

INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES
LA UNIVERSIDAD DE POSGRADO DEL ESTADO



REPÚBLICA DEL ECUADOR

**INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES UNIVERSIDAD
DE POSTGRADO DEL ESTADO**

UNIVERSIDAD TÉCNICA DE AMBATO

MAESTRÍA EN ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

TÍTULO DE LA TESIS

EL RÉGIMEN TRIBUTARIO ECUATORIANO Y LA DOBLE IMPOSICIÓN

Tesis para optar
al Título de Magister en Administración Tributaria

Autora: Liliana Priscila Campos Llerena

Director: Ing. Byron Sebastián López Carrillo Mg.

Ambato, abril de 2017

ACTA DE GRADO



No.033- 2017.

ACTA DE GRADO

En la ciudad de Ambato, a los siete días del mes de abril del año dos mil diecisiete, **LILIANA PRISCILA CAMPOS LLERENA**, portadora de la cédula de ciudadanía: 1803642287, **EGRESADA DE LA MAESTRÍA EN ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA 2013-2015**, se presentó a la exposición y defensa oral de su Tesis, con el tema: **"EL REGIMEN TRIBUTARIO ECUATORIANO Y LA DOBLE IMPOSICIÓN"**, dando así cumplimiento al requisito, previo a la obtención del título de **MAGÍSTER EN ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**.

Habiendo obtenido las siguientes notas:

Promedio Académico: 9.23
Tesis Escrita: 9.33
Grado Oral: 10

Nota Final Promedio: 9.44.

De conformidad con la facultad prevista en el estatuto del IAEN CERTIFICO que la presente es fiel copia del original

Fojas 01

Fecha 12-4-17

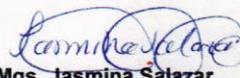
Secretaría General

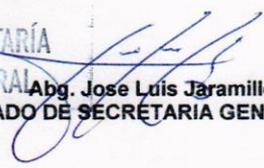
En consecuencia, **LILIANA PRISCILA CAMPOS LLERENA**, se ha hecho acreedora al título mencionado.

Para constancia firman:


Mgs. Monica Hidalgo
PRESIDENTA


Dr. Cesar Salazar
MIEMBRO


Mgs. Jasmina Salazar
MIEMBRO


Abg. Jose Luis Jaramillo
DELEGADO DE SECRETARÍA GENERAL IAEN


Mgs. Edgar Mera
MIEMBRO

AUTORÍA

Yo, Liliana Priscila Campos Llerena con C.I. 180364228-7, declaro que las ideas, juicios y valoraciones, interpretaciones, consultas bibliográficas, definiciones y conceptualizaciones expuestas en el presente trabajo; así como los procedimientos y herramientas utilizadas en la investigación, son de absoluta responsabilidad de la autora de la tesis.



Liliana Priscila Campos Llerena
C.I. 180364228-7

AUTORIZACIÓN DE PUBLICACIÓN

Autorizo al Instituto de Altos Estudios Nacionales la publicación de esta Tesis, de su bibliografía y anexos, como artículo en publicaciones para lectura seleccionada o fuente de investigación, siempre dando a conocer el nombre del autor y respetando la propiedad intelectual del mismo.

Ambato, abril 2017

A handwritten signature in blue ink, consisting of stylized cursive letters. The name 'PRISCILA CAMPOS' is written across the middle of the signature.

Liliana Priscila Campos Llerena

C.I. 180364228-7

RESUMEN

La globalización y el avance tecnológico, han logrado que las operaciones económicas y financieras vayan creciendo con el tiempo, es así que, los residentes de un Estado pueden estar sujetos a imposición en dos o más Estados a la vez; dando origen al problema de la Doble Imposición Internacional. Desde entonces, los Estados han incluido en la Normativa Tributaria Interna, medidas unilaterales que ayuden al contribuyente a tener una carga impositiva más justa. Por esta razón en esta investigación se analiza las medidas unilaterales que la Normativa Tributaria ecuatoriana establece, en donde se hace una evaluación de las mismas.

Por otra parte, los Estados han venido celebrando Convenios Internacionales, que ayudan a eliminar el problema de la Doble Imposición, es así que en una segunda parte de la investigación se efectúan transacciones económicas con los Estados de México y Guatemala, de modo que permitan demostrar la importancia de los convenios.

Palabras Claves: Doble Imposición, Medidas Unilaterales, Medidas Bilaterales, Convenios, Fuente, Residencia.

ABSTRACT

The globalization and the technology advance have achieved the economic and financial operations go growing along the time. So that the residents from a state have to fulfill the imposition from two or more states at the same time. So it originates the problem about Double International Impositions. Since this states have included in the Normative Internal Tributary. These unilateral components help to the contributors to right tax. For that reason in this researching I analyze the unilateral components that the Ecuadorian Tributary Normative establishes where is done an evaluation like the same.

On the other hand, the states have come celebrating international agreements which help to delete the Double Imposition problem. In this way the second part of the researching there will be done economic transactions with Mexico and Guatemala States. So that it will allow to demonstrate the agreement importance.

Keywords: Double Imposition, Unilateral measures, Bilateral measures Agreement, Source, Residence.

DEDICATORIA

El presente trabajo de investigación lo dedico a mi hijo Sebastián Sánchez, por su comprensión y apoyo durante el transcurso de mis estudios y sobre todo por ser mi motivación para seguir adelante.

AGRADECIMIENTO

Agradezco primeramente a Dios por todas sus bendiciones, por la fortaleza que me ha dado y por haberme otorgado el regalo más grande y hermoso que es mi familia.

También agradezco a mis padres y a toda mi familia que, con su apoyo incondicional, han estado en todo momento conmigo, en especial a mi hijo Sebitas, que con su cariño y su sonrisa siempre me llena el corazón.

Hago también un agradecimiento especial a mi director de tesis Sebastián López, que, con sus conocimientos y su experiencia profesional, supo orientarme de la mejor manera en el desarrollo del presente trabajo de investigación.

ÍNDICE DE CONTENIDOS

PORTADA.....	i
ACTA DE GRADO	ii
AUTORÍA	iii
AUTORIZACIÓN DE PUBLICACIÓN.....	¡Error! Marcador no definido.
RESUMEN.....	v
ABSTRACT	v
DEDICATORIA	vi
AGRADECIMIENTO	vii
ÍNDICE DE CONTENIDOS.....	viii
ÍNDICE DE GRÁFICOS	xii
ÍNDICE DE TABLAS	xiii
INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO I. ASPECTOS GENERALES.....	4
1.1 Planteamiento del Problema	4
1.2 Justificación	5
1.3 Hipótesis	6
1.4 Objetivos.....	6
1.4.1 Objetivo General.....	6
1.4.2 Objetivos Específicos	7
1.5 Marco Metodológico.....	7
CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO.....	9
2.1 Fiscalidad Internacional.....	9
2.2 La Doble Imposición	11
2.3 Tipos de Doble Imposición.....	13
2.3.1 La Doble Imposición Económica	13
2.3.2 La Doble Imposición Jurídica	14
2.3.3 La Doble Imposición Indirecta.....	15
2.4. Causas de la Doble Imposición.....	18

2.5 Medidas para Evitar la Doble Imposición	19
2.5.1 Medidas Unilaterales	19
2.5.1.1 Método de Exención.....	20
2.5.1.1.1 Método de Exención Integra.....	21
2.5.1.1.2 Método de Exención con Progresividad.....	22
2.5.1.2 Método de Imputación.....	23
2.5.1.2.1 Método de Imputación Integra.....	24
2.5.1.2.2 Método de Imputación Ordinaria.....	25
2.5.2 Medidas Bilaterales y Multilaterales	27
2.5.2.1 Convenios Internacionales para evitar la Doble Imposición.....	27
2.5.2.1.1 Antecedentes Históricos	27
2.5.2.1.2 Objetivos de los Convenios	28
2.5.2.1.3 Convenios Bilaterales.....	29
2.5.2.1.4 Convenios Multilaterales.....	30
2.5.2.1.5 Modelo de Convenio de la OCDE.....	31
2.5.2.1.6 Treaty Shopping.....	32
2.5.2.1.7 Beneficio Efectivo	33
2.6 Normativa Ecuatoriana con respecto a Pagos al Exterior.....	34
2.6.1 Residencia Fiscal.....	35
2.6.2 Ingresos de Fuente ecuatoriana.....	38
2.6.3 Tarifa del Impuesto a la Renta para no residentes.....	40
2.6.4 Pagos al Exterior.....	42
2.6.5 Establecimiento permanente.....	43
2.7 Paraísos Fiscales	45
2.8 Estado del Arte.....	47

CAPÍTULO III. EL RÉGIMEN TRIBUTARIO ECUATORIANO – MEDIDAS UNILATERALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.....	51
3.1 Antecedentes	51
3.2 Doble Imposición Económica y Doble Imposición Jurídica en Ecuador.....	52
3.2.1 Ejemplos de Doble Imposición Económica.....	52

3.3 Medidas Unilaterales para evitar la doble imposición internacional del Impuesto a la Renta en el Ecuador.	56
3.4 Valoración de Métodos para Evitar la Doble Imposición Internacional	58
3.4.1 Método de Exención.....	59
3.4.1.1 Método de Exención Íntegra.....	61
3.4.1.2 Método de Exención con Progresividad.....	63
3.4.1.3 Valoración del Método de Exención.	64
3.4.2 Método de Imputación.....	65
3.4.2.1 Método de Imputación Integra.	66
3.4.2.2 Método de Imputación Ordinaria.	67
3.4.2.3 Valoración del Método de Imputación.	68
3.5 Doble imposición nacional del Impuesto a la Renta en el caso de Dividendos....	69
3.5.1 Causas de la Doble Imposición en el caso de dividendos.	69
3.5.2 Medidas Unilaterales para evitar la doble imposición nacional del Impuesto a la Renta en el caso de Dividendos.	71

CAPÍTULO IV CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN ECUADOR..... 74

4.1 Antecedentes	74
4.2 Definición	75
4.3 Convenios Internacionales celebrados por Ecuador para evitar la Doble Imposición y el Fraude Fiscal.....	76
4.4 Estructura de Convenios para Evitar la Doble Imposición.....	77
4.5 Ámbito de Aplicación de los Convenios.....	78
4.6 Aplicación del convenio entre la República del Ecuador y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta.	81
4.6.1 Criterio de sujeción del Impuesto a la Renta en la Legislación Tributaria de Ecuador, México y Guatemala.	82
4.6.1.1 Criterio de sujeción del Impuesto a la Renta en Ecuador.....	82
4.6.2 El método para evitar la doble imposición del Impuesto a la Renta estipulado en las Legislaciones Tributarias de Ecuador, México y Guatemala.....	83

4.6.3	Ejercicio de aplicación del convenio entre la República del Ecuador y los Estados Unidos Mexicanos.....	83
4.6.3.1	Rentas Inmobiliarias.....	84
4.6.3.2	Beneficios Empresariales.....	85
4.6.3.3	Navegación Marítima y Aérea.....	87
4.6.3.4	Dividendos.....	88
4.6.3.5	Intereses.....	90
4.6.3.6	Regalías.....	92
4.6.3.7	Ganancias de Capital.....	93
4.6.3.8	Trabajos Independientes.....	95
4.6.3.9	Trabajos Dependientes.....	96
4.6.3.10	Participaciones de Consejeros.....	98
4.6.3.11	Artistas y Deportistas.....	99
4.6.3.12	Pensiones.....	100
4.6.3.13	Funciones Públicas.....	101
4.6.3.14	Estudiantes.....	103
4.8	Análisis del monto de retenciones por aplicación de convenios para evitar doble imposición en Ecuador, durante el período 2015.....	106
4.8.1	Análisis e Interpretación de Resultados.....	118
CAPÍTULO V. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES		119
5.1	Conclusiones.....	119
5.2	Recomendaciones	121
BIBLIOGRAFÍA		123

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1. Doble imposición económica por dividendos	53
Gráfico 2. Doble imposición jurídica por servicio profesional.	54
Gráfico 3. Doble imposición jurídica por beneficios empresariales.	55
Gráfico 4 Ámbito de Aplicación de Convenios	79

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. Impuesto a la Renta para Personas Naturales	61
Tabla 2 Países con los cuales el Ecuador mantiene convenios para evitar la Doble Imposición	76
Tabla 3 Criterio de Sujeción del Impuesto a la Renta de Ecuador, México y Guatemala.	82
Tabla 4 Método para evitar la doble imposición del Impuesto a la Renta aplicado en Ecuador, México y Guatemala.	83
Tabla 5 Pago al Exterior – Rentas Inmobiliarias	85
Tabla 6 Pago al Exterior – Beneficios Empresariales.....	86
Tabla 7 Pago al Exterior – Navegación Marítima y Aérea	88
Tabla 8 Pago al Exterior – Dividendos	89
Tabla 9 Pago al Exterior – Intereses	91
Tabla 10 Pago al Exterior – Regalías	93
Tabla 11 Pago al Exterior – Ganancias de Capital.....	94
Tabla 12 Pago al Exterior – Trabajos Independientes.....	96
Tabla 13 Pago al Exterior – Trabajos Dependientes	97
Tabla 14 Pago al Exterior – Participaciones de Consejeros.....	98
Tabla 15 Pago al Exterior – Artistas y Deportistas	99
Tabla 16 Pago al Exterior – Pensiones.....	101
Tabla 17 Pago al Exterior – Funciones Públicas.....	102
Tabla 18 Pago al Exterior – Estudiantes	103
Tabla 19 Monto de Retenciones por Aplicación de Convenios para Evitar la Doble Imposición	107

INTRODUCCIÓN

El Impuesto que es pagado dos veces por el mismo contribuyente, en un mismo período de tiempo, en más de un Estado, por una misma transacción, se lo conoce como doble imposición, la misma queha ocasionado problemas tanto para los contribuyentes, como para la Administración Tributaria, siendo éste un problema de preocupación para varios organismos internacionales, como también para todos los Estados del mundo, es así que varios de estos organismos recomiendan algunas medidas para contrarrestar este problema, como son: las medidas unilaterales, bilaterales y multilaterales.

En vista del problema que afecta a todas las Administraciones Tributarias del mundo, cada Estado ha establecido medidas unilaterales dentro de su LegislaciónTributaria interna para evitar la doble imposición, adoptando así algunos métodos como son: el método de exención y el método de imputación; además,también los Estados tratan desolucionar este problema mediante la celebración de convenios para evitar la doble imposición, pues existen los convenios bilaterales celebrados entre dos países y los convenios multilaterales celebrados entre más de dos países, para lo cualalgunos organismos internacionales han establecido modelos de convenio, como por ejemplo:el modelo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y el modelo de la Organización de la Naciones Unidas (ONU).

Esta investigación tiene como objetivo principal,determinar la importancia de los tratados y convenios internacionales para evitar la doble imposición en la renta de los contribuyentes, medianteel análisis de operaciones económicas con un país con el cual Ecuador haya celebrado un convenio y con otro que no lo tenga, de modo que se pueda establecer la carga impositiva de los contribuyentesen cada caso en particular;Además, comoobjetivos secundarios se pretende valorar las medidas unilateralesestablecidas en la Normativa Tributaria ecuatoriana para evitar los riesgos de doble imposición, de modo que permita dar un juicio de valor sobre el método más recomendable; identificando la diferencia existente entre doble imposición económica y doble imposición jurídica. Además, se efectuará un análisis sobre la recaudacióntributaria ecuatoriana de pagos al exterior de contribuyentes que se acogieron a los convenios de doble imposición, para

identificar la importancia de contar con un convenio, en donde se determinará la carga tributaria que debían haber cancelado los no residentes si los países involucrados no contaban con un convenio para evitar la doble imposición, siendo importante recalcar que el análisis de este tipo de operaciones tiene una relevancia tributaria muy importante.

Con este precedente se puede decir que los Estados cada vez tratan de celebrar más convenios con diferentes países para evitar la doble imposición de sus residentes y para facilitar la inversión en los diferentes países; además, que ayuda también a las Administraciones Tributarias a controlar las operaciones internacionales a través del intercambio de información establecidos en los convenios, con lo cual se soluciona este tipo de problemas.

El capítulo 1 de esta investigación, hace referencia a algunos aspectos generales como: el problema de la doble imposición y la importancia de las medidas para contrarrestarla, los objetivos que busca este estudio, la hipótesis que será comprobada en el capítulo 4 y la metodología que se aplica para la investigación.

En el capítulo 2 se pretende establecer el marco teórico, haciendo referencia a conceptos básicos de doble imposición, medidas unilaterales, medidas bilaterales, medidas multilaterales, criterio de fuente y residencia y todo aquello que comprende la doble imposición internacional, con el cual se pretende una comprensión adecuada de todos los conceptos.

Posteriormente, en el capítulo 3, se realiza ejemplos de doble imposición económica y doble imposición jurídica, para poder identificar sus diferencias, también en el mismo capítulo se hace una valoración de los métodos para evitar la doble imposición contenidos en la legislación tributaria ecuatoriana.

Además, en el capítulo 4, se hace referencia a los convenios que Ecuador ha celebrado con algunos países de América, Asia y Europa, en donde se efectúa un análisis de la información proporcionada por el Servicio de Rentas Internas, en cuanto se refiere a la recaudación tributaria del impuesto a la renta por pagos al exterior de contribuyentes que

se acogieron a los convenios para evitar la doble imposición, posteriormente para identificar el problema de la doble imposición y determinar la importancia de los convenios internacionales, se efectuó un ejercicio aplicando el convenio que Ecuador ha celebrado con México y tomando como referencia a Guatemala, país con el cual Ecuador no ha celebrado convenio alguno.

Finalmente, en el capítulo 5, se realizarán conclusiones y recomendaciones en base a los resultados obtenidos de esta investigación.

Es por ello que, la presente investigación reconoce como herramientas principales para evitar la doble imposición, a las medidas unilaterales y a los convenios para evitar la doble imposición firmada entre dos o más Estados, de modo que ayuden a disminuir la carga fiscal para los contribuyentes.

CAPÍTULO I. ASPECTOS GENERALES

1.1 Planteamiento del Problema

La globalización, la capacidad tecnológica y organizativa, ha permitido que el comercio entre países crezca notablemente, los mismos no solo afectan al ámbito económico sino también a la estructura política y social de cada uno de ellos; además, éstos han influido decisivamente en los regímenes fiscales de cada uno, pues la interacción entre los mismos pueden producir una doble imposición económica y jurídica, los diversos criterios de sujeción a los tributos y las divergencias existentes en las definiciones de fuente y residencia en las respectivas normas tributarias, es un problema grave que atraviesan los estados, el mismo que se da cuando el Estado grava la renta global a los sujetos pasivos residentes en su país y cuando algunas de estas han sido sujetas a imposición en otro Estado.

Las relaciones comerciales existentes entre los diversos países del mundo, han generado nuevos desafíos para las administraciones tributarias, pues cada una de ellas busca la manera de solucionar el problema de la doble imposición para los contribuyentes, no solo las administraciones tributarias deben adaptarse al cambio, sino también la legislación interna de los países.

Los regímenes fiscales de todos los países estaban diseñados para una economía en donde se realizaban únicamente operaciones dentro de un mismo Estado, las relaciones e inversiones financieras internacionales han planteado a que las legislaciones de los mismos vayan cambiando, de ello se originan las medidas unilaterales establecidas en las legislaciones tributarias de cada país y los convenios bilaterales y multilaterales celebrados entre diferentes países para evitar el problema de la doble imposición, los mismos que ayudan a distribuir la potestad tributaria.

Por esta razón, son muchos los organismos que han propuesto modelos de convenios para evitar la doble imposición; por ejemplo, la OCDE ha elaborado un modelo de

convenio para eliminar la doble imposición en el cual prevalece la imposición en residencia (Modelo OCDE, 2010) de igual forma, la Organización de las Naciones Unidas ha establecido un formato de convenio para evitar la doble imposición, pero en éste prevalece la imposición en fuente. (Modelo ONU, 2011), además Ecuador ha celebrado un convenio bilateral importante con los países de la Comunidad Andina (CAN), cuya imposición es en fuente. (Decisión 578 CAN, 2004).

En Ecuador, el principio de fuente y residencia adoptado en el régimen tributario ecuatoriano ha provocado una doble imposición económica y jurídica con otros estados, pues no con todos los países existen convenios para evitar la doble imposición, esto ha conllevado a que dentro de la legislación ecuatoriana se destaquen algunas medidas de carácter unilateral que ayudan a aliviar de alguna manera la doble imposición.

1.2 Justificación

El Régimen Tributario Interno Ecuatoriano ha sido modificado y actualizado constantemente; ya que, los tipos y formas de operaciones comerciales han ido evolucionando y ajustándose a las necesidades del mercado. Hoy en día, las transacciones comerciales no son únicamente locales sino también internacionales, lo cual ha llevado a problemas y riesgos tributarios con los países que intervienen en las mismas; especialmente los de doble imposición internacional.

La Administración Tributaria ha establecido métodos para minimizar el riesgo de doble imposición internacional, éstos pueden ser unilaterales, a través de medidas estipuladas en el Régimen Tributario Interno Ecuatoriano; y bilaterales o multilaterales, a través de la firma de convenios para evitar la doble imposición y fraude fiscal con uno o más países, todas estas medidas tiene como objetivo evitar que un mismo contribuyente o una misma transacción económica, sea gravada por dos o más estados. Sin embargo; es importante mencionar que, Ecuador únicamente ha celebrado convenios para evitar la doble imposición y fraude fiscal con ciertos países con los que se efectúan transacciones económicas y de esta manera se logra evitar los problemas de doble imposición; por otro

lado, con los países con los cuales no se ha celebrado un convenio para evitar la doble imposición, existe la posibilidad de que un contribuyente o transacción satisfaga un impuesto en ambos Estados.

La normativa tributaria actual hace referencia al principio de fuente y residencia, ocasionando así un problema de doble imposición internacional al contribuyente, por ello es importante comparar lo que sucede al momento de efectuar pagos al exterior a países con los que Ecuador mantiene celebrados convenios y con los que no, para identificar los problemas de doble imposición internacional, que originan una injusta tributación al contribuyente.

Por ello, es necesario evaluar las medidas adoptadas por el Estado ecuatoriano para proteger al contribuyente del problema de la doble imposición, haciendo énfasis a los convenios internacionales y a los métodos para evitar la doble imposición, estipulados en la Legislación Tributaria interna, de modo que permita determinar su importancia en las operaciones económicas internacionales para evitar este problema.

1.3 Hipótesis

La deficiente celebración de convenios bilaterales y multilaterales ocasiona una doble imposición entre diferentes estados.

1.4 Objetivos

1.4.1 Objetivo General

- Analizar el Régimen Tributario ecuatoriano referente a las medidas para evitar la doble imposición, para evaluar las mismas.

1.4.2 Objetivos Específicos

- Identificar las medidas unilaterales para evitar la doble imposición, establecidas en la Normativa Tributaria Ecuatoriana para evaluar las mismas.
- Analizar las retenciones por cada tipo de renta efectuadas porpagos al exterior de los contribuyentes que se acogieron a convenios para evitar la doble imposición, para cuantificar el valor que los no residentes dejaron de pagar por la aplicación de convenios en el año 2015.
- Analizar la decisión 578 de la CAN como medida multilateral para evitar la doble imposición con los países con lo integran, para identificar el criterio de sujeción del Impuesto a la Renta.
- Comparar una misma transacción efectuada tanto con el Estado de México, como con el de Guatemala, para identificar los casos en que se genera o no una doble imposición.

1.5 Marco Metodológico

El tipo de investigación a utilizar en la presente investigación es la Explicativa y Descriptiva, ya que por una parte se explicará las causas de la doble imposición económica y jurídica y las razones por las cuales los convenios para evitar la doble imposición celebrados por los Estados, ayudan a evitar la doble imposición internacional y por otra parte, la investigación descriptiva permitirá detallar los hechos y resultados obtenidos, como consecuencia de la investigación.

Herrera, Medina y Naranjo (2004), consideran que la investigación explicativa “...descubre las causas de un fenómeno, detectando los factores determinantes de ciertos comportamientos”.

La investigación descriptiva comprende la descripción, registro, análisis e interpretación de la naturaleza actual, y la composición o proceso de los fenómenos. El enfoque se hace

sobre conclusiones dominantes o sobre cómo una persona, grupo o cosa se conduce o funciona en el presente. (Tamayo, 2003, pág. 46)

La metodología a aplicar es la investigación bibliográfica - documental, puesto que para la investigación se utilizan: Leyes y Reglamentos Tributarios de Ecuador, México y Guatemala, convenio para evitar la doble imposición celebrado entre Ecuador y México, libros, investigaciones anteriores, etc., que ayudarán a analizar e interpretar la problemática de la investigación.

La investigación documental depende fundamentalmente de la información que se obtiene o se consulta en documentos, entendiendo por estos todo material al que se puede acudir como fuente de referencia, sin que se altere su naturaleza o sentido, los cuales aportan información o dan testimonio de una realidad o un acontecimiento. (Bernal Torres, 2006, pág. 110)

También se efectuará un análisis crítico sobre las medidas unilaterales estipuladas en la normativa tributaria ecuatoriana, para evaluar los métodos utilizados actualmente en Ecuador.

CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO

2.1 Fiscalidad Internacional

Para analizar el problema de la Doble Imposición, es necesario hacer referencia primeramente a la Fiscalidad Internacional, para lo cual, Peragón (2013) considera que:

El concepto de fiscalidad internacional comprende aquel conjunto de disposiciones legales de un determinado país que cubren los aspectos tributarios relativos a las operaciones económicas internacionales. En términos amplios, se trata de una parte de la normativa tributaria interna de los países que trata del gravamen de las rentas de fuente extranjera obtenidas por los residentes de un determinado país, así como de las rentas internas generadas por los no residentes, aunque tradicionalmente el concepto de fiscalidad internacional haya venido referido a determinadas cláusulas de un Convenio de Doble Imposición (CDI), que tratan de evitar la doble imposición internacional y a determinadas normas internas y disposiciones de los CDI que abarcan reglas contra la elusión y la evasión internacional. (p.93)

Además, Holmes (como se citó en Peragón, 2013) indica que:

Los países incorporan las normas tributarias internacionales en su propia normativa tributaria interna, en base a los tres objetivos siguientes:

Maximizar la riqueza nacional: intentando lograr una participación justa de las rentas procedentes de las operaciones económicas internacionales, con objeto de proporcionar un determinado nivel de bienestar a sus ciudadanos, intentando, a la vez, mantener sus bases impositivas internas. Ya que la forma de gravar dichas operaciones internacionales, determina la asignación final de la recaudación tributaria entre los Estados participantes en dichas operaciones, un país que intenta maximizar su riqueza nacional, debería tratar de maximizar su participación en esa recaudación. Por tanto, maximizar la riqueza nacional implica recaudar los impuestos provenientes de los rendimientos obtenidos por

un residente que invierte en el extranjero, como los procedentes de la inversión extranjera llevada a cabo por los no residentes.

Lograr la Equidad Tributaria: la equidad implica la aplicación de un gravamen idéntico a contribuyentes de idéntica renta y capacidad de pago, independientemente de su origen o del tipo de renta, así como de la estructura legal a través de la cual se genera dicha renta. Como antes se indicó, un país dispone de la posibilidad de importar su noción de equidad a sus residentes (Ej. Gravándoles sobre una renta mundial), pero nunca va a poder imponer este mismo patrón de justicia a los no residentes, puesto que no dispone de la capacidad de gravar las rentas de no residentes, originadas fuera de su jurisdicción.

Alcanzar la eficiencia económica: la eficiencia económica está relacionada con el desarrollo de la competitividad de la economía de un país, a ser posible, garantizando que la fiscalidad no introduce una brecha en los procesos de toma de decisiones sobre inversión. Bajo el supuesto de que los inversores tratan de maximizar los rendimientos de su inversión, el gravamen sobre los rendimientos antes de impuestos no debería distorsionar la tasa de retorno después de impuestos, creando un sesgo en los procesos de toma de decisiones de los inversores. Para que no generar ese sesgo, el gravamen aplicable a las diversas opciones de inversión del inversor (internas o externas) debería ser neutra. En aras de esa misma eficiencia, un país debería evitar la aplicación de medidas tributarias que puedan minar la posición competitiva del mismo en la economía mundial, es decir, aquellas medidas tributarias que alientan la salida del capital y capacidades fuera del país o que desaniman la importación de las mismas. (Peragón Lorenzo, 2013, pág. 136)

En base a lo anteriormente expuesto, es necesario rescatar la importancia de la Fiscalidad Internacional dentro de las operaciones económicas internacionales, pues las mismas, norman la recaudación tributaria, tanto de los residentes como de los no residentes dentro de un país, pues éstas pueden ahuyentar o atraer la inversión extranjera; sin embargo, es necesario contar con una normativa equitativa y justa, que no perjudique tanto al inversor residentes como al no residente, es por ello que, algunos autores hacen referencia a la Neutralidad en la Importación de Capitales (NIC) y a la Neutralidad en la Exportación de Capitales (NEC).

Para lo cual, Paragón (2013) hace referencia a que:

La Neutralidad en la Importación de Capitales (NIC).- se da cuando los inversores locales y los extranjeros se enfrentan al mismo tipo impositivo efectivo sobre sus rentas de inversión.

Neutralidad en la Exportación de Capitales (NEC).- en términos tributarios, esto significa que el sistema tributario debería ser neutral, a la hora de gravar las rentas de capital generadas por sus residentes, independientemente del origen de dichas rentas (fuente interna o extranjera). Es decir, la NEC, implica la existencia de idéntica carga tributaria para todas las rentas de capital obtenidas por los residentes del país, lo que implica que al inversor residente le resulte indiferente dónde invertir su capital. (p.138)

Como resultado de todo ello, los Regímenes Tributarios de todos los países se han visto rodeados de un sinnúmero de problemas con respecto a la imposición de los impuestos, especialmente a los no residentes, por lo que, la potestad tributaria que poseen los Estados, han dado origen al problema de la Doble Imposición Internacional.

2.2 La Doble Imposición

Son numerosas las Instituciones y los autores que se han preocupado y se preocupan de este problema ocasionado por las relaciones económicas internacionales, es así que varios de ellos definen a la doble imposición de la siguiente manera:

Borras considera que la doble imposición es:

Aquella situación por la cual una misma renta o un mismo bien resultan sujeto a imposición en dos o más países, por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo período impositivo si se trata de impuestos periódicos– y por una misma causa. (Borras Rodríguez, 1974, pág. 123)

Montaño (1999:129) hace referencia a que “la doble imposición tributaria internacional consiste en la aplicación por parte de dos o más estados de un impuesto similar, acerca de un mismo hecho imponible, sobre el mismo sujeto pasivo o contribuyente, en el mismo lapso”.

Helsen (como se citó en Montaño, 1999) dice que:

Ocurre una doble (o múltiple) imposición internacional cuando varios titulares del poder tributario independientes (sujetos de la imposición), en especial varios Estados independientes, afectan al mismo obligado por el mismo objeto con relación al mismo período de tiempo, con un impuesto de la misma especie. (Montaño Galarza, 1999, pág. 54)

También, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT (2012:92) hace referencia a que la doble imposición “se refiere al establecimiento de dos tributos sobre un mismo hecho imponible o sobre un mismo sujeto pasivo”.

Es preciso resaltar que la doble imposición internacional no permite una distribución equitativa de los tributos para los Estados, pues cada uno de ellos posee diferentes tipos de sujeción del impuesto según establezca la norma dentro de su legislación interna.

Sin embargo, es importante mencionar que la mayor parte de países y organismos internacionales, han tratado y tratan de solucionar de alguna forma este problema que perjudica a todas las Administraciones Tributarias del mundo, pues para ello cada uno de los Estados han establecido en su normativa tributaria interna, medidas unilaterales que de alguna forma ayuden a solucionar este problema; además, muchos de ellos también han celebrado convenios internacionales.

2.3 Tipos de Doble Imposición

El problema de la doble imposición se da de dos formas distintas, dependiendo del tipo de persona al que se grave la renta, para ello es necesario mencionar a lo que se refiere la doble imposición económica y la doble imposición jurídica.

2.3.1 La Doble Imposición Económica

Según el Modelo de la OCDE(2010: 318) define la doble imposición económica como el “...caso en que dos personas diferentes pueden ser gravadas por la misma renta o el mismo patrimonio.”

En base a la definición de doble imposición económica anteriormente descrita, el modelo de la OCDE (2010: 204), manifiesta que “...la doble imposición económica no debe ser evitada en el plano internacional cuando subsiste a nivel nacional...”.

Interpretando lo descrito en los párrafos precedentes se dice que, la doble imposición económica se da cuando la misma renta se grava a dos personas diferentes, como es el caso de los dividendos, cuando una CompañíaX distribuye sus dividendos o beneficios empresariales a una persona natural, en este caso esta persona está sujeta a imposición tanto en la compañía como accionista de la misma y como beneficiario efectivo del dividendo; Por lo tanto, este problema se da cuando los dividendos son distribuidos por sociedades residentes a accionistas residentes. Es por ello que, los Estados adoptan medidas específicas para el tratamiento de dividendos dentro de su Legislación Interna, que le permita de algún modo atenuar este problema de la doble imposición a nivel local, dentro de cada país.

2.3.2 La Doble Imposición Jurídica

El Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) (2010: 7) considera a la doble imposición jurídica internacional como “el resultado de la percepción de impuestos similares en dos (o más) Estados, sobre un mismo contribuyente, por la misma materia imponible y por idéntico período de tiempo”.

Según el Manual CIAT de Control del Planteamiento Tributario Internacional, define a la Doble imposición Jurídica de la siguiente manera:

“ La doble imposición jurídica internacional se puede definir como el resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos o más Estados, a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo...”((CIAT), Manual CIAT de Control del Planteamiento Tributario Internacional, 2007, pág. 12)

Interpretando las definiciones anteriormente expuestas, se puede decir que la doble imposición jurídica se da cuando la misma persona paga dos veces el mismo impuesto, en dos Estados diferentes, este puede ser el caso de un profesional X, residente en el Estado A, que presta un servicio en el Estado B, quien está sujeto al pago del Impuesto a la Renta tanto en el Estado A como residente y en el Estado B por ser la fuente generadora de los ingresos.

El modelo de la OCDE (2010:318) especifica que puede existir doble imposición jurídica internacional en tres casos como son:

- a) Cuando los dos Estados contratantes graven a una misma persona por su renta y su patrimonio totales.
- b) Cuando una persona, residente de un Estado contratante (R), obtenga rentas o posea elementos patrimoniales (o de patrimonio) en el otro Estado contratante (F o E) y los dos Estados graven estas rentas o elementos patrimoniales.

- c) Cuando los dos Estados contratantes gravan a una misma persona, no residente ni en uno ni en otro de los Estados contratantes, por las rentas que obtenga o por el patrimonio que posea en un Estado contratante. Este puede ser el caso, por ejemplo, de un no residente que tenga un establecimiento permanente en un Estado contratante (E) del cual obtenga rentas o posea patrimonio en el otro Estado contratante (F).

Para entender de mejor manera la diferencia que existe entre doble imposición económica y doble imposición jurídica, en el siguiente capítulo se exponen algunos ejemplos.

2.3.3 La Doble Imposición Indirecta

Es importante rescatar aspectos sobre la Doble Imposición Indirecta, ya que por regla general los Convenios de Doble Imposición hacen referencia al impuesto sobre la renta, tanto de personas físicas como jurídicas; de igual manera, se aplican también a los impuestos sobre el patrimonio, sin hacer extensivos a los impuestos indirectos.

Al hablar de Doble Imposición indirecta, se menciona a impuestos como: el IVA el ICE, entre otros, que de uno u otra forma se estarían pagando dos veces; sin embargo, es importante hacer referencia de lo que se trata el IVA.

2.3.3.1 Impuestos al Valor Agregado (IVA).

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) grava al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, así como a los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos; y al valor de los servicios prestados. <http://www.sri.gob.ec/web/10138/102>

El impuesto al valor agregado es un impuesto indirecto, es decir que no grava directamente la inversión ni a las personas, el hecho generador de este impuesto se da con el consumo o adquisición de un bien o servicio, y, teóricamente está diseñado para que

sea asumido por el consumidor y no por el productor o prestador de servicios. A diferencia del impuesto de renta y patrimonio que grava a las personas, el impuesto al consumo grava bienes o servicios. (Díaz & Granados , 2013)

Vázquez del Rey considera que el IVA es:

Un impuesto general sobre el consumo en el que el régimen aplicable al comercio internacional se basa en el principio de país de destino. Ello implica, en otros términos, que el impuesto grava el tráfico internacional que genera un consumo interior (importaciones) pero no el que genera consumo exterior (exportaciones).

La realización del principio de país de destino tradicionalmente se ha basado en los denominados «ajustes fiscales en frontera». La existencia de una frontera permite al Estado importador controlar la entrada de bienes y exigir un gravamen compensatorio que equipare su tratamiento al de la producción interior; a su vez, el control de salida permite devolver al exportador los impuestos que ha soportado, facilitando que los bienes salgan del territorio nacional libres de impuestos.”(Vázquez del Rey Villanueva, 2007, pág. 143)

2.3.3.2 Principio de Territorialidad.

Serrano (como se citó en Salto Hidalgo, 2013) hace referencia a que el principio de la fuente–territorialidad, como manifestación del vínculo real. “De acuerdo con este criterio, las leyes tributarias sólo se aplicarían a quienes residieran en territorio de un determinado país o tuvieran con el mismo alguna relación, es decir, obtuvieran en él rentas, fueran titulares de determinados bienes situados en el mismo...”

Además, Friend (2013) menciona que:

El Principio de Territorialidad, donde se establece que los sujetos pasivos únicamente estarán sujetos del pago de tributos por los hechos o actividades que ocurren dentro del territorio del país. La territorialidad implica, que la obligación nace cuando los supuestos generadores de tributos se producen dentro de fronteras de un país o región, con

independencia de nacionalidad, domicilio o residencia de los sujetos pasivos o del lugar en el que se haya verificado la actividad generadora.(pág. 3)

Además, el Art. 11 del Código Tributario Ecuatoriano, hace referencia a lo siguiente:

“Art. 11.- Vigencia de la ley.- Las leyes tributarias, sus reglamentos y las circulares de carácter general, regirán en todo el territorio nacional, en sus aguas y espacio aéreo jurisdiccional o en una parte de ellos, desde el día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial, salvo que establezcan fechas especiales de vigencia posteriores a su publicación.

Sin embargo, las normas que se refieran a tributos cuya determinación o liquidación deban realizarse por períodos anuales, como acto meramente declarativo, se aplicarán desde el primer día del siguiente año calendario, y, desde el primer día del mes siguiente, cuando se trate de períodos menores.”(Código Tributario, 2005)

En base a lo anteriormente expuesto, se dice que no existe una Doble Imposición Indirecta, ya que el país establece sus propias normas dentro de la Normativa Tributaria, con el fin de no ocasionar una doble imposición con los Impuestos Indirectos; además, el IVA es un impuesto nacional y no puede ser transferido fuera del territorio.

Es así que, en Ecuador, según el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en el Capítulo V, hace referencia a la Devolución del Impuesto al Valor Agregado a exportadores, que según el artículo 172, menciona que:

“**Art. 172.-** Devolución del impuesto al valor agregado a exportadores de bienes.- Para que los exportadores de bienes obtengan la devolución del Impuesto al Valor Agregado pagado, y retenido en los casos previstos en la Ley de Régimen Tributario Interno y este reglamento, en la importación o adquisición local de bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos, empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten, que no haya sido utilizado como crédito tributario o que no haya sido reembolsado de cualquier forma, deberán estar inscritos previamente en el Registro Único de Contribuyentes.”

2.4. Causas de la Doble Imposición

Es necesario también resaltar las causas principales de la doble imposición, para ello, varios autores han hecho referencia a algunos aspectos que dan origen a este problema, siendo éstos los siguientes:

Sus causas deben reconocerse no sólo en la existencia de un conflicto entre los principios jurisdiccionales personalista o de territorialidad aplicado por los Estados, sino también en aquellas circunstancias en las cuales, aun aplicándose un mismo criterio, existe discrepancia en la definición de persona residente, o en la ubicación de la fuente y/o de los bienes. ((CIAT), Manual CIAT de Control del Planteamiento Tributario Internacional, 2007, pág. 12)

De la misma manera, el CIAT en el documento titulado: El Control de la Manipulación de los Precios de Transferencia en América Latina y el Caribe (2012), hace referencia a que “esta situación nace cuando se efectúa una inversión en otro país y las rentas obtenidas por la actividad de inversión pueden verse sometidas a imposición tanto en el país de origen como en el país de residencia” (p.92).

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. (Vallejo Chamorro & Gutiérrez Lausa, 2001, pág. 28)

También, Montaña (1999) se refiere a que:

La doble imposición internacional se produce por el conflicto que ocasionan los diferentes criterios de atribución de potestad tributaria manifestados por los estados, y que básicamente son el del domicilio o residencia defendido por los países desarrollados, y el

de la fuente o territorial sostenido por los países en vías de desarrollo.(Montaño Galarza, 1999, pág. 129)

Por otra parte, Rodríguez y Hernández (2003) destacan lo siguiente:

Cuando el país de la fuente grave las rentas generadas en su territorio con una tarifa efectiva mayor a aquella que se aplica en el país de residencia, se está generando un exceso de impuesto pagado en el país de la fuente para el cual potencialmente no se reconocería un crédito o descuento fiscal en el país de la residencia. La consecuencia es un incremento potencial en la carga tributaria efectiva del inversionista en el perjuicio de su utilidad efectiva.(Rodríguez Piedrahita & Hernández, 2003, pág. 7)

Identificando las causas de la Doble Imposición anteriormente expuestas, el problema radica en la discrepancia que existe al momento de definir a la persona residente de un Estado, o al momento de identificar el lugar de fuente de los ingresos, o de la ubicación del bien; por ello, los Estados adoptan medidas unilaterales dentro de su Legislación Interna, de modo que permita de algún modo, atenuar o eliminar la Doble Imposición.

2.5 Medidas para Evitar la Doble Imposición

2.5.1 Medidas Unilaterales

Montaño considera que:

Uno de los métodos, quizás el más utilizado, que está al alcance de los estados para atenuar o evitar la doble imposición internacional ha sido el que cada Estado introduzca en su legislación nacional o interna las medidas tendientes a impedir que se produzca el expresado fenómeno. Estas medidas reciben el nombre de «unilaterales» porque son adoptadas por la iniciativa de cada país.(Montaño Galarza, 1999, pág. 73)

Las medidas unilaterales deben ser aplicadas por el Estado de residencia del contribuyente, cuando éste haya sido sometido a imposición en el Estado de la fuente de los ingresos; Por lo tanto, es necesario hacer referencia a los diferentes métodos que adoptan las Administraciones Tributarias dentro de su Legislación Interna, siendo éstas las siguientes:

2.5.1.1 Método de Exención.

Uno de los métodos que pueden adoptar los Estados dentro de su Legislación Interna para solucionar el problema de la doble imposición de sus residentes, es el método de exención, que según la (OCDE, 2010) se refiere a:

Las rentas o los elementos patrimoniales que pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación están exentos en el Estado de residencia, pero pueden ser tomados en consideración para determinar la tasa impositiva aplicable a las demás rentas o elementos patrimoniales del contribuyente. (p.13)

Además, muchos autores hacen referencia al método de exención, que adoptan los Estados, es así que Vallejo y Gutiérrez (2001) manifiestan que:

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. (p.29)

Es importante rescatar lo que algunos autores opinan sobre el método de exención, cuando éste es adoptado en países desarrollados. Montaña (1999) afirma que:

Este sistema de exención de las rentas obtenidas en el país donde se realiza la inversión es bastante atractivo para los países menos desarrollados, que han sido tradicionalmente importadores de capitales; mientras, por el otro lado, algunos países desarrollados han criticado esta modalidad ya que en la constante movilidad de capitales son casi siempre ellos los prestamistas e inversionistas, es decir, en este campo observan una posición activa frente a los países subdesarrollados. (p.74)

En el párrafo precedente; el autor, hace referencia a que el método de exención no es el más adecuado para países exportadores de capitales e inversiones, puesto que, a ellos les convendría gravar por residencia y al adoptar este método como medida unilateral en su Legislación Interna, da origen a que las rentas percibidas por los residentes de dicho país no estén sujetas a imposición en este Estado, es decir estarían exentas; ocasionando así, una disminución en la recaudación.

Este método posee dos tipos de exención: íntegra y con progresividad.

2.5.1.1.1 Método de Exención Íntegra.

“El Estado de la residencia prescinde absolutamente de gravar las rentas procedentes del país de la fuente”(Vallejo Chamorro & Gutiérrez Lausa, 2001, pág. 29).

Además, el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE (2010) considera que el método de exención íntegra se da cuando:

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

Para entender de mejor manera a lo que se refiere el método de Exención Íntegra, a continuación, se propone un ejemplo:

Un contribuyente residente en el país X, presta sus servicios profesionales en el país Y, quien cobra por dicho servicio \$ 5.000,00. El país Y posee una tasa impositiva del 25%, y el país X del 30%.

PAIS Y		PAIS X	
Renta Gravada	5.000,00	Renta Exenta	5.000,00
Tasa Impositiva	25%	Tasa Impositiva	30%
Impuesto Causado	1250,00	Impuesto Causado	0,00

Como se observa en este caso, las rentas percibidas en el país Y, están exentas en el país X, puesto que las mismas fueron ya tributadas en el país Y. En el caso de que el contribuyente obtuviere otras rentas dentro del país X, el impuesto se calculará únicamente de éstas y las rentas percibidas en el país Y, se registrarán como exentas.

2.5.1.1.2 Método de Exención con Progresividad.

Vallejo y Gutiérrez consideran que:

El Estado de la residencia renuncia al gravamen de las rentas originadas en el extranjero excluyéndolas de la base del Impuesto, pero tiene en cuenta su importe a fin de determinar el tipo progresivo que corresponde aplicar a las restantes rentas, interiores o exteriores no excluidas. (Vallejo Chamorro & Gutiérrez Lausa, 2001, pág. 29)

El Modelo de Convenio de la OCDE (2010: 321) manifiesta que el método de exención con progresividad, se refiere a “la renta imponible en el Estado E o F no la grava el Estado R, pero este Estado conserva el derecho a tomar en cuenta esta renta cuando fije el impuesto a percibir sobre el resto de la renta”.

A continuación se propone un ejemplo para tener una mejor comprensión de las definiciones anteriormente expuestas:

Un contribuyente residente en el país X, presta sus servicios profesionales en el país Y, quien cobra por el mismo un valor de \$10.000,00; además, el contribuyente obtiene una renta de \$ 10.000,00 en X.

El país Y posee una tarifa de impuesto única del 30% y el país X, cuenta con una tarifa progresiva del 25% hasta \$10.000,00 y del 40% hasta \$20.000,00.

PAIS Y		PAIS X	
Renta Gravada	10.000,00	Renta Exenta (país Y)	10.000,00
Tasa Impositiva	30%	Rentas Gravadas (país X)	<u>10.000,00</u>
Retención del I.R.	3.000,00	Total Rentas	20.000,00
 <i>Total Tributado:</i>		 <i>Tarifa Progresiva:</i>	
País Y	3.000,00	Hasta 10.000,00 - 25%	
País X	<u>4.000,00</u>	Hasta 20.000,00 - 40%	
Total	<u><u>7.000,00</u></u>	Rentas Gravadas (país X)	10.000,00
		Tasa Impositiva	40%
		Impuesto causado	4.000,00

En este caso el contribuyente tributa únicamente por las rentas obtenidas en el país X, ya que las rentas obtenidas en el país Y están exentas, pero estas son tomadas en cuenta para obtener el total de las rentas percibidas por el contribuyente y establecer la tasa impositiva del impuesto.

2.5.1.2 Método de Imputación.

Otro de los métodos que los Estados pueden adoptar dentro de su Legislación Interna, es el Método de Imputación o de crédito, que según el Modelo de Convenio de la OCDE (2010) hace referencia a:

Las rentas o elementos patrimoniales que pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación también se someten a gravamen en el Estado de residencia, pero el impuesto soportado en el Estado de la fuente o situación se deducirá del impuesto aplicado por el Estado de residencia respecto de tales rentas o elementos patrimoniales. (p.13)

También; Vallejo y Gutiérrez, hacen referencia a que:

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.(Vallejo Chamorro & Gutiérrez Lausa, 2001, pág. 30)

Este método tiene dos formas de imputación, integra y ordinaria.

2.5.1.2.1 Método de Imputación Integra.

Vallejo y Gutiérrez (2011:30) se refieren a que “el país de residencia permite la deducción correspondiente al total importe del impuesto satisfecho en el país de la fuente, sin limitación alguna”.

De igual manera, el Modelo de Convenio de la OCDE (2010:322), hace referencia a que “el Estado R acuerda una deducción correspondiente al importe total del impuesto efectivamente pagado en el otro Estado sobre las rentas imponibles en este Estado”.

Interpretando los párrafos anteriores, se dice que, el Método de Imputación Integra consiste en tomar como crédito tributario el total de impuesto pagado en el exterior, de modo que se pueda deducir el impuesto a pagar en el país de residencia.

A continuación, se presenta un ejemplo para una mejor comprensión de las definiciones anteriormente expuestas:

El Sr. NN, residente en el país X, presta sus servicios profesionales en el país Y, por un valor de \$ 10.000,00. El país Y posee una tasa impositiva del 25%, y el país X del 30%.

PAIS Y		PAIS X	
Renta Gravada	10.000,00	Renta Gravadas (país Y)	10.000,00
Tasa Impositiva	25%	Tasa Impositiva	30%
Retención del I.R.	2.500,00	Total impuesto causado	3.000,00
		(-) Crédito Tributario	<u>2.500,00</u>
		Total impuesto pagado	<u><u>500,00</u></u>

En este caso; el Sr. NN, al momento de calcular el Impuesto a la Renta en su país de residencia X, tiene derecho hacer uso como crédito tributario el total del impuesto pagado en el país Y, deduciendo así su impuesto a la renta causado, dando como resultado un impuesto a pagar menor. En el caso de que el crédito tributario a hacer uso en el país de residencia X, sea mayor al impuesto causado, dará como resultado un saldo a favor del contribuyente, mismo que tendría derecho a ser devuelto.

2.5.1.2.2 Método de Imputación Ordinaria.

El crédito fiscal concedido por el país de residencia para la deducción del impuesto extranjero tiene por límite la porción del propio impuesto que corresponda a las rentas procedentes del exterior. En consecuencia, este sistema sólo resuelve el problema de la doble imposición si el impuesto del Estado de la residencia es capaz de absorber la totalidad del impuesto satisfecho en la fuente, pero no elimina los excesos de imposición del país de la fuente respecto al propio impuesto. (Vallejo Chamorro & Gutiérrez Lausa, 2001, pág. 30)

El Modelo de Convenio de la OCDE (2010:322) hace referencia a que el método de imputación ordinaria consiste en “la deducción concedida por el Estado R en concepto de

impuesto pagado en el otro Estado se limita a la fracción de su propio impuesto que corresponda a las rentas imponibles en el otro Estado”.

