelona, Revista de la economía social y de la empresa*.

Mogrovejo, J. (2005) “*Factores Determinantes de la Inversión Extranjera Directa en Algunos Países de Latinoamérica*”

Monroy Cabra, M.(2008) *Derecho internacional público*, Santa Fe de Bogotá, Editorial Temis S.A.

Montaño Galarza, C. (1999). “*El Ecuador y los problemas de Doble Imposición Internacional*”

Rodríguez, A.; Hernández C.(2003). “*Aspectos de los Sistemas Tributarios en los Países Andinos que preocupan a los Inversionistas Extranjeros*”.

Vallejo, S.; Maldonado López, G. (2007) “*Los Convenios Para Evitar la Doble Imposición*”, *Revista Fiscalidad*.

López Freyle, Isaac. *“Principios de derecho tributario”*, Ed. Lerner, 1962. Moyano Bonilla, Cesar. *“La interpretación de los tratados internacionales”*, 1985.

Servicios de Rentas Internas (SRI). (2007) *“Convenios para la evitar la doble imposición Internacional”*

William, David W. (1998) *“Soluciones bilaterales a la doble imposición”*, ponencia general, International Fiscal Association (IFA).

ÍNDICE VARIOS

Gráfico	Págs.
GráficoNo.1: CDT concluidos en el mundo por año y acumulados	75
Gráfico No.2: Entradas mundiales de IED por grupos económicos.....	78
Gráfico No.3: IED del Ecuador	88
Gráfico No.4: Participación de la IED que ingresó a la CAN	90
Gráfico No.5: Flujo Neto de IED en Ecuador	92
Gráfico No.6: Evaluación de los ingresos y costos de contribuyentes que aplicaron CDT.....	97
Gráfico No.7: Monto de préstamos en el exterior contraído por contribuyentes que aplicaron CDT.....	100
Gráfico No.8:	101
Gráfico No.9: Flujo del capital accionario proveniente de países con Convenio de Doble Tributación	105
Gráfico No.10: Número de contribuyentes que aplicaron CDT para pagos al exterior.....	107
Gráfico No.11: Impuesto retenido anual por pagos al exterior con países con CDT	108
Gráfico No.12: Sacrificio Fiscal por CDT	109
TABLAS.....	Págs.
Tabla No.1: Convenios suscritos por Ecuador	23
Tabla No.2: Flujo de IED intracomunitario por país de origen.....	89
Tabla No.3: Costo promedio ahorrado por los contribuyentes debido a los CDT: por actividad económica	95

Tabla No.4: Encadenamiento hacia atrás- contribuyentes que aplicaron CDT.....	98
Tabla No.5: Número de accionistas de países con CDT.....	102
Tabla No.6: Participación accionaria promedio	103
Tabla No.7: Recaudación contribuyentes que han aplicado CDT	111

ANEXOS

Anexo 1

ECUADOR: FLUJO DE LA INVERSIÓN EXTRANJERA DIRECTA EN EL PAÍS SEGÚN SECTOR ECONÓMICO Y PAÍS DE ORIGEN, 2001-2010 (millones de dólares)

