



*FISCALIDAD*

**E D I C I Ó N # 1**

Segundo Semestre • 2007

---

## CONSEJO EDITORIAL

**Econ. Carlos Marx Carrasco**  
Director General del SRI

**Econ. Byron Vásquez**  
Director de Planificación y Estudios

**Econ. Patricio Ruiz**  
Asesor de la Dirección General

---

Dirección general de la publicación  
**Mireya Brito**

Coordinación  
**Maribel Cueva**

Supervisión de edición  
**Daniel Moreno**

Articulistas  
**Tatiana Pérez de Dávila**  
**Sandro Vallejo Aristizábal**  
**Galo Maldonado López**  
**Juan Miguel Avilés**  
**Mauro Andino**  
**Juan Carlos Parra**

---

Estudio gráfico

**Sesos Creación Visual**  
[www.sesoscv.com](http://www.sesoscv.com)

Diseño y dirección de arte  
**Ricardo Novillo Loaiza**

---

Primera edición  
Quito 2007

**SRI**.gov.ec

## CONTENIDO

---

<b>Presentación</b>	<b>8</b>
---------------------	----------

---



<b>La institucionalización del Servicio de Rentas Internas: 5 proyecciones y perspectivas.</b>	<b>11</b>
--	-----------

Tatiana Pérez de Dávila

---



<b>Los convenios para evitar la doble imposición.</b>	<b>39</b>
---	-----------

Sandro Vallejo Aristizábal , Galo Maldonado López

---



<b>Implantación de un modelo de sistema simplificado para Ecuador; características del modelo y plan de implementación.</b>	<b>61</b>
---	-----------

Juan Miguel Avilés

---



<b>Estimación de la brecha de recaudación del IVA e impuesto a la renta de las sociedades por industria.</b>	<b>101</b>
--	------------

Mauro Andino, Juan Carlos Parra

---

<b>Política Editorial</b>	<b>140</b>
---------------------------	------------

# LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

---

**Dr. Sandro Vallejo Aristizábal**  
**Ab. Galo Maldonado López**

# Los convenios para evitar la doble imposición

## RESUMEN

Una de las consecuencias de la globalización internacional es el fenómeno de la doble imposición paralelo a la manifestación de figuras elusivas o evasivas. Frente a estos fenómenos, los convenios para combatir la Doble Imposición se convierten en instrumentos de gran importancia. El presente trabajo parte de un esbozo breve de los principales aspectos de la doble imposición internacional y sus manifestaciones, para abordar posteriormente los mecanismos reconocidos internacionalmente para combatirla, poniendo particular énfasis en los convenios para evitar la Doble Imposición Internacional, refiriendo a los principales modelos, sobre los cuales se hace un análisis breve de sus antecedentes históricos y sus estructura básica, procurando facilitar al lector neófito, una aproximación a este tan interesante aspecto del Derecho Tributario Internacional.

## SUMMARY

Double Taxation is a consequence of international globalization; this fact comes along with the manifestation of eluding and evasive figures. To face these phenomena, the agreements to fight against Double Taxation turn out to be instruments of great importance. This paper has been based on a brief outline about main aspects of international double taxation and its signs. Later on, those internationally recognized mechanisms to fight against it, will be pointed. Special emphasis will be put on International Agreements to avoid Double Taxation and an analysis of major patterns will be done, including their historical data and basic structure. This document has been intended to approach the neophyte reader to this interesting aspect of International Taxation Law.

## 1. INTRODUCCIÓN

---

Hoy resulta prácticamente imposible sustraerse del denominado fenómeno de la globalización o mundialización de las economías. Es verdad que no es la primera vez que se produce una tendencia económica en ese sentido, a finales del siglo del XIX y albores del XX, ya se produjo un fenómeno similar, sin embargo la magnitud del fenómeno actual supera con creces cualquier proceso anterior.

El proceso de globalización implica una creciente interdependencia económica entre todos los países, provocado por el aumento del flujo de bienes, servicios y capitales, así como por la rápida difusión de la tecnología y la información. Esto ha provocado el llamado fenómeno económico y social de la “internacionalización de los mercados de bienes y servicios”, a raíz del cual se han generado consecuencias en todos los ámbitos del desarrollo de los países que han optado por abandonar los sistemas rígidos y cerrados, para adoptar regímenes mucho más flexibles que vayan a la par con las nuevas tendencias mercantiles de inversión y movilización de capitales.

El ámbito tributario no ha sido la excepción a esta influencia. La rápida y constante movilidad de capitales, bienes y servicios, junto con la internacionalización de las transacciones mercantiles, acarrea distintas consecuencias en el ámbito tributario. Por un lado, ha provocado fenómenos elusivos tales como la deslocalización de bases imponibles; y, por otro lado, nos trae el fenómeno de la doble imposición internacional, que limita el crecimiento de la inversión.

Respecto del primer aspecto, esta “deslocalización” principalmente se produce cuando una determinada jurisdicción fiscal atrae para sí capitales como consecuencia de una baja o nula tributación en tales territorios o por políticas sumamente restrictivas de intercambio o acceso a la información, lo cual permite que los negocios se beneficien directamente de estas circunstancias y busquen trasladar sus inversiones a países que manejen sistemas tributarios demasiado flexibles e incluso –y con mayor frecuencia– a los llamados paraísos fiscales.

Bajo este escenario de transacciones económicas, principalmente entre empresas relacionadas, existe un flujo de capitales (utilidades) desde una determinada jurisdicción tributaria a otra en la cual se presentan las mencionadas circunstancias de elusión.

Este flujo generalmente se da bajo la figura de pago por “transferencias” de bienes, servicios o intangibles

entre empresas relacionadas que manejan en estas transacciones “unidades monetarias de grupo” alejadas de la realidad económica del mercado, generándose problemas tales como los de “precios de transferencia”

El fenómeno de la doble imposición se abordará a lo largo del presente trabajo, sin embargo a manera de ejemplo, hemos creído oportuno señalar algunas de las conclusiones alcanzadas por Adrián Rodríguez y Carmela Hernández, en un estudio efectuado para el Banco Interamericano de Desarrollo sobre los **“Aspectos de los Sistemas Tributarios en los Países Andinos que preocupan a los Inversionistas Extranjeros”**<sup>1</sup>, que grafica algunos aspectos relevantes del problema:

- En los sistemas tributarios de los Países Andinos existen una serie de características que desbordan los límites fijados para el crédito fiscal por impuestos pagados en el exterior, y que potencialmente terminan por incrementar la carga tributaria efectiva de los inversionistas extranjeros.
- En la medida en que en el país de la fuente se aplique una tarifa de impuesto sobre la renta mayor a la aplicada en el país de la residencia, genera para el inversionista un incremento potencial de su carga tributaria efectiva, toda vez que el exceso de impuesto liquidado y pagado en el país de la fuente no podrá ser acreditado por el inversionista en el país de la residencia.
- En materia de retenciones en la fuente sobre pagos al exterior a favor de entidades o personas no domiciliadas en el país de la fuente, existen en los países andinos retenciones que gravan ingresos que en sentido estricto son rentas de fuente nacional para el país de la residencia, específicamente

<sup>1</sup> Este estudio fue elaborado por Adrián F. Rodríguez Piedrahita y Carmela Hernández de BAKER & MCKENZIE, en marzo del año 2003, publicado por el Banco Interamericano de Desarrollo, como documento de trabajo y de consulta, cuyo contenido hace referencia a diversos aspectos relacionados con la inversión extranjera en la Comunidad Andina, específicamente en aspectos de índole tributaria.

te en lo que tiene que ver con servicios técnicos y asistencia técnica. En principio el país de la residencia no reconoce un crédito fiscal por impuestos pagados sobre este tipo de rentas.