Haciendo referencia a los conceptos anteriormente expuestos, se dice que el Método de Imputación Ordinaria, permite tomar como crédito tributario únicamente la tasa impositiva máxima del país de residencia del contribuyente, el mismo que eliminará la doble imposición siempre y cuando ésta sea mayor a la del país de fuente, caso contrario el problema de la doble imposición subsistirá, ya que no se toma en cuenta el exceso pagado en el país de fuente.

Para una mejor comprensión de los conceptos anteriormente expuestos, se propone el siguiente ejemplo:

El contribuyente NN, residente en el país X, presta sus servicios profesionales en el país Y, por un valor de \$ 10.000,00. El país Y posee una tasa impositiva única del 35%, y el país X del 25% tarifa máxima del Impuesto a la Renta.

PAIS Y		PAIS X	
Renta Gravada	10.000,00	Renta Gravadas	10.000,00
Tasa Impositiva	35%	Tasa Impositiva	25%
Retención del I.R.	3.500,00	Total impuesto causado	2.500,00
		(-) Crédito Tributario (tarifa máxima del 25%)	<u>2.500,00</u>
		Total impuesto pagado	<u><u>0,00</u></u>

En este caso, el método de imputación ordinaria, permite hacer uso únicamente del 25% que es la tarifa máxima del impuesto a la renta en el país X; al ser el impuesto mayor en el país Y que en X, solo puede hacerse uso como crédito tributario los \$ 2.500,00, que es el límite de lo que correspondería pagar en el país X, quedando así un exceso de \$ 1.000,00 pagado por el contribuyente en el país Y.

2.5.2 Medidas Bilaterales y Multilaterales

En vista de que, no todos los Estados poseen medidas unilaterales en su Legislación Interna, o a su vez, las medidas adoptadas no son siempre las más adecuadas para evitar el problema de la doble imposición, desde hace años anteriores varios organismos internacionales se han preocupado de este problema, los mismos que, han diseñado algunos modelos de convenios para evitar la doble imposición, dando origen a la celebración de convenios internacionales entre dos o más países.

2.5.2.1 Convenios Internacionales para evitar la Doble Imposición.

A continuación, se define lo que es un Convenio para evitar la Doble Imposición:

“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” (Montaño Galarza, 1999, pág. 23).

A más de ello también en el Manual del CIAT manifiesta que:

“Usualmente y de acuerdo a las normas constitucionales de los Estados, los tratados internacionales tienen supremacía jerárquica sobre el derecho interno.” ((CIAT), Manual CIAT de Control del Planteamiento Tributario Internacional, 2007, pág. 88)

2.5.2.1.1 Antecedentes Históricos

Cuando el Consejo de la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE) adoptó su primera Recomendación relativa a la doble imposición, el 25 de febrero de 1955, ya se habían conseguido determinados logros en la tarea de eliminar la doble imposición por medio de convenios bilaterales o de medidas unilaterales. En aquella fecha el número de convenios bilaterales de carácter general firmados entre los países que

actualmente son miembros de la OCDE se elevaba a 70. Esto se debió, en gran medida, a los trabajos comenzados por la Sociedad de Naciones en 1921. Dichas actuaciones condujeron al establecimiento en 1928, del primer modelo de convenio bilateral que finalmente condujo al establecimiento de los Modelos de Convenio de México (1943) y de Londres)1946, en cuyos principios se inspiraron, de una u otra forma, los numerosos convenios bilaterales concluidos o revisados durante la década siguiente.(OCDE, 2010, pág. 7)

A partir de ello, en 1956 el Comité Fiscal inició sus trabajos, con el propósito de establecer un Proyecto de Convenio, el mismo que, desde 1958 a 1961 preparó cuatro informes, antes de emitir el modelo en 1963, en este año, el Comité Fiscal emitió su informe “Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio”. En el año de 1977 el Comité Fiscal estableció un nuevo Modelo de Convenio; con el pasar del tiempo, en 1991 se dieron cuenta que era importante que el mismo, tenga una constante actualización, por lo que condujo en 1992 a la publicación del Convenio Modelo en formato de hojas cambiables a diferencia del convenio de 1963 y el de 1977, mismo que representaba el primer paso de un proceso continuo de revisión(OCDE, 2010); de ahí en adelante, el mismo ha venido siendo actualizado constantemente, siendo su última efectuada en el año 2014.

2.5.2.1.2 Objetivos de los Convenios

Los Convenios para evitar la Doble Imposición, tienen varios objetivos que son importantes para los Estados contratantes, estos son los siguientes:

El principal objetivo de los convenios de doble imposición es promover los intercambios de bienes y servicios y los movimientos de capitales y personas mediante la eliminación de la doble imposición internacional. Asimismo, dichos convenios tienen como fin evitar la elusión y la evasión fiscales.(OCDE, 2010, pág. 60)

También, el CIAT en su documento: El Control de la Manipulación de los Precios de Transferencia en América Latina y el Caribe (2012:96) hace referencia a que “estos

convenios también permiten fomentar la cooperación entre dos o más países para luchar contra la evasión fiscal”.

García considera que:

Los Modelos de Convenio por tanto, en un momento inicial, tienen como misión fundamental, servir de guía durante el proceso de negociación de los Convenios fiscales internacionales, ofreciendo una estructura y unos criterios de reparto de la competencia tributaria y de su comprensión elaborados a nivel internacional como fruto del consenso de los países intervinientes en dicho proceso.(García Prats, 2009, pág. 106)

También, Montaña hace referencia a que:

Los convenios para evitar la doble imposición internacional generalmente tienen el propósito de exonerar o reducir los tributos que una persona debe pagar en el Estado en el cual tiene su domicilio principal o centro de interés económico, en razón de la consolidación de todos sus beneficios, incluidos aquellos que proceden de terceros países. Esta exoneración o reducción se produce bien por el sistema legal interno o por medio de convenios con otros estados, los cuales acuerdan ciertas compensaciones tributarias entre sí. Estas compensaciones tienen aplicación recíproca cuando los estados que suscriben los convenios cuentan con un mismo sistema tributario; pero, cuando existen diferentes sistemas, la reciprocidad no se cumple y generalmente se presentan casos en los que la exoneración o reducción corre a cargo de uno de los estados en beneficio del otro.(Montaña Galarza, 1999, pág. 129)

2.5.2.1.3 Convenios Bilaterales.

Las medidas bilaterales prácticamente se refieren a los convenios suscritos entre dos Estados, que se ha puesto de acuerdo para distribuir su potestad tributaria, de modo que permita aliviar la carga tributaria para los residentes de sus Estados.

En el Modelo de Convenio de la OCDE (2010:16) hace referencia a que los Convenios Bilaterales son “el medio más adecuado para procurar la eliminación de la doble imposición a nivel internacional”.

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

2.5.2.1.4 Convenios Multilaterales.

Los convenios multilaterales se caracterizan por ser celebrados entre tres o más países, para lo cual, podemos mencionar algunos ejemplos:

El convenio firmado con la Comunidad Andina (CAN), la misma que está integrada por: Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú; que es un Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal.

La Decisión 578 de la CAN, “...se basa en el principio de ubicación de la fuente productora de la renta.” ((CIAT), El Control de la Manipulación de los Precios de Transferencia en América Latina y el Caribe, 2012) pag.94

Otros ejemplos de convenios multilaterales que se especifican en el Modelo de Convenio de la OCDE (2010) son:

El Convenio Nórdico sobre la Renta y el Patrimonio entre Dinamarca, Finlandia, Noruega y Suecia, concluido en 1983 y revisado en 1987, 1989 y 1996, constituye un ejemplo práctico de dichos Convenios Multilaterales entre grupos de países miembros y sigue de cerca las disposiciones del Convenio Modelo.

Hay que destacar también el Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal redactado por el Consejo de Europa sobre la base de un primer proyecto

preparado por el Comité de Asuntos Fiscales. Dicho Convenio entró en vigor el 1 de abril de 1995. (p.16)

Es importante mencionar que los convenios multilaterales no se han llevado a cabo con mayor frecuencia, como los convenios bilaterales; sin embargo, hay que destacar que últimamente se habla mucho del Plan de Acción Contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS), en los cuales están involucrados los países que pertenecen a la OCDE.

2.5.2.1.5 Modelo de Convenio de la OCDE

El modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), hace referencia a lo siguiente:

El Modelo OCDE basa su estructura en la asignación de competencias exclusivas para gravar determinados tipos de rentas y/o patrimonios otorgando preferencia al país de residencia del beneficiario según la naturaleza del rendimiento de que se trate, aunque para algunas ganancias también se prevé la tributación compartida con el país de la fuente, pero usualmente en forma limitada en este último país.

En estos últimos casos, es en el país de residencia donde se realiza la corrección de la doble imposición, aplicándose el método de exención o el de imputación del tributo soportado en el exterior.

Este aspecto resulta relevante sobre todo para el caso de intereses, dividendos y cánones o regalías, ya que la circunstancia mencionada en el párrafo anterior ocasiona que estas rentas sean gravadas en el país de la fuente a una tasa reducida, o directamente no estén sujetas a impuesto.

Obviamente, allí las cláusulas de los convenios de doble imposición resultan de aplicación para los residentes en dichos Estados. ((CIAT), Manual CIAT de Control del Planteamiento Tributario Internacional, 2007, pág. 12)

El Modelo de Convenio de la OCDE contiene siete capítulos, de los cuales el capítulo tres es uno de los más grandes, pues éste contiene la imposición de las rentas, en el que se define la forma de tributar de los diferentes conceptos.

A continuación, se detalla en forma resumida lo que contiene cada capítulo:

- Capítulo I. Ámbitos de Aplicación.- Especifica quienes pueden aplicar el convenio y los impuestos que comprende.
- Capítulo II. Definiciones.- aquí se definen algunos términos y expresiones contenidos en el convenio.
- Capítulo III. Imposición de las Rentas.- establece en qué medida cada uno de los Estados contratantes puede gravar la renta en los diferentes conceptos y cómo ha de eliminarse la doble imposición.
- Capítulo IV. Imposición del Patrimonio.- Explica la forma de gravar al patrimonio.
- Capítulo V. Métodos para eliminar la doble imposición.- Describe a qué se refieren los métodos de exención e imputación.
- Capítulo VI. Disposiciones Especiales.- detalla algunas aspectos de importancia para la recaudación e intercambio de información.
- Capítulo VII. Definiciones Especiales.- especifica la vigencia del convenio

Dicho modelo de convenio, cuya imposición es en residencia, puede ser aplicado por cualquier país miembro de la OCDE, o por un no miembro de la misma, ya que, éste fue diseñado con el objetivo de que cualquier Estado que efectúe convenios, lo pueda tomar como base para su ejecución.

2.5.2.1.6 Treaty Shopping

Es importante mencionar que, tanto las personas físicas o jurídicas tratan de beneficiarse de las cláusulas estipuladas en los Convenios, o ejecutan un acto planificado, con la

finalidad de elegir al tratado fiscalmente más favorable para sus operaciones, al que se lo denomina en inglés *treaty shopping*.

El *treaty shopping* indica el uso de un Convenio de Doble Imposición por parte de una persona jurídica, física o sujeto de derecho que, con propiedad, carece de legitimidad para hacerlo. El uso impropio de un Tratado consiste en la situación que se produce cuando un residente de un tercer Estado que no es parte contratante establece una persona jurídica o entidad dentro de uno de los Estados contratantes del tratado, en orden a obtener ventajas de sus previsiones.

Este mecanismo de planificación tributaria provoca una distorsión grave en la aplicación de las disposiciones del acuerdo para evitar la doble imposición.

Esto ocurre porque un sujeto que no es residente de ninguno de los Estados contratantes, condición que no le asegura los beneficios del acuerdo, pasa indebidamente a gozar de sus ventajas fiscales, que les corresponden solamente a los residentes de los países signatarios. Se trata de la búsqueda de la convención más favorable por el beneficiario efectivo que no es residente y que, por ende, no tendría derecho a gozar del acuerdo en condiciones normales.((CIAT), Manual CIAT de Control del Planteamiento Tributario Internacional, 2007, pág. 13)

Para evitar este problema, el modelo de la OCDE, ha incorporado cláusulas anti-abuso de las cuales podemos mencionar la siguiente:

2.5.2.1.7 Beneficio Efectivo

“... Mediante la misma sólo operarán los beneficios del tratado si el perceptor no es un mero intermediario en la canalización de las rentas. Se trata, en concreto, que el mismo tenga presencia material real y actividad en la jurisdicción signataria.”((CIAT), Manual CIAT de Control del Planteamiento Tributario Internacional, 2007, pág. 14)

También, en el artículo enumerado, luego del artículo 7 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (2016), hace referencia sobre:

“**Art. (...).**- *Beneficiario efectivo.*- Para efectos tributarios, se entenderá como beneficiario efectivo a quien legal, económicamente o de hecho tiene el poder de controlar la atribución del ingreso, beneficio o utilidad; así como de utilizar, disfrutar o disponer de los mismos.”

Como un claro ejemplo se menciona a Argentina, que ha incluido dentro de los tratados para acceder a los beneficios que de ella se desprenden, la figura de “beneficiario efectivo”, además también la Administración Tributaria argentina exige un certificado en el que indique que el contribuyente es “beneficiario efectivo de la renta” para que el mismo pueda hacer uso del convenio.

También, Chile, que para poder aplicar los convenios y hacer uso de sus beneficios exige un certificado de residencia al Servicio de Impuestos Internos.

México también posee algunas cláusulas anti-abusos dentro de los convenios, como por ejemplo con Estados Unidos de Norteamérica.

2.6 Normativa Ecuatoriana con respecto a Pagos al Exterior

La Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento, han sido actualizados constantemente, con respecto a pagos al exterior o también denominado pagos a no residentes, en los cuales, se han introducido algunos conceptos como son: residencia fiscal, ingresos de fuente ecuatoriana, pagos al exterior, ingreso de personas naturales no residentes, retenciones en la fuente sobre pagos al exterior, tratamiento sobre rentas del extranjero.

2.6.1 Residencia Fiscal.

Los artículos 4.1, 4.2 y 4.3 publicados en el Registro Oficial Suplemento 405 del 29 de Diciembre del 2014, han sido agregados a la Ley de Régimen Tributario Interno, en el cual se determina la residencia fiscal de las personas naturales y sociedades, los mismos, especifican lo siguiente:

“Art. 4.1.-Residencia fiscal de personas naturales.- Serán considerados residentes fiscales del Ecuador, en referencia a un ejercicio fiscal, las personas naturales que se encuentren en alguna de las siguientes condiciones:

a) Cuando su permanencia en el país, incluyendo ausencias esporádicas, sea de ciento ochenta y tres (183) días calendario o más, consecutivos o no, en el mismo período fiscal;

b) Cuando su permanencia en el país, incluyendo ausencias esporádicas, sea de ciento ochenta y tres (183) días calendario o más, consecutivos o no, en un lapso de doce meses dentro de dos periodos fiscales, a menos que acredite su residencia fiscal para el período correspondiente en otro país o jurisdicción. En caso de que acredite su residencia fiscal en un paraíso fiscal o jurisdicción de menor imposición, deberá probar que ha permanecido en ese país o jurisdicción al menos ciento ochenta y tres (183) días calendario, consecutivos o no, en el ejercicio fiscal correspondiente. En caso de que un residente fiscal en Ecuador acredite posteriormente su residencia fiscal en un paraíso fiscal o jurisdicción de menor imposición, éste mantendrá la calidad de residente fiscal en Ecuador hasta los cuatro períodos fiscales siguientes a la fecha en que dejó de cumplir las condiciones para ser residente mencionadas en los literales anteriores, a menos que pruebe que ha permanecido en ese país o jurisdicción al menos ciento ochenta y tres (183) días calendario, consecutivos o no, en un mismo ejercicio fiscal;

c) El núcleo principal de sus actividades o intereses económicos radique en Ecuador, de forma directa o indirecta. Una persona natural tendrá el núcleo principal de sus actividades o intereses económicos en el Ecuador, siempre y cuando haya obtenido en los últimos doce meses, directa o indirectamente, el mayor valor de ingresos con respecto a cualquier otro país, valorados al tipo de cambio promedio del período. De igual manera

se considerará que una persona natural tiene el núcleo principal de sus intereses económicos en el Ecuador cuando el mayor valor de sus activos esté en el Ecuador;

d) No haya permanecido en ningún otro país o jurisdicción más de ciento ochenta y tres (183) días calendario, consecutivos o no, en el ejercicio fiscal y sus vínculos familiares más estrechos los mantenga en Ecuador”.(LORTI, 2016)

En este artículo, la ley hace referencia a las condiciones que se deben tomar en cuenta para considerar a una persona natural residente en Ecuador, la cual, especifica que se considerará residente del mismo cuando la permanencia de la persona en el país sea de mínimo 183 días, incluyendo ausencias esporádicas, consecutivos o no, en el mismo período fiscal o en el lapso de doce meses dentro de dos períodos fiscales; o, si mantiene en Ecuador sus intereses económicos, es decir, cuando haya obtenido en los últimos doce meses mayores ingresos que en cualquier otro país, o cuando la mayor parte de sus activos estén ubicados en Ecuador; además, si no ha permanecido más de 183 días en ningún otro país, siempre que mantenga sus vínculos familiares más estrechos en Ecuador.

“**Art. 4.2.- Residencia fiscal de sociedades.-** Una sociedad tiene residencia fiscal en Ecuador cuando ha sido constituida o creada en territorio ecuatoriano, de conformidad con la legislación nacional.”(LORTI, 2016)

El artículo precedente, hace referencia a que, una sociedad será considerada como residente fiscal de Ecuador, si la misma, ha sido constituida en base a las Leyes ecuatorianas.

“**Art. 4.3.- Residencia fiscal.-** En los términos del presente Título, se entenderán indistintamente como residencia fiscal a los conceptos de domicilio y residencia del sujeto pasivo.”(LORTI, 2016)

De la misma manera, el artículo 7 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, sustituido por Decreto Ejecutivo No. 539, publicado en Registro Oficial Suplemento 407 de 31 de Diciembre del 2014, establece las siguientes definiciones:

“**Art. 7.- Residencia fiscal de personas naturales.-** La aplicación de las reglas para determinar la residencia fiscal de personas naturales, previstas en la Ley de Régimen Tributario Interno, estará sujeta a las siguientes definiciones:

1. *Permanencia.-* La permanencia de una persona natural se referirá a su presencia física en un lugar y se contará por días completos, incluyendo el día de entrada pero no el de salida.
2. *Permanencia en el país.-* La permanencia en el país se referirá a la presencia en territorio ecuatoriano o en buques con bandera nacional o con puerto base de operación en el Ecuador. También contarán los días en misiones oficiales del Ecuador en el extranjero del cuerpo diplomático, cuando la persona natural se haya desplazado únicamente con el fin de ser parte de la misión.
3. *Ausencias esporádicas.-* Las ausencias del país serán consideradas esporádicas en la medida en que no excedan los treinta (30) días corridos.
4. *Núcleo principal de intereses en base a activos.-* Una persona natural será considerada residente fiscal del Ecuador cuando, en cualquier momento dentro del período fiscal, el mayor valor de sus activos esté en Ecuador, considerando el tipo de cambio vigente a la fecha de medición.
5. *Vínculos familiares más estrechos.-* Una persona natural tendrá sus vínculos familiares más estrechos en Ecuador cuando su cónyuge e hijos dependientes hayan permanecido en el país, en conjunto, más días en los últimos doce meses con respecto a cualquier otro país. En caso de que no se pueda determinar lo anterior, se considerará, bajo los mismos parámetros, la permanencia de sus padres dependientes.
6. *Ecuatorianos migrantes.-* Para efectos del cálculo de permanencia de ecuatorianos migrantes que no puedan demostrar su permanencia en otro país o jurisdicción mediante certificado de movimiento migratorio, éstos podrán hacerlo mediante la certificación del registro consular actualizada conferida por el ministerio rector de la política de movilidad humana.”(RLORTI, 2016)

2.6.2 Ingresos de Fuente ecuatoriana.

El artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno, hace referencia a cuándo se considerará ingresos de fuente ecuatoriana, en el que menciona lo siguiente:

“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;

3.1. Las utilidades que perciban las sociedades domiciliadas o no en Ecuador y las personas naturales, ecuatorianas o extranjeras, residentes o no en el país, provenientes de la enajenación directa o indirecta de acciones, participaciones, otros derechos representativos de capital u otros derechos que permitan la exploración, explotación, concesión o similares; de sociedades domiciliadas o establecimientos permanentes en Ecuador.

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 y dividendos distribuidos por 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, incluido el incremento patrimonial no justificado.”(LORTI, 2016)

En este artículo, la ley considera ingresos de fuente ecuatoriana, a aquellos que fueron generados dentro del territorio ecuatoriano, bien sean estos por la prestación de un servicio, por la ubicación del bien, porque los actos fueron realizados en este territorio, o porque la fuente pagadora está ubicada en el país, salvo los servicios prestados en Ecuador

si su pago se lo hizo desde el exterior por una sociedad extranjera, sin cargo a una sociedad constituida o domiciliada en el país.

Además, el artículo 10 párrafo 2 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, menciona que:

“...Se considerarán ingresos de fuente ecuatoriana, los que provengan de bienes situados en el territorio nacional o de actividades desarrolladas en éste, cualquiera sea el domicilio, residencia o nacionalidad del contribuyente.”(RLORTI, 2016)

Villegas (como se citó en Montaña, 1999) dice que:

Corresponde gravar al país donde está la fuente productora de riqueza, es decir, donde esa riqueza es generada. Puede ser el lugar de radicación de los bienes o en general el lugar donde el contribuyente realiza su actividad productiva, con absoluta independencia del domicilio, residencia o nacionalidad.(Montaña Galarza, 1999, pág. 65)

2.6.3 Tarifa del Impuesto a la Renta para no residentes.

Según el artículo 36 literal b) de la Ley de Régimen Tributario Interno (2016), considera que:

“b) Ingresos de personas naturales no residentes.- Los ingresos obtenidos por personas naturales que no tengan residencia en el país, por servicios ocasionalmente prestados en el Ecuador, satisfarán la tarifa única prevista para sociedades sobre la totalidad del ingreso percibido.”(LORTI, 2016)

Además, el artículo 39 de LRTI (2016) hace referencia a la tarifa del impuesto a la renta para personas naturales no residentes, en la que especifica lo siguiente:

“Art. 39.- Ingresos de no residentes.- Los ingresos gravables de no residentes que no sean atribuibles a establecimientos permanentes, siempre que no tengan un porcentaje de retención específico establecido en la normativa tributaria vigente, enviados, pagados o acreditados en cuenta, directamente, mediante compensaciones, o con la mediación de entidades financieras u otros intermediarios, pagarán la tarifa general prevista para sociedades sobre dicho ingreso gravable. Si los ingresos referidos en este inciso son percibidos por personas residentes, constituidas o ubicadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, o están sujetas a regímenes fiscales preferentes, se les aplicará una retención en la fuente equivalente a la máxima tarifa prevista para personas naturales.” (LORTI, 2016)

En el artículo 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno (2016), especifica la tarifa del Impuesto a la Renta para sociedades extranjeras, en la que menciona:

“Art. 37.- Los ingresos gravables obtenidos por sociedades constituidas en el Ecuador, así como por las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas aplicarán la tarifa del 22% sobre su base imponible. No obstante, la tarifa impositiva será del 25% cuando la sociedad tenga accionistas, socios, partícipes, constituyentes, beneficiarios o similares residentes o establecidos en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición con una participación directa o indirecta, individual o conjunta, igual o superior al 50% del capital social o de aquel que corresponda a la naturaleza de la sociedad. Cuando la mencionada participación de paraísos fiscales o regímenes de menor imposición sea inferior al 50%, la tarifa de 25% aplicará sobre la proporción de la base imponible que corresponda a dicha participación, de acuerdo a lo indicado en el reglamento.

Asimismo, aplicará la tarifa del 25% a toda la base imponible la sociedad que incumpla el deber de informar sobre la participación de sus accionistas, socios, partícipes, constituyentes, beneficiarios o similares, conforme lo que establezca el reglamento a esta Ley y las resoluciones que emita el Servicio de Rentas Internas; sin perjuicio de otras sanciones que fueren aplicables.”(LORTI, 2016)

En estos artículos la Ley indica que, la tarifa del impuesto a la renta para personas naturales no residentes es del 22%, tarifa única para sociedades, siempre y cuando éstos no estén ubicadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, caso contrario la tarifa es del 35% tarifa máxima prevista para personas naturales. De la misma manera la tarifa para sociedades nacionales o extranjeras es del 22%, excepto cuando éstas estén domiciliadas en paraísos fiscales o cuando sus accionistas posean el 50% o más del capital accionario en una empresa, en este caso, la tarifa es del 25%. Si las participaciones de accionistas de paraísos fiscales son menores al 50%, la tarifa del 25% se aplicará únicamente a esas participaciones.

2.6.4 Pagos al Exterior.

El artículo 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno (2016), especifica lo siguiente:

“Art. 13.- Pagos al exterior.- Son deducibles los gastos efectuados en el exterior que sean necesarios y se destinen a la obtención de rentas, siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente, si lo pagado constituye para el beneficiario un ingreso gravable en el Ecuador.”

