



**ESCUELA SUPERIOR POLITÉCNICA DEL LITORAL
ESCUELA DE POSTGRADO EN ADMINISTRACIÓN DE
EMPRESAS MAESTRIA EN TRIBUTACIÓN**

TESIS DE GRADO PREVIA A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE:

MAGISTER EN TRIBUTACIÓN

TEMA:

**“LOS CONVENIOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA
DOBLE IMPOSICION TRIBUTARIA SUSCRITOS POR EL
ECUADOR, UNA HERRAMIENTA DE PLANIFICACION
TRIBUTARIA”**

AUTORES:

C.P.A. VÍCTOR HUGO PARRALES ARAGONES

C.P.A. JENNY DEL ROCÍO AVEIGA DELGADO

DIRECTOR:

ECO. JORGE AYALA ROMERO

GUAYAQUIL - ECUADOR

NOVIEMBRE, 2013

MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN

PROMOCIÓN 3

ACTA DE SUSTENTACIÓN DE TESIS DE GRADO

En la ciudad de Guayaquil, a los doce días del mes de noviembre de dos mil trece, en el Aula A3 de la **ESCUELA DE POSTGRADO EN ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS, ESPAE**, de la **ESCUELA SUPERIOR POLITÉCNICA DEL LITORAL, ESPOL**, sustentó su tesis de grado: **LOS CONVENIOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA SUSCRITOS POR EL ECUADOR, UNA HERRAMIENTA DE PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA** el Sr. **VICTOR HUGO PARRALES ARAGONES**, obteniendo la siguiente calificación:

Nombres	Nota promedio sustentación	Nota promedio documento escrito	Calificación Final

Actuaron como miembros del Tribunal los docentes: **Pilar Panchana Chalén**, **Fabián Soriano Idrovo** y **Jorge Ayala Romero**, quienes firman a continuación:



PILAR PANCHANA CHALÉN



FABIÁN SORIANO IDROVO



JORGE AYALA ROMERO
TUTOR

MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN

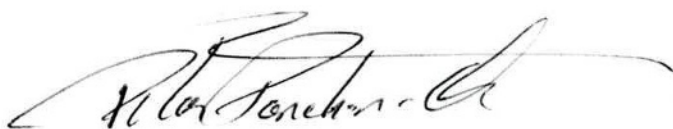
PROMOCIÓN 3

ACTA DE SUSTENTACIÓN DE TESIS DE GRADO

En la ciudad de Guayaquil, a los doce días del mes de noviembre de dos mil trece, en el Aula A3 de la **ESCUELA DE POSTGRADO EN ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS, ESPAE**, de la **ESCUELA SUPERIOR POLITÉCNICA DEL LITORAL, ESPOL**, sustentó su tesis de grado: **LOS CONVENIOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA SUSCRITOS POR EL ECUADOR, UNA HERRAMIENTA DE PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA** la Srta. **JENNY DEL ROCIO AVEIGA DELGADO**, obteniendo la siguiente calificación:

Nombres	Nota promedio sustentación	Nota promedio documento escrito	Calificación Final

Actuaron como miembros del Tribunal los docentes: **Pilar Panchana Chalén**, **Fabián Soriano Idrovo** y **Jorge Ayala Romero**, quienes firman a continuación:



PILAR PANCHANA CHALÉN



FABIÁN SORIANO IDROVO



JORGE AYALA ROMERO
TUTOR

Dedicado

A nuestras madres.

Agradecimientos

A Dios sobre todas las cosas, por su infinita
misericordia, sin el no somos nada; a
nuestros padres por todo el sacrificio
y malas noches, gracias madre; a
nuestros hijos con todo nuestro amor,
un ejemplo de perseverancia hacia un
día mejor.

INDICE GENERAL

CAPITULO 1

1. La internacionalización empresarial como base de la Tributación Internacional	
1.1 Globalización e integración económica.....	1
1.2 Principios Básicos de Asignación Impositiva y la Doble Imposición.....	2
1.3 Mecanismos de Corrección de la Doble Imposición.....	7
1.4 Convenios de Doble Imposición Internacional	
1.4.1 Modelo OCDE.....	12
1.4.2 Modelo ONU.....	13

CAPITULO 2

2. Convenios de Doble Tributación. Base Conceptual	
2.1 Naturaleza Jurídica.....	14
2.2 Objetivos	15
2.3. Ventajas.....	15

CAPITULO 3

3. La Planificación Tributaria como herramienta de apoyo a la Competitividad	
3.1. Objetivos de la Planificación Fiscal Internacional.....	20
3.2 Principales instrumentos de la Planificación Tributaria Internacional.....	21

CAPITULO 4

4. Legislación Tributaria Internacional en el Ecuador	
4.1 Método de imposición.....	26
4.2 Tributación del Residente	27
4.3 Principio de imposición jurisdiccional.....	28
4.4 Tributación del no residente.....	29

CAPITULO 5

5. El Uso de Convenios como Instrumento de Planificación Tributaria Internacional en el Ecuador	
5.1 Características de los convenios firmados por el Ecuador.....	33
5.2. Limitaciones en la planificación tributaria internacional.....	50
5.2.1 Cláusulas anti-abuso	
5.2.2. Concepto de Beneficiario Efectivo. Nuevas Disposiciones OCDE	

5.3 Treaty Shopping.....	53
5.4. El Uso de sociedades Instrumentales, conductoras o de base, como mecanismo de planificación tributaria.....	53

CAPITULO 6

Casos Prácticos.....	63
----------------------	----

CAPITULO 7

Conclusiones y Recomendaciones.....	65
-------------------------------------	----

Bibliografía	67
---------------------------	----

CAPITULO 1

1. La internacionalización empresarial como base de la Tributación Internacional

La internalización empresarial hace que los sujetos económicos trasciendan los límites geográficos de sus países, ya sea por la búsqueda de nuevos mercados o con la intención de deslocalizar actividades hacia países donde puedan lograr ser más competitivos a través de la reducción de costos, ya sea de carácter laboral, de bienes e inclusive impositivos

Esta internalización afecta sin duda, el ámbito tributario, el cual requiere de una redefinición y el diseño de figuras tributarias adaptadas a esta realidad económica, debido a que la dimensión de este fenómeno de internalización hacen que existan “desajustes” entre la realidad económica y las normas tributarias que pretendan regularla.

1.1 Globalización e integración económica

Los procesos de globalización e integración económica están sustentados en gran medida por la proximidad, instantaneidad y comunicación, reduciendo distancias geográficas y temporales, y se constituyen en una innegable realidad a la que se ven afectados no solo los empresarios sino también los Estados.