SECTOR Y PAÍS	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
<i>SECTOR ECONÓMICO</i>	539	783	872	837	493	271	195	1001	312	164
Agricultura, silvicultura, caza y pesca	25	16	50	73	24	47	24	19	52	10
Explotación de minas y canteras	217	487	149	385	198	-117	-118	243	-6	159
Industria manufacturera	60	67	79	115	75	90	97	206	123	123
Electricidad, gas y agua	0	2	1	6	7	7	16	-8	0	-6
Construcción	55	6	3	39	7	8	33	49	-14	25
Comercio	72	70	78	103	72	32	76	120	74	70
Transporte, almacenamiento y comunicaciones	101	23	439	74	18	83	-52	217	88	-305
Servicios prestados a las empresas	9	109	71	40	74	89	112	138	-25	55
Servicios comunales, sociales y personales	0	4	2	2	18	29	5	15	19	22
<i>PAÍS DE ORIGEN</i>	539	783	872	837	493	271	195	1001	312	164
NAFTA	312	441	-23	352	-41	-369	58	328	53	-200
Canadá	12	0	19	274	29	-252	49	44	52	79
Estados Unidos	300	441	-47	79	-77	-160	50	-18	-38	7
México	0	0	6	0	7	43	-40	303	39	-286
COMUNIDAD ANDINA	3	24	-9	14	10	14	24	68	-3	26
Bolivia	0	0	0	0	0	1	0	11	-11	0
Colombia	3	24	-10	12	1	20	21	25	-6	13
Perú	0	0	1	2	9	-7	3	32	14	13
MERCOSUR	2	28	13	203	296	387	84	20	6	58
Argentina	2	5	7	13	2	3	4	6	15	8
Brasil	0	19	5	189	288	369	78	46	3	10
Uruguay	0	4	1	1	6	15	2	-32	-12	40
Paraguay	0	0		0	0	0	0	0	0	0
OTROS AMERICA DEL SUR	1	9	13	42	75	15	28	25	34	22
Chile	1	7	11	35	73	15	12	5	26	8
Venezuela	0	2	2	7	2	0	16	20	8	14
AMÉRICA CENTRAL	67	39	85	94	76	67	78	71	118	136
UNIÓN EUROPEA 27	225	141	107	80	-4	83	177	198	60	25
España	85	1	3	1	3	7	86	128	68	16
Francia	0	84	70	15	-1	8	68	30	-3	1

Países Bajos (Holanda)	5	0	13	46	-43	38	8	-5	5	17
Reino Unido	10	32	16	7	19	12	5	4	4	0
Suecia	0	2	0	7	1	1	-5	0	-2	-1
Otros UE-27	125	22	5	4	17	17	15	41	-12	-8
RESTO DE EUROPA	4	-11	47	29	4	0	53	199	-85	7
ASIA	7	20	25	2	-20	29	92	49	69	45
ANTILLAS	83	108	580	225	71	20	-424	43	50	36
OTROS PAÍSES	68	0	0	0	3	13	23	0	17	11
Ajuste 1/	-233	-14	34	-202	22	11	1	1	-7	0

1/ Ajuste con respecto a la Balanza de pagos

Fuente: Secretaría General de la Comunidad Andina. Estadística

Anexo 2

INVERSION EXTRANJERA SECTOR AGRICULTURA SILVICULTURA CAZA Y PESCA		
Periodos	Agricultura, silvicultura, caza y pesca	Variación de la inversión
2000	\$ 653,81	-
2001	\$ 24.868,94	0,97
2002	\$ 15.592,68	(0,59)
2003	\$ 49.910,00	0,69
2004	\$ 72.911,29	0,32
2005	\$ 23.930,31	(2,05)
2006	\$ 48.023,02	0,50
2007	\$ 25.479,82	(0,88)
2008	\$ 20.584,25	(0,24)
2009	\$ 51.587,19	0,60
2010	\$ 9.545,07	(4,40)

Fuente: Banco Central del Ecuador/ INEC
 Elaboración: Autores

Anexo 3

GASTO TRIBUTARIO EN IMPUESTO A LA RENTA DE SOCIEDADES

	2005				2006				2007			
	Gasto Tributario en millones USD	% del Presupuesto	% de la Recaudación	% del PIB	Gasto Tributario en millones USD	% del Presupuesto	% de la Recaudación	% del PIB	Gasto Tributario en millones USD	% del Presupuesto	% de la Recaudación	% del PIB
Reversión de utilidades	49,4	0,6%	1,3%	0,1%	61,3	0,7%	1,4%	0,1%	69,8	0,7%	1,4%	0,2%
Deducciones por Leyes especiales	62,5	0,8%	1,6%	0,2%	127,3	1,5%	2,8%	0,3%	124,0	1,3%	2,4%	0,3%
Amortización de Pérdidas Tributarias	22,5	0,3%	0,6%	0,1%	18,1	0,2%	0,4%	0,0%	19,2	0,2%	0,4%	0,0%
Convenios de Doble Tributación	28,4	0,3%	0,7%	0,1%	36,4	0,4%	0,8%	0,1%	66,4	0,7%	1,3%	0,1%
Total Gasto Tributario Renta Sociedades	162,9	2,0%	4,1%	0,4%	243,0	2,9%	5,4%	0,6%	279,4	2,9%	5,4%	0,6%

Fuente: Banco Central del Ecuador, Bases de datos del SRI