- La mayoría de los sistemas tributarios de los países andinos no tienen normas generales para determinar el ingreso bruto directamente relacionado con la actividad efectivamente desarrollada por la sucursal o establecimiento permanente de una empresa extranjera, ignorando por completo la

posibilidad de que parte del ingreso bruto generado por dichas entidades locales corresponda a actividades realizadas directamente por la casa matriz.”

De lo anterior se explica la necesidad de que las Administraciones Tributarias actualicen constantemente sus conocimientos respecto de estos temas y los ubiquen como fenómenos elusivos, para el caso de precios de transferencia; o como restrictivos de inversión, para el caso de la doble imposición.

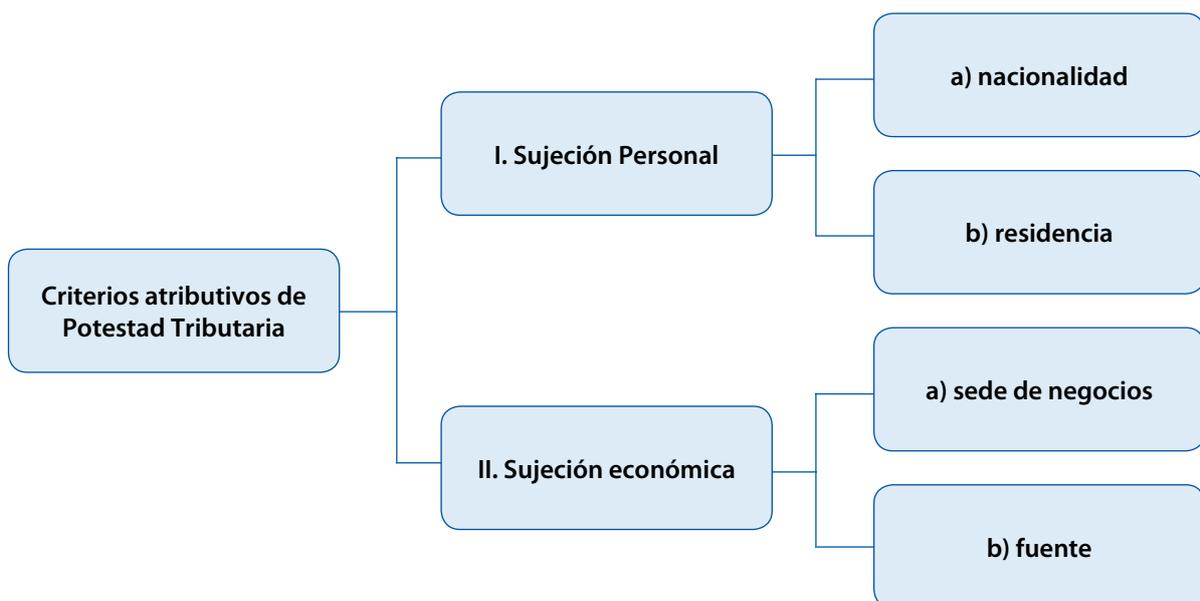
## 2. DE LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

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

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

En esta perspectiva, es importante recalcar que para determinar el vínculo que existe entre el sujeto obligado al cumplimiento de la obligación tributaria y la administración encargada de velar por el cumplimiento de la misma, existen dos tipos de vínculos: Personales y Reales. Giuliani Fonrouge <sup>2</sup>, prefiere hablar de criterios subjetivos y económicos para atribuir la potestad tributaria, que los ordena de la siguiente manera:

<sup>2</sup> Carlos Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*. Volumen I. Buenos Aires. Ed. Depalma. 4ª. ed. 1987. pág 397.



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

En el segundo grupo se pueden destacar criterios como la territorialidad o fuente, para establecer el vínculo jurídico tributario. Este criterio es de tipo real y según el mismo, la renta se grava por parte del país en el que se haya obtenido la misma, con independencia del lugar donde resida físicamente el contribuyente.

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

Nuestro país maneja un criterio combinado –real y personal- para establecer el vínculo de la obligación tributaria, mismo que se encuentra reflejado en el Art. 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno:

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

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

Como se puede observar, el numeral uno del mencionado artículo maneja un criterio real de territorialidad para establecer el vínculo de la obligación tributaria,

mientras que en el numeral dos se establece el criterio personal de domicilio y nacionalidad (renta mundial).

El problema de la doble imposición internacional se genera cuando coexisten dos o más soberanías fiscales debido a la aplicación en su legislación interna, de los mencionados criterios de vinculación, lo cual provocará como consecuencia que en determinado país el criterio aplicado sea el de fuente o territorialidad y en otro sea el de residencia, por ejemplo, atrayendo para cada jurisdicción la potestad de gravar tal renta.

Cabe señalar que la conjugación de ambos criterios (personales y reales) provocan conflictos en el ámbito de la soberanía fiscal. Se ha señalado anteriormente uno de las consecuencias negativas, que es la generación de circunstancias de “doble imposición”. Cada estado puede determinar libremente cuáles son los supuestos que quedan sometidos a su soberanía fiscal, teniendo la potestad de incluir los hechos imponibles producidos en otro país.

Este es uno de los principales obstáculos con que se enfrentan las empresas inversoras, que genera dificultad para producir y comerciar en igualdad de condiciones, debido a los efectos fiscales gravosos que se producen cuando su actividad económica se desarrolla más allá de sus fronteras nacionales. Este fenómeno que tiene distintos matices deriva en la generación de esquemas de doble o múltiple tributación, que requieren ser atacados adecuadamente para lograr un crecimiento económico correcto, sin que ello afecte el desarrollo de los países receptores de la inversión y las economías que constituyen el origen de las empresas inversoras, procurando mantener en lo posible la neutralidad tributaria evitando distorsiones, producto de los efectos fiscales.