“La Globalización contiene procesos que son cualitativamente distintos de la internacionalización. En ellos se involucra no sólo la extensión geográfica de las actividades económicas, procesos de internacionalización, sino también y más importante, la integración funcional de actividades que antes se encontraban dispersas. El actual proceso redunda en la formación de unidades operativas a nivel planetario. (Peter Kickens)”

Es así que en el ámbito económico la afectación al sector público y privado viene dado por las características que son propias de procesos de globalización:

- Libre comercio (OMC)
- Privatización de empresas públicas
- Libre movilidad de factores: Trabajo y Capital
- Economía orientada al consumo

- Deslocalización de actividades
- Importancia creciente de empresas multinacionales
- Competencia a escala mundial
- Consenso de Washington

Las empresas privadas buscan la internacionalización como mecanismo de diversificación y crecimiento de sus nichos de mercado, así como buscando reducir costos que le permitan sobrevivir en mercados cada vez más competitivos. Por otra parte, los Estados se enfrentan cada vez más a la pérdida de soberanía en sus políticas públicas, pues por ejemplo en el ámbito fiscal tienen que enfrentarse a la competencia en materia tributaria que otros Estados realizan para captar inversión extranjera, lo que los obliga a competir fiscalmente perdiendo en tal sentido la posibilidad de articular una política tributaria que se aleje en gran medida de la realidad internacional.

En materia tributaria, la globalización le impone al Estado consideraciones cada vez más complejas por los tipos de operaciones que son llevadas a cabo, pues se plantea la dificultad de establecer adecuadamente a que país le corresponde la potestad o soberanía tributaria sobre determinada renta.

1.2 Principios Básicos de Asignación Impositiva y la Doble Imposición

La movilidad de las bases imponibles producto de los procesos de globalización e integración económica generan problemas de soberanía y jurisdicción fiscal, entre los Estados, pudiendo llegar inclusive a situaciones en las que un mismo contribuyente o hecho pueda ser gravado en dos o más Estados, produciendo la doble imposición internacional.

Pareciese que la solución es que los Estados hagan uso de su soberanía dentro de sus fronteras geográficas, sin embargo cada vez es más común ver Estados que hacen uso de su soberanía y potestad tributaria más allá de su espacio territorial, ampliando su jurisdicción.

Los elementos básicos a tomar en consideración a la hora de establecer quien detenta la soberanía o la potestad de gravamen son:

- Espacial
- Personal
- Temporal
- Material

El cuestionamiento de fondo aquí sería, ¿Cual es el límite para que un Estado ejerza su soberanía tributaria?

Para que un Estado pueda someter a un contribuyente a su jurisdicción y por lo tanto cobrarle tributos, debe existir algún punto de conexión mínima entre el Estado y el Contribuyente, ese punto de conexión se conoce como factores de vinculación para ejercer el poder tributario y son:

- Personales: Someten a tributación a personas tomando en consideración circunstancias propias como: su condición de residentes, domiciliados, nacionales o ciudadanos.
- Reales: Toma en consideración circunstancias económicas y materiales (fuente productora de ingresos)

Bajo la conceptualización de estos factores se establecen dos principios básicos de asignación impositiva que pueden utilizar los Estados para establecer el alcance de su potestad tributaria:

- **Principio Personalista**. Implica tributación de toda la Renta Mundial de un residente o nacional. Admite dos modalidades fundamentales la Residencia y la Nacionalidad.
- **Principio de Territorialidad** Se basa en la sujeción a gravamen de los residentes y no residentes que obtienen rentas de fuente localizadas en un país.

En un ámbito marcado por los intereses de los Estados a no perder recaudación tributaria, los países han ido adoptando el esquema que más se adecue a su realidad, haciendo énfasis en el aspecto dinámico en el que se puede enmarcar tal conveniencia, pues los países pueden adoptar un principio u otro dependiendo de la coyuntura en la que se encuentren.

Así, a los países importadores de capital les interesa aplicar el principio de territorialidad para obtener mayores ingresos tributarios, mientras, que los países exportadores de capital tendrán mayores ingresos con el principio personalista

En general, los Estados hacen una aplicación combinada de ambos criterios:

- Los Residentes tributan bajo el criterio de Renta Mundial.
- Los No Residentes tributan por la renta obtenida en su territorio.
- Pese a esto, existen países que aplican el principio de territorialidad como criterio único. (Costa Rica, Uruguay y República Dominicana)

DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL

La Doble imposición de manera general, puede definirse como la concurrencia sobre el mismo contribuyente o sobre los mismos hechos de naturaleza económica de más de un impuesto.

Puede ser de dos clases:

- Interna
- Externa
- Doble Imposición Interna. Se produce cuando sobre el mismo contribuyente o hecho inciden dos impuestos exigidos por el mismo Estado o jurisdicción fiscal.
- Doble Imposición Internacional. Se produce cuando son las legislaciones internas de 2 o más países las que concurren en un mismo contribuyente o hecho.
- Así mismo, la doble imposición puede ser de dos tipos:
 - Económica
 - Jurídica

Doble imposición internacional económica

Se define como la situación que se produce cuando una misma transacción económica, un ingreso o un elemento patrimonial es gravada por 2 o más Estados durante el mismo período pero en manos de diferentes perceptores. Hay identidad de objeto imponible y tiempo y similitud de impuesto, pero falta el requisito de la identidad subjetiva propia de la doble imposición jurídica internacional

Doble imposición internacional jurídica

La OCDE define la doble imposición jurídica internacional como el resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o más Estados a un mismo contribuyente, respecto a una misma materia imponible y por el mismo período de tiempo.

Causas de la Doble imposición jurídica

La doble imposición jurídica puede causarse por las siguientes circunstancias:

a) Aplicación de Principios Impositivos distintos (Residencia y Fuente)

Ej.: El Estado A, que grava a sus residentes por la totalidad de su renta mundial, considera residentes a las personas físicas que pasan más de 6 meses en su territorio. El Estado B grava a los contribuyentes no residentes en su territorio sólo por la renta obtenida en el territorio. Don X es residente del Estado A y es propietario de un Inmueble, que tiene arrendado, en el Estado B.

Don X, residente del Estado A, tributará en dicho Estado por la totalidad de su renta mundial (criterio de residencia), incluida la derivada del arrendamiento del inmueble situado en un país extranjero. El Estado B considera la renta del arrendamiento como obtenida en su territorio (criterio de territorialidad) y exigirá un impuesto a Don X, aun no siendo residente allí, por esa renta en concreto.

Como podemos observar, como consecuencia de la aplicación simultánea del criterio de residencia en el Estado A y el criterio de territorialidad en el Estado B, Don X soportará una doble imposición en la renta procedente del arrendamiento del inmueble.

b) Mismo principio, dos criterios

Inclusive en el caso de que los países en conflicto hubieran aplicado un mismo principio, las **discrepancias en la concreción o definición del criterio adoptado**, hacen que se produzcan situaciones de doble imposición, por ejemplo: residencia basada en el criterio de la administración efectiva vs. residencia basada en el lugar de constitución de la sociedad; o, territorialidad basada en el lugar de utilización de capital vs. territorialidad basada en el lugar desde donde se efectúa el pago. Estos son casos de "doble residencia" y "doble fuente".

En este sentido vale mencionar que, en relación con el criterio personal, el punto de conexión más antiguo observado aún en México y Filipinas, y combinándolo con el de residencia, en los Estados Unidos, es el de la nacionalidad, exigiendo estos países el impuesto a sus ciudadanos por la totalidad de sus rentas aun cuando fueren residentes de otro Estado.