Además, el artículo 48 de la Ley de Régimen Tributario Interno (2016), hace referencia a lo siguiente:

“Art. 48.- Retenciones en la fuente sobre pagos al exterior.- Quienes realicen pagos o créditos en cuenta al exterior, que constituyan rentas gravadas por esta Ley, directamente, mediante compensaciones o con la mediación de entidades financieras u otros intermediarios, actuarán como agentes de retención en la fuente del impuesto establecido en esta Ley. Si el pago o crédito en cuenta realizado no constituye un ingreso gravado en el Ecuador, el gasto deberá encontrarse certificado por informes expedidos por auditores independientes que tengan sucursales, filiales o representación en el país. La certificación se referirá a la pertinencia del gasto para el desarrollo de la respectiva actividad y a su cuantía y adicionalmente deberá explicarse claramente por que el pago no constituiría un

ingreso gravado en el Ecuador. Esta certificación también será exigida a las compañías auditoras, a efectos de que justifiquen los gastos realizados por las mismas en el exterior. Estas certificaciones se legalizarán ante el cónsul ecuatoriano más cercano al lugar de su emisión.”(LORTI, 2016)

En los artículos de la Ley mencionados anteriormente, indica que todo pago realizado a personas o sociedades no residentes, debe efectuarse la correspondiente retención en la fuente, en caso de que esté no sea un ingreso gravado en el Ecuador, es obligatorio solicitar al cónsul ecuatoriano una certificación especificando la pertinencia, la cuantía y las razones por las que el gasto no está sujeta a retención.

2.6.5 Establecimiento permanente.

En el artículo 8, numeral 10, párrafo 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno define al Establecimiento Permanente como:

“...todo lugar o centro fijo ubicado dentro del territorio nacional, en el que una sociedad extranjera efectúe todas sus actividades o parte de ellas...”

En el artículo 9 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, se determinan los casos específicos incluidos o excluidos en la expresión establecimiento permanente.

“Art. 9.- Establecimientos permanentes de empresas extranjeras.-

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

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

- (I) Cualquier centro de dirección de la actividad;
- (II) Cualquier sucursal, agencia u oficina que actúe a nombre y por cuenta de una empresa extranjera;
- (III) Fábricas, talleres, bienes inmuebles u otras instalaciones análogas;
- (IV) Minas, yacimientos minerales, canteras, bosques, factorías y otros centros de explotación o extracción de recursos naturales;
- (V) Cualquier obra material inmueble, construcción o montaje; si su duración excede de 6 meses; y,
- (VI) Almacenes de depósitos de mercaderías destinadas al comercio interno y no únicamente a demostración o exhibición.

b) *Tenga una oficina para:*

- (I) La práctica de consultoría técnica, financiera o de cualquier otra naturaleza para desarrollar proyectos relacionados con contratos o convenios realizados dentro o fuera del país; y,
- (II) La prestación de servicios utilizables por personas que trabajan en espectáculos públicos, tales como: artistas de teatro, cine, televisión y radio, toreros, músicos, deportistas, vendedores de pasajes aéreos y de navegación marítima o de transportación para ser utilizados en el Ecuador o fuera de él.

2. No obstante lo dispuesto en el numeral 1), también se considera que una empresa extranjera tiene un establecimiento permanente en el Ecuador si cuenta con una persona o entidad que actúe por cuenta de dicha empresa y ostente o ejerza habitualmente en el país alguna actividad económica distinta de las establecidas en el numeral 3) de este artículo, en cualquiera de las siguientes formas:

- a) Con poder que la faculte para concluir contratos a nombre de la empresa o comprometer legalmente a las personas o empresas para quienes trabajan;
- b) Ligadas mediante contrato para realizar actividades económicas por cuenta de las personas o empresas para quienes trabajen;

- c) Con tenencia de mercaderías de propiedad de una empresa extranjera, destinadas a la venta en el Ecuador; y,
- d) Que pague a nombre de una empresa extranjera el valor de arrendamiento de locales, de servicios o de gastos vinculados con el desarrollo de una actividad económica.

3. El término "establecimiento permanente" no comprende:

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

De todas maneras, los representantes de las correspondientes empresas que utilizan los mencionados locales, deberán obtener la inscripción en el Registro Único de Contribuyentes, siempre que tal utilización sea por un período superior a un mes y sin que tengan la obligación de presentar declaraciones ni de efectuar retenciones.”(RLORTI, 2016)

2.7 Paraísos Fiscales

Según Resolución No. NAC-DGER2008-0182, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 285 de 29 de febrero de 2008, en la que establece un listado de países que son considerados paraísos fiscales para Ecuador y al mismo tiempo define lo que es un paraíso fiscal, por lo que en el artículo 3 especifica lo siguiente:

“... se considerarán paraísos fiscales, incluidos, en su caso, dominios, jurisdicciones, territorios, Estados asociados o regímenes fiscales preferenciales, aquellos donde la tasa del Impuesto sobre la Renta o impuestos de naturaleza idéntica o análoga, sea inferior a un sesenta por ciento (60%) a la que corresponda en el Ecuador sobre las rentas de la misma naturaleza de conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno.”

Luego de ello, el 28 de enero del 2015 mediante Resolución No. NAC-DGERCGC15-0000052, se derogada la Resolución No. NAC-DGER2008-0182, en la que se resuelve: expedir las normas que establezcan paraísos fiscales, regímenes fiscales preferentes y regímenes o jurisdicciones de menor imposición, la misma hace referencia a:

“Artículo 3. Criterios de exclusión. -El Servicio de Rentas Internas podrá medianter resolución motivada, excluir de la lista contenida en el artículo anterior a aquellos países, dominios, jurisdicciones, territorios o Estados asociados que:

a) Mantengan con el Ecuador un convenio para evitar la doble imposición vigente que contenga cláusula de intercambio de información, un acuerdo específico sobre intercambio de información, o que por aplicación de sus normas internas no puedan alegar secreto bancario, bursátil o de otro tipo ante el pedido de información del Servicio de Rentas Internas. No obstante, si a pesar de cumplirse una o ambas de las condiciones mencionadas, no existe un intercambio efectivo de información, no perderán la calidad de paraíso fiscal, régimen fiscal preferente y régimen o jurisdicción de menor imposición y por tal razón estarán sujetos a todas las disposiciones establecidas al respecto en la normativa tributaria aplicable; o,

b) Establezcan en su legislación interna modificaciones en el impuesto a la renta a fin de adecuarlo a los parámetros internacionales en esa materia, que le hagan perder la característica de paraísos fiscales o de regímenes fiscales preferenciales.

Artículo 4. Jurisdicción de menor imposición.-Tendrán el mismo tratamiento de paraíso fiscal, aquellas jurisdicciones cuya tasa efectiva de impuesto sobre la renta o impuestos de naturaleza idéntica o análoga sea inferior a un sesenta por ciento (60%) a la que

corresponda en el Ecuador sobre las rentas de la misma naturaleza de conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno, durante el último periodo fiscal, según corresponda.

Artículo 5. Regímenes fiscales preferentes.-Tendrán el mismo tratamiento de paraíso fiscal, aquellos regímenes vigentes en cualquier país o jurisdicción que cumplan con cualquiera de las siguientes condiciones:

- a) No existe actividad económica sustancial; o
- b) La tarifa efectiva de impuesto sobre la renta o impuestos de naturaleza idéntica o análoga cumple para dicho régimen con los criterios expuestos en el artículo 4 de la presente resolución.”

Los artículos de la resolución mencionada anteriormente, hace referencia a que un Estado será considerado como paraíso fiscal; cuando, no exista: intercambio de información, transparencia en las operaciones económicas, una actividad económica sustancial o una tarifa del Impuesto a la Renta o impuesto de naturaleza idéntica.

2.8 Estado del Arte

En los últimos tiempos, varios organismos y profesionales, han tomado interés en un problema que se suscita a diario como resultado de un mundo globalizado, como es “la doble imposición” y a su vez la “la doble no imposición”, que viene atacando a todos los Estados del mundo; es por ello que, se ha venido desarrollando una serie de investigaciones referentes a este tema, a continuación, se detalla algunas de éstas.

Según Galo A. Maldonado, funcionario del CIAT, en su investigación “Tendencias en los Convenios para Evitar la Doble Imposición Suscritos por Países de Latinoamérica” de junio del 2016, concluye que:

Desde la realidad de la mayoría de países latinoamericanos, como países importadores de capital y que buscan incorporar en sus convenios disposiciones relacionadas a la

atracción de inversión, es importante conocer cuántos de los convenios analizados prevén exenciones en pagos de intereses en préstamos para atracción de inversión, fomento de exportación y en pagos de intereses en créditos otorgados de gobierno a gobierno. De los 223 convenios analizados 169 contienen este tipo de referencias (76% del total). México (54), Venezuela (31), Argentina (16), Brasil (29), Uruguay (10) y Ecuador (13) son los países que más utilizan este tipo de cláusulas

El resultado que se puede observar en este punto refleja una mayoritaria tendencia de los países latinoamericanos por incorporar disposiciones tendientes a promover la actividad de “exportación” en sus jurisdicciones, así como el desarrollo industrial o científico, al incorporar como parte del convenio exoneraciones en fuente, respecto de intereses de préstamos otorgados, generalmente de gobierno a gobierno, enfocados en dichos objetivos. (Maldonado, 2016, pág. 67)

Esta investigación ha permitido identificar las características de cada uno de los tratados firmados por los países de Latinoamérica, así como también rescatar sus semejanzas y diferencias, a su vez, ha proporcionado una orientación sobre los métodos para evitar la doble imposición internacional, adoptados en la Normativa Tributaria Interna de cada país.

Según Luis A. Paragón Lorenzo, funcionario del CIAT, en su “Estudio Exploratorio sobre el Impacto de los Convenios para evitar la Doble Imposición para atraer la Inversión Extranjera Directa: El caso de América Latina” de abril del 2013, en el cual concluye que:

Más allá del estímulo macroeconómico inicial proporcionada por la inversión real, la IED influye en el crecimiento económico, aumentando la productividad total de los factores y, de forma más general, en la eficiencia en la utilización de los recursos de la economía receptora. (Paragón Lorenzo, 2013)

El presente estudio ha permitido identificar el impacto que tienen los convenios para evitar la doble imposición en la Inversión Extranjera de cada uno de los países, así como también rescata los países extranjeros que han invertido en Ecuador y su influencia en la inversión extranjera como resultado de los convenios celebrados por este Estado.

En un estudio efectuado por Adrián Rodríguez y Carmela Hernández para el Banco Interamericano de Desarrollo sobre los “Aspectos de los Sistemas Tributarios en los Países Andinos que preocupan a los Inversionistas Extranjeros”, en el cual concluye lo siguiente:

Los tratados bilaterales para evitar la doble imposición han venido tomando importancia, en la medida en que les proporcionan a los inversionistas extranjeros reglas claras y estables sobre ciertas materias. Salvo el tratado entre Bolivia y Argentina, que sigue el modelo del Anexo II de la Decisión 40, y el tratado entre Venezuela y Estados Unidos de América, que sigue el modelo de éste último, los demás tratados celebrados en la región siguen el modelo de la OCDE, con ciertos matices e influencia del modelo de la ONU. En nuestra opinión los esfuerzos comunitarios que se hagan en esta materia tienen que ir más allá del modelo o principio jurisdiccional que se debe adoptar, concentrándose en fijar los límites comunitarios que cada uno de los países miembros debe observar al momento de celebrar este tipo de tratados. (Rodríguez Piedrahita & Hernández, 2003, pág. 3)

La investigación expuesta anteriormente, ha permitido identificar las causas de la doble imposición en los países Andinos; así como también, identificar los rubros principales que causan una doble imposición en cada uno de estos Estados, el mismo que, es un aspecto de preocupación para todos los inversionistas extranjeros que quieren invertir en estos países.

Cesar Montaña Galarza en su obra “El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional” publicada en 1999, concluye lo siguiente:

Debido a que los estados generalmente han recurrido a su normativa interna para atenuar o eliminar la doble imposición internacional, y a que no existe una jurisprudencia internacional al respecto, se ha dado una importancia accesoria a los procesos de negociación para la suscripción de convenios o tratados fiscales; prueba de ello es el escaso número de pactos vigentes que han sido suscritos por el Ecuador y los demás países de la Comunidad Andina. Es hora de que nuestros países emprendan una política de relación con países de mayor

desarrollo tendientes a la suscripción de tratados internacionales para atenuar o eliminar la doble imposición internacional.(Montaño Galarza, 1999, pág. 128)

La presente obra, ha permitido identificar los métodos para evitar o atenuar la doble imposición, que los Estados adoptan en su Normativa Tributaria Interna, además también, demuestra la importancia de los convenios internacionales celebrados por los Estados para evitar la Doble Imposición económica y jurídica.

CAPÍTULO III. EL RÉGIMEN TRIBUTARIO ECUATORIANO – MEDIDAS UNILATERALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.

3.1 Antecedentes

En un mundo globalizado y con libertad de efectuar transacciones económicas con los países del mundo entero, han obligado a los gobiernos a diseñar una política tributaria internacional, que cumpla con los objetivos económicos y sociales del país, adoptando ciertas medidas en la Normativa Tributaria Interna, con la finalidad de gravar las rentas a las empresas nacionales que estén ubicadas en otro país, las rentas generadas por sus residentes más allá de las fronteras, los pagos efectuados a no residentes, entre otros; las mismas, han ocasionado conflictos con normas de otros países, pues no siempre los objetivos de un país son beneficiosos para otro, pues la normativa tributaria no siempre ha logrado un alto grado de compatibilidad entre las normativas tributarias de los demás países.

Los gobiernos, han establecido normas tributarias que buscan del bienestar de su país, dejando muchas veces de lado a los inversionistas extranjeros, quienes, a lo largo de la historia han sufrido una incertidumbre constante y una inestabilidad tributaria y política preocupante, convirtiéndose en un país poco atractivo para la inversión extranjera y ocasionando la fuga de capitales de las mismas empresas nacionales. Además, la misma ha dado lugar a un arbitraje que conlleve a un aprovechamiento de las leyes, mediante una buena planificación fiscal, con el objetivo de obtener ventajas individuales para ciertos grupos económicos.

La normativa Tributaria Ecuatoriana ha venido actualizándose constantemente con respecto a pagos al exterior, además también ha incluido en la misma el tratamiento de rentas extranjeras, en la cual ha adoptado algunos métodos que serán estudiados en este capítulo, con la finalidad de disminuir la carga impositiva para el contribuyente que percibe rentas extranjeras, como también, para atraer la inversión extranjera

La Historia de los Impuestos en Ecuadores pues un testimonio veraz sobre la transmutación del sistema tributario, que muestra cómo este dejó de ser un elemento de dominación, para convertirse en un instrumento de libertad y equidad social que tiene el Estado en beneficio de la ciudadanía. (Paz & Cepeda, 2015, pág. 136)

3.2 Doble Imposición Económica y Doble Imposición Jurídica en Ecuador.

Recordando algunas definiciones enunciadas en el capítulo anterior sobre Doble Imposición Económica y Doble Imposición Jurídica, se establece una diferencia entre ellas, pues se dice que, la doble imposición económica es cuando el mismo impuesto es gravado a la misma transacción, pero a distintas personas jurídicas y la doble imposición jurídica es cuando el mismo impuesto es gravado a una misma persona jurídica, en diferentes Estados, en un mismo periodo de tiempo.

A continuación, se proponen algunos ejemplos para entender de mejor manera la diferencia que existe entre Doble Imposición Económica y Doble Imposición Jurídica:

3.2.1 Ejemplos de Doble Imposición Económica.

En el ámbito interno de los países se puede mencionar a los Dividendos, como se indica en el siguiente ejemplo:

- a) La empresa “ECUADOR S.A.” domiciliada en Ecuador, quien cuenta con 20 accionistas, al final del año 2015 obtuvo una utilidad de \$ 250.000,00, la misma que pagó el 22% del Impuesto a la Renta de sociedades sobre dicho beneficio, luego de ello la empresa distribuyó sus utilidades a cada uno de sus accionistas según su monto accionario, para lo cual, el Sr. Mario Castro, persona natural, residente en Ecuador, recibe como pago de Dividendos una cantidad de \$20.000,00, como beneficiario efectivo de dicho dividendo, cuenta con la obligación de declarar y pagar el Impuesto a la Renta por el ingreso percibido.

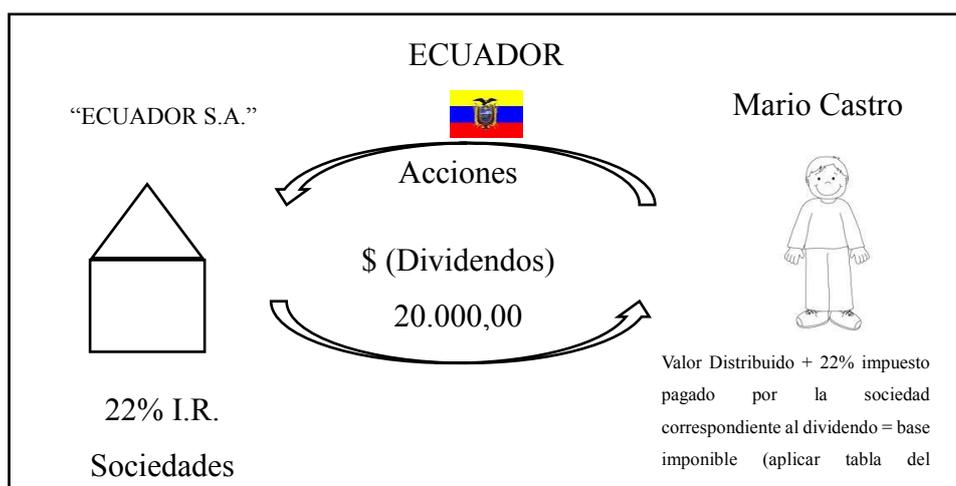


Gráfico 1. Doble imposición económica por dividendos

Elaborado por: Investigador

Como se puede observar en el gráfico anterior, la empresa “ECUADOR S.A.” paga un 22% del Impuesto a la Renta por los beneficios empresariales obtenidos durante el año 2015, por lo que indirectamente se diría que el Sr. Mario Castro paga este 22% de Impuesto a la Renta sobre las utilidades como accionista de la empresa “ECUADOR S.A.” y adicionalmente el dividendo recibido por el Sr. Castro pasa a formar parte de su renta global para el pago del Impuesto a Renta. Por lo que se puede concluir que el Sr. Mario Castro pagó el mismo impuesto 2 veces sobre el mismo beneficio, ya que por una parte paga como accionista de la empresa y por otra, como beneficiario efectivo del dividendo distribuido.

Por lo tanto, los dividendos tienen la característica de doble imposición económica ya que dos figuras diferentes, por una parte “ECUADOR S.A.” y por otra el Sr. Mario Castro, pagan sobre el mismo hecho imponible.

3.2.1 Ejemplos de Doble Imposición Jurídica.

Para entender de mejor manera a lo que se refiere la doble imposición jurídica se presentan los siguientes ejemplos:

a) La Universidad Técnica de Ambato (UTA), residente fiscal en Ecuador, contrata los servicios profesionales del Sr. Juan Pérez, Asesor Tributario, domiciliado en Guatemala, para brindar una capacitación a los empleados de dicha institución; la UTA cancela un valor de \$10.000,00 por dicho servicio, al no existir ningún tipo de convenio para evitar la doble imposición celebrado entre Ecuador y Guatemala, la UTA procede a efectuar la correspondiente retención del Impuesto a la Renta, que según la legislación ecuatoriana se retiene el 22% para pagos a no residentes, dando como resultado de la misma un valor de \$ 2.200,00.

Por lo tanto, el Sr. Juan Pérez, recibe un valor neto de \$ 7.800,00, el mismo que formará parte de su renta global en su país de residencia, que según el Art. 104, numeral 3, literal d), de la Ley Tributaria de Guatemala, la imposición es del 15% del Impuesto a la Renta sobre este concepto.

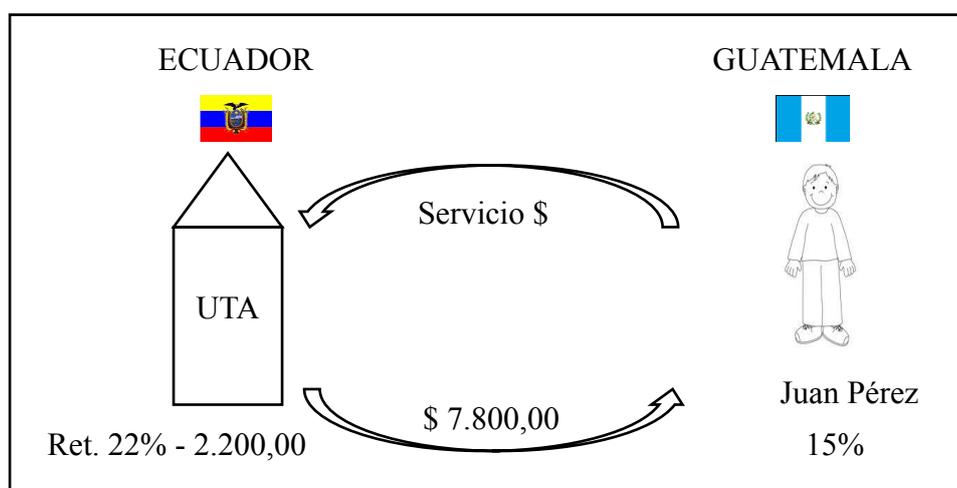


Gráfico 2. Doble imposición jurídica por servicio profesional.

Elaborado por: Investigador

Como se puede observar en la gráfica anterior, Juan Pérez residente de Guatemala, paga el 22% del Impuesto a la Renta en Ecuador, por ser ingresos de fuente ecuatoriana y al mismo tiempo los \$ 7.800,00 de ingresos netos, pasarán a formar parte de su renta global en su país de residencia, el mismo que está sujeto al 15% de Impuesto a la Renta, dando como resultado un impuesto a pagar de \$ 1.170,00 (8.974,63 quetzales guatemaltecos),

por lo tanto, el Sr. Juan Pérez paga el mismo impuesto en dos Estados diferentes, dando como resultado una doble imposición jurídica.

- b) La empresa “GUATEMALA S.A.”, posee su casa matriz en el país del mismo nombre, en donde cuenta con su residencia fiscal, a más de ello posee una sucursal en Ecuador. Al finalizar el año 2015, la casa matriz de la empresa “GUATEMALA S.A.”, reportó una utilidad de \$ 300.000,00, sobre la cual, según el Art. 36 de la Ley Tributaria de Guatemala, debe pagar un Impuesto a la Renta del 25% sobre dicho beneficio empresarial. Por otra parte, la sucursal de la empresa “GUATEMALA S.A.”, obtuvo una utilidad de \$ 200.000,00 durante el año 2015, la misma que está sujeta al pago del 22% del Impuesto a la Renta sobre sociedades en Ecuador.

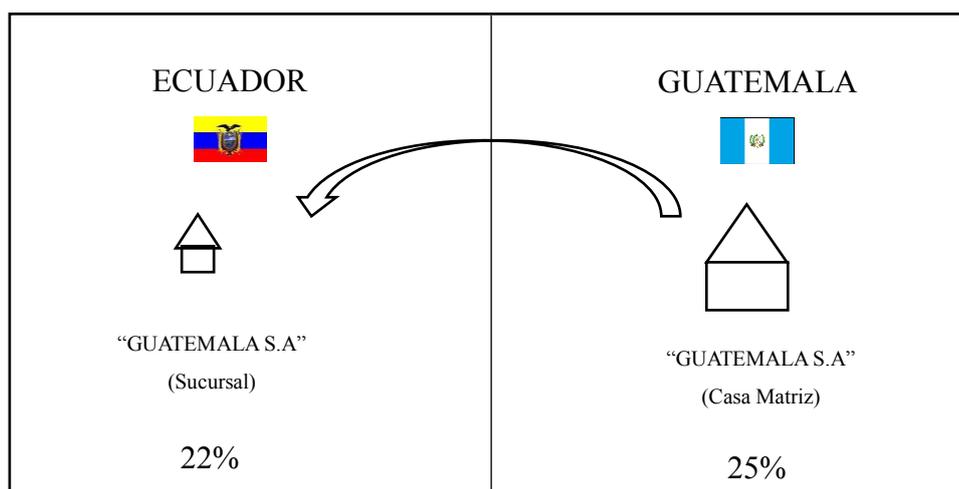


Gráfico 3. Doble imposición jurídica por beneficios empresariales.

Elaborado por: Investigador

Al interpretar la gráfica precedente se puede observar que la casa matriz de la empresa “GUATEMALA S.A.” paga por residencia un 25% del Impuesto a la Renta por beneficios empresariales del año 2015, cuyo valor es de \$ 75.000,00; de la misma manera, la sucursal de la empresa “GUATEMALA S.A.” ubicada en Ecuador, paga el 22% del Impuesto a la Renta sobre la utilidad generada, siendo su valor de \$ 44.000,00, ya que la fuente generadora de los ingresos se encuentra en este país; por lo tanto la empresa “GUATEMALA S.A.” paga el mismo impuesto en Ecuador y en Guatemala, ocasionando

así una doble imposición jurídica, ya que el impuesto se grava a la misma persona jurídica en dos Estados diferentes.

3.3 Medidas Unilaterales para evitar la doble imposición internacional del Impuesto a la Renta en el Ecuador.

Ecuador ha establecido en su Normativa Tributaria ecuatoriana medidas para evitar la doble imposición del Impuesto a la Renta, como lo estipula el Art. 49 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI):

“Art. 49.- Tratamiento sobre rentas del extranjero.- Toda persona natural o sociedad residente en el Ecuador que obtenga rentas en el exterior, que han sido sometidas a imposición en otro Estado, se excluirán de la base imponible en Ecuador y en consecuencia no estarán sometidas a imposición. En el caso de rentas provenientes de paraísos fiscales no se aplicará la exención y las rentas formarán parte de la renta global del contribuyente.”(LORTI, 2016)

Además, también el Art. 10 (párrafo 4 y 5) y el Art. 136 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno especifican lo siguiente:

“Art. 10.- Otros Ingresos gravados (párrafo 4 y 5).- Toda persona natural o sociedad residente en el Ecuador que obtenga rentas en el exterior, que han sido sometidas a imposición en otro Estado, deberá registrar estos ingresos exentos en su declaración de Impuesto a la Renta. En uso de su facultad determinadora la Administración Tributaria podrá requerir la documentación que soporte el pago del impuesto en el exterior, de conformidad con la legislación vigente.