Vale señalar que el problema de la doble imposición no es un fenómeno exclusivo del Derecho Internacional Tributario, e incluso al interior de un mismo estado pueden generarse problemas de doble imposición interna. Del mismo modo, cabe señalar que la doble imposición no es un fenómeno de índole territorial

exclusivamente, sino que puede producirse por varias razones, por ejemplo, como la expresa Manuel de Juano, basta que el gravamen se de sobre el mismo hecho imponible, es decir: *“sobre los mismos presupuestos de hecho determinados por el legislador para dar nacimiento a la obligación impositiva.”*<sup>3</sup>

En todo caso, en el presente trabajo nos concentraremos específicamente en la doble o múltiple imposición internacional.

Siguiendo a Campagnale, Catinot y Larrondo, podemos definir a la doble o múltiple imposición internacional como: *“La superposición de las potestades tributarias de distintos estados o jurisdicciones sobre la renta obtenida por un sujeto, debido a la aplicación de criterios jurisdiccionales diferentes. De esta manera, un mismo contribuyente o ingreso se ven sometidos a tributación en más de un país.”*<sup>4</sup>

## 2.1. Elementos de la Doble Imposición.

Para que opere la figura de la doble imposición, no basta que opere la unidad de sujetos pasivos y de hechos generadores, la doctrina señala la necesidad de que se presenten cinco elementos concurrentes a saber:

1. La existencia de dos o más potestades tributarias concurrentes
2. Imposición de dos (o más) tributos de idéntica o similar naturaleza
3. Identidad de Hechos Generadores
4. Identidad de sujetos pasivos (al respecto es importante señalar que este elemento contiene ciertas variantes según se trate de doble imposición económica o doble imposición jurídica)

<sup>3</sup> Manuel De Juano. *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*. Tomo I. Rosario. Ed. Molachino, 1969. pág 390

<sup>4</sup> Norberto Campagnale, Silvia Catinot y Alfredo Larrondo. *El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales*. Buenos Aires. Ed La Ley. 2000. pág 18

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

## 2.2. Clases de doble tributación.

Una vez que ha quedado definido el fenómeno de la “doble imposición internacional” es importante señalar que en la práctica la doctrina ha identificado dos tipos de doble tributación, a saber:

- a) La doble imposición económica; y,
- b) La doble imposición jurídica.

### a) De la doble imposición económica.

Esta figura surge cuando dos o más estados gravan un mismo hecho generador con tributos similares, pero respecto de personas jurídicas distintas, o sujetos pasivos formalmente diferentes pero cuyos vínculos económicos permitan ubicarlos como un mismo ente generador de riqueza sujeto de imposición.

César Montaña, citando a R. Cross señala que “habitualmente se alude al término doble imposición económica para referirse a aquella situación jurídico-tributaria en la cual una misma fuente impositiva resulta gravada por dos (o más) impuestos idénticos o análogos en manos de personas diferentes.”<sup>5</sup>

A manera de ejemplo Montaña refiere algunos de los casos en que se produce la doble imposición económica<sup>6</sup>:

- a) El doble gravamen sobre dividendos (gravamen como sociedad y gravamen como persona física. Ref. Art.38 LRTI)
- b) La doble imposición intersocietaria (La sociedad distribuye dividendos a una persona jurídica); y,

<sup>5</sup> César Montaña. *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Quito. Corporación Editora Nacional. 2006. 1ra. ed. pág 119

<sup>6</sup> IBID pág 119-120

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

#### **b) De la doble Imposición Jurídica.**

A diferencia de la anterior, en esta se producen de manera simultánea las cinco circunstancias referidas anteriormente, en otros términos, corresponde a la figura típica de la doble imposición.

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, define a este fenómeno como el resultado de que dos o más estados sometan a imposición un mismo concepto de renta obtenida por un mismo sujeto, por idénticos o similares impuestos, y en igual período.

### **2.3. Efectos de la Doble Imposición.**

“Rivas y Márquez describen como efectos derivados de la doble imposición internacional a:

- a) la existencia de una carga fiscal inequitativa sobre el inversor extranjero, ya que las rentas del mismo serán gravadas en más de una oportunidad;
- b) el freno al desarrollo económico y en particular a las inversiones extranjeras, convirtiéndose el factor fiscal en obstáculo al libre flujo de capitales entre los estados;
- c) el incremento de operaciones intermedias realizadas a través de estados que revistan el carácter de paraísos tributarios, con el fin de reducir la imposición global total;
- d) la pérdida de neutralidad y eficiencia de la imposición internacional en la localización de los factores de producción”<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> Citados por Campagnale, Catinot y Larrondo, op cit. pág 21

## **3. DE LAS MEDIDAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN**

Ante la existencia del fenómeno de la doble tributación, el Derecho Tributario Internacional incorpora como una parte de su contenido, las llamadas “medidas para evitar la doble imposición” que se recogen en las respectivas legislaciones o en los denominados “convenios para evitar la doble imposición”, a través de diversos modelos aprobados por los organismos internacionales y que son usados como guía por los mismos<sup>8</sup>. Estas medidas pueden ser de diferente tipo, dependiendo del número de partes que intervienen en su adopción

### **3.1. Medidas unilaterales**

Las medidas unilaterales son aquellas establecidas por cada estado en ejercicio de su soberanía y refleja-

das en la normativa interna, renunciando de manera expresa a determinada tributación reconocida en su legislación.

La doctrina ha identificado cinco métodos o medidas unilaterales para evitar la doble imposición:

#### **a) Método de exención**

A través del cual el estado de la residencia del sujeto de la obligación tributaria considera exentas a las rentas obtenidas fuera de las fronteras territoriales del mismo, considerando que las mismas ya fueron sometidas a tributación en el estado de la fuente. Esta exención puede darse de manera íntegra o de manera progresiva cuando el estado de residencia toma en consideración a las rentas obtenidas en el extranjero pero únicamente para establecer la tarifa de impuesto a la renta que se debe aplicar a una base impo-

---

<sup>8</sup> Miguel Aquino- Convenios de doble imposición, UNNE-1999. pág. 9 y sig.

nible compuesta únicamente por ingresos de fuente nacional.

### **b) Método de imputación o crédito fiscal (Tax-credit)**

Este método consiste en el reconocimiento que el estado de residencia realiza sobre el pago de los impuestos que sus nacionales o con domicilio, realizan en el exterior, pago que podrá ser utilizado como crédito tributario. En este método se refleja la aplicación del criterio de “renta mundial” pues reconoce el impuesto pagado tanto en el estado fuente, como en el de residencia.

Este método tiene a su vez dos variantes:

- c)** Imputación íntegra o de deducción total, e;
- d)** Imputación ordinaria o de deducción limitada, ya que en estos casos el estado de la residencia establece como límite el monto del impuesto atribuible que se deba pagar de acuerdo a su normativa interna, por los ingresos obtenidos en el exterior.

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

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

### **c) Método de deducción**

Esta medida consiste en que el estado de residencia considera en su base imponible tanto los ingresos de

fuentes nacional como de fuente extranjera y “*faculta al contribuyente para que del impuesto adeudado se deduzca el gravamen que surge de aplicar su propia alícuota a los ingresos extranjeros.*”<sup>9</sup>

### **d) Método del impuesto no pagado (tax-sparing)**

Este método es muy utilizado por los países importadores de capital que manejan un criterio territorial o de fuente, pues a través del mismo se establecen ventajas favorables para atraer la inversión.