Ej.: El Estado A, que grava a sus residentes por la totalidad de su renta mundial, considera residentes a las personas físicas que pasan más de 6 meses en su territorio. El Estado B grava a los contribuyentes residentes en su territorio por su renta mundial, utilizando como criterio de residencia, además de un criterio de permanencia en el territorio, el criterio de considerar residente a quien tenga en dicho Estado su centro de intereses vitales.

Don X ha permanecido en el Estado A durante 10 meses consecutivos pero mantiene su vivienda y su negocio en el Estado B. El Estado A consideraría residente a Don X y le gravaría por su renta mundial por el criterio de permanencia y el Estado B consideraría que tiene su residencia en B al tener allí su centro de intereses vitales, gravando también su renta mundial. Como consecuencia de ello, Don X sufriría una doble imposición por toda su renta mundial.

Por otro lado, dentro del **criterio de la fuente u origen de las rentas** existen dos acepciones que también pueden entrar en contradicción: la estricta del **lugar de realización** de la actividad de la que provienen las rentas o la más primitiva –de difícil defensa si se utiliza con carácter general- que localiza la fuente en el lugar de la **residencia del pagador** de las rentas, pues esta última es el lugar de donde parte y se ha originado la masa monetaria constitutiva de la renta.

En otras ocasiones, el origen del conflicto proviene de la disparidad de criterios seguidos en la determinación de la propia situación de la “fuente”.

Supongamos, en relación con este último caso, una empresa del país A que realiza una emisión de acciones en la Bolsa de B, y que a esa emisión acude un inversor de C. Podría darse el caso de que, al realizar el inversor las plusvalías, se encontrase que existe una diferente definición de fuente en las legislaciones de los tres países involucrados, de forma que podría ser gravado en los tres.

1.3 Mecanismos de Corrección de la Doble Imposición

Existen mecanismos unilaterales y convencionales (bilaterales o multilaterales) para evitar la doble imposición. La mayoría de Estados contemplan disposiciones que evitan la doble imposición. Generalmente es el Estado de Residencia el que articula los mecanismos adecuados para evitar la doble imposición

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 a tributación.

En consecuencia, de facto y en ausencia de solución convencional, corresponde al Estado de la residencia la solución del problema mediante la aplicación del método que hubiera seleccionado en su legislación entre los posibles métodos

Métodos para eliminar la doble imposición jurídica internacional

Existen dos métodos para eliminar la doble imposición.

- El método de exención o reparto (método de base tributaria), y
- El método de imputación o crédito fiscal (método de cuota).

MÉTODO DE EXENCIÓN

En 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, lo cual garantiza a los países importadores de capital la efectividad de los incentivos fiscales. Es una excepción al principio de renta mundial de los residentes.

Se lo conoce también como el método de reparto en cuanto implica una distribución del gravamen entre el estado de residencia y el Estado de fuente al limitar el primero, a través de la exención

IMPACTOS DEL MÉTODO DE EXENCIÓN

- Desde el punto de vista tributario

Para el exportador de capitales este método refuerza su política tributaria

- Desde el punto de vista recaudatorio

Implica pérdida o renunciación tributaria para el que aplica el método.

- Desde el punto de vista económico

Neutralidad en la importación de capitales

- Un inversor local como no repatría no paga

- Un inversor extranjero como si repatría debería pagar pero bajo

este concepto no.

Favorece la repatriación de beneficios

Este método admite dos modalidades:

- **Exención íntegra:** El Estado de la residencia prescinde absolutamente de gravar las rentas procedentes del país de la fuente.

Ej.: Un contribuyente en el país A, en el que tributa por su renta mundial, obtiene una renta de 3,000 en el país B, donde son gravadas al 22%

PAIS B

T: 22%

Renta (B): 3,000

Cuota: 660

PAIS A

T:30%

Renta (B): Exenta

Cuota: 0

En este caso, en A no se tributa dado que la renta obtenida en B está exenta en A, dado que ya ha tributado

- **Exención con progresividad:** El Estado de la residencia renuncia al gravamen de las rentas originadas en el extranjero excluyéndolas de la base del impuesto sobre la renta pero tiene en cuenta su importe a fin de determinar el tipo progresivo que se aplicará a las otras rentas. Este método suele afectar a los impuestos sobre las personas naturales.

Ej: Un contribuyente en el país A, donde tributa por su renta mundial, obtiene una renta de 2,000 en A y otra de 1,000 en el país B. En A la tarifa es progresiva, y en B es del 30%.

PAIS B

T: 25%

Renta (B) 1,000

Cuota: 250

PAIS A

T: 20% hasta 1,000

30% hasta 3,000

Renta (B): Exenta

Renta (A): 3,000

Cuota: (tipo medio para la renta total)

(Renta (A) + Renta (B)):3,000=25%

Cuota: 500 (25% s/2,000)

En este caso, se tributa en A sólo las rentas obtenidas en A (las rentas obtenidas en B están exentas en A) pero para calcular el tipo de gravamen se tiene en cuenta la totalidad de las rentas.

METODO DE IMPUTACION

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

Este método admite también **dos modalidades:**

- **Imputación íntegra**, el país de residencia permite la deducción correspondiente al total importe satisfecho en el país de la fuente sin limitación alguna

Ej: Un contribuyente en el país A, donde es gravado por su renta mundial, obtiene una renta en B de 3,000. En A tributa al 18% y en B al 25%.

PAIS B

T: 25%

Renta (B): 3,000

Cuota: 750

PAIS A

T: 18%

Renta (B): 3,000

Cuota: 540

DDI: (750)

Crédito Fiscal: (210)

En este caso, el residente en A tributa por su renta obtenida en B tanto en ese país (por 300) como en su país de residencia; en este el último tiene derecho a deducirse la totalidad de la cuota satisfecha en B.

- **Imputación ordinaria**, el crédito fiscal concedido por el país de residencia para la deducción del impuesto extranjero tiene por límite la proporción del propio impuesto que corresponda a las rentas procedentes del exterior. Este método 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.

Ej: Un contribuyente en el país A, por su renta mundial, obtiene una renta en B de 3,000. En A tributa al 18% y en B al 22%

PAIS B

T: 22%

Renta (B): 3,000

Cuota: 660

PAIS A

T: 18%

Renta (B): 3,000

Cuota: 540

DDI: (540)

(0)

En este caso, el residente en A tributa por su renta obtenida en B tanto en ese país (por 540) como en su país de residencia. En este último tiene derecho a deducirse la cuota satisfecha en B, con el límite de lo que correspondería en A.

El método de imputación ha venido siendo el sistema tradicional de los países anglosajones, en tanto que el método de exención es más propio de los sistemas continentales (Francia, Noruega, Países Bajos, Suiza). Estos mecanismos se encuentran aceptados en Modelo de la OCDE, hasta el punto de que existen múltiples convenios bilaterales en que cada uno de los Estados contratantes aplica un método distinto.

No es usual que el Estado de residencia contemple en sus medidas unilaterales las cláusulas de "tax sparing" , lo cual queda a decisión particular de las negociaciones.