En el caso de rentas provenientes de paraísos fiscales no se aplicará la exención y las rentas formarán parte de la renta global del contribuyente, para el efecto se deberá considerar el listado de paraísos fiscales emitido por la Administración Tributaria.”(LORTI, 2016)

“Art. 136.- Impuestos pagados en el exterior.- Sin perjuicio de lo establecido en convenios internacionales, las personas naturales residentes en el país y las sociedades nacionales que perciban ingresos en el exterior sujetos a Impuesto a la Renta en el Ecuador, que hubiesen sido sometidos a imposición en otro Estado, se excluirán de la base imponible en el Ecuador, y se tratarán como rentas exentas. Para el efecto se tendrá en cuenta lo siguiente:

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

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

Lo establecido en el inciso primero no aplicará a los dividendos o utilidades distribuidos a favor de personas naturales residentes en el Ecuador por sociedades extranjeras, no domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, originados o provenientes a su vez de dividendos sobre utilidades de sociedades

nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador. Lo definido en este artículo, aplicará para el caso de beneficios entregados por fideicomisos que provengan de dividendos percibidos, en lo que sea pertinente.”(RLORTI, 2016)

En base al Art. 49 de la Ley de Régimen Tributario Interno y al Art. 10 del Reglamento, el método que aplica Ecuador para evitar la doble imposición es el de EXENCIÓN INTEGRAL, pues en dichos artículos se menciona que los ingresos del exterior percibidos por personas naturales o sociedades residentes en el Ecuador, que han sido sometidas a imposición en otro Estado, se excluirán de la base imponible para el cálculo del Impuesto a la Renta y deberán ser registrados como ingresos exentos, en consecuencia no estarán sometidos a imposición.

También se puede decir que según el Art. 136 literal b) y c) del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, el método que aplica Ecuador en el caso de Paraísos Fiscales es el de IMPUTACIÓN INTEGRAL, puesto que toda renta proveniente de paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición formaran parte de la renta global y si existe retención ésta será considerada como crédito tributario. De la misma manera los dividendos percibidos por personas naturales residentes en el Ecuador que provengan íntegramente de dividendos distribuidos por sociedades nacionales a sociedades domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, que según la Ley deberán realizar la retención en la fuente adicional sobre el dividendo distribuido, dicha retención adicional también será considerada como crédito tributario.

3.4 Valoración de Métodos para Evitar la Doble Imposición Internacional

A continuación, se propone un ejemplo para evaluar el método de Exención y de Imputación establecidos en la Normativa Tributaria ecuatoriana.

En el siguiente ejemplo se aplicarán los siguientes métodos para evitarla doble imposición:

- Método de Exención: Integra y con Progresividad.
- Método de Imputación: Integra y Ordinaria.

3.4.1 Método de Exención.

Datos:

El Ing. Juan Pérez, residente en Ecuador, presta sus servicios de asesoría tributaria a la empresa “SIMA S.A.” ubicada en Guatemala, cuyo valor a cobrar por el servicio prestado es de \$ 15.000,00, para lo cual la empresa “SIMA S.A.” efectúa la respectiva retención del 15% del Impuesto a la Renta; además, el Sr. Pérez percibe por honorarios profesionales en su país de residencia un valor de \$ 28.000,00. Por lo tanto, en base a estos datos el Sr. Pérez debe efectuar el pago del Impuesto a la Renta en Ecuador.

Por consiguiente, a continuación, se efectúa una valoración del método de exención íntegra y del método de exención con progresividad, de modo que se pueda emitir un juicio de valor sobre el método más recomendable.

Normativa Tributaria a aplicar:

A continuación, se especifica la Normativa Tributaria de Guatemala y de Ecuador, para la resolución del ejercicio anteriormente planteado.

Guatemala:

De acuerdo a la Ley Tributaria de Guatemala en sus artículos 103 y artículo 104, Numeral 3, literal d), especifica lo siguiente:

“Art. 103 Base Imponible.- Con carácter general, las rentas que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin establecimiento permanente en territorio nacional, la renta

imponible correspondiente está constituida por el monto que le haya sido efectivamente pagado o acreditado en cuenta.”(Decreto, 2012)

“Art. 104 Tipos impositivos.

3. El tipo impositivo del quince por ciento (15%) que se aplica a:

- a. Los sueldos y salarios, dietas, comisiones, bonificaciones y otras remuneraciones que no impliquen reintegro de gastos.
- b. Los pagos o acreditación en cuenta bancaria a deportistas y a artistas de teatro, televisión y otros espectáculos públicos o de actuación.
- c. Las regalías, en los términos del artículo 4 de este libro.
- d. Los honorarios.
- e. El asesoramiento científico, económico, técnico o financiero.

4. El tipo impositivo del veinticinco por ciento (25%) que se aplica a:

Otras rentas gravadas no especificadas en los numerales anteriores.”(Decreto, 2012)

En base a la Normativa Tributaria de Guatemala anteriormente expuesta, la tarifa a aplicar para este ejercicio es del 15% del Impuesto a la Renta.

Ecuador

En Ecuador, el pago del Impuesto a la Renta para personas naturales se calcula en base a lo que estipula el Art. 36 Literal a) de la Ley de Régimen Tributario Interno:

“Art. 36.- Tarifa del impuesto a la renta de personas naturales y sucesiones indivisas:

a) Para liquidar el impuesto a la renta de las personas naturales y de las sucesiones indivisas, se aplicarán a la base imponible las tarifas contenidas en la siguiente tabla de ingresos:”(LORTI, 2016)

Tabla 1. *Impuesto a la Renta para Personas Naturales*

Año 2016 - En dólares			
Fracción Básica	Exceso Hasta	Impuesto Fracción Básica	Impuesto Fracción Excedente
0	11.170	0	0%
11.170	14.240	0	5%
14.240	17.800	153	10%
17.800	21.370	509	12%
21.370	42.740	938	15%
42.740	64.090	4.143	20%
64.090	85.470	8.413	25%
85.470	113.940	13.758	30%
113.940	En adelante	22.299	35%

Fuente: NAC –DGERCGC15-00003195 publicada en el S.R.I.

28/12/2015 - <http://www.sri.gob.ec>

3.4.1.1 Método de Exención Íntegra.

El método de exención íntegra, se refiere a que todos los ingresos que paguen renta en otro Estado, estarán exentos en el país de residencia del sujeto pasivo (LORTI, 2016), es decir no pagará nada.

Montaño hace referencia al método de exención íntegra como el que:

Tiene que ver con el perdón que otorga el país exportador de la inversión, delimpuesto a la renta al contribuyente respecto de los ingresos que perciba en el exterior. Es así que se faculta al país receptor de la inversión para que sea el titular del derecho a cobrar los impuestos que correspondan de conformidad a su legislación nacional. (Montaño Galarza, 1999, pág. 74)

En Guatemala:

Base Imponible	15000,00
Retención del Impuesto a la Renta - 15%	2250,00

En Ecuador

Ingresos Exentos	15000,00
Ingresos Gravados	28000,00

Cálculo del Impuesto a la Renta

Ingresos Gravados	28000,00
(-) Fracción Básica	<u>21370,00</u>
Base Imponible	6630,00
Impuesto Fracción Excedente - 15%	994,50
(+) Impuesto Fracción Básica	<u>938,00</u>
Total Impuesto a la Renta a Pagar	1932,50

<i>Total Impuesto a la Renta pagado:</i>	4182,50
En Guatemala	2250,00
En Ecuador	1932,50

Como se puede observar en las operaciones anteriormente expuestas, las rentas percibidas en el exterior por el Sr. Juan Pérez, están exentas del pago del Impuesto a la Renta en Ecuador, es decir los \$ 15.000,00 pagados por la empresa “SIMA S.A.”, no forman parte de la base imponible para el cálculo del Impuesto a la Renta; por lo tanto, se considera como ingreso gravado únicamente el percibido dentro del territorio ecuatoriano, cuyo valor asciende a \$28.000,00, de donde se calcula el Impuesto a la Renta a pagar, dando como resultado un valor de \$ 1.932,50; si a ello lo sumamos el valor retenido por la empresa “SIMA S.A.” de los ingresos obtenidos en el exterior, da como resultado un total de \$ 4.182,50 de impuesto a la Renta pagado por el Sr. Pérez por el total de sus ingresos percibidos tanto dentro, como fuera del país.

3.4.1.2 Método de Exención con Progresividad.

El Abogado Montaña Galarza (1999: 74) considera que "...esta técnica exige determinar el tipo medio de gravamen incluyendo en las bases imponibles las rentas o el patrimonio exentos, y aplicarlo a las porciones de bases no exentas...".

También, Maldonado (2016:2) hace referencia a que el método de exención con progresividad "excluye las rentas de fuente extranjera de la base imponible de la renta en el país, pero sí se toman en cuenta para definir la tasaprogresiva que aplicará a las rentas domésticas sujetas al impuesto".

Interpretando la definición anterior, se dice que, en este método se debe sumar todos los ingresos percibidos por el contribuyente, tanto los de dentro del país de residencia como fuera de él, para obtener la tarifa del impuesto y calcular el Impuesto a la Renta sobre el ingreso percibido dentro del país de residencia.

En Guatemala:

Base Imponible	15000,00
Retención del Impuesto a la Renta - 15%	2250,00

En Ecuador

Ingresos Exentos con progresividad	15000,00
(+) Ingresos Gravados	<u>28000,00</u>
(=) Base Imponible para obtener tarifa del I.R.	43000,00

Cálculo del Impuesto a la Renta

Ingresos Gravados	28000,00
Impuesto Fracción Excedente - 20%	5600,00

Total Impuesto a la Renta pagado:

7850,00

En Guatemala 2250,00
En Ecuador 5600,00

En el método de exención con progresividad, se consideran como exentas las rentas obtenidas en el exterior por el Sr. Juan Pérez, es decir los \$ 15.000,00, pero dichas rentas son tomadas en cuenta para obtener la tarifa que debería pagar el Sr. Pérez si el total de sus rentas fuesen netamente ecuatorianas, es así que, a las rentas percibidas en el Ecuador se suman las rentas obtenidas en Guatemala, dando como resultado un total de \$ 43.000,00, valor sobre el cual se identifica el porcentaje que debería aplicar para el cálculo del Impuesto a la Renta, una vez obtenido este porcentaje, el impuesto se calcula únicamente de las renta percibidas en Ecuador, es decir de los \$ 28.000,00 que son los ingresos gravados, dando como resultado un impuesto de \$ 5.600,00; a ello se lo denomina exención con progresividad, puesto que la tarifa del impuesto va aumentando de acuerdo a las ganancias o rentas que percibe el contribuyente dentro y fuera del país.

3.4.1.3 Valoración del Método de Exención.

Como se puede observar en el ejercicio precedente, el Sr. Juan Pérez paga de Impuesto a la Renta un total de \$ 4182,50 mediante la aplicación del método de exención íntegra y \$ 7850,00 con el método de exención con progresividad, por lo tanto, la renta pagada por el contribuyente en los dos casos es muy diferente.

Para evaluar el método más recomendable a aplicar en el Ecuador, se calculará el Impuesto a la Renta sobre \$ 43.000,00 suponiendo que estos ingresos hayan sido netamente ecuatorianos:

Cálculo del Impuesto a la Renta

Ingresos Gravados	43000,00
(-) Fracción Básica	42740,00
Base Imponible	<u>260,00</u>

Impuesto Fracción Excedente - 20%	52,00
(+) Impuesto Fracción Básica	4143,00
Total Impuesto a la Renta a Pagar	4195,00

El Impuesto a la Renta por pagar si estos ingresos son netamente ecuatorianos es de \$ 4195,00 por lo que se puede concluir que el método de exención íntegra aplicado actualmente en Ecuador es el más recomendable para este Estado, pues \$ 4182,50 se parece más a \$ 4195,00; esto sería para nuestra legislación ecuatoriano debido a su forma de cálculo del Impuesto a la Renta para personas naturales, para otros países en donde la forma de cálculo es diferente el panorama podría cambiar.

Cabe recalcar que este método sería el más recomendable pensando en lo más justo para el contribuyente, pero si la prioridad es la recaudación tributaria, se diría que el método más recomendable es el de exención con progresividad, ya que con éste la recaudación sería mucho mayor.

3.4.2 Método de Imputación.

A continuación, se muestra un ejemplo aplicando el método de Imputación, para identificar cuál de ellos es el más recomendable.

La empresa “EL TELAR S.A.”, residente en Ecuador, presta sus servicios de asesoramiento jurídico en el país XYZ, por cuyo servicio la empresa cobra un valor de \$ 20.000,00; Además, la empresa “EL TELAR S.A.” ha generado un ingreso neto de \$ 50.000,00 en su país de residencia por concepto de su actividad empresarial.

Para la resolución del ejercicio se hace referencia a que la tarifa del Impuesto a la Renta en el país XYZ es de 30% y en Ecuador es del 22%.

3.4.2.1 Método de Imputación Integra.

Montaño, considera que el método de imputación íntegra consiste fundamentalmente en que:

El país del inversionista o ex portador de capital grava la totalidad de las rentas producidas dentro como fuera de su territorio, pero otorga al contribuyente un descuento en el pago del impuesto que equivale a los impuestos pagados en el exterior por concepto de la renta producida. (Montaño Galarza, 1999, pág. 75)

Este método permite deducir todo el impuesto que fue retenido en el otro Estado, considerándole como crédito tributario.

País XYZ

Base Imponible	20000
Retención del Impuesto a la Renta -30%	6000

En Ecuador

Ingresos País XYZ	20000,00
Ingresos Ecuador	50000,00
Total Ingresos Gravados	<u>70000,00</u>
Impuesto a la Renta a Pagar - 22%	15400,00
Crédito Tributario (Retención en país XYZ)	<u>6000,00</u>
Total Impuesto a la Renta a Pagar en Ecuador	9400,00

Total Impuesto a la Renta pagado por el contribuyente: **15400,00**

En país XYZ	6000,00
En Ecuador	9400,00

Como se observa en el ejercicio expuesto anteriormente, los ingresos percibidos tanto en el país XYZ, como en Ecuador, son considerados como ingresos gravados para el pago del Impuesto a la Renta en el país de residencia de la empresa; además, el Impuesto a la Renta que fue retenido a la empresa “EL TELAR S.A.” en el país XYZ, es decir los \$ 6.000,00, se consideran como crédito tributario, dando como resultado un impuesto a

pagar en Ecuador de \$ 9.400,00; Si a ello, sumamos la retención del Impuesto a la Renta efectuada en el país XYZ, se diría que la empresa ha pagado un total de \$ 15.400,00 por concepto de Impuesto a la Renta, como resultado de sus operaciones efectuadas tanto dentro, como fuera del país.

3.4.2.2 Método de Imputación Ordinaria.

Montaño, considera que el método de imputación ordinaria se da cuando:

El país del domicilio o residencia acepta la deducción hasta cierto límite, que suele ser el monto al que habría alcanzado el impuesto cancelado en el extranjero, si se hubiere calculado con las tarifas del país que acepta este crédito tributario. (Montaño Galarza, 1999, pág. 76)

Maldonado hace referencia a que:

El método del crédito ordinario es cuando el país de residencia permite solo acreditar impuestos pagados en el país de la fuente, pero limitado a la tasa aplicable en el país de residencia a ese tipo de renta. Significa entonces, que en este último caso, solo se eliminará la doble imposición jurídica por completo, cuando ambos países tengan tasas máximas idénticas al del país de residencia. (Maldonado, 2016, pág. 2)

Interpretando la definición anterior se diría que, éste método acepta como crédito tributario únicamente la tarifa máxima que tiene el país, sin importar si en el otro Estado fue cobrada una tarifa mayor.

País XYZ

Base Imponible	20000
Retención del Impuesto a la Renta -30%	6000

En Ecuador

Ingresos País XYZ	20000,00
Ingresos Ecuador	50000,00
Total Ingresos Gravados	70000,00
Impuesto a la Renta a Pagar - 22%	15400,00
Crédito Tributario (Retención en país XYZ - máxima tarifa 22%) = (20000,00 * 22%)	4400,00
Total Impuesto a la Renta a Pagar en Ecuador	11000,00
 <i>Total Impuesto a la Renta pagado por el contribuyente:</i>	17000,00
En país XYZ	6000,00
En Ecuador	11000,00

El método de Imputación Ordinaria, considera como ingresos gravados a las rentas percibidas tanto en Ecuador, como en el país XYZ, dando un total de \$ 70.000,00, el mismo que genera un impuesto a la renta de \$ 15.400,00; a su vez, en este método se considera únicamente como crédito tributaria la tarifa máxima del Impuesto a la Renta para sociedades, es decir que, del total de ingresos percibidos en el país XYZ, se calcula únicamente el 22% sobre la base de \$20.000,00, dando como resultado un monto de \$4.400,00, valor que se tomará en cuenta como crédito tributario; es así que, este método no permite deducir todo el valor del impuesto pagado en el país XYZ que fue de \$6000,00.

3.4.2.3 Valoración del Método de Imputación.

Como se puede observar en el ejercicio expuesto, la empresa “EL TELAR S.A.” paga un Impuesto a la Renta de \$ 15.400,00 por medio del método de imputación íntegra y \$ 17.000,00 con el método de imputación ordinaria, de lo cual hay que recalcar que en el método de imputación íntegra se hizo uso como crédito tributario el total de la retención efectuada por el Estado XYZ, sin embargo en el otro método únicamente se consideró como crédito tributario la tarifa del Impuesto a la Renta máxima para sociedades.

Por lo que se puede concluir que, el método más recomendable sería el de Imputación Ordinaria, ya que Ecuador no puede reconocer un crédito tributario de algo que no cobró

y que muchas veces tenga que devolver, e incluso cuando la transacción se dé con paraísos fiscales o en caso de países que tengan una menor imposición que Ecuador.

3.5 Doble imposición nacional del Impuesto a la Renta en el caso de Dividendos

3.5.1 Causas de la Doble Imposición en el caso de dividendos.

Si bien es cierto los dividendos, utilidades y beneficios obtenidos por las sociedades son distribuidos a sus accionistas, socios o beneficiarios, luego del pago del Impuesto a la Renta, éstos deberían estar exentos en todos los casos; sin embargo, existen algunos dividendos que gravan impuesto luego de ser distribuidos, como es el caso de los dividendos pagados a personas naturales residentes en Ecuador, por lo que en este caso los dividendos están siendo gravados dos veces, dando lugar a la doble imposición económica.

Para ello es necesario destacar lo que se estipula dentro del numeral 1 del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en donde se especifican los conceptos que están exentos del pago del Impuesto a la Renta, el pago de dividendos no en todos los casos es exento, como se menciona a continuación:

“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 por sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, a favor de otras sociedades nacionales o extranjeras, no domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición o de personas naturales no residentes en el Ecuador. Esta exención no aplica si el beneficiario efectivo, en los términos definidos en el reglamento, es una persona natural residente en Ecuador.”(LORTI, 2016)

De la misma manera el artículo 15 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno también manifiesta lo siguiente:

“Art. 15.- Dividendos y utilidades distribuidos.- En el caso de dividendos y utilidades calculados después del pago del impuesto a la renta, distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, a favor de otras sociedades nacionales o extranjeras, no domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, o de personas naturales no residentes en el Ecuador, no habrá retención ni pago adicional de impuesto a la renta. Esta disposición no aplicará cuando el beneficiario efectivo del ingreso sea una persona natural residente fiscal del Ecuador.”(RLORTI, 2016)

Por tanto, la ley exige a que todos los dividendos o utilidades recibidas por una persona natural residente en Ecuador, esté sujeta a retención del impuesto a la renta, así lo ratifica el artículo 125 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno:

“Art. 125.- Retención por utilidades, dividendos o beneficios.- Cuando una sociedad residente en el Ecuador distribuya o entregue utilidades, dividendos o beneficios, a favor de personas naturales residentes en el Ecuador, deberá efectuar una retención en la fuente de impuesto a la renta de conformidad con lo establecido en este Reglamento.

Esta disposición aplica también para las utilidades, dividendos o beneficios anticipados; así como también, para los préstamos a accionistas conforme lo dispuesto en la Ley; sin perjuicio de la retención respectiva que constituye crédito tributario para la sociedad que efectúe el pago.

Cuando los dividendos o utilidades son distribuidos a favor de sociedades residentes fiscales o establecidas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, se deberá efectuar la correspondiente retención en la fuente de impuesto a la renta.”(RLORTI, 2016)

3.5.2 Medidas Unilaterales para evitar la doble imposición nacional del Impuesto a la Renta en el caso de Dividendos.

Dentro de la normativa tributaria ecuatoriana se mencionan algunos artículos referentes al tratamiento de los dividendos pagados por personas naturales residentes en Ecuador, para lo cual se destacan los siguientes:

“Art. 36 literal e).- Los dividendos y las utilidades de sociedades así como los beneficios obtenidos por fideicomisos mercantiles, distribuidos a favor de personas naturales residentes en el país, formarán parte de su renta global, teniendo derecho a utilizar, en su declaración de impuesto a la renta global, como crédito, el impuesto pagado por la sociedad correspondiente a ese dividendo, utilidad o beneficio, que en ningún caso será mayor a la tarifa de Impuesto a la Renta prevista para sociedades de su valor. El crédito tributario aplicable no será mayor al impuesto que le correspondería pagar a la persona natural por ese ingreso dentro de su renta global.”(LORTI, 2016)

Dentro del Art. 137 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, también manifiesta lo siguiente:

“Art. 137.- Crédito tributario por utilidades, dividendos o beneficios distribuidos a personas naturales residentes.- Para considerar crédito tributario el impuesto a la renta pagado por la sociedad, en el caso de utilidades, dividendos o beneficios distribuidos a personas naturales residentes en el Ecuador, se tendrá en cuenta las siguientes consideraciones:

- a) Dentro de la renta global, se considerará como ingreso gravado el valor distribuido más el impuesto pagado por la sociedad, correspondiente a ese valor distribuido, en el ejercicio de la distribución, independientemente de la obligación de llevar contabilidad.
- b) El crédito tributario en ningún caso podrá superar ninguno de los siguientes valores.
 - i) El impuesto pagado por la sociedad correspondiente al dividendo.

- ii) El valor del ingreso gravado multiplicado por la tarifa del 22% o 25%, según se haya aplicado a las utilidades de las que se originaron los dividendos.
 - iii) El impuesto a la renta que le correspondería pagar a la persona natural por ese ingreso dentro de su renta global, es decir, la diferencia resultante de restar el impuesto causado en su renta global incluido el valor de la utilidad, beneficio o dividendo, menos el impuesto causado en su renta global si no se consideraría la utilidad, beneficio o dividendo.
- c) Cuando un mismo dividendo, utilidad o beneficio se perciba a través de más de una sociedad, se considerará como crédito tributario, el correspondiente impuesto pagado, por la primera sociedad que lo distribuyó.
- d) En el caso de que la sociedad que distribuya las utilidades, dividendos o beneficios, dentro de su conciliación tributaria tuviese derecho a algún incentivo o beneficio tributario o incluyera rentas exentas, conforme lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno, la persona natural a favor de quien se los distribuya, podrá utilizar como crédito tributario el valor de impuesto a la renta que la sociedad que los distribuya hubiese tenido que pagar de no haber aplicado alguno de dichas rentas exentas, incentivos o beneficios tributarios, sin perjuicio de los límites establecidos en el literal b) de este artículo. Esta disposición no será aplicable en aquellos casos en los que el dividendo, utilidad o beneficio se pague o acredite en cuenta favor de accionistas domiciliados en paraísos fiscales o regímenes fiscales preferentes.
- e) En cualquier caso, cuando las sociedades que distribuyan utilidades, dividendos o beneficios, deberán informar a los perceptores del ingreso, en los términos que defina el Servicio de Rentas Internas, el valor que deberán considerar en su renta global y el crédito tributario al que tienen derecho, incluso para el caso contemplado en el literal c) de este artículo.
- f) La distribución de dividendos, en la parte que corresponda a ingresos sujetos al impuesto a la renta único establecido en el artículo 27 de la ley, tendrá un crédito tributario igual al valor calculado conforme al iii) del literal b) del presente artículo.

Para que la retención de dividendos o utilidades distribuidos indirectamente a una persona natural residente en el Ecuador y el impuesto correspondiente pagado por la sociedad puedan ser utilizados por dicha persona natural como crédito tributario, ésta deberá demostrar, en su solicitud de pago en exceso, la sustancia económica de la intervención de los intermediarios que no son los beneficiarios efectivos del ingreso.”(RLORTI, 2016)

CAPÍTULO IV CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN ECUADOR

4.1 Antecedentes

A medida que el comercio internacional y las inversiones transfronterizas han ido evolucionando de forma tan rápida, el Estado Ecuatoriano, aparte de reformar la Normativa Tributaria ecuatoriana, incluyendo aspectos relacionados a los pagos al exterior, se ha preocupado por la celebración de convenios internacionales para evitar la doble imposición y evitar el fraude fiscal, que se considerada una medida bilateral y multilateral para evitar que un mismo contribuyente o transacción pague impuesto tanto en residencia como en fuente. El gobierno ecuatoriano ha firmado convenios para evitar la doble imposición con varios países; por ejemplo, el primer convenio suscrito es el Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República Argentina para Evitar la Doble Imposición en Relación con el Transporte Aéreo, el 03 de marzo de 1981, el mismo que contiene 6 artículos en idioma español y fue publicado en el Registro Oficial No.235 del 4 de Mayo de 1982, e inicio su aplicabilidad desde el año 1983. Por otra parte, el último convenio celebrado, es el Acuerdo entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República de Singapur para Evitar la Doble Tributación y para la Prevención de la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta, suscrito el 27 de junio del 2013, el cual contiene 6 capítulos y 29 artículos, el mismo que fue publicado en el Registro Oficial No. 618 del 29 de octubre de 2015 en español y en inglés e inició a aplicarse desde el año 2016.