Como lo ha señalado la doctrina, este método se aplica cuando:

**“(...) el Estado Fuente otorga beneficios tributarios, ya sea eximiendo u otorgando deducciones y que por la aplicación del método de imputación neutraliza dicho beneficio pues el sujeto inversionista que no paga el impuesto en el país de la fuente, lo hará en el país de la residencia. Ante esta situación, las cláusulas “tax-sparing” implican que al sujeto obligado se le permite deducir el impuesto calculado en el país de residencia el importe que hubiera correspondido abonar en el país de la fuente de no existir el beneficio fiscal”.<sup>10</sup>**

### **e) Imputación del impuesto subyacente**

Finalmente, este método busca evitar la doble imposición económica, pues permite usar como crédito tributario no sólo el impuesto soportado por retención en la fuente sino también el que ha gravado a la sociedad filial, por los beneficios distribuidos<sup>11</sup>.

<sup>9</sup> Tulio Rosembuj, “*Fiscalidad Internacional*”. Editorial Marcial Pons S.A., Barcelona 1998, pág 112 y sig.

<sup>10</sup> Juan Carlos Vicchi, “*Interpretación de los convenios para evitar la doble imposición*”, Revista “*Criterios Tributarios*” No. 90. 1999.

<sup>11</sup> Aquino Miguel, *Convenios de doble imposición*, Editorial UNNE, Barcelona 1999. pág. 11.

### 3.2. Medidas Bilaterales: Convenios de Doble Imposición

Resulta evidente que aunque las medidas unilaterales, son las más sencillas de adoptar en la medida que no requieren de la participación de actores externos a los países, también se han demostrado insuficientes en diversos temas, precisamente por basarse en consideraciones de un solo estado y en algunos casos han derivado en problemas de doble tributación, como por ejemplo cuando dos países mantienen el criterio de residencia, pero su definición varía, por ejemplo en el estado A la residencia se basa en la permanencia física por un período determinado de tiempo (seis meses en un mismo ejercicio fiscal en el caso ecuatoriano) y en el estado B, la residencia se basa en el hogar que se comparte con la cónyuge e hijos, por tanto aún cuando ambos países aplicaran el mismo criterio, el problema subsistiría por estas diferencias.

Por otro lado, las medidas unilaterales, previamente referidas, se enmarcan dentro del pleno ejercicio de la soberanía de cada estado, y específicamente dentro del ejercicio de su Potestad Tributaria, por lo cual, pese a que el problema trasciende su territorio, no requiere de terceros para enfrentarlo. Sin embargo, este tipo de medidas resultan parciales por lo que se reconoce que resulta más efectivo enfrentar estos problemas partiendo de acuerdos entre los distintos estados. De ahí la importancia y difusión de los denominados convenios para evitar la Doble Imposición entre países, que entran dentro del marco del Derecho Internacional Público.

Para entender el alcance de los denominados Convenios de Doble Imposición (CDI) es necesario enmarcarlos en la categoría general de Tratados Internacionales a la que pertenecen. Al respecto, López Bassols define al tratado como: *“un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional ya conste en un instrumento*

*único, o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular”*<sup>12</sup>.

Por su parte César Montaña manifiesta que *“Los tratados son acuerdos suscritos entre los diferentes estados o entre los sujetos del derecho internacional, que están encaminados o que tienen por función regular su recíproco proceder. En principio las normas de los tratados solamente vinculan a los signatarios o a los que se adhieran a ellos”*<sup>13</sup>

En este contexto resulta imprescindible remitirse a la norma marco en materia de acuerdos internacionales que es la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, suscrita el 23 de Mayo de 1969, que entró en vigor el 27 de enero de 1980.

La Convención dispone que los tratados deben expresarse en forma escrita, independientemente de que estén contenidos en un solo instrumento o en una serie sucesiva de instrumentos, o cualquiera que sea el nombre que se la haya dado. Por su parte la doctrina calificada reserva el nombre de tratados exclusivamente para aquellos acuerdos entre sujetos de Derecho Internacional.

Para que exista un tratado, se necesita, que el acuerdo sea celebrado, en primer lugar, entre sujetos del Derecho Internacional, así no pueden considerarse tratados los acuerdos entre estados y personas particulares o jurídicas que pertenecen a diferentes estados, o entre estos y organismos multilaterales .

López Bassols<sup>14</sup> nos menciona que el tratado conlleva elementos esenciales que son:

- a) La expresión de una voluntad: no necesariamente deben ser simultáneas, un tratado puede resultar de una declaración unilateral de una de las partes

<sup>12</sup> Hermilio López Bassols. *“Derecho Internacional Público Contemporáneo e Instituciones Básicas”*. México. Ed. Porrúa.2002. pág. 22

<sup>13</sup> César Montaña. *El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional*. Corporación Editora Nacional. Quito. 1999 pág 23.

<sup>14</sup> Hermilio López Barsols, op. cit. pág. 24

seguida de la aceptación de la otra parte; o de la continuación de actos unilaterales como el intercambio de notas diplomáticas.

- b)** La concurrencia de voluntad de por lo menos dos partes: las declaraciones unilaterales de un estado solo son obligatorias para el estado que las emite, mientras no concurra la voluntad del otro estado. En los tratados multilaterales no se exige de un número definido de estados partes.
- c)** Las partes de un tratado deben ser sujetos de Derecho Internacional: sólo los estados y las organizaciones internacionales que gozan de personalidad jurídica internacional pueden ser partes de un tratado.
- d)** La intención de producir efectos legales: esa intención es la que permite distinguir al tratado en sentido escrito, de otros actos que los estados realizan que no tienen como propósito vincular a sus autores, y que solo comprometen a sus dirigentes políticos pero no a los estados miembros.
- e)** Que esté regido por el Derecho Internacional: este es un elemento esencial del tratado. Si bien existen acuerdos entre estados que se refieren a transacciones comerciales que son regidos por el derecho interno, solo aquellos que están regidos por el Derecho Internacional serán considerados como tratados.

### **3.2.1. Los Modelos de Convenios de Doble Imposición: Breve Historia**

Los dos modelos de convenio más utilizados en la actualidad son el elaborado por la Organización de Naciones Unidas (ONU) y el elaborado por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). Ambos modelos reconocen a los estados suscriptores el derecho de gravar tanto en el país donde se ubica la fuente generadora de la renta como en el país donde se encuentre la residencia del sujeto que la obtuvo. Sin embargo, en el modelo OCDE se pone

mayor énfasis al criterio de Residencia a diferencia del de la ONU que se inclina por el de fuente.

A parte de estos dos convenios se puede mencionar el Modelo de la Comunidad Andina y el Modelo de Convenio de los Estados Unidos, que tienen importante relevancia, no solo como fuente de estudio a nivel internacional, sino particularmente respecto de nuestro país.