En ocasiones el Estado de la residencia admite, unilateralmente o por vía convencional, la posibilidad de imputar el impuesto extranjero, no por el importe efectivamente satisfecho sino por el que hubiera correspondido en ausencia del beneficio.

La lógica está en beneficiar únicamente al contribuyente y no al Estado ya que si se aplica el método de imputación pagará el resto en el país de origen.

La práctica internacional conoce fundamentalmente dos tipos de medidas para evitar aquel efecto: el "tax sparing credit" y el "matching credit".

- El **tax sparing credit** consiste en permitir que el impuesto extranjero deducible sea el impuesto que exactamente hubiera correspondido satisfacer en ausencia del beneficio fiscal.

PAIS B

T: 22%

Renta (B): 3,000

Bonificación: (30%)

Cuota: 462

PAIS A

T: 22%

Renta (B): 3,000

Cuota: 660

DDI: (660)

(0)

En este caso, la deducción a la que se tiene derecho en A es la del impuesto que le hubiese correspondido satisfacer en ausencia de beneficio.

- En el **matching credit**, el país de residencia concede un crédito fiscal por una cantidad alzada o por un porcentaje más alto que el tipo tributario efectivo que hubiera gravado la renta en el país de origen (o del tipo que el convenio de doble imposición establezca como límite de gravamen)

Sin perjuicio de los mecanismos señalados en la legislación interna para solucionar los problemas de doble tributación, los países han articulado mecanismos

convencionales de solución de los conflictos de doble tributación, a través de la asignación de los derechos de gravamen a los Estados signatarios de los convenios de doble tributación.

1.4 Convenios de Doble Imposición Internacional

En la actualidad existen dos Modelos de Convenios sobre los que se basan los convenios para evitar la doble imposición tributaria, éstos son el Convenio Modelo OCDE y el Convenio Modelo de la ONU.

1.4.1 Modelo OCDE

La OCDE publicó su primer Modelo de Convenio en 1963, siendo la última actualización en el 2005.

Este Modelo utiliza como regla general el criterio de la residencia, es decir, el contribuyente tributará en el Estado Contratante de su residencia, excepto si mantiene un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante, en el que se encuentra su inversión (criterio de la fuente).

En este modelo el establecimiento permanente es el eje que determinará que Estado tiene derecho a gravar esas rentas empresariales obtenidas por la sociedad no residente que opera dicho establecimiento permanente. Por lo tanto, los países desarrollados buscarán negociar un concepto de establecimiento permanente más restrictivo; en cambio, los países en vías de desarrollo tratarán de ampliar más el término, a fin de gravar esas rentas en sus territorios.

Actualmente el Modelo OCDE es el más utilizado en la negociación de Convenios, tanto por los países desarrollados como por los países en vías de desarrollo.

Este Modelo es un instrumento interpretativo básico de los convenios. Éste se encuentra estructurado en un articulado y principios generales de aplicación, que incluyen “comentarios” a fin de ilustrar sus disposiciones. En determinados casos se han incluido “observaciones y reservas” a los comentarios.

Estas reservas no constituyen un desacuerdo con el texto del Convenio, sino “una manifestación expresa del Estado que la formula que no está de acuerdo con la redacción de un determinado artículo que propone el Modelo, es decir, son una advertencia expresa del Estado que la formula al resto de los Estados que puedan negociar con él respecto de su posición negociadora en un determinado aspecto del convenio, pero no deben entenderse como una obligación de aplicación por parte del mismo”¹

1.4.2 Modelo ONU

Este Modelo es el intento de encontrar un punto medio entre los criterios residencia y fuente, sin lograr serlo.

El Modelo ONU, “pone más énfasis en los derechos de los países donde proviene la renta, restringe más las circunstancias en que las empresas de otro país puede operar sin pagar impuestos en el país donde proviene la renta, y deja abierta la posibilidad de tener tasas de retención más altas sobre los intereses, dividendos y regalías”²

En otras palabras, este Modelo preserva en mayor medida la potestad tributaria del Estado de la fuente de las rentas.

Si comparamos el Modelo de la OCDE y el Modelo ONU, se comprueba que la estructura y gran parte del contenido de este último Modelo es igual al Modelo de la OCDE; con la consideración de que el primero va en favor de las economías en desarrollo. Este Modelo ONU se acompaña de un Manual de Negociación que sirve para facilitar las negociaciones a los Estados en vía de desarrollo.

¹ Tomado de “Introducción a la Fiscalidad Internacional de José Antonio Bustos Buiza”

² Tomado del Portal de Transparencia del Ministerio de Economía y Finanzas - Perú

CAPITULO 2

2. Convenios de Doble Tributación. Base Conceptual

2.1 Naturaleza Jurídica

A los convenios internacionales podemos definirlos como “acuerdos internacionales en materia tributaria”, éstos tienen la naturaleza de tratados internacionales, cuya función es eliminar los conflictos de tributación originados por el ejercicio de la soberanía de dos o más Estados y el poder tributario de ambos sobre cierta operación generadora del impuesto.³

Los CDI una vez ratificados y publicados forman parte el ordenamiento jurídico de cada Estado, éstos presentan peculiaridades en cuanto a su derogatoria y prevén un procedimiento amistoso para solucionar conflictos interpretativos entre los Estados signatarios.

En conclusión los CEDT establecen reglas de reparto de derechos entre los países para gravar las situaciones a las que afecta el convenio, limitando la soberanía de los países. La elaboración de los CEDT primeramente se rige por la libertad que se reconoce a los entes soberanos firmantes, aunque cada vez más van tomando importancia las directrices de organizaciones internacionales como la OCDE o la ONU, las cuales los Estados deciden aplicar por el prestigio internacional de los organismos que los dictan.

De acuerdo con lo manifestado por JIMENEZ DE ARECHAGA, “el tratado internacional en un sentido amplio, no es otra cosa que un negocio jurídico con características propias, debido a la categoría de los sujetos que en él intervienen – estados y otros sujetos de la Comunidad Internacional”- ⁴

³ Uckmar, Victor, Los tratados internacionales en materia tributaria, Curso de derecho tributario internacional, Tomo I, Editorial Temis, Bogotá, 2003, p. 104.