Desde el año 1981, Ecuador ha tenido un avance lento en cuanto a la celebración de convenios internaciones, con relación a otros países de Latinoamérica; es así que hasta la actualidad posee 16 convenios bilaterales con varios países y 1 convenio multilateral celebrado con la Comunidad Andina.

...México, país que es miembro de la OCDE desde 1994, ha tenido mayor actividad en la firma de convenios de doble imposición. La mayoría de estos han sido firmados

compaíses miembro de esa misma organización; que representan las economías más grandes y con un grado mayor de desarrollo relativo, que tienen una larga trayectoria en las firmas de convenios. Es posible que ello se deba a un enfoque de políticas para estimular el flujo de inversiones.((CIAT), El Control de la Manipulación de los Precios de Transferencia en América Latina y el Caribe, 2012, pág. 94)

De igual manera, es importante mencionar, el avance que han tenido varios países de Latinoamérica en cuanto a la celebración de convenios, es así que, según una investigación efectuada por el CIAT en el año 2012, especifica que:

La situación en la región en cuanto a la firma de convenio ha sido muy dispar, por un lado se encuentran países que han estado muy activos en la firma de este tipo de tratados tal como es el caso de México (44), Venezuela (31), Brasil (28) y Chile (24), y por el otro, países como Guatemala, Honduras, Nicaragua y El Salvador con ningún convenio suscrito.((CIAT), El Control de la Manipulación de los Precios de Transferencia en América Latina y el Caribe, 2012, pág. 93)

4.2 Definición

Según el artículo 17 del Reglamento para la Aplicación de la Ley del Régimen Tributario Interno (2016), define a los convenios internacionales como:

“Art. 17.- Ingresos de entidades que tengan suscritos convenios internacionales.- Para efectos de lo dispuesto en el numeral 3) del Art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, 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, cuando las normas legales pertinentes así lo requieran.”(RLORTI, 2016)

4.3 Convenios Internacionales celebrados por Ecuador para evitar la Doble Imposición y el Fraude Fiscal.

Ecuador, hasta la actualidad ha celebrado 17 convenios con varios países del mundo para evitar la doble imposición internacional, 16 convenios bilaterales, que se basan en el modelo OCDE, en cuyo formato se prevalece la imposición es en residencia; es decir, este modelo de convenio da preferencia a que la empresa tribute en donde es residente. Por otra parte, Ecuador mantiene suscrito un convenio multilateral celebrado con: Colombia, Perú y Bolivia, países miembros de la Comunidad Andina (CAN), el mismo que se basa en el modelo ONU, en este formato prevalece la imposición en fuente; es decir, que la empresa debe tributar en la fuente u origen del ingreso; sin importar el lugar de residencia del beneficiario efectivo.

A continuación, se detalla el listado de convenios celebrados por Ecuador:

Tabla 2 Países con los cuales el Ecuador mantiene convenios para evitar la Doble Imposición

País	Fecha de Suscripción	Inicio de Aplicabilidad	Estado
Alemania	07 de diciembre de 1982	1987	Vigente
Argentina	03 de marzo de 1981	1983	Vigente
Bélgica	18 de diciembre de 1996	2005	Vigente
Brasil	26 de mayo de 1983	1989	Vigente
Canadá	28 de junio de 2001	2002	Vigente
Chile	26 de agosto de 1999	2005	Vigente
Corea	08 de octubre de 2012	2014	Vigente
España	20 de mayo de 1991	1994	Vigente
Francia	16 de marzo de 1989	1993	Vigente
Italia	23 de mayo de 1984	1991	Vigente
México	30 de julio de 1992	2002	Vigente
Rumania	24 de abril de 1992	1997	Vigente
Singapur	27 de junio de 2013	2016	Vigente
Suiza	28 de noviembre de 1994	1996	Vigente
Uruguay	26 de mayo de 2011	2013	Vigente
China	21 de enero de 2013	2015	Vigente
Comunidad Andina	04 de mayo de 2004	2005	Vigente

Fuente:(SRI, 2016) <http://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional1>

Elaborado por: Investigador

Es importante mencionar que el convenio celebrado con Suiza es uno de los más deficientes que Ecuador ha celebrado en la historia, pues en éste, no se estable cláusula de intercambio de información, lo que deja sin la posibilidad de que el gobierno ecuatoriano pueda solicitar información sobre las operaciones sujetas al convenio.

Por lo general, los convenios de doble imposición prevén al menos una cláusula para el intercambio de información, la existencia de esta cláusula asegura que se cumpla el objetivo, evitar la doble tributación. Son pocos los convenios que no contienen cláusulas para el intercambio de información. Observándose solo el convenio de Ecuador con Suiza, bajo esta característica. ((CIAT), El Control de la Manipulación de los Precios de Transferencia en América Latina y el Caribe, 2012, pág. 100)

4.4 Estructura de Convenios para Evitar la Doble Imposición

La mayor parte de los convenios celebrados por Ecuador cuentan con una estructura homogénea, es así que Montaña (2009) afirma:

Generalmente, para evitar la doble imposición, los convenios tienen la siguiente estructura:

1. Ámbito de aplicación subjetivo: residencia.
2. Ámbito de aplicación objetivo (impuestos comprendidos): impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio.
 - 2.1. Definición general, enumeración enunciativa.
 - 2.2. Actualización automática.
 - 2.3. Los impuestos locales sobre la renta y el patrimonio.
3. Definiciones generales.
 - 3.1. Concepto de residencia en personas físicas y en personas jurídicas.
 - 3.2. Criterios subsidiarios para dirimir los conflictos de residencia.
 - 3.3. Concepto de establecimiento permanente.
4. Distribución de potestades tributarias.

- 4.1. Imposición compartida entre ambos estados.
 - 4.1.1. Con imposición ilimitada en el Estado de la fuente.
- 4.2. Imposición exclusiva en el Estado de la fuente.
- 4.3. Imposición exclusiva en el Estado de residencia.
- 5. Métodos para evitar la doble imposición.
 - 5.1. Exención.
 - 5.2. Imputación.
- 6. Disposiciones especiales.
 - 6.1. Principio de no discriminación.
 - 6.2. Procedimiento amistoso.
 - 6.3. Intercambio de información. (p.25)

4.5 Ámbito de Aplicación de los Convenios

4.5.1 Jerarquía de la Norma.

El Artículo 425 de la Constitución del Ecuador, establece la jerarquía de las normas, en la cual especifica lo siguiente:

"Art. 425.- El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos.

En caso de conflicto entre normas de distinta jerarquía, la Corte Constitucional, las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, lo resolverán mediante la aplicación de la norma jerárquica superior.

La jerarquía normativa considerará, en lo que corresponda, el principio de competencia, en especial la titularidad de las competencias exclusivas de los gobiernos autónomos descentralizados." (Constitución de la República del Ecuador, 2008).

4.5.2 Quiénes Aplican los Convenios.

En el Modelo de Convenio de la OCDE (2010:11) hace referencia a que “el Convenio se aplica a todas las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes”.

El párrafo precedente, hace referencia a que los únicos que podrán hacer uso de los Convenios son los residentes de los Estados contratantes; una persona no residente de uno o de otro Estado contratante, no podrá aplicar el convenio. A continuación, se ejemplifica un caso en los que una sucursal extranjera no puede aplicar el convenio celebrado entre dos Estados contratantes:

La empresa “ESPAÑA S.A.”, posee su casa matriz en el país del mismo nombre y cuenta con una sucursal en Ecuador. Además, Ecuador mantiene convenios para evitar la doble imposición con: España, Francia y Brasil, la casa matriz de “ESPAÑA S.A.”, presta un servicio cuyo beneficiario es la sucursal ubicada en Ecuador.

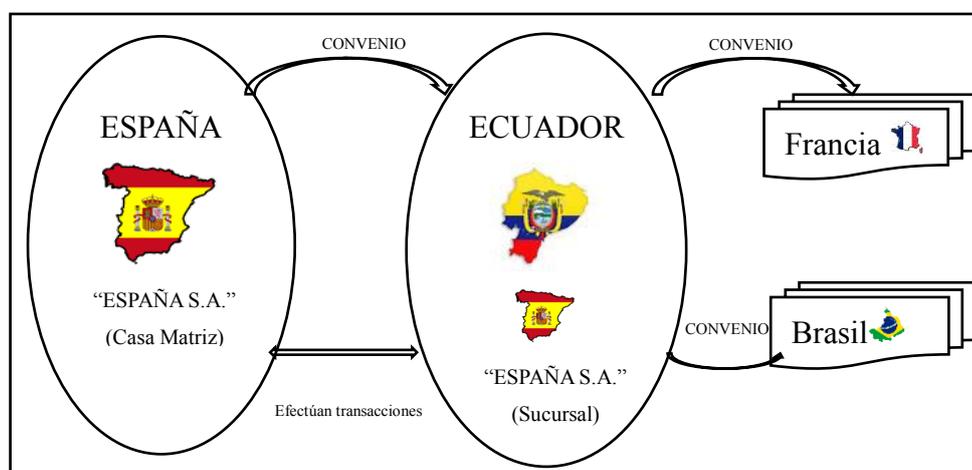


Gráfico 4 Ámbito de Aplicación de Convenios

Elaborado por: Investigador

En cuyo caso la sucursal de “ESPAÑA S.A.”, no puede aplicar el convenio entre Ecuador y España, porque no posee residencia fiscal en Ecuador y no es un establecimiento permanente, por lo tanto, dicha sucursal no puede aplicar convenios ecuatorianos, la casa matriz si puede utilizar el convenio entre Ecuador y España.

En el caso de que “ESPAÑA S.A.”, mantenga una sucursal tanto en Ecuador como en Francia o en Brasil y las mismas efectúen operaciones entre ellas, tampoco pueden aplicar el convenio celebrado entre Ecuador y Francia o entre Ecuador y Brasil.

Por lo tanto “ESPAÑA S.A.”, no puede solicitar el Certificado de Residencia Fiscal en Ecuador, porque su residencia está en España y la misma pagaría el impuesto en Ecuador bajo el concepto de fuente.

Cabe mencionar que la subsidiaria de una empresa si es considerada como establecimiento permanente, por tanto, si puede aplicar los convenios del Estado en donde la empresa realiza toda o parte de una actividad.

Al momento de aplicar un convenio, es importante solicitar al contribuyente un Certificado de Residencia Fiscal que acredite al mismo, ser residente de uno o de otro Estado contratante, es así que, el artículo 134 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, publicado en el Registro Oficial Suplemento 407 de 31 de Diciembre del 2014, hace referencia a:

“Art. 134.-Acreditación de residencia fiscal.- Para aplicar las respectivas disposiciones sobre residencia fiscal o para acogerse a los beneficios de convenios internacionales ratificados por el Ecuador, con el fin de evitar la doble imposición internacional, los contribuyentes deberán acreditar su residencia fiscal. La acreditación de la residencia fiscal de una persona en otro país o jurisdicción se sustentará con el certificado de residencia fiscal vigente para el período fiscal en análisis emitido por su respectiva autoridad competente, el cual deberá contener la traducción certificada al castellano y autenticación de cónsul ecuatoriano o apostilla.”(RLORTI, 2016)

4.6 Aplicación del convenio entre la República del Ecuador y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta.

A continuación se efectúan operaciones económicas que permiten llevar a cabo la aplicación del convenio entre Ecuador y México, el mismo que está vigente desde el año 2002; además, se tomará en cuenta dentro de las operaciones a Guatemala, país con el cual Ecuador hasta la fecha no ha celebra convenio alguno, con la finalidad de identificar las causas que conllevan a la doble imposición y rescatar la importancia de los convenios internacionales.

Para la aplicación de este convenio, es necesario hacer referencia a algunos artículos de la Normativa Tributaria ecuatoriana, que servirán de guía para cumplir el objetivo del análisis.

Para ello es necesario recordar lo que el Artículo 36 literal b) de la Ley de Régimen Tributario Interno (2016) especifica sobre la tarifa del impuesto para no residentes.

“Art. 36

Literal b) Ingresos de personas naturales no residentes.- Los ingresos obtenidos por personas naturales que no tengan residencia en el país, por servicios ocasionalmente prestados en el Ecuador, satisfarán la tarifa única prevista para sociedades sobre la totalidad del ingreso percibido.”(LORTI, 2016).

El artículo innumerado, luego del artículo 47 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, hace referencia a la base imponible de no residentes, en la que especifica lo siguiente:

“Art. (...)- Base imponible de no residentes.- La base imponible del impuesto a la renta correspondiente a ingresos gravados de no residentes no atribuibles a establecimientos permanentes en el Ecuador será el valor total del ingreso gravado.”(RLORTI, 2016)

Además, se mencionan algunos aspectos importantes de Ecuador, México y Guatemala que serán de gran ayuda en el ejercicio de aplicación del convenio celebrado entre Ecuador y México.

4.6.1 Criterio de sujeción del Impuesto a la Renta en la Legislación Tributaria de Ecuador, México y Guatemala.

Los criterios de sujeción del Impuesto a la Renta estipulados en cada una de las Legislaciones Tributarias de estos países son las siguientes:

Tabla 3 *Criterio de Sujeción del Impuesto a la Renta de Ecuador, México y Guatemala.*

País	Criterio de Sujeción
Ecuador	Mundial, exención rentas extranjeras sujeta a gravamen fuera.
México	Mundial
Guatemala	Territorial

Fuente:(Peragón Lorenzo, 2013, pág. 176)

Elaborado por: Investigador

4.6.1.1 Criterio de sujeción del Impuesto a la Renta en Ecuador.

En lo referente al criterio de sujeción del pago del Impuesto a la Renta por parte del contribuyente, en la legislación ecuatoriana se considera tanto la fuente generadora de los ingresos como la residencia de las personas naturales o físicas, como especifica el artículo 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno (2016):

“**Art. 2.-** *Concepto de renta.*- Para efectos de este impuesto se considera renta:

- 1.- Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y
- 2.- Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 de esta Ley”.(LORTI, 2016)

4.6.2 El método para evitar la doble imposición del Impuesto a la Renta estipulado en las Legislaciones Tributarias de Ecuador, México y Guatemala.

A continuación, se hace un breve análisis de la Legislación Tributaria de cada país, sobre el método utilizado para evitar la doble imposición del Impuesto a la Renta:

Tabla 4 *Método para evitar la doble imposición del Impuesto a la Renta aplicado en Ecuador, México y Guatemala.*

País	Método para evitar la doble imposición
Ecuador	Exención general de las rentas que pagaron impuestos en el exterior. No se aplica a las rentas derivadas en paraísos fiscales.
México	Imputación Integra
Guatemala	No dispone

Fuente: Legislación Tributaria de Ecuador, México y Guatemala.

Elaborado por: Investigador

4.6.3 Ejercicio de aplicación del convenio entre la República del Ecuador y los Estados Unidos Mexicanos.

4.6.3.1 Rentas Inmobiliarias

Las rentas inmobiliarias se refieren a los ingresos que perciben los propietarios de bienes inmuebles ubicados en uno o en otro Estado contratante.

La expresión “bienes inmuebles”, según el artículo 6, numeral 2 del convenio celebrado entre la República del Ecuador y los Estados Unidos Mexicanos, especifica:

...Dicha expresión comprende, en todo caso, los accesorios, el ganado y equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y silvícolas, los derechos a los que se apliquen las disposiciones de Derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir pagos variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimiento minerales, fuentes y otros recursos naturales; los buques, embarcaciones y aeronaves no se consideran bienes inmuebles. (República del Ecuador & Estados Unidos Mexicanos, 1992, pág. 4)

En el convenio celebrado entre Ecuador y México, en el artículo 6, numeral 1, establece que, las rentas inmobiliarias pueden ser gravadas en el país en donde se encuentre el bien inmueble; o, en el Estado de residencia del acreedor de dichas rentas; es decir, éstas pueden estar sujetas a imposición en fuente o en residencia.

Ejemplo:

El señor Carlos Solís, residente en el Estado de México, en donde vive actualmente, posee un edificio de tres plantas en la ciudad de Ambato (Ecuador), cuyo valor asciende a \$500.000,00; este edificio se encuentra arrendado al Banco Pichincha, en donde funcionan las oficinas del mismo, por el cual, paga un arrendamiento anual de \$60.000,00; valor que es acreditado en la cuenta bancaria de un banco mexicano a nombre del Sr. Solís.

Para la aplicación del ejercicio, tomaremos los datos del ejemplo anterior, pero con la diferencia que el Sr. Carlos Solís, es residente del Estado de Guatemala, en donde vive actualmente.

Tabla 5 *Pago al Exterior – Rentas Inmobiliarias*

País	Convenio para evitar la Doble Imposición	Base Imponible	Porcentaje de Retención	Monto Retenido
México	Si	60.000,00	22%	13.200,00
Guatemala	No	60.000,00	22%	13.200,00

Fuente: Propia

Elaborado por: Investigador

En este caso, las rentas inmobiliarias percibidas por el Sr. Carlos Solís, residente en México, son sometidas al Impuesto a la Renta en Ecuador, cuya tasa impositiva es del 22%, dando como resultado un valor de \$13.200,00; dicha cantidad, según la Normativa Tributaria de México, será imputado en la declaración de su renta global.

Por otro lado; el Sr. Carlos Solís, residente del Estado de Guatemala, está sujeto a una tarifa de Impuesto a la Renta del 22%, que según la Normativa Tributaria ecuatoriana estable para pagos al exterior, cuyo valor asciende a \$ 13.200,00; en este caso, el Sr. Solís es sometido a imposición del impuesto a la renta global en su país de residencia, en el cual, no podrá hacer uso en ningún momento del impuesto pagado en Ecuador, por cuanto la Normativa Tributaria de Guatemala, no establece medidas unilaterales para el tratamiento de rentas extranjeras, ocasionando una doble imposición.

4.6.3.2 Beneficios Empresariales.

Los beneficios empresariales se refieren a las rentas obtenidas por una sociedad, como resultado de su actividad económica efectuada en uno o en otro Estado contratante. Para

lo cual, el artículo 7, numeral 1 del convenio, especifica que estas rentas no estarán sometidas a imposición en el otro Estado contratante, salvo el caso de establecimientos permanentes, en las cuales, las rentas obtenidas por éstas, estarán sujetas al 22% del Impuesto a la Renta para sociedades; es decir, estas rentas están sujetas al pago del Impuesto a la Renta únicamente en Residencia.

Ejemplo:

La empresa ecuatoriana “PRISCA S.A.” realizó un pago por el valor de \$ 50.000,00 tanto a la empresa mexicana “ARTESCO S.A”, que posee su residencia fiscal en México, y a la empresa guatemalteca “ATRES S.A.”, con residencia fiscal en Guatemala.

Con los datos enunciados anteriormente, se procederá a realizar el cálculo del valor retenido del Impuesto a la Renta por los pagos al exterior; por una parte, mediante la aplicación del convenio para evitar la doble imposición celebrado con Guatemala; y por otra parte, únicamente aplicando la normativa tributaria local; a continuación se muestra diferencias:

Tabla 6 *Pago al Exterior – Beneficios Empresariales*

País	Convenio para evitar la Doble Imposición	Base Imponible	Porcentaje de Retención	Monto Retenido
México	Si	50.000,00	0%	0,00
Guatemala	No	50.000,00	22%	11.000,00

Fuente: Propia

Elaborado por: Investigador

Como se observa en el ejercicio expuesto anteriormente, los beneficios empresariales obtenidos por la empresa “ARTESCO S.A”, residente fiscal en México, no está sujeta al

pago del Impuesto a la Renta en el Ecuador, según lo establecido en el convenio, por lo que dichas rentas serán sujetas a imposición en el Estado de residencia.

Por otro lado, la empresa “ATRES S.A.”, residente fiscal en Guatemala, está sujeta a la retención del 22% de Impuesto a la Renta en Ecuador, cuyo valor asciende a \$ 11.000,00; además, es importante resaltar que las rentas obtenidas en dicho Estado, estarán sujetas al pago del Impuesto a la Renta en Guatemala, en la cual, el impuesto pagado en Ecuador no podrá ser deducible en dicho Estado.

4.6.3.3 Navegación Marítima y Aérea.

Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, según el artículo 8, literal 1 del convenio, sólo estarán sujetos al pago del Impuesto a la Renta en el Estado en el que se encuentre situada la sede de la dirección efectiva de la empresa; es decir, estas rentas están sujetas al pago del Impuesto a la Renta únicamente en Residencia.

Ejemplo:

La empresa naviera “MEDITERRANEO S.A.” cuenta con 50 buques mercantes, cuya dirección efectiva está ubicada en el Estado de México, la misma que presta los servicios de transporte marítimo a la empresa ecuatoriana “PAPER S.A”, por un valor de \$30.000,00, valor que es acreditado en la cuenta bancaria de la empresa naviera. Además, la empresa ecuatoriana también recibió los servicios navieros de la empresa guatemalteca “ÍNDICO S.A.” por el valor de \$60.000,00. A continuación, se muestra como cada una de las empresas del exterior deben someterse a imposición:

Tabla 7 *Pago al Exterior – Navegación Marítima y Aérea*

País	Convenio para evitar la Doble Imposición	Base Imponible	Porcentaje de Retención	Monto Retenido
México	Si	30.000,00	0%	0,00
Guatemala	No	60.000,00	22%	13.200,00

Fuente: Propia

Elaborado por: Investigador

Como se puede evidenciar en el ejemplo anteriormente expuesto, los beneficios procedentes de la explotación de buques de la empresa naviera “MEDITERRANEO S.A.” con dirección efectiva en México, no están sujetos a retención del impuesto a la renta en Ecuador; pues, según el convenio dichas rentas son gravadas únicamente en el país de residencia.

En el caso de la empresa naviera guatemalteca “ÍNDICO S.A.” con dirección efectiva en Guatemala, está sujeta al pago del 22% del Impuesto a la Renta en Ecuador, por los beneficios procedentes de la navegación marítima, cuyo valor es de \$13.200,00; a su vez el beneficio percibido por la empresa, también está sujeta al pago del Impuesto a la Renta en el país de residencia y al no contar con medidas unilaterales en las Leyes Tributarias de Guatemala, ocasiona una doble imposición.

4.6.3.4 Dividendos.

En el artículo 10, numeral 3 del convenio celebrado entre Ecuador y México, define a los dividendos como:

El término “dividendos” empleado en el presente artículo significa los rendimientos de las acciones, o aportaciones, o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los

beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la sociedad que las distribuya. (República del Ecuador & Estados Unidos Mexicanos, 1992, pág. 7)

En el artículo 6, numeral 1 y 2 del convenio, hace referencia a que los dividendos pagados por la sociedad, pueden someterse a imposición en el Estado en el que resida el beneficiario de dicho dividendo; o, en el Estado en el que resida la sociedad que paga los dividendos, dicho impuesto no podrá exceder del 5% del importe bruto; es decir, la retención por dividendos pagados, puede hacerse en fuente o en residencia, con un límite del 5% de impuesto.

Ejemplo:

La empresa “LASER S.A.” residente fiscal de Ecuador, obtuvo una utilidad neta de \$ 50.000,00 durante el año 2015, la misma, distribuye los dividendos a sus accionistas, el Sr. Mario Callejas, residente de México, un monto de \$ 30.000, el Sr. José Moreno, residente de Guatemala, un valor de \$20.000, valores que fueron acreditados en las cuentas bancarias de cada uno de los accionistas. A continuación, se muestra como cada una de las empresas del exterior deben someterse a imposición:

Tabla 8 *Pago al Exterior – Dividendos*

País	Convenio para evitar la Doble Imposición	Base Imponible	Porcentaje de Retención	Monto Retenido
México	Si	30.000,00	0%	0,00
Guatemala	No	20.000,00	0%	0,00

Fuente: Propia

Elaborado por: Investigador

Como se observa en la tabla anterior, ninguno de los dos accionistas han sido sujetos a la retención del impuesto a la renta en Ecuador, debido a que, en el artículo 9, numeral 1 de

la Ley de Régimen Tributario Interno, estable que los dividendos distribuidos por una sociedad residente en Ecuador, a una sociedad o persona natural residente en otro Estado, están exonerados del pago del Impuesto a la Renta.

En este caso, los dividendos percibidos por el Sr. Mario Callejas, residente de México, serán sometidos a imposición en el Estado de residencia, si la ley interna así lo estipula.

Por otro lado, el Sr. José Moreno, residente de Guatemala, estará sujeto al pago del Impuesto a la Renta en su país de residencia, por los dividendos recibidos en Ecuador; que, según el artículo 104 literal e) del Decreto Número 10-2012 de la República de Guatemala, está sujeto al 5% del Impuesto a la Renta sobre dividendos percibido; en este caso, no se da el problema de la doble imposición.

4.6.3.5 Intereses.

En el artículo 11, numeral 5 del convenio celebrado entre Ecuador y México, hace referencia a los intereses como:

El término “intereses”, empleado en el presente artículo, significa los rendimientos de crédito de cualquier naturaleza, con o sin garantías hipotecarias o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y especialmente las rentas de fondos públicos y bonos u obligaciones, incluidas las primas y premios unidos a estos títulos, así como cualquier otra renta que la legislación fiscal del Estado de donde procedan los intereses asimile a los rendimientos de las cantidades dadas en préstamo. (República del Ecuador & Estados Unidos Mexicanos, 1992, pág. 8)

De acuerdo al artículo 11, numeral 1, 2 y 3 del convenio, señalan que, los intereses pueden estar sujetos a imposición en el Estado de residencia del beneficiario efectivo del mismo; o, en el Estado de donde procedan los intereses, siempre y cuando no supere el 15% del importe bruto de los mismo; es decir, su imposición puede ser en fuente o en residencia.