La historia de los Convenios para combatir la Doble Imposición se remonta a 1899, cuando El Imperio Austro-Húngaro y Prusia firman un Tratado Fiscal que regula el problema de la doble tributación. En 1922 Italia, suscribió un convenio con las nacientes naciones desmembradas del imperio Austro-Húngaro. Sin embargo es en el seno de la Liga de las Naciones que se empieza a abordar con mayor profundidad la problemática de la doble imposición y los mecanismos para combatirla. En 1921 la Sociedad de las Naciones a través de su Comité de Asuntos Económicos, encarga un estudio efectuado por cuatro importantes expertos: Bruinis de Holanda, Einaudi de Italia, Seligman de Estados Unidos y Stamp de Gran Bretaña, que concluye en 1923. Para 1927 se habían formulado modelos de convenio tanto para impuestos directos como para impuestos sucesorios, dichos convenios fueron aprobados en 1928 por representantes de 28 países. En el modelo de impuestos directos se consideró el criterio de fuente para los llamados impuestos reales y el criterio de residencia, para los llamados impuestos personales, considerando como método adecuado para evitar la doble imposición, el método de deducción simple.

Los estudios y discusiones en esta materia continuaron y dieron lugar a los modelos de convenio de México de 1943 y de Londres en 1946.

Más adelante, durante la Segunda Guerra Mundial, con el fracaso de la Sociedad de las Naciones, el trabajo sobre tributación se trasladó a la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE), la misma

que se convirtió posteriormente en la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).

En 1956 el Comité Fiscal de la OCDE trabajó en busca de establecer un Proyecto de Convenio uniforme que resolviera eficazmente los problemas de doble imposición entre los países miembros. En 1963 el comité presentó el Informe titulado “Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio” (MOCDE) que a su vez fue recomendado a los países miembros.

A partir de 1971, el Comité de Asuntos Fiscales, abordó la revisión del Proyecto de Convenio OCDE de 1963, que concluyó en 1977 con la publicación del nuevo Convenio Modelo y Comentarios.

En 1991, el Comité de Asuntos Fiscales reconoció que la revisión del Convenio Modelo y los Comentarios se había convertido en un proceso continuo, por lo que se adoptó el concepto de un Convenio Modelo “dinámico” que permite actualizaciones y modificaciones periódicas y puntuales, sin esperar a una revisión completa, publicándose en ese mismo año una nueva versión. La última versión publicada del MOCDE corresponde al año 2005 y se espera hacer una nueva versión en el 2008.

Por su parte, en 1974 la Organización de las Naciones Unidas publicó una guía para la celebración de los convenios entre países desarrollados y países en desarrollo, reconociendo que el MOCDE resultaba un instrumento válido entre países desarrollados específicamente. En 1979 se publicó el Manual para la negociación de Convenios Tributarios entre países desarrollados y países en desarrollo, que iba acompañado por el Modelo de Convenio (MONU) de 1980, que buscaba un mayor equilibrio entre los criterios de residencia y de fuente.

Finalmente, es necesario referirnos al modelo de Convenio de la Comunidad Andina, cuyo origen se remonta al 26 de mayo de 1969, cuando los representantes de Colombia, Ecuador, Perú, Bolivia y Chile,

suscriben el Acuerdo de Cartagena; Venezuela se incorporó en 1973. Los artículos 3, 22 literales a) y b), 30 literal c), 51 y 54 del Acuerdo de Cartagena, contienen el marco que permite la suscripción de “Decisiones”, que constituyen disposiciones supranacionales de carácter vinculante para los países miembros. En 1972, se expide la Decisión 40, aprobada por el Ecuador el 29 de agosto de 1972, mediante Decreto Supremo No. 932. Su entrada en vigencia se produjo a partir del 17 de febrero de 1975, con su publicación en Registro Oficial. En el Anexo I, de la Decisión se incluye el Convenio de Doble Tributación entre los países miembros y en el Anexo II se introduce el modelo de convenio, entre uno de los países miembros y otro país fuera de la Comunidad. El mismo recoge el principio general de gravamen en la fuente de donde proviene la renta.

### **3.2.2. Principales diferencias entre los Modelos de Convenios de Doble Imposición.-**

El convenio modelo de la OCDE presenta varios conceptos importantes. Entre ellos, que los países se comprometen recíprocamente a no gravar a residentes del otro país que no ejerzan un nivel mínimo de actividad dentro de sus fronteras.

La fijación de este mínimo depende del tipo de actividad; así por ejemplo, una empresa no paga impuestos si no tiene un «establecimiento permanente» concepto que queda definido en el convenio. Existen requisitos mínimos para los casos de prestación de servicios personales, y reglas que permiten establecer si una persona es residente de un país u otro.

La idea general es facilitar el comercio. Al eliminar preocupaciones tributarias en el país “receptor”, éste se beneficiará más cuando las empresas tengan una mayor presencia. Pero hay que reconocer que este concepto sólo tiene sentido en el contexto del sistema de fuente mundial de tributación que nuestro país tiene.

El modelo de la ONU, pone más énfasis en los derechos de los países de donde proviene la renta, restringe más las circunstancias en las que empresas de otro país pueden operar sin pagar impuestos en el país de donde proviene la renta, y deja abierta la posibilidad de tener tasas de retención más altas sobre intereses, dividendos y regalías.

El modelo de Convenio de la Comunidad Andina dispone que independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el país miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción en él previstos. Estos casos de excepción se refieren a las utilidades o beneficios de las empresas de transporte, a determinadas ganancias de capital y a rentas provenientes de algunos servicios personales, supuestos en los que se usa el criterio del domicilio.

Este criterio es recogido por la Decisión 578, que contiene el régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal entre los países miembros de la Comunidad Andina, expedida el 4 de mayo de 2004, publicada en la Gaceta Oficial 1063 de la CAN y en el Ecuador en Suplemento del Registro Oficial 457, de 9 de noviembre de 2004, actualmente vigente.

Vale señalar que al interior de la Comunidad Andina, ningún país miembro ha podido celebrar convenios con terceros países utilizando ese modelo tipo. Por ejemplo, en los casos de Bolivia, Venezuela y Ecuador, se han tomado como base principalmente los Modelos de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y en algún caso el de la Organización de las Naciones Unidas (ONU).

Con relación al Modelo de Estados Unidos, éste al igual que el modelo OCDE, pone mayor énfasis en los criterios de residencia o domicilio, por sobre el criterio de fuente. Contiene disposiciones respecto de los establecimientos permanentes, muy similares a las del MOCDE. Incorpora las cláusulas del “beneficiario efectivo” de los privilegios otorgados por los acuerdos,

a efecto de evitar las prácticas de los “Treaty shopping”, finalmente no admite cláusulas de “tax sparing”. Se hace mención a este modelo porque los Estados Unidos es un socio comercial muy importante para los países andinos en general y Ecuador en particular y una negociación con este país implica necesariamente contemplar los términos de su modelo de convenio.