⁴ E. Jiménez de Aréchaga. Curso de Derecho Internacional Público. T.I., Centro de Estudiantes de Derecho, Montevideo, 1959, p.98

2.2 Objetivos

Considerando que los CEDT constituyen acuerdos bilaterales entre dos Estados, o entre algunos Estados cuando son acuerdos multilaterales que regulan el marco jurídico tributario aplicable a los hechos imponible que se perfeccionan en sus ámbitos, los objetivos de estos CEDT son principalmente:

- Instrumentar medidas bilaterales para delimitar la potestad tributaria de los Estados signatarios, esto es, eliminar la doble imposición a las actividades de las personas naturales y jurídicas
- Fomentar la cooperación internacional entre las administraciones tributarias de los estados que intervienen.
- Atraer la inversión extranjera
- Prever las normas de no discriminación y medidas para evitar el fraude fiscal

La Corte Suprema de los Estados Unidos afirmó que “el objetivo principal del convenio no es el de garantizar una perfecta igualdad de tratamiento – tarea que es prácticamente imposible a la luz de los diversos ordenamientos tributarios de ambas naciones- sino más bien, como se desprende del preámbulo del propio convenio, el de facilitar los intercambios comerciales, por medio de la eliminación de la doble imposición, resultante de la imposición por ambos Estados sobre la misma transacción o sobre la misma renta”

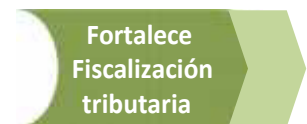
En función de lo establecido en la Convención de Viena sobre derecho de los Tratados y de conformidad con la mayoría de normas constitucionales modernas, los convenios son de obligatorio cumplimiento, consecuentemente vinculantes para las partes.

2.3 Ventajas

Podemos analizar las ventajas desde dos perspectivas, esto es:

Desde la perspectiva del país contratante

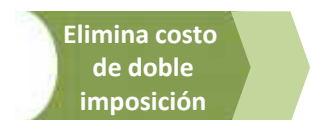
- Generan un entorno favorable a la inversión, ya que atraen la inversión extranjera brindando una seguridad respecto de los elementos negociados, aun cuando la legislación interna pueda ser modificada.
- Afianzan un marco legal confiable y predecible, necesario para la toma de decisiones de los inversionistas del país donde realicen sus inversiones, debido a que están amparados por un convenio que les ofrece garantías contra la discriminación y la eliminación de la doble tributación.
- Son instrumentos que les permiten a las administraciones tributarias enfrentar la evasión fiscal internacional, ya que prevén acuerdos de intercambio de información e inclusive de recaudación.
- Permiten que la Administración Tributaria al conocer las estrategias que usan las empresas, puedan descubrir incumplimientos de obligaciones impositivas.



Desde la perspectiva de los inversionistas

- Establecen métodos para mitigar o neutralizar la doble imposición, los cuales no pueden ser modificados para los países contratantes.
- No pueden crear una obligación tributaria inexistente en la legislación interna.
- Permiten obtener esquemas de tributación con aplicación de tasas de retención en el país de la fuente inferiores a las previstas en la legislación interna respecto de ciertos tipos de rentas, como es el caso de dividendos, intereses y regalías.

- Ofrece seguridad al inversionista respecto de la protección de sus legítimos intereses, debido al procedimiento amistoso, mediante el cual la Administración del propio país interviene en la solución de controversias.
- La inclusión del principio de no discriminación en un convenio asegura al inversionista que una vez realizada su inversión, el país no va a cambiar su política para exigir el pago de más impuestos a los extranjeros en relación a los que pagan los residentes.
- Permiten estructurar esquemas de planeación fiscal con mayor duración, ya que los convenios estipulan cláusulas de terminación del mismo una vez transcurrido un determinado periodo de tiempo (5 años) a partir de la fecha de su entrada en vigor.



CAPITULO 3

3. La Planificación Tributaria como herramienta de apoyo a la Competitividad

Planeación Fiscal Internacional

Los procesos de internacionalización empresarial han incidido en que cada vez un mayor número de empresas se vean expuestas a procesos de deslocalización de actividades en la búsqueda ya sea de nuevos mercados o de ventajas competitivas en costos, siendo esta búsqueda la que los termina exponiendo a distintos regímenes tributarios en dos o más Estados, siendo necesario en tales casos estructurar adecuadamente las operaciones del grupo a efectos de minimizar el costo fiscal asociado a dichas operaciones.

Para lograr la minimización de los costos tributarios, es necesario estructurar lo que se denomina una Planificación Fiscal Internacional, definiendo la misma como el sometimiento de una actividad económica a una estrategia teniendo en cuenta el impacto fiscal de la normativa de dos o más Estados, eligiendo entre diferentes alternativas, todas ellas legales, aquella que le proporcione un mayor ahorro fiscal, minimizando la carga fiscal, mediante el aprovechamiento al máximo de las opciones que la legislación de cada Estado ofrece.

Hay que distinguir entre implementar una planeación fiscal y el hecho de realizar acciones tendientes a eludir o evadir la carga fiscal mediante el incumplimiento de las leyes o mediante la simulación de actividades las cuales constituyen actos de defraudación fiscal. Sin perjuicio de ello, en la medida de la realización de una planificación fiscal hay que tomar en consideración que lo que puede ser legal en un Estado puede terminar siendo ilegal en otro, siendo necesario el análisis de cada una de las legislaciones inmersas en el proceso.

Evasión Fiscal.- Una definición muy utilizada a efectos de conceptualizar la evasión fiscal es: "El contribuyente evita el pago de sus impuestos, no eludiendo la obligación

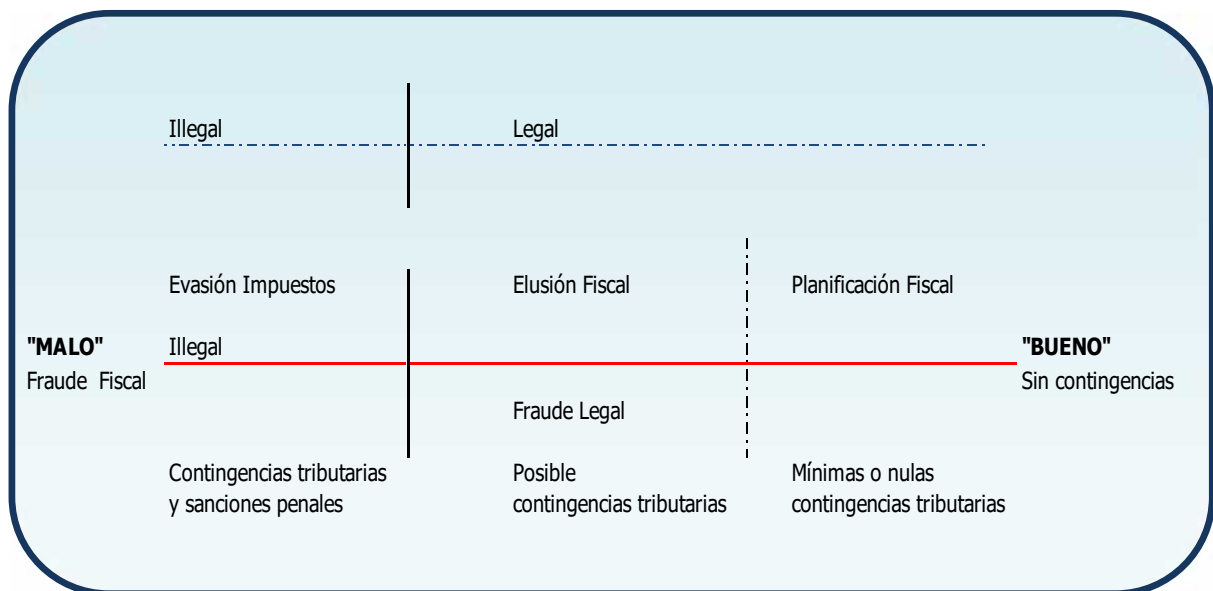
tributaria sino más bien escapando del pago de los impuestos a través del quebrantamiento de la ley”⁵.