Ejemplo:

La empresa “ARCOS S.A.” residente fiscal en Ecuador, obtuvo un crédito en el banco American Express del Estado de México, por un monto de \$500.000,00 y del BAM de Guatemala por \$800.000,00; cuyos intereses que deben ser acreditados en la cuenta de dichos bancos son de \$75.000,00 y \$80.000,00. A continuación, se muestra como cada una de las empresas del exterior deben someterse a imposición:

Tabla 9 *Pago al Exterior – Intereses*

País	Convenio para evitar la Doble Imposición	Base Imponible	Porcentaje de Retención	Monto Retenido
México	Si	75.000,00	15%	11.250,00
Guatemala	No	80.000,00	22%	17.600,00

Fuente: Propia

Elaborado por: Investigador

Como se observa en la tabla anterior, los intereses pagados al banco American Express del Estado de México, están sujetas a una imposición del 15% del Impuesto a la Renta establecido en el convenio, dando como resultado un monto de \$ 11.250,00.

Por otro lado, los intereses pagados al BAM de Guatemala, están sujetos a la retención del 22% del Impuesto a la Renta, que establece la Normativa Tributaria ecuatoriana para rendimientos financieros, cuyo valor asciende a \$ 17.600,00; sin embargo, hay que resaltar que dichos interés, también estarán sujetos a imposición en el Estado de residencia del beneficiario efectivo, dando lugar a una doble imposición, ya que dicho Estado no cuenta con medidas unilaterales en su Normativa Tributaria Interna.

4.6.3.6 Regalías.

En el artículo 12, numeral 3 del convenio celebrado entre Ecuador y México, hace referencia a las regalías, en el que especifica:

El término “regalías” empleado en el presente artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas, de una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, así como por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico, y por las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. El término “regalías” también incluye las ganancias derivadas de la enajenación de cualquiera de dichos bienes o derechos que estén condicionadas a la productividad o uso de los mismos.(República del Ecuador & Estados Unidos Mexicanos, 1992, pág. 8)

En el artículo 12, numeral 1 y 2 del convenio, especifica que las regalías pueden ser sometidas a imposición en el Estado en el que resida el beneficiario de dicha regalía; o, en el Estado del que procedan las regalías, dicho impuesto no podrá exceder del 10% del importe bruto de las mismas; es decir, la retención por regalías, puede hacerse en fuente o en residencia.

Ejemplo:

La empresa FOSKA S.A. residente fiscal en Ecuador, paga por uso de la marca, una regalía de \$20.000,00 a la empresa “ARCA S.A.” residente fiscal del Estado de México, valor que es acreditado en la cuenta bancaria de dicha empresa. Además, la empresa ecuatoriana paga regalías a su parte relacionada “GOSKA S.A.”, residente de Guatemala, por el valor de \$60.000,00. A continuación, se muestra como cada una de las empresas del exterior deben someterse a imposición:

Tabla 10 *Pago al Exterior – Regalías*

País	Convenio para evitar la Doble Imposición	Base Imponible	Porcentaje de Retención	Monto Retenido
México	Si	20.000,00	10%	2.000,00
Guatemala	No	60.000,00	22%	13.200,00

Fuente: Propia

Elaborado por: Investigador

Como se puede observar en la tabla anterior, las regalías pagadas a la empresa “ARCA S.A.” residente fiscal del Estado de México, está sujeta a imposición en Ecuador sobre una tasa máxima del 10% que establece el convenio, cuyo valor asciende a \$ 2.000,00.

Por otro lado, las regalías percibidas por la empresa “GOSKA S.A.” residente fiscal del Estado de Guatemala, está sujeta a una imposición del 22% del Impuesto a la Renta, tasa establecida en la Normativa Tributaria ecuatoriana por concepto de regalías pagadas al exterior, cuyo valor es de \$ 13.200,00; para lo cual, es necesario aclarar que las regalías recibidas por la empresa “GOSKA S.A.” estarán sujetas al pago de Impuesto a la Renta en Guatemala, dando origen al problema de la doble imposición.

4.6.3.7 Ganancias de Capital.

El artículo 13 del convenio celebrado entre Ecuador y México, especifica que, las ganancias obtenidas por la enajenación de bienes inmuebles, pueden someterse a imposición en el Estado donde está ubicado el bien inmueble; o, en el Estado de residencia del beneficiario de dichas ganancias; es decir, las ganancias de capital obtenidas por un residente de uno o de otro Estado contratantes, pueden someterse a imposición en fuente o en residencia.

Ejemplo:

La Sra. Mónica Urbina, residente del Estado de México, poseía una casa en la ciudad de Quito (Ecuador), la misma que fue vendida y de la cual, obtuvo una ganancia de \$30.000,00.

Para la aplicación del ejercicio, tomaremos los datos enunciados anteriormente, con la diferencia que, la Sra. Mónica Urbina es residente del Estado de Guatemala. A continuación, se muestra como este tipo de renta se sometería a imposición en el exterior:

Tabla 11 *Pago al Exterior – Ganancias de Capital*

País	Convenio para evitar la Doble Imposición	Base Imponible	Porcentaje de Retención	Monto Retenido
México	Si	30.000,00	22%	6.600,00
Guatemala	No	30.000,00	22%	6.600,00

Fuente: Propia

Elaborado por: Investigador

En este ejemplo, la Sra. Mónica Urbina, residente del Estado de México, está sujeta a una imposición del 22% del Impuesto a la Renta por las ganancias obtenidas en la venta de su bien inmueble, cuyo valor retenido es de \$ 6.600,00, en este caso, la retención se lo hizo bajo el criterio de fuente.

Por otro lado, tenemos, la retención efectuada a la Sra. Mónica Urbina, residente del Estado de Guatemala, quien está sujeta a una imposición del 22% del Impuesto a la Renta, sobre las ganancias adquiridas en la venta del bien inmueble ubicado en Ecuador; además, es importante recordar que estas ganancias, estarán sometidas al Impuesto a la Renta en el país de residencia del beneficiario efectivo, es decir, también serán pagadas en Guatemala, dando origen a una doble imposición jurídica.

4.6.3.8 Trabajos Independientes.

Las rentas por trabajos independientes, se refieren a las obtenidas por la prestación de servicios profesionales en uno o en otro Estado contratante, para lo cual, el artículo 14, numeral 2 del convenio celebrado entre Ecuador y México, hace referencia a lo que engloba la expresión “servicios profesionales”:

“...comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de los médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos, contadores y auditores.”(República del Ecuador & Estados Unidos Mexicanos, 1992, pág. 10)

El artículo 14 numeral 1 del convenio, especifica que las rentas obtenidas por la prestación de servicios profesionales en uno o en otro Estado contratante, solo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia de la persona que prestó el servicio; es decir, la imposición para este tipo de rentas es bajo el criterio de residencia.

Ejemplo:

El Abogado Jorge Beltrán, residente del Estado de México, brinda asesoramiento jurídico a la empresa ecuatoriana “SUMA S.A.”, por la cual percibe un ingreso de \$ 10.000,00. De igual forma, la empresa ecuatoriana recibió una consultoría tributaria del Ingeniero Tomás Carrillo, quien es residente guatemalteco, por la cual facturó un valor de \$30.000,00. A continuación, se muestra como cada uno de los profesionales deben someterse a imposición:

Tabla 12 *Pago al Exterior – Trabajos Independientes*

País	Convenio para evitar la Doble Imposición	Base Imponible	Porcentaje de Retención	Monto Retenido
México	Si	10.000,00	0%	0,00
Guatemala	No	30.000,00	22%	6.600,00

Fuente: Propia

Elaborado por: Investigador

En el ejemplo precedente, se puede evidenciar que las rentas obtenidas por el Abogado Jorge Beltrán, residente del Estado de México, no fueron sujetas a la retención del Impuesto a la Renta en Ecuador, ya que, según el convenio, éstas, únicamente serán gravadas en residencia.

Por otro lado, el Ingeniero Tomás Carrillo, residente del Estado de Guatemala, ha sido sujeto al 22% del Impuesto a la Renta en Ecuador, tasa impositiva establecida en la Normativa Tributaria ecuatoriana para el caso de servicio profesionales pagados a no residentes, además, es importante resaltar que estas rentas también estarán sujetas al pago del Impuesto a la Renta en Guatemala, por tanto, el Sr. Beltrán pagará dos veces el mismo impuesto.

4.6.3.9 Trabajos Dependientes.

Según el artículo 15 del convenio celebrado entre Ecuador y México, los sueldos, salarios y remuneraciones percibidos por una persona residente de un Estado contratante, solo pueden ser sometidos a impuesto en el Estado de residencia, amenos que, el trabajo se desarrolle en el otro Estado contratante, pero, no será sujeta a imposición en este Estado en caso de que la permanencia en el mismo no sea mayor a 183 días en cualquier período continuo de 12 meses y si la empresa empleadora no es residente de este Estado. Por

tanto, las rentas obtenidas por trabajos dependientes serán gravadas bajo el criterio de residencia.

Ejemplo:

La empresa ecuatoriana “ARTESCO S.A” tuvo bajo relación de dependencia al Sr. Edison Cando, residente del Estado de México, y al Sr. Francisco Santos, residente del Estado de Guatemala, durante un período de 3 meses, los mismos que percibían una remuneración mensual de \$ 2.500,00. A continuación, se muestra como cada uno de los profesionales deben someterse a imposición:

Tabla 13 *Pago al Exterior – Trabajos Dependientes*

País	Convenio para evitar la Doble Imposición	Base Imponible	Porcentaje de Retención	Monto Retenido
México	Si	7.500,00	0%	0,00
Guatemala	No	7.500,00	22%	1.650,00

Fuente: Propia

Elaborado por: Investigador

Como se observa en la tabla precedente, la remuneración percibida por el Sr. Edison Cando, residente del Estado de México, no está sujeta al pago del Impuesto a la Renta en el Ecuador, debido a que la permanencia del Sr. Cando en el país es de menos de 183 días, por lo cual, el convenio establece que en estos casos las rentas por este concepto serán gravadas en residencia.

Por otro lado, tenemos al Sr. Edison Cando, residente del Estado de Guatemala, a quien se le efectúa la retención del 22% del Impuesto a la Renta en Ecuador, tarifa establecida por la Normativa Tributaria ecuatoriana para pagos a no residentes por servicios profesionales dependientes, dando como resultado un monto de \$ 1.650,00. También, es importante resaltar que las remuneraciones obtenidas en Ecuador por el Sr. Cando, están

sujetas a imposición del Impuesto a la Renta en Guatemala, dando lugar a una doble imposición.

4.6.3.10 Participaciones de Consejeros.

El artículo 16 del convenio celebrado entre Ecuador y México, hace referencia a que las participaciones, dietas de asistencia y honorarios percibidos por un miembro de directorio, administrador o comisario de una sociedad, serán sometidas a imposición en el Estado de fuente.

Ejemplo:

La empresa ecuatoriana “LAVIN S.A.” contrató al Sr. Paulo Martínez, residente del Estado de México, y al Sr. Benjamín López, residente del estado de Guatemala, quienes actúan como miembros del consejo de administración de la empresa, los mismos que percibían honorarios por \$ 2.000,00 por sus funciones realizadas. A continuación, se muestra como cada una de las personas naturales deben someterse a imposición:

Tabla 14 *Pago al Exterior – Participaciones de Consejeros*

País	Convenio para evitar la Doble Imposición	Base Imponible	Porcentaje de Retención	Monto Retenido
México	Si	2.000,00	22%	440,00
Guatemala	No	2.000,00	22%	440,00

Fuente: Propia

Elaborado por: Investigador

En la tabla anteriormente expuesta, se puede evidenciar que los honorarios percibidos por el Sr. Paulo Martínez, residente del Estado de México, están sujetos a una imposición del

22% de Impuesto a la Renta en Ecuador, cuyo valor haciende a \$440,00; debido a que, según el convenio éstas rentas son gravadas en el país de fuente.

Por otro parte, tenemos al Sr. Benjamín López, residente del Estado de Guatemala, quien está sujeto al 22% del Impuesto a la Renta en Ecuador, tarifa especificada en la Normativa Tributaria ecuatoriana para pagos a no residentes por participación de consejeros; cuyo valor asciende a \$440,00; es importante destacar que las rentas percibidas en Ecuador, formarán parte de la renta global en el país de residencia del Sr. López, dando como resultado una doble imposición jurídica.

4.6.3.11 Artistas y Deportistas.

El artículo 17 del convenio celebrado entre Ecuador y México, hace referencia a las rentas obtenidas por los artistas y deportistas, en la cual, señala que las rentas obtenidas de artistas o deportistas de uno o de otro Estado contratante, pueden someterse a imposición del Impuesto a la Renta en el Estado de la fuente generadora de los ingresos.

Ejemplo:

Los artistas, Vicente Fernández, residente del Estado de México y Ricardo Arjona, residente del estado de Guatemala, brindan un concierto en la ciudad de Guayaquil (Ecuador), por el cual cobran un valor de \$40.000,00 cada uno.

Tabla 15 *Pago al Exterior – Artistas y Deportistas*

País	Convenio para evitar la Doble Imposición	Base Imponible	Porcentaje de Retención	Monto Retenido
México	Si	40.000,00	22%	8.800,00
Guatemala	No	40.000,00	22%	8.800,00

Fuente: Propia

Elaborado por: Investigador

En el ejemplo anteriormente expuesto, el artista Vicente Fernández, residente del Estado de México, está sujeto a una tasa impositiva del 22% de Impuesto a la Renta en Ecuador, ya que, según el convenio, estas rentas son gravadas en el lugar de fuente.

Por otro lado, el artista Ricardo Arjona, residente del estado de Guatemala, fue sometido a una retención del 22% de Impuesto a la Renta, cuyo valor es de \$8.800,00; la tarifa a la que fue impuesta la renta percibida por este artista, está especificada en la Normativa Tributaria ecuatoriana para pagos de artistas no residentes, además, es preciso mencionar que dichas renta percibida por este artista, estarán sujetas a imposición en el país de residencia del mismo, por la cual Ricardo Arjona pagará dos veces el mismo impuesto.

4.6.3.12 Pensiones.

Según el artículo 18 del convenio celebrado entre Ecuador y México, las pensiones y demás remuneraciones recibidas como pago de un empleo anterior, solo están sometidas a impuesto en el lugar de residencia del beneficiario efectivo de dichas rentas; es decir, estas rentas serán gravadas bajo el criterio de residencia.

Ejemplo:

El Sr. Luis Castro, residente del Estado de México, recibe una pensión mensual de \$2.000,00 de la empresa ecuatoriana, en la cual laboró por 30 años.

Para la aplicación del ejercicio, tomaremos los datos enunciados anteriormente, suponiendo que el Sr. Luis Castro es residente del Estado de Guatemala. A continuación, se muestra como este tipo de renta debe someterse a imposición:

Tabla 16 *Pago al Exterior – Pensiones*

País	Convenio para evitar la Doble Imposición	Base Imponible	Porcentaje de Retención	Monto Retenido
México	Si	2.000,00	0%	00,00
Guatemala	No	2.000,00	22%	440,00

Fuente: Propia

Elaborado por: Investigador

En la tabla anterior se puede observar que Sr. Luis Castro, residente del Estado de México, no está sujeto al pago del Impuesto a la Renta en Ecuador, debido a que en el convenio se establece que estas rentas serán gravadas únicamente en residencia.

Por otra parte, el Sr. Luis Castro, residente del Estado de Guatemala, al no contar con un convenio celebrado con este Estado, se procede a la retención del 22% del Impuesto a la Renta en Ecuador, tasa que está estipulada en la Normativa Tributaria ecuatoriana, para pagos a no residentes por concepto de pensiones. Además, el Sr. Luis Castro estará sujeto al pago del Impuesto a la Renta en Guatemala, su país de residencia por las rentas recibidas de Ecuador, ocasionando una doble imposición jurídica por este rubro.

4.6.3.13 Funciones Públicas.

Según el artículo 19 del convenio celebrado entre Ecuador y México, las remuneraciones pagadas por servicios prestados en uno o en otro Estado contratante, están sujetas a imposición sólo en el Estado de donde procedan estas rentas; Además, estas remuneraciones pueden someterse a imposición en el otro Estado si la persona es residente de ese Estado y prestada los servicios en el mismo. Por tanto, el pago del Impuesto a la Renta por este concepto, se basa en el criterio de Fuente y Residencia.

Ejemplo:

El Ministerio de Relaciones Exteriores Comercio e Integración, del Estado ecuatoriano, cuanta con los servicios del Sr. Jorge Llerena, residente del Estado de México, y del Sr. VíctorHugo Estrada, residente de Estado de Guatemala, quienes perciben una remuneración mensual de \$ 5.000,00, sus labores son realizadas desde sus países de residencia. A continuación, se muestra como cada una de las personas naturales deben someterse a imposición:

Tabla 17 *Pago al Exterior – Funciones Públicas*

País	Convenio para evitar la Doble Imposición	Base Imponible	Porcentaje de Retención	Monto Retenido
México	Si	5.000,00	0%	00,00
Guatemala	No	5.000,00	22%	1.100,00

Fuente: Propia

Elaborado por: Investigador

En el ejemplo anteriormente expuesto, se observa que la remuneración recibida por el Sr. Jorge Llerena, residente del Estado de México, no está sujeta a imposición en el Estado ecuatoriano, debido a que sus funciones, lo realiza en el Estado de residencia del mismo, en donde el convenio, específica para estos casos que las rentas serán gravadas en el país de residencia.

Por otro lado, tenemos la remuneración percibidas por el Sr. Víctor Hugo Estrada, residente del Estado de Guatemala, país en el que presta sus servicios, las retas obtenidas por esta persona son sujetas al pago del 22% del Impuesto a la Renta en Ecuador, tasa impositiva que se encuentra establecida en la Normativa Tributaria ecuatoriana para el caso de pagos a no residentes por funciones públicas; además, es importante mencionara que dichas renta percibidas por el Sr. Estrada formarán parte de la renta global del contribuyente en Guatemala para el respectivo pago del Impuesto a la Renta; el Estado

guatemalteco al no contar con medidas unilaterales en su legislación interna, daría origen al problema de la doble imposición.

4.6.3.14 Estudiantes.

El artículo 20 del convenio celebrado entre Ecuador y México, establece que las cantidades recibidas por un estudiante residente de un Estado contratante, que se encuentre estudiando en otro Estado contratante, no estarán sujetas al pago del Impuesto a la Renta, siempre que estos valores procedan de fuentes situadas fuera del estado en el que permanezca estudiando; es decir, estos valores estarán exentos.

Ejemplo:

La Srta. Mónica Fernández, residente del Estado de México, y el Sr. Axel González, residente del Estado de Guatemala, se encuentran actualmente estudiando en la Universidad San Francisco de Quito en Ecuador, los mismos que ha recibido una cantidad de \$ 20.000,00 enviada por sus familiares desde México y Guatemala respectivamente, para solventar sus gastos estudiantiles. A continuación, se muestra como cada una de las personas naturales deben someterse a imposición:

Tabla 18 *Pago al Exterior – Estudiantes*

País	Convenio para evitar la Doble Imposición	Base Imponible	Porcentaje de Retención	Monto Retenido
México	Si	20.000,00	exentas	00,00
Guatemala	No	20.000,00	22%	4.400,00

Fuente: Propia

Elaborado por: Investigador

Como se observa en la tabla anterior, las cantidades de dinero recibidas por la Srta. Mónica Fernández desde México, su país de residencia, para solventar sus estudios en Ecuador, están exentas del pago del Impuesto a la Renta.

Por otra parte, las cantidades de dinero recibidas por el Sr. Axel González desde Guatemala, su país de residencia, para sus estudios en Ecuador, están sometidas a una imposición del 22% del Impuesto a la Renta sobre dicha cantidad, tarifa especificada en la Normativa Tributaria ecuatoriana por este concepto.

4.7 Análisis de la Decisión 578: Régimen para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal

La Decisión 578 fue suscrita el 04 de mayo del 2004, cuya vigencia inicia el primer día del año 2005, el mismo que rige para todos los países miembros de CAN, como son: Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela.

La misma contiene 22 artículos que contemplan medidas para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal, los cuales son:

Art. 1.- Ámbito de Aplicación.

Art. 2.- Definiciones Generales.

Art. 3.- Jurisdicción Tributaria.

Art. 4.- Rentas provenientes de bienes inmuebles.

Art. 5.- Rentas provenientes del derecho a explotar recursos naturales.

Art. 6.- Beneficios de las empresas.

Art. 7.- Empresas Asociadas o Relacionadas.

Art. 8.- Beneficios de empresas de transporte.

Art. 9.- Regalías.

Art. 10.- Intereses.

Art. 11.- Dividendos y participaciones.

Art. 12.- Ganancias de capital.

- Art. 13.- Rentas provenientes de prestación de servicios personales.
- Art. 14.- Beneficios empresariales por la prestación de servicios, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría.
- Art. 15.- Pensiones y Anualidades.
- Art. 16.- Rentas provenientes de actividades de entretenimiento público.
- Art. 17.- Impuestos sobre el Patrimonio.
- Art. 18.- Tratamiento tributario aplicable a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros.
- Art. 19.- Consultas e información.
- Art. 20.- Interpretación y Aplicación.
- Art. 21.- Asistencia en los procesos de recaudación.
- Art. 22.- Vigencia.

Es importante señalar que la presente Decisión es aplicable a las personas domiciliadas en cualquiera de los Países Miembros de la Comunidad Andina, respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Se aplica principalmente a los siguientes:

En Bolivia, Impuesto a la renta.

En Colombia, Impuesto a la renta.

En el Ecuador, Impuesto a la renta.

En el Perú, Impuesto a la renta.

En Venezuela, Impuesto sobre la renta e Impuesto a los activos empresariales. (Decisión-578, 2004)

Además, en la Decisión 578 prevalece el criterio de Fuente, la cual según el Art. 3 de la Decisión 578: Régimen para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal, especifica lo siguiente:

“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.”

4.7.1 Ejemplo - Aplicación Decisión 578

La empresa “Colombiana S.A”, dedicada al mantenimiento de equipos de cómputo, envió a un técnico a Ecuador para que realice el mantenimiento de todos los computadores de la empresa “Ecuatoriana S.A”; el servicio fue prestado y realizado en Ecuador y el gasto fue registrado en Ecuador por un valor de \$5000,00.

Entonces, aplicando el Art. 14 de la Decisión 578 que dice: “**Art. 14.- Beneficios empresariales por la prestación de servicios, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría.-** Las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, serán gravables sólo en el País Miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios. Salvo prueba en contrario, se presume que el lugar donde se produce el beneficio es aquél en el que se imputa y registra el correspondiente gasto.”

Por lo tanto, el pago tendría el siguiente tratamiento en Ecuador:

Valor del Servicio	\$ 5000,00	
Retención I.R. 22%		\$ 1100,00
VALOR A PAGAR		\$ 3900,00

4.8 Análisis del monto de retenciones por aplicación de convenios para evitar doble imposición en Ecuador, durante el período 2015.