En el caso ecuatoriano, al igual que en el de los demás miembros de la Comunidad Andina, el MOCDE se ha constituido en el referente de la mayoría de los tratados suscritos, lo que ha otorgado a este modelo una importancia especial tanto dentro como fuera de los países que conforman la OCDE, por lo que es a partir de su estructura que se elaborará el análisis siguiente.

### **3.2.3. Estructura de los Convenios.**

Como hemos visto, los modelos más utilizados en su orden son: el MOCDE y el MONU. En el caso del MOCDE contiene una parte normativa o formal y una parte de comentarios que, ayuda a entender la intención y el alcance de las cláusulas que lo conforman.

Dada su difusión señalaremos la estructura de los convenios, con particular referencia a los modelos de mayor aceptación, aunque en términos generales la estructura en cualquier modelo es semejante:

#### ***a) Ámbito de aplicación***

##### ***i) Ámbito de aplicación subjetivo: la residencia.***

El criterio de vinculación utilizado por los convenios es el de residencia, es decir, se aplica a los residentes de uno o de ambos estados contratantes. En todo caso, los convenios remiten a la legislación interna de cada estado los criterios para determinar la residencia, y en el caso ecuatoriano en más de un convenio se introduce la noción de domicilio recogida por nuestra normativa interna.

En el Modelo de Convenio de la OCDE, se establecen los siguientes criterios sucesivos para la resolución de

aquella situación en la que, en virtud de la normativa interna de cada estado, una persona física sea considerada residente por los dos.

- a) La vivienda permanente.
- b) El centro de sus intereses vitales.
- c) Donde viva habitualmente.
- d) La nacionalidad.
- e) El común acuerdo entre los estados contratantes.

En el caso del modelo ONU, los criterios coinciden mayoritariamente, aunque se excluye el de nacionalidad. Para las personas jurídicas, el criterio previsto en ambos modelos (OCDE y ONU) es el de la dirección efectiva. En el caso ecuatoriano se puede afirmar que con excepción de la Decisión 578 aplicable entre los países miembros de la CAN, los convenios suscritos adoptan los criterios del MOCDE

### **ii) *Ámbito de aplicación objetivo: los impuestos comprendidos.***

Por regla general los Convenios de Doble Imposición se aplican a los impuestos sobre la renta, tanto de personas físicas como jurídicas. De igual manera, por regla general, se aplican también a los impuestos sobre el patrimonio, sin hacerse extensivos a los impuestos indirectos.

Los convenios definen con carácter general estos impuestos, aunque es común que contengan una enumeración de los impuestos comprendidos en cada estado, e incluso se habla de impuestos de naturaleza similar, además de la previsión de la aplicación del convenio a aquellos impuestos que en el futuro puedan sustituir a los enunciados.

Esto es importante, pues implicaría que un cambio sustancial en la legislación en materia de impuestos directos debería ser comunicada al otro estado para evitar confusiones en la aplicación de los convenios, sobre todo, cuando se han hecho enumeraciones de

los impuestos comprendidos. Por ejemplo, México recientemente aprobó un nuevo impuesto muy vinculado con el impuesto a la renta, que ha motivado que este país comunique la decisión a varios de los estados con quienes mantiene convenios. En el caso ecuatoriano, podría ser necesario tomar en cuenta este aspecto, ante la posibilidad de cambios legislativos importantes y la introducción de nuevos impuestos que puedan ser entendidos como amparados por los convenios.

### ***b) Definiciones generales***

Es importante considerar que pueden presentarse definiciones distintas en las legislaciones internas de los países que suscriben el convenio, que podrían generar problemas de aplicación del mismo, por lo que esta cláusula es sumamente importante, pues establece definiciones de términos y expresiones que se utilizan en el convenio, tales como “persona”, “sociedad”, “autoridad competente”, “nacional”, “establecimiento permanente” u otros.

Tanto el Modelo de Convenio de la OCDE como el de la ONU contienen en artículos independientes, debido a su importancia, las definiciones de “residente” y la de “establecimiento permanente”. En concreto, ambos modelos dedican sus artículos 4 y 5 a estas definiciones.

El MOCDE introdujo la noción de “establecimiento permanente” que fue recogida por el MONU y que hoy es parte integrante de todos los convenios de doble imposición cuyo alcance resulta trascendental, ya que de ella va a depender el reparto por parte de los estados contratantes de los beneficios empresariales. En el caso ecuatoriano la noción de establecimiento permanente ha sido recogida adicionalmente por la legislación interna, particularmente en el Art. 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 8 de su reglamento, con un alcance bastante amplio.

### **c) Distribución de la potestad tributaria entre los estados.**

Para determinadas categorías de renta y de patrimonio se atribuye un derecho exclusivo de imposición a uno de los estados contratantes. El otro estado contratante no puede gravar dichas categorías, evitándose de esta manera la doble imposición. En general, el derecho exclusivo de imposición se otorga al estado de residencia. En este sentido el MONU y el MCAN no coinciden con los criterios del MOCDE, y de hecho en la Comunidad Andina, como se señaló prima el criterio de Fuente.

En el caso de otras categorías de renta y de patrimonio el derecho de imposición no es exclusivo. Algunas rentas cuyo derecho de imposición es compartida entre los dos estados se limita el impuesto del país de la fuente (dividendos e intereses, tanto en los modelos OCDE como ONU).

En la medida en que las disposiciones anteriores confieran al estado de la fuente o situación un derecho de imposición, ya sea pleno o limitado, el estado de residencia deberá permitir una desgravación con el fin de evitar la doble imposición.

En los Modelos de Convenio tanto de la OCDE como de la ONU, se clasifican las rentas y el patrimonio en tres categorías según el régimen aplicable en el estado de la fuente o situación:

- i)** Rentas y elementos patrimoniales que pueden gravarse sin ninguna limitación en el estado de la fuente o situación.
- ii)** Rentas que pueden someterse a una imposición limitada en el estado de la fuente.
- iii)** Rentas y elementos patrimoniales que no pueden someterse a imposición en el estado de la fuente o situación.