Elusión Fiscal.- Existe una línea divisoria bastante fina entre lo que es Planificación Fiscal y Elusión fiscal, sin embargo la elusión fiscal puede ser definido como:”Una forma de eliminación, reducción o aplazamiento de una deuda tributaria, de un medio distinto al de la evasión fiscal o planificación fiscal. Puede ser visto como la explotación de zonas que el legislador destina a cubrir, pero, por una razón u otra, no lo hizo”

En este ámbito, la búsqueda de ahorros fiscales dependiendo de los riesgos que se asumen, pueden ser resumidos de la siguiente forma:

- ✓ Economía de opción (lícita).
- ✓ Fraude a la ley (ilícita).
- ✓ Simulación relativa o absoluta (ilícita).
- ✓ Conductas fraudulentas (ilícita).

Categorizando la planeación tributaria



Fuente: Fundamentals of International Tax Planning, C. Finnerty, P.Merks, M.Petriccione, R.Russo. Pag.58

⁵ IBFD: “ Fundamentals of International Tax Planning”

3.1. Objetivos de la Planificación Fiscal Internacional

Atendiendo a los resultados esperados, las técnicas de planificación tributaria pueden orientarse hacia los siguientes objetivos primarios:

1. Eliminar o disminuir la doble tributación
2. Eliminar o disminuir la tributación en un Estado
3. Eliminar totalmente la tributación

El numeral 1 es considerado inclusive por los Estados una práctica beneficiosa a efectos de evitar que un contribuyente o determinada renta sea gravada en más de un Estado. Mientras que las técnicas cuyos objetivos primarios privilegien los numerales 2 y 3 son consideradas en algunos Estados prácticas menos conservadoras y pueden dependiendo del Estado ser consideradas agresivas o perjudiciales.

Otra forma de categorizar las técnicas de planificación es dependiendo si el ahorro tributario obtenido es temporal o permanente. Un ejemplo de este tipo de esquemas es el diferimiento temporal que puede darse con la incorporación de un holding.

Otro aspecto clave a la hora de definir el tipo de técnicas a utilizar en la planificación tributaria es el establecimiento de si las acciones tendientes a generar el ahorro tributario modifican el modelo de negocio a través de la reducción de los costos de operación (planificación con sustancia) o acciones que retienen la sustancia de la actividad basándose generalmente en el traslado de beneficios de una jurisdicción de alta imposición a una de baja o nula imposición.

Finalmente, un último aspecto y que es esencialmente la base de este documento, es la utilización o no de estructuras en países con convenios de doble tributación.

En función de estas premisas, los objetivos a alcanzar en una planificación tributaria pueden ser medibles y resumidos de la siguiente manera:

- ✓ Localización eficiente de capitales y beneficios para mejorar la eficiencia del proceso inversor/reinversor

- ✓ Localización eficiente de las inversiones a fin de garantizar un ahorro en los flujos de renta.
- ✓ Diferir temporalmente el pago de los tributos, generando mayor liquidez. (Retorno de las rentas).
- ✓ Estructuración eficiente de grupo de empresas
- ✓ Evitar la doble tributación
- ✓ Ahorro fiscal en los patrimonios personales.

3.2. Principales instrumentos de la Planificación Tributaria Internacional.

La planificación se basa en la actuación sobre los factores fiscales y no fiscales que inciden sobre el supuesto de hecho, con la finalidad de que resulte en favor de los objetivos trazados.

Estos factores principalmente son:

- La localización de las sociedades, de las personas o de las rentas y patrimonios en la jurisdicción que resulte más conveniente.
- Formas de financiación de los negocios, actos o hechos
- Forma jurídica, la consolidación de los resultados en la entidad que resulte más beneficiosa,

A continuación examinaremos brevemente a estos instrumentos:

➤ Localización de las actividades económicas (Planeación Integral)

Ante la existencia de ordenamientos tributarios diferentes en los Estados en los que puede operar un grupo de empresas, puede existir importantes ahorros en la medida que se localice las actividades en aquellos territorios donde determinada renta sea expuesta de manera general aún menor gravamen, siendo necesario para ello la evaluación del tratamiento particular de dichas rentas, así como los costos asociados a la creación de la estructura. A efectos de efectuar una planificación adecuada es necesario evaluar los siguientes aspectos:

- ✓ **Rentas a obtener**

Las rentas que obtienen las distintas estructuras pueden ser Activas, en cuyo caso son producto de actividades empresariales de venta de bienes o prestación de servicios y las Pasivas que se orientan al pago de intangibles o de retornos sobre el capital.

✓ **Red de convenios**

La utilización de convenios de doble tributación permite obtener una planificación con mayor estabilidad jurídica y menores contingencias que aquellas efectuadas con otro tipo de Estado.

✓ **Beneficios fiscales**

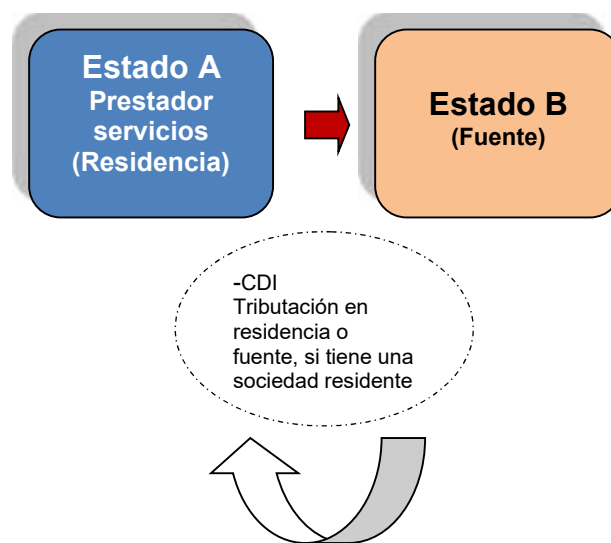
A la hora de evaluar las alternativas de localización de las inversiones o de las estructuras fiscales es importante el reconocimiento de que tipo de incentivos de carácter tributario existen en cada uno de los territorios que pueden ser considerados como alternativas válidas y viables de localización. Ejemplo de incentivos pueden ser:

- ✓ Leyes de fomento a la Inversión Extranjera
- ✓ Zonas Francas

➤ **Elección Jurisdicción**

En la elección de una jurisdicción debe determinarse la tributación neta de las jurisdicciones alternativas en el país de referencia de la sociedad. Esto significa, que deberá determinarse cuál será la tributación definitiva en un Estado (A) de las rentas obtenidas en el otro Estado (B), tanto si se obtiene directamente por la sociedad o como si se obtuviesen por medio de una filial, incluyendo en este último caso los costos y beneficios directos e indirectos de la estructura.