Tabla 19 Monto de Retenciones por Aplicación de Convenios para Evitar la Doble Imposición
Período 2015

código del campo	CONCEPTO RETENCIÓN	BASE IMPONIBLE RENTA	RETENCIONES CON APLICACIÓN DE CONVENIOS		RETENCIONES SIN APLICACIÓN DE CONVENIOS		DIFERENCIA
			PORCENTAJE RETENCIÓN (%)	MONTO RETENCIÓN	% RETENCIÓN SIN CONVENIO	MONTO DE RETENCIÓN	
500	Pago al exterior - Rentas Inmobiliarias	456,00	0%	0,00	22%	100,32	100,32
		98.641,36	10%	9.864,13	22%	21.701,10	11.836,97
		32.004,24	22%	7.040,93	22%	7.040,93	0,00
Total 500		131.101,60		16.905,06		28.842,35	11.937,29
501	Pago al exterior - Beneficios Empresariales.	38.329.206,23	0%	0,00	22%	8.432.425,37	8.432.425,37
		6.626,42	5%	331,32	22%	1.457,81	1.126,49
		2.941.114,45	10%	294.111,50	22%	647.045,18	352.933,68
		1.541.666,23	15%	231.249,93	22%	339.166,57	107.916,64
		2.451.998,65	22%	539.439,74	22%	539.439,70	-0,04
Total 501		45.270.611,98		1.065.132,49		9.959.534,64	8.894.402,15

código del campo	CONCEPTO RETENCIÓN	BASE IMPONIBLE RENTA	RETENCIONES CON APLICACIÓN DE CONVENIOS		RETENCIONES SIN APLICACIÓN DE CONVENIOS		DIFERENCIA
			PORCENTAJE RETENCIÓN (%)	MONTO RETENCIÓN	% RETENCIÓN SIN CONVENIO	MONTO DE RETENCIÓN	
502	Pago al exterior - Servicios Empresariales	64.394.596,35	0%	3,38	22%	14.166.811,20	14.166.807,82
		2.346,94	2%	46,94	22%	516,33	469,39
		964,60	5%	48,23	22%	212,21	163,98
		9.660,00	8%	772,80	22%	2.125,20	1.352,40
		6.289.998,37	10%	628.999,82	22%	1.383.799,64	754.799,82
		2.788.836,78	15%	418.325,53	22%	613.544,09	195.218,56
		54.436.800,50	22%	11.976.096,69	22%	11.976.096,11	-0,58
		1.986,67	23%	456,93	22%	437,07	-19,86
		15.681,20	25%	3.920,30	22%	3.449,86	-470,44
Total 502		127.940.871,41		13.028.670,62		28.146.991,71	15.118.321,09
503	Pago al exterior - Navegación Marítima y/o aérea	5.524.425,53	0%	0,00	22%	1.215.373,62	1.215.373,62
		2.885.693,59	22%	634.852,59	22%	634.852,59	0,00
Total 503		8.410.119,12		634.852,59		1.850.226,21	1.215.373,62
504	504. Pago al exterior- Dividendos	1.487.442,75	0%	0,00	22%	327.237,41	327.237,41
		111.550,15	13%	14.501,52	22%	24.541,03	10.039,51
Total 504		1.598.992,90		14.501,52		351.778,44	337.276,92

código del campo	CONCEPTO RETENCIÓN	BASE IMPONIBLE RENTA	RETENCIONES CON APLICACIÓN DE CONVENIOS		RETENCIONES SIN APLICACIÓN DE CONVENIOS		DIFERENCIA
			PORCENTAJE RETENCIÓN (%)	MONTO RETENCIÓN	% RETENCIÓN SIN CONVENIO	MONTO DE RETENCIÓN	
504A	Pago al exterior - Dividendos a sociedades en paraísos fiscales	430.905,71	0%	0,00	35%	150.817,00	150.817,00
		259.636,14	1%	2.596,37	35%	90.872,65	88.276,28
		200.000,00	4%	8.000,00	35%	70.000,00	62.000,00
		3.410.502,98	13%	407.365,39	35%	1.193.676,04	786.310,65
		62.855,52	35%	21.999,43	35%	21.999,43	0,00
Total 504A		4.363.900,35		439.961,19		1.527.365,12	1.087.403,93
504C	Pago al exterior - Dividendos anticipados préstamos accionistas, beneficiarios o partícipes	113.000,00	0%	0,00	22%	24.860,00	24.860,00
		22.000,00	1%	220,00	22%	4.840,00	4.620,00
		145.205,13	22%	31.945,13	22%	31.945,13	0,00
Total 504C		280.205,13		32.165,13		61.645,13	29.480,00
504F	Pago al exterior - Dividendos a sociedades (paraísos fiscales)	5.320.186,83	13%	691.624,29	35%	1.862.065,39	1.170.441,10
Total 504F		5.320.186,83		691.624,29		1.862.065,39	1.170.441,10

código del campo	CONCEPTO RETENCIÓN	BASE IMPONIBLE RENTA	RETENCIONES CON APLICACIÓN DE CONVENIOS		RETENCIONES SIN APLICACIÓN DE CONVENIOS		DIFERENCIA
			PORCENTAJE RETENCIÓN (%)	MONTO RETENCIÓN	% RETENCIÓN SIN CONVENIO	MONTO DE RETENCIÓN	
505	505. Pago al exterior - Rendimientos financieros	17.032,65	0%	0,00	22%	3.747,18	3.747,18
		638.987,70	15%	95.848,16	22%	140.577,29	44.729,13
		669.236,78	22%	147.232,12	22%	147.232,09	-0,03
Total 505		1.325.257,13		243.080,28		291.556,57	48.476,29
505A	505A. Pago al exterior – Intereses de créditos de Instituciones Financieras del exterior	549.563,62	0%	0,00	22%	120.904,00	120.904,00
		90.415,10	10%	9.041,49	22%	19.891,32	10.849,83
		2.637.743,75	15%	395.661,57	22%	580.303,63	184.642,06
		477.030,32	22%	104.946,68	22%	104.946,67	-0,01
		11.241,32	35%	3.934,46	22%	2.473,09	-1.461,37
Total 505A		3.765.994,11		513.584,20		828.518,70	314.934,50
505E	505E. Pago al exterior - Intereses de otros créditos externos	1.687.114,49	0%	0,00	22%	371.165,19	371.165,19
		875.173,67	10%	87.517,41	22%	192.538,21	105.020,80
		5.479.381,04	15%	821.907,23	22%	1.205.463,83	383.556,60
		1.983.016,96	22%	436.263,66	22%	436.263,73	0,07
		22.126,30	23%	5.089,05	22%	4.867,79	-221,26
		75.833,33	35%	26.541,67	22%	16.683,33	-9.858,34
Total 505E		10.122.645,79		1.377.319,02		2.226.982,07	849.663,05

código del campo	CONCEPTO RETENCIÓN	BASE IMPONIBLE RENTA	RETENCIONES CON APLICACIÓN DE CONVENIOS		RETENCIONES SIN APLICACIÓN DE CONVENIOS		DIFERENCIA
			PORCENTAJE RETENCIÓN (%)	MONTO RETENCIÓN	% RETENCIÓN SIN CONVENIO	MONTO DE RETENCIÓN	
	Pago al exterior - Otros Intereses y Rendimientos Financieros	191,91	10%	19,19	35%	67,17	47,98
		17.914,52	15%	2.687,18	35%	6.270,08	3.582,90
		22.672,90	22%	4.988,04	35%	7.935,52	2.947,48
	Total 505F	40.779,33		7.694,41		14.272,77	6.578,36
	Pago al exterior - Intereses por Financiamiento de proveedores externos	611.397,19	22%	134.507,34	22%	134.507,38	0,04
	Total 506	611.397,19		134.507,34		134.507,38	0,04
	Pago al exterior - Intereses de créditos externos	27.871,81	22%	6.131,80	22%	6.131,80	0,00
	Total 507	27.871,81		6.131,80		6.131,80	0,00
	Pago al exterior - Cánones, derechos de autor, marcas, patentes y similares	1.659.914,96	0%	0,00	22%	365.181,29	365.181,29
		9.414.613,81	5%	470.730,68	22%	2.071.215,04	1.600.484,36
		65.951.707,37	10%	6.595.171,02	22%	14.509.375,62	7.914.204,60
		7.352.554,66	15%	1.102.883,17	22%	1.617.562,03	514.678,86
		4.037.347,97	22%	888.216,57	22%	888.216,55	-0,02
	Total 509	88.416.138,77		9.057.001,44		19.451.550,53	10.394.549,09

código del campo	CONCEPTO RETENCIÓN	BASE IMPONIBLE RENTA	RETENCIONES CON APLICACIÓN DE CONVENIOS		RETENCIONES SIN APLICACIÓN DE CONVENIOS		DIFERENCIA
			PORCENTAJE RETENCIÓN (%)	MONTO RETENCIÓN	% RETENCIÓN SIN CONVENIO	MONTO DE RETENCIÓN	
509A	Pago al exterior - Regalías por concepto de franquicias	39.342,81	0%	0,00	22%	8.655,42	8.655,42
		49.872,00	5%	2.493,60	22%	10.971,84	8.478,24
		3.680.497,45	10%	368.049,74	22%	809.709,44	441.659,70
		900.145,32	15%	135.021,81	22%	198.031,97	63.010,16
		791.495,31	22%	174.128,96	22%	174.128,97	0,01
Total 509A		5.461.352,89		679.694,11		1.201.497,64	521.803,53
510	Pago al exterior - Ganancias de capital	46.640,00	0%	0,00	22%	10.260,80	10.260,80
		24.292,80	10%	2.429,27	22%	5.344,42	2.915,15
		68.458,00	22%	15.060,76	22%	15.060,76	0,00
Total 510		139.390,80		17.490,03		30.665,98	13.175,95
511	Pago al exterior - Servicios profesionales independientes	967.368,57	0%	0,00	22%	212.821,09	212.821,09
		1.086,96	8%	86,96	22%	239,13	152,17
		38.162,50	10%	3.816,25	22%	8.395,75	4.579,50
		3.604.214,78	22%	792.927,35	22%	792.927,25	-0,10
		75,68	23%	17,41	22%	16,65	-0,76
		1.750,91	25%	437,73	22%	385,20	-52,53
Total 511		4.612.659,40		797.285,70		1.014.785,07	217.499,37

código del campo	CONCEPTO RETENCIÓN	BASE IMPONIBLE RENTA	RETENCIONES CON APLICACIÓN DE CONVENIOS		RETENCIONES SIN APLICACIÓN DE CONVENIOS		DIFERENCIA
			PORCENTAJE RETENCIÓN (%)	MONTO RETENCIÓN	% RETENCIÓN SIN CONVENIO	MONTO DE RETENCIÓN	
512	Pago al exterior - Servicios profesionales dependientes	1.481.298,65	0%	0,00	22%	325.885,70	325.885,70
		54.943,03	10%	5.494,30	22%	12.087,47	6.593,17
		1.247.181,60	22%	274.379,91	22%	274.379,95	0,04
Total 512		2.783.423,28		279.874,21		612.353,12	332.478,91
513	513. Pago al exterior - Artistas	1.300,00	0%	0,00	22%	286,00	286,00
		383.263,60	22%	84.318,00	22%	84.317,99	-0,01
Total 513		384.563,60		84.318,00		84.603,99	285,99
	Pago al exterior - Entretenimiento Público	2.006,00	10%	200,60	22%	441,32	240,72
		54.576,33	22%	12.006,79	22%	12.006,79	0,00
Total 515		56.582,33		12.207,39		12.448,11	240,72
515	Pago al exterior - Reembolso de Gastos	16.104.990,44	0%	0,00	22%	3.543.097,90	3.543.097,90
		787.456,95	10%	78.745,69	22%	173.240,53	94.494,84
		635.721,28	15%	95.358,20	22%	139.858,68	44.500,48
		1.633.818,51	22%	359.440,03	22%	359.440,07	0,04
Total 517		19.161.987,18		533.543,92		4.215.637,18	3.682.093,26

código del campo	CONCEPTO RETENCIÓN	BASE IMPONIBLE RENTA	RETENCIONES CON APLICACIÓN DE CONVENIOS		RETENCIONES SIN APLICACIÓN DE CONVENIOS		DIFERENCIA
			PORCENTAJE RETENCIÓN (%)	MONTO RETENCIÓN	% RETENCIÓN SIN CONVENIO	MONTO DE RETENCIÓN	
519	Pago al exterior - Estudiantes	13.269,88	22%	2.919,37	22%	2.919,37	0,00
	Total 519	13.269,88		2.919,37		2.919,37	0,00
520	Pago al exterior - Otros conceptos de ingresos gravados	104.632.176,27	0%	0,00	22%	23.019.078,78	23.019.078,78
		252.910,73	2%	5.058,22	22%	55.640,36	50.582,14
		998.198,67	5%	49.909,93	22%	219.603,71	169.693,78
		34.726.445,57	10%	3.472.644,61	22%	7.639.818,03	4.167.173,42
		3.794.904,84	15%	569.235,70	22%	834.879,06	265.643,36
		141.819.434,06	22%	31.200.276,09	22%	31.200.275,49	-0,60
		303.925,65	25%	75.981,41	22%	66.863,64	-9.117,77
		158.760,14	35%	55.566,05	22%	34.927,23	-20.638,82
	Total 520	286.686.755,93		35.428.672,01		63.071.086,30	27.642.414,29
520A	Pago al exterior - Pago a proveedores de servicios hoteleros y turísticos en el exterior	599.129,95	0%	0,00	22%	131.808,59	131.808,59
		22.312,13	15%	3.346,82	22%	4.908,67	1.561,85
		787.332,84	22%	173.213,21	22%	173.213,22	0,01
		33.846,15	35%	11.846,15	22%	7.446,15	-4.400,00
	Total 520A	1.442.621,07		188.406,18		317.376,64	128.970,46

código del campo	CONCEPTO RETENCIÓN	BASE IMPONIBLE RENTA	RETENCIONES CON APLICACIÓN DE CONVENIOS		RETENCIONES SIN APLICACIÓN DE CONVENIOS		DIFERENCIA
			PORCENTAJE RETENCIÓN (%)	MONTO RETENCIÓN	% RETENCIÓN SIN CONVENIO	MONTO DE RETENCIÓN	
520C	520C. Pago al exterior - Seguros, cesiones y reaseguros	30.049,72	1%	264,44	22%	6.610,94	6.346,50
		314.904,41	22%	69.278,97	22%	69.278,97	0,00
Total 520C		344.954,13		69.543,41		75.889,91	6.346,50
520D	Pago al exterior - Comisiones por exportaciones y por promoción de turismo receptivo	3.183.928,46	0%	0,00	22%	700.464,26	700.464,26
		10,20	2%	0,20	22%	2,24	2,04
		459.704,61	22%	101.135,00	22%	101.135,01	0,01
		3.560,40	25%	890,10	22%	783,29	-106,81
Total 520D		3.647.203,67		102.025,30		802.384,81	700.359,51
520E	Pago al exterior - Por las empresas de transporte marítimo o aéreo y por empresas pesqueras de alta mar, por su actividad.	16.387.526,84	0%	0,00	22%	3.605.255,90	3.605.255,90
		554.314,59	22%	121.949,19	22%	121.949,21	0,02
Total 520E		16.941.841,43		121.949,19		3.727.205,11	3.605.255,92

código del campo	CONCEPTO RETENCIÓN	BASE IMPONIBLE RENTA	RETENCIONES CON APLICACIÓN DE CONVENIOS		RETENCIONES SIN APLICACIÓN DE CONVENIOS		DIFERENCIA
			PORCENTAJE RETENCIÓN (%)	MONTO RETENCIÓN	% RETENCIÓN SIN CONVENIO	MONTO DE RETENCIÓN	
	520G. Pago al exterior - Contratos de fletamento de naves para empresas de transporte aéreo o marítimo internacional.	457.539,42	0%	0,00	22%	100.658,67	100.658,67
		1.950,00	22%	429,00	22%	429,00	0,00
	Total 520G	459.489,42		429,00		101.087,67	100.658,67
521	Pago al exterior - Enajenación de derechos representativos de capital y otros derechos	25.608.413,70	0%	0,00	5%	1.280.420,69	1.280.420,69
		386.216,95	22%	84.967,70	5%	19.310,85	-65.656,85
	Total 521	25.994.630,65		84.967,70		1.299.731,53	1.214.763,83
522A	522A. Pago al exterior - Servicios técnicos, administrativos o de consultoría y regalías con convenio de doble tributación	38.366.881,99	0%	0,00	22%	8.440.714,04	8.440.714,04
		799,46	2%	15,99	22%	175,88	159,89
		9.701,85	5%	485,09	22%	2.134,41	1.649,32
		20.022.463,24	10%	2.002.246,34	22%	4.404.941,91	2.402.695,57
		3.399.042,88	15%	509.856,47	22%	747.789,43	237.932,96
		11.837.839,79	22%	2.604.324,84	22%	2.604.324,75	-0,09
		21.049,15	25%	5.262,28	22%	4.630,81	-631,47
		17.240,40	100%	17.240,40	22%	3.792,89	-13.447,51
	Total 522A	73.675.018,76		5.139.431,41		16.208.504,13	11.069.072,72

código del campo	CONCEPTO RETENCIÓN	BASE IMPONIBLE RENTA	RETENCIONES CON APLICACIÓN DE CONVENIOS		RETENCIONES SIN APLICACIÓN DE CONVENIOS		DIFERENCIA
			PORCENTAJE RETENCIÓN (%)	MONTO RETENCIÓN	% RETENCIÓN SIN CONVENIO	MONTO DE RETENCIÓN	
523A	Pago al exterior - Seguros y reaseguros (primas y cesiones) con convenio de doble tributación	27.510.147,28	0%	0,00	22%	6.052.232,40	6.052.232,40
		130.634,85	22%	28.739,67	22%	28.739,67	0,00
Total 523A		27.640.782,13		28.739,67		6.080.972,07	6.052.232,40
524	Pago al exterior - Otros pagos al exterior no sujetos a retención	187.695.105,40	0%	0,00	0%	0,00	0,00
Total 524		187.695.105,40		0,00		0,00	0,00
Total general		954.767.705,40		70.834.627,98		165.601.117,44	94.766.489,46

Fuente: Departamento de Fiscalidad Internacional del Servicio de Rentas Internas – Oficio de Respuesta N° 917012016OCEF002031.

Elaborado por: Investigador

4.8.1 Análisis e Interpretación de Resultados.

Interpretando la tabla anteriormente expuesta, se puede observar que durante el año 2015 la Administración Tributaria ha recaudado \$ 70'834.627,98 por concepto de pagos al exterior de contribuyentes que se acogieron a convenios para evitar la doble imposición; de modo que, en cada uno de los convenios se encuentran estipuladas las reglas para la imposición del Impuesto a la Renta en los Estados contratantes.

Para comprender la importancia de la existencia de los convenios entre los Estados, es necesario determinar el valor del Impuesto a la Renta que los no residentes en Ecuador debían haber pagado en caso de no existir ningún tipo de convenio, es así que su valor asciende a \$ 165'601.117,44, obteniendo una diferencia de \$ 94'766.489,46, valor que el Estado ecuatoriano podría haber cobrado en caso de no existir convenios; a su vez, este valor podría haber sido sujeto a pago del impuesto a la renta en los otros Estados, ocasionando una doble imposición para los no residentes en Ecuador, siendo un problema mucho más grave si en la Legislación Tributaria Interna de cada Estado no existen medidas unilaterales que de alguna manera alivien la carga tributaria del contribuyente.

CAPÍTULO V. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1 Conclusiones

La celebración de convenios internacionales, permite una equitativa distribución de la potestad tributaria entre los Estados contratantes; como es el caso del convenio celebrado con México sobre el cual se efectuó el respectivo análisis.

Los tratados y convenios internacionales celebrados por Ecuador con varios países del mundo, han logrado: evitar el problema de la doble imposición, distribuir la potestad tributaria de los Estados y prevenir la evasión fiscal.

La Normativa Tributaria ecuatoriana ha tenido una constante actualización con respecto a pagos al exterior, debido al problema de la doble imposición ocasionado a sus residentes, por lo que dentro de la Normativa Interna como medida unilateral existen dos métodos como son: el método de exención íntegra y el método de imputación íntegra

La medida unilateral que utiliza Ecuador en el caso de rentas provenientes del extranjero, excepto cuando sean de paraísos fiscales, es el método de “Exención Íntegra”, siendo éste, más recomendable que el método de exención con progresividad; debido a que el mismo da como resultado una renta más justa para el contribuyente; sin embargo, si la prioridad del Estado es la recaudación tributaria, el método más recomendable sería el de exención con progresividad, ya que con éste la recaudación para el Estado ecuatoriano sería mucho mayor.

En el caso de rentas provenientes de paraísos fiscales, el método que se aplica en Ecuador según la Normativa Tributaria Interna, es el de “Imputación Íntegra”, siendo éste, uno de los métodos no recomendables para el Estado ecuatoriano, debido a que el mismo, reconoce un crédito tributario de un valor que nunca fue cobrado y en la mayoría de la veces éstos están sujetos a devolución, siendo aún ingresos provenientes de paraísos fiscales o de regímenes de menor imposición.

El método más recomendable para el caso de ingresos provenientes de paraísos fiscales y regímenes de menor imposición, es el de “Imputación ordinaria”, ya que este método solo acepta como crédito tributario la tarifa máxima que tiene el país, sin importar si en el otro Estado la tarifa es más alta.

Con respecto al análisis de los montos de retención de los contribuyentes que se acogieron a un convenio para evitar la doble imposición durante el año 2015, los no residentes en Ecuador debían haber pagado adicionalmente \$ 94'766.489,46, en caso de no existir ningún tipo de convenio, cuyo valor podría haber sido sujeto al pago del Impuesto a la Renta en los otros Estados en caso de no contar con medidas unilaterales dentro de su Normativa Tributaria Interna; a su vez, el Estado ecuatoriano dejó de percibir dicho valor por este concepto, lo cual no significa que los convenios son deficientes, sin embargo, se debería verificar que la distribución de la renta sea equitativa entre los Estados contratantes.

El problema de la doble imposición en Ecuador, se da por la existencia de dos términos que incluye la Normativa Tributaria ecuatoriana en el artículo 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno dentro del concepto de renta, siendo estos: el criterio de fuente y el de residencia.

Los dividendos es un ejemplo claro de la doble imposición económica en Ecuador, debido a que las personas naturales residentes en este Estado están sujetas al pago del Impuesto a la Renta por este concepto.

Si los Estados no cuentan dentro de su Normativa Tributaria Interna con alguna medida de tipo unilateral o, si no existe convenio entre ellos que ayuden a contrarrestar el problema de la Doble Imposición, el problema puede continuar, como el caso del Estado de Guatemala analizado en la presente investigación.

Un vacío en la Ley, con una buena planificación fiscal puede ocasionar un uso indebido de la misma y un abuso de tratados internacionales.

La celebración de convenios internacionales fomenta la inversión extranjera, ya que los mismos son una herramienta esencial para brindar al inversionista, reglas claras y estabilidad.

La determinación correcta de la residencia fiscal del contribuyente es una tarea sumamente importante al momento de hacer uso de una ley o aplicar un convenio internacional.

5.2 Recomendaciones

El Estado ecuatoriano debe efectuar un trabajo constante con respecto a la celebración de convenios internacionales en materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio, con aquellos países que aún no lo haya celebrado.

La Administración Tributaria debe realizar un control intensivo de la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición; con el objetivo de evitar el abuso e interpretación errónea de los mismos como estrategias de planificación fiscal internacional nociva.

Se deberían efectuar revisiones constantes y periódicas de los comentarios efectuados al modelo de la OCDE, de modo que permita modificar y actualizar los convenios existentes celebrados por el Estado ecuatoriano, así como también, permita elaborar nuevos convenios con países que aún no lo haya celebrado, de modo que respondan a las necesidades actuales.

El Estado ecuatoriano debería revisar los convenios internacionales existentes, conforme la economía se vaya dinamizando, de modo que permita obtener una distribución de la renta más equitativa con los países contratantes.

Por otro lado, se recomienda revisar el método de exención íntegra para rentas provenientes del exterior que consta en la Normativa Tributaria Interna, de forma que permita modificar ciertos vacíos legales que dan paso a la elusión de impuestos.

Además, se recomienda remplazar el método de imputación íntegra, por el de imputación ordinaria, debido a que éste es más justo, tanto para la Administración Tributaria como para el contribuyente.

La Administración Tributaria debe reforzar las capacitaciones a los funcionarios encargados de celebrar y aprobar los convenios internacionales.

Se recomienda incluir en los convenios internacionales, criterios de desempate para determinar la residencia fiscal de los contribuyentes, así como también cláusulas de intercambio de información, de modo que el Estado ecuatoriano no puede salir en desventaja en ciertas ocasiones.

BIBLIOGRAFÍA

- (CIAT), C. I. (2007). *Manual CIAT de Control del Planteamiento Tributario Internacional*.
- (CIAT), C. I. (2012). *El Control de la Manipulación de los Precios de Transferencia en América Latina y el Caribe*.
- (CIAT), C. I. (2012). *El Control de la Manipulación de los Precios de Transferencia en América Latina y el Caribe*.
- Bernal Torres, C. (2006). *Metodología de la Investigación*. México: Pearson Educación.
- Borras Rodríguez, A. (1974). *La doble imposición : problemas jurídico-internacionales*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Constituyente, A. (2008). *CONSTITUCION DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR* . Quito.
- Decisión-578. (2004). *RÉGIMEN PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL*. Lima: Comunidad Andina de Naciones.
- Decreto, 1.-2. (2012). *Ley de Actualización Tributaria*. Guatemala: El Congreso de la República del Ecuador.
- Díaz, C., & Granados, T. (2013). *La Doble tributación del IVA en el roaming internacional en la región Américas*.
- Friend Gavilanes, L. (2013). *Principio de Territorialidad del Impuesto a la Renta*. Guayaquil: Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.
- García Prats, F. (2009). *Los Modelos de Convenio, sus Principios Rectores y su Influencia sobre los Convenios de Doble Imposición*. Madrid.
- Herrera E., L., Medina F., A., & Naranjo L., G. (2004). *Tutoría de la Investigación Científica* (Vol. 4ta. Edición). Ambato: Gráficas Corona Quito.
- LORTI, L. O. (2016). *LORTI, LEY ORGANICA DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO*. Quito.
- Maldonado, G. (2016). *Tendencias en los Convenios para Evitar la Doble Imposición Suscritos por Países de Latinoamérica*. CIAT.
- Montaño Galarza, C. (1999). *El Ecuador y los Problemas de la Doble Imposición Internacional*. Quito: Corporación Editora Nacional.

- OCDE, C. d. (2010). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*. París: Instituto de Estudios Fiscales.
- Paz, J., & Cepeda, M. (2015). *Historia de los Impuestos en Ecuador*. Quito.
- Peragón Lorenzo, L. A. (2013). *Estudio Exploratorio sobre el Impacto de los Convenios para evitar la Doble Imposición para atraer la Inversión Extranjera Directa: El caso de América Latina*.
- República del Ecuador, & Estados Unidos Mexicanos. (1992). *Aplicación del convenio entre la República del Ecuador y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta*. México.
- RLORTI, R. p. (2016). *Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*. Quito.
- Rodríguez Piedrahita, A., & Hernández, C. (2003). *ASPECTOS DE LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS EN LOS PAÍSES ANDINOS QUE PREOCUPAN A LOS INVERSIONISTAS EXTRANJEROS*. Chicago: Banco Interamericano de Desarrollo.
- Salto Hidalgo, M. (2013). *RECONOCIMIENTO DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE PARA EFECTO DE LA ATRIBUCIÓN DE LOS BENEFICIOS EMPRESARIALES EN LOS CONVENIOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN SUSCRITOS CON CHILE Y URUGUAY*. Quito: UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLIVAR.
- SRI, S. d. (29 de Septiembre de 2016). *sri.gob.ec*. Obtenido de <http://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional1>
- Tamayo, M. (2003). *El Proceso de la Investigación Científica*. México: Limusa S.A.
- Tributario, C. (2005). Quito: Codificación No. 2005-09.
- Vallejo Chamorro, J., & Gutiérrez Lausa, M. (2001). *Los Convenios para Evitar la Doble Imposición: Análisis de sus Ventajas e Inconvenientes*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Vázquez del Rey Villanueva, A. (2007). *El IVA y el Comercio Internacional: Tendencias y Problemas Actuales*. Crónica Tributaria 124.