Comenzando por el criterio de gravamen en fuente, las categorías de renta y patrimonio que pueden gra-

varse sin ninguna limitación en el estado de fuente o situación son las siguientes:

- i)** Rendimientos de bienes inmuebles situados en dicho estado, ganancias de capital derivadas de la enajenación de dichos bienes, y patrimonio que representan. (Art. 6 de ambos modelos).
- ii)** Rentas provenientes de la explotación de recursos naturales.(Art.6 de ambos modelos).
- iii)** Beneficios de los establecimientos permanentes situados en dicho estado, ganancias de capital derivadas de la enajenación de un establecimiento permanente, y patrimonio representado por los bienes muebles que formen parte de dicho establecimiento permanente. Aquí, el modelo ONU limita las posibilidades de deducción en el cálculo del beneficio del establecimiento permanente al no considerar deducibles los pagos a afiliadas.(Art. 7 y 13 de ambos modelos).
- iv)** Rendimientos de las actividades de artistas y deportistas realizadas en dicho estado, independientemente de que tales rentas se atribuyan al artista o deportista o a otra persona. (Art. 17 de ambos modelos).
- v)** Rendimientos de los servicios personales independientes imputables a una base fija situada en dicho estado. Para esta categoría de renta, recogida en el art.14 del Modelo ONU establece para algún caso el gravamen limitado; éste régimen, que antes venía recogido en ambos modelos, desde la modificación del modelo OCDE en 2000 ya solo aparece en el de la ONU.
- vi)** Participaciones de consejeros pagadas por una sociedad residente en dicho estado.(Art. 16 de ambos modelos).
- vii)** Remuneraciones por razón de un empleo en el sector privado, realizado en dicho estado, salvo cuando el empleado permanezca allí durante un periodo que no exceda de ciento ochenta y tres

días en cualquier periodo de doce meses, que comience o termine en el periodo impositivo relevante y se cumplan determinadas condiciones; y remuneraciones de un empleo a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional, o a bordo de una embarcación, si la sede de dirección efectiva de la empresa está situada en dicho estado.(Art. 15 de ambos modelos).

**viii)** Remuneraciones y pensiones pagadas por razón de empleo en el sector público bajo determinadas condiciones.(Art.19 de ambos modelos).

**ix)** Pagos recibidos por estudiantes y aprendices.(Art. 20 de ambos modelos).

Por otro lado, las siguientes categorías de renta pueden someterse a una imposición limitada en el estado de la fuente:

**i)** Dividendos: en el caso de que la participación que generan los dividendos no esté efectivamente vinculada a un establecimiento permanente o una base fija situada en el estado de la fuente, ese estado debe limitar su gravamen al 5% del importe bruto de los dividendos, cuando el beneficiario efectivo sea una sociedad que detente directamente al menos el 25% del capital bruto de la sociedad que paga dividendos, y al 15% de su importe bruto en otros casos. A este respecto, el modelo ONU establece las mismas condiciones, pero deja el porcentaje abierto. (Art. 10 de ambos modelos).

**ii)** Intereses: en las mismas condiciones que para los dividendos, el estado de la fuente debe limitar su gravamen al 10% del importe bruto de los intereses, salvo en el caso de intereses que excedan del importe normal del mercado. Como en el caso de los dividendos, el modelo ONU deja el porcentaje abierto. (Art.11 de ambos modelos).

Las restantes categorías de renta o de patrimonio no pueden someterse a imposición en el estado de la fuente o situación; como regla general sólo pueden

someterse a imposición en el estado de residencia del contribuyente.

Esto es válido, por ejemplo, para los cánones, las ganancias derivadas de la enajenación de acciones y otros valores mobiliarios, las pensiones del sector privado, las cantidades percibidas por un estudiante para sus estudios o formación práctica, el patrimonio representado por acciones y otros valores mobiliarios.

Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, o de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores, las ganancias derivadas de la enajenación de dichos buques, embarcaciones o aeronaves, y el patrimonio representado por dichos buques, embarcaciones o aeronaves, sólo pueden someterse a imposición en el estado en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

Los beneficios empresariales y las rentas derivadas de la prestación de servicios personales independientes, no imputables a un establecimiento permanente en el estado de la fuente sólo pueden someterse a imposición en el estado de la residencia.

#### **d) Métodos para evitar la doble Imposición**

Los métodos previstos para evitar la doble imposición en los modelos OCDE Y ONU son el método de imputación y el de exención, que aparecen recogidos en los art. 23.A y 23.B de ambos modelos.

Si un residente de un estado contratante obtiene rentas o posee elementos patrimoniales, que pueden someterse a imposición, de forma ilimitada o limitada, en el estado de la fuente o situación, el estado de la residencia estará obligado a eliminar la doble imposición mediante alguno de los siguientes métodos:

**Método de exención:** 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. Para ello se admiten dos alternativas:

- i) Exención simple: cuando las rentas o el patrimonio, obtenidos en el estado de la fuente, no se tienen en cuenta en ningún momento en la base imponible del perceptor.
- ii) Exención con progresividad: cuando dichas rentas o patrimonio solamente se computan al objeto de determinar el tipo impositivo que se aplicará a las demás rentas o elementos patrimoniales del contribuyente.

**Método de imputación:** las rentas o el patrimonio que pueden someterse a imposición en el estado de la fuente o situación también se someten a gravamen en el estado de residencia. También aquí pueden darse dos modalidades:

- i) Imputación total o integral: cuando se deduce la totalidad del impuesto satisfecho en el estado de la fuente.
- ii) Imputación parcial o limitada: cuando la deducción por el impuesto satisfecho en el extranjero tiene un máximo que es el importe que por dichos rendimientos correspondería pagar en el estado de residencia, si se hubiesen obtenido en dicho territorio.

#### **e) Disposiciones especiales**

Los convenios contienen ciertas disposiciones especiales, siendo las más importantes las referidas a los aspectos siguientes:

**No discriminación:** Aparece en los art.24 de los modelos OCDE y ONU. Se reconoce el principio de no discriminación entre los nacionales de uno y otro estado contratante, siempre que se encuentren en las mismas circunstancias.

El principio general establece que los nacionales de un estado contratante no serán sometidos en el otro estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo, que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar

sometidos los nacionales de ese otro estado que se encuentren en las mismas condiciones.

Los establecimientos permanentes que una empresa de un estado contratante tenga en el otro estado contratante, no serán sometidos a imposición de forma menos favorable que las empresas de ese otro estado que realicen las mismas actividades.

El principio de no discriminación como particularidad se suele referir a la totalidad de los impuestos en vigor de los estados contratantes y no sólo a los comprendidos en el ámbito del convenio. Otro aspecto que se debe resaltar de este principio es que está referido a la nacionalidad y no a la residencia.

**El procedimiento amistoso:** aparece en los art.25 de los modelos OCDE y ONU. Se establece un cauce a través del cual los estados contratantes "harán lo posible" para resolver las dificultades o las dudas que planteen la interpretación o aplicación del convenio.

El procedimiento puede iniciarse a instancia de cualquier contribuyente que considere que las medidas adoptadas por uno o por estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté de acuerdo con el convenio. La autoridad competente, si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible para resolver la cuestión mediante un procedimiento amistoso con la autoridad competente del otro estado contratante.

Las autoridades competentes de los estados contratantes también podrán acudir a este procedimiento amistoso para resolver las dificultades o dudas que plantee la interpretación o aplicación del convenio, o para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el convenio.

**Intercambio de información:** aparece en los art. 26 de los modelos OCDE y ONU. Se articulan los mecanismos para proceder al intercambio de información entre los estados contratantes para aplicar lo dispuesto en el convenio o en el derecho interno de éstos.