Por ejemplo, tenemos la prestación de servicios por una empresa residente en un Estado A a favor de otra residente en un segundo Estado B, con quien mantiene un CDI que someta la tributación de los servicios a la jurisdicción fiscal del Estado de Residencia del que los presta, permite a la empresa prestadora someter a tributación, a su elección, o bien en su Estado de Residencia (A) o bien en el de la fuente de los rendimientos (B), constituyendo en este caso, previamente una sociedad residente en este segundo Estado, con el fin de que ésta preste los servicios en cuestión.



➤ **Forma de Financiación**

Una vez elegida la jurisdicción de la sociedad, debemos evaluar la forma de capitalizar la misma. Para esto corresponderá elaborar estructuras financieras, pero básicamente se deberá decidir entre financiar la actividad empresarial con fondos propios o mediante endeudamiento.

Una vez que se ha elegido el lugar de localización de las actividades del grupo, la segunda elección que requiere de una planificación tributaria adecuada es el hecho de si las actividades se financian ya sea con recursos propios o con recursos ajenos. Para dicho análisis será necesario tomar en consideración los siguientes factores:

- ✓ Tributación de intereses
- ✓ Tributación de dividendos
- ✓ Subcapitalización
- ✓ Beneficiario Efectivo
- ✓ Limitación de las asistencias técnicas
- ✓ Tasas efectivas de impuestos en países con beneficios para este tipo de rentas (Tesoreras – Suiza)

➤ **Forma Jurídica**

Esta debe ser una de las primeras decisiones que deben ser tomadas por las empresas o personas físicas que establecerán relaciones con el sistema fiscal de un determinado Estado, ya que la misma afectará en gran medida a las consecuencias fiscales de la actividad que se trate.

Debe determinarse si la actividad será realizada a través de la misma sociedad o a través de una estructura jurídica especial; en este último caso, deberá elegirse la forma jurídica de esta entidad: sociedad u otro tipo de entidad, así como la forma en que se relacionará con la estructura existente: filial, sucursal, oficina de información, agencia, etc.

A continuación algunas definiciones sobre formas jurídicas:

➤ **Sociedades**

Una sociedad es una asociación entre personas que se obligan a poner en fondo común bienes, industria o alguna de estas cosas, para obtener lucro⁶.

Las leyes sobre sociedades tienen diferentes principios y condiciones generales para su constitución en cada país.

➤ **Otras entidades**

Para la planificación tributaria el instrumento de primer orden está dado por la gran variedad de instituciones jurídicas que ofrece el panorama jurídico internacional.

Entre éstas tenemos las sociedades comunes como: sociedad anónima, colectiva o de personas (partnership) y las formas societarias ad hoc, en la mayoría de casos de naturaleza fiscal, como las entidades tenedoras de valores extranjeros Holding, las sociedades de inversión, entre otras.

También están las instituciones de base patrimonial como las fundaciones, que son objeto de regulaciones especiales por cada Estado.

➤ **Estructura Fiscal**

⁶ Artículo 116 Código de Comercio de España

Las empresas que se internacionalizan tienen la disyuntiva de optar por una filial o una sucursal, originada por:

- ✓ Formas distintas de tributación.
- ✓ Legislación en la mayoría de países diferenciadas.
- ✓ No hay una forma que prevalezca a la otra.

"Filial: Persona jurídica cuyo capital social pertenece total o parcialmente, pero en todo caso con un porcentaje de control, a otra sociedad conocida como sociedad matriz.

Al ser una sociedad independiente es posible dar entrada en su capital a otros socios.

La sociedad matriz no es responsable directa de las obligaciones contraídas por la sociedad filial. El capital social de ésta será con carácter general, el límite de responsabilidad respecto a los pasivos OK

Sucursal: Se define como todo establecimiento secundario dotado de representación permanente y de cierta autonomía de gestión, a través de la cual se desarrolla total o parcialmente las actividades de la sociedad, no tiene personería jurídica, debe tener identidad de objeto.

Al no conllevar una creación de una nueva sociedad, esta no dispone de capital social, pero puede disponer de fondos propios asignados por la matriz." ⁷

⁷ Tomado de presentación Planeación Fiscal Internacional – Econ. Jorge Ayala

CAPITULO 4

4. Legislación Tributaria Internacional en el Ecuador

4. 1. Método de imposición

Es importante definir qué entendemos por Renta, según la teoría de Irving Fisher “es el flujo de servicios que los bienes de **propiedad** de una persona le proporcionan en un determinado período.

Se trata de la utilidad directa que los bienes proporcionan a su poseedor, ya sea de los bienes adquiridos antes y durante el período con la utilidad obtenida de los bienes vendidos y servicios prestados a terceros.”

En nuestra legislación ecuatoriana, el impuesto a la renta grava la renta global obtenida por las sociedades constituidas en el país, los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas, personas naturales y las sucesiones indivisas.

En Diciembre del 2010, mediante el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (R. O. 351-S, 29-XII-2010) la tarifa del Impuesto a la Renta de sociedades fue modificada del 25% al 22%. No obstante, esta disminución se la haría paulatinamente año a año, esto es:

- Para el ejercicio económico del año 2011, el porcentaje será del 24%
- Para el 2012, el porcentaje será del 23%, y
- A partir del 2013 se aplicará la tarifa del 22%

A continuación explicaremos brevemente las diferentes categorías de rentas y los % de tributación a los que se someten:

- **Rentas de Bienes Inmuebles, intereses, regalías, beneficios empresariales y personales independientes**
 - Residentes y No Residentes : 22%

- **Dividendos:**

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

Tributación: 0%

- a favor de personas naturales residentes en el Ecuador constituyen ingresos gravados para quien los percibe,

- a favor de sociedades domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición

Retención según ley nacional: 13%; diferencia entre la máxima tarifa de Impuesto a la renta para personas naturales y la tarifa general de Impuesto a la renta para sociedades (35%-22%)

4.2 Tributación del Residente

4.2.1 Definición del Residente

Esta es una de las definiciones más importantes que los Estados deben establecer en sus legislaciones internas, ya que las mismas suponen un elemento esencial y determinante para la soberanía fiscal de éstos.

Estas definiciones en muchos casos, buscan minimizar o corregir el problema de la doble imposición internacional.

Una persona es residente de un país si está sujeta a impuestos en el país en razón de:

- Domicilio
- Residencia
- Lugar de gestión
- O criterio similar

El Artículo 59 del Código Tributario establece que para todos los efectos tributarios, se tendrá como domicilio de las personas naturales, el lugar de su residencia habitual o donde ejerzan sus actividades económicas; aquel donde se encuentren sus bienes, o se produzca el hecho generador.

Así mismo, el Artículo 7 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que una persona natural tiene su domicilio o residencia habitual en el Ecuador cuando ha permanecido en el país por ciento ochenta y tres (183) días calendario o más, consecutivos o no, en el mismo ejercicio fiscal.

El Artículo 61 del Código Tributario establece que para todos los efectos tributarios se considera como domicilio de las personas jurídicas:

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

4.3 Principio de imposición jurisdiccional

Como ya mencionamos anteriormente, en Ecuador el criterio definido para la tributación de los residentes es el de "renta mundial", consecuentemente la norma tributaria considera como 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

En el caso de las personas jurídicas residentes, esto es sociedades constituidas en el Ecuador, sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país, éstas tributan sobre una tasa fija del 22% de impuesto a la renta.

Sin embargo, las sociedades que reinviertan sus utilidades en el país tienen una reducción de 10 puntos porcentuales de la tarifa del Impuesto Renta sobre el monto reinvertido en activos productivos.

Por otro lado es importante indicar que los ingresos de toda persona natural o sociedad residente en el Ecuador obtenidos 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 que estos ingresos sean provenientes de paraísos fiscales, no se aplicará esta exención.

Las tarifas del impuesto a la renta sobre las que tributan las personas naturales y sociedades indivisas son progresivas, las mismas pueden ir desde el 5% hasta el 35%, teniendo como exenta una fracción básica de US\$10,180.

Cabe mencionar que las personas naturales que trabajan bajo relación de dependencia, tienen derecho a aplicar algunas deducciones, tales como:

- Los aportes realizados por seguridad social (9,35%)
- Deducción total por gastos personales hasta el 50% del total de los ingresos gravados del contribuyente, que en ningún caso será mayor al equivalente a 1.3 veces de la fracción básica desgravada de Impuesto a la Renta.

4.4. Tributación del No Residente

Nuestra legislación interna, define como establecimiento permanente de una empresa extranjera todo lugar o centro fijo ubicado dentro del territorio nacional, en el que una sociedad extranjera efectúe todas sus actividades o parte de ellas.

4.4.1 Pagos al exterior sin Establecimiento Permanente

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. A partir del presente ejercicio fiscal esa tarifa es del 22% (Literal b) Art. 36 Ley de Régimen Tributario Interno)

El impuesto a la renta causado por las sociedades según el artículo anterior, se entenderá atribuible a sus accionistas, socios o partícipes, cuando éstos sean sucursales de sociedades extranjeras, sociedades constituidas en el exterior o personas naturales sin residencia en el Ecuador.(Art.38 Ley de Régimen Tributario Interno)

Los beneficiarios de ingresos en concepto de utilidades o dividendos que se envíen, paguen o acrediten al exterior, directamente, mediante compensaciones, o con la mediación de entidades financieras u otros intermediarios, pagarán la tarifa única prevista para sociedades sobre el ingreso gravable, previa la deducción de los créditos tributarios a que tengan derecho según el artículo precedente.

Los beneficiarios de otros ingresos distintos a utilidades o dividendos que se envíen, paguen o acrediten al exterior, directamente, mediante compensaciones, o con la mediación de entidades financieras u otros intermediarios, pagarán la tarifa única prevista para sociedades sobre el ingreso gravable; a excepción de los rendimientos financieros originados en la deuda pública externa. (art 39 Ley de Régimen Tributario Interno)

4.4.2 Tributación de las sucursales y establecimientos permanentes

Las sucursales y establecimientos permanentes tributan como las sociedades domiciliadas en el Ecuador, utilizando deducciones. Computan su renta bajo el criterio de renta global y renta mundial.

Generalmente cuando las empresas se internacionalizan surge la disyuntiva de operar a través de una sucursal o una filial; considerando que ambas tendrían tratamientos tributarios diferentes.

Nuestra legislación tributaria, establece un tratamiento tributario diferente a las sucursales, establecimientos permanentes o agente o representantes de compañías de transporte internacional de pasajeros y carga, empresas aéreo expreso, couriers o correos paralelos constituidos al amparo de leyes extranjeras y que operan en nuestro país. Los ingresos de fuente ecuatoriana de éstas, se determinarán a base de los

ingresos brutos por la venta de pasajes, fletes y demás ingresos generados por sus operaciones habituales de transporte. Se considerará como base imponible el 2% de estos ingresos. Los ingresos provenientes de actividades distintas a las de transporte se someterán a las normas generales de la Ley de Régimen Tributario Interno. (Art.31 Ley de Régimen Tributario Interno)

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

CAPITULO 5

5. El Uso de Convenios como Instrumento de Planificación Tributaria Internacional en el Ecuador

Según Moliner (1991) planificar es "someter a un plan de estudio cierta actividad o proceso". El adjetivo internacional se predica de la planificación fiscal cuando la actividad contiene algún elemento fiscalmente relevante para más de un Estado.

El estudio del plan, conlleva un análisis de las normas tributarias aplicables

La planificación tributaria fiscal internacional es el sometimiento de una cierta actividad a un plan que considere la transcendencia en los ordenamientos fiscales de dos o más Estados.⁸

Para Planificar, se parte, de la base que es "legal y razonable gestionar los negocios y los asuntos personales de tal forma que soporten la menor incidencia fiscal posible"⁹

Por medio de la planificación fiscal internacional encontramos alternativas que nos permiten "minimizar la carga tributaria (...) mediante la elección de la vía de acción más eficiente entre todas las alternativas legales posibles"¹⁰

La planificación fiscal internacional tiene como objetivo el conseguir la estructura jurídica internacional óptima que garantice la mejor seguridad jurídica posible y el menor pago de impuestos.¹¹

Los CDI no deberían ayudar a la elusión o evasión fiscal.

⁸ Tomado del análisis LA ZEC y la Planificación Fiscal Internacional presente y Futuro - Juan Arencibia Rodríguez

⁹ B. Sptiz, Planificación Fiscal Internacional. Ediciones Deusto. Bilbao, 1992

¹⁰ J. Dea Arespachaga, Planificación Fiscal Internacional. Edit. Marcial Pons, Madrid 1996

¹¹ Tomado presentación Guillem Domingo Pérez

5.1 Características de los convenios firmados por el Ecuador

Matriz resumen de los CDI's firmados por el Ecuador con Alemania, Argentina, Bélgica

Características	Ecuador - Alemania	Ecuador – Argentina	Ecuador – Bélgica
Establecimiento Permanente	una oficina o lugar de administración o dirección de negocios; las sucursales o agencias; una fábrica, planta o taller industrial o de montaje; las minas, canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales; *las obras de construcción cuya duración exceda de doce meses.		Las sedes de dirección; las sucursales; las oficinas; las fábricas; los talleres; y, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras *obras construcción si excede los 12 meses
Rentas Inmobiliarias	Gravables en el país miembro en donde estén situados		Gravables en el país miembro en donde estén situados
Beneficios Empresariales	Los beneficios de una empresa de un Estado solamente serán gravables en ese Estado, a no ser que la empresa efectúe operaciones en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él.		Los beneficios de una empresa de un Estado solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él.
Navegación marítima y aérea	Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo serán gravables en el Estado en el que esté situada la sede de dirección o administración efectiva.	Las rentas provenientes del ejercicio del transporte internacional obtenidas por empresas de transporte aéreo, sólo podrán someterse a imposición en el Estado en el que estén domiciliadas las mismas.	Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional solo pueden someterse a imposición en el Estado en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.
Empresas asociadas	Los beneficios obtenidos por una de las empresas se incluirán en los beneficios de esta empresa y serán		Los beneficios obtenidos por