Se establece la obligación de mantener el secreto sobre la información recibida, y se delimitan los fines para los que la información puede ser utilizada.

#### **f) Disposiciones finales**

Entrada en vigor y denuncia: el convenio entrará en vigor una vez ratificado, y los instrumentos de ratificación intercambiados.

El texto recoge la fecha a partir de la cual entran en vigor sus disposiciones, que suele fijarse en el comienzo del siguiente periodo impositivo.

#### **3.2.4. Sobre la entrada en vigencia de los Convenios: Caso ecuatoriano**

Como todos los tratados internacionales, los convenios de doble imposición requieren su incorporación al derecho interno de los respectivos países. Una vez incorporado al derecho interno tienen una jerarquía superior al de la legislación interna, incluidas las normas de carácter tributario, por lo que es un aspecto que resulta ciertamente relevante y para esto hay que tener en cuenta que en la mayoría de constituciones se establece el principio precitado, para lo cual se requiere de la participación de los órganos legislativos o parlamentarios.

En el caso ecuatoriano, la Constitución Política del Estado vigente a partir de 1998, dispone:

**“Art. 161.- El Congreso Nacional aprobará o improbará los siguientes tratados y convenios internacionales:**

- 1.** Los que se refieran a materia territorial o de límites.
- 2.** Los que establezcan alianzas políticas o militares.
- 3.** Los que comprometan al país en acuerdos de integración.
- 4.** Los que atribuyan a un organismo internacional o supranacional el ejercicio de competencias derivadas de la Constitución o la ley.

**5.** Los que se refieran a los derechos y deberes fundamentales de las personas y a los derechos colectivos.

**6.** Los que contengan el compromiso de expedir, modificar o derogar alguna ley”

Por su parte el artículo 162 establece que esta aprobación no requiere de ley sino que se hará en un solo debate y con el voto conforme de la mayoría de los miembros del Congreso, sin embargo es necesario contar previamente con el dictamen del Tribunal Constitucional respecto a la conformidad del tratado o convenio con la Constitución. Por otra parte, la aprobación de un tratado o convenio que exija una reforma constitucional, no podrá hacerse sin que antes se haya expedido dicha reforma.

Finalmente, el artículo 163 dispone que: “Las normas contenidas en los tratados y convenios internacionales, una vez promulgados en el Registro Oficial, formarán parte del ordenamiento jurídico de la República y prevalecerán sobre leyes y otras normas de menor jerarquía”.

En torno a los requisitos que deben cumplir los tratados de doble imposición en materia tributaria para su incorporación a la legislación interna, genera dudas si estos necesariamente deben ser aprobados por el órgano legislativo. Para algunos, la respuesta es afirmativa pues los tratados para combatir la doble imposición se enmarcan en lo previsto en el numeral 5 del Art. 161 en concordancia con lo dispuesto por el numeral 10 del Art. 97 de la misma CPE.

Sin embargo para otros no es cierta esta afirmación. En todo caso la experiencia ecuatoriana evidencia que los convenios para combatir la doble imposición han seguido procesos distintos para su incorporación en la legislación interna, existiendo en algunos casos la aprobación legislativa y en otros omitiéndose tal aprobación.

### 3.2.5. De los Convenios suscritos por el Ecuador.

Además de la Decisión 578 para evitar la Doble imposición en la Comunidad Andina, el Ecuador ha suscrito los siguientes Convenios Bilaterales de Doble Imposición:

- Alemania (Registro Oficial No. 493 de 5 de agosto de 1986)
- Bélgica (Registro Oficial No. 312 de 13 de abril de 2004)
- Brasil (Registro Oficial No. 865 de 2 de febrero de 1988).
- Canadá (Registro Oficial No. 484 de 31 de diciembre de 2001).
- Chile (Registro Oficial No. 189 de 14 de diciembre de 2003)
- España (Registro Oficial No. 253 de 13 de agosto de 1993)
- Francia (Registro Oficial No. 34 de 25 de septiembre de 1992)
- Italia (Registro Oficial No. 407 de 30 de marzo de 1990)
- México (Ratificación del Convenio en el Registro Oficial No. 201 de 10 de noviembre de 2000 y la publicación del texto en el Registro Oficial No. 281 de 9 de marzo de 2001)
- Rumania (Registro Oficial No. 785 de 20 de septiembre de 1995)
- Suiza (Texto Original en el Registro Oficial No. 788 de 25 de septiembre de 1995 y Protocolo en el Registro Oficial No. 178 de 5 de octubre de 2000).

Adicionalmente tiene suscritos:

- 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 (Registro Oficial No. 235 de 4 de mayo de 1982)

- Convención Multilateral tendiente a evitar la Doble Imposición de las regalías por Derechos de Autor (Registro Oficial No. 565 de 10 de noviembre de 1994)

Finalmente, es necesario señalar que los Convenios para evitar la Doble Imposición, pueden convertirse en mecanismos idóneos para combatir la elusión y evasión tributaria internacional, razón por la que, tanto en los comentarios como en el contenido de los convenios bilaterales, va tomado fuerza la introducción de disposiciones que limiten figuras como el "Treaty Shopping" y la Subcapitalización, entre otros.

## BIBLIOGRAFIA

---

- Campagnale Norberto, Catinot Silvia y Larrondo Alfredo. El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales. Ed. La Ley. Buenos Aires. Buenos Aires. 2000.
- De Juano Manuel. Curso de Finanzas y Derecho Tributario. Tomo I. Ed. Molachino, Rosario. 1969.
- Giuliani Fonrouge Carlos, Derecho Financiero. Volumen I. Ed. Depalma. 4ª. ed. Buenos Aires. 1987.
- López Bassols Hermilio. Derecho Internacional Público Contemporáneo e Instituciones Básicas. México. Ed. Porrúa. 2002.
- Martín José María y Rodríguez Usé Guillermo. Derecho Tributario General. Ed. Depalma, 2ª. ed. Buenos Aires. 1995.
- Montaña César. El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional. Corporación Editora Nacional. Quito. 1999
- Montaña César. Manual de Derecho Tributario Internacional. Corporación Editora Nacional. 1ª ed. Quito. 2006.
- Rajmilovich Darío. La Renta Mundial en el Impuesto a las Ganancias. Ed. La Ley 1ª ed. Buenos Aires 2001.
- Troya José Vicente, Derecho Internacional Tributario, Corporación Editora Nacional, 1ra. ed. Quito. 1990.
- Uckmar Víctor, Curso de Derecho Tributario Internacional . Temis. Bogotá. 2003. Tomos 1 y 2.
- Vallejo Chamorro José María y Gutiérrez Lousa Manuel. "Los Convenios para evitar la Doble Imposición: Análisis de sus Ventajas e Inconvenientes". Instituto de Estudios Fiscales de España. 2001.
- Varios Autores. Estudios de Derecho Internacional Tributario. Publicado por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Bogotá. Ed. Legis. 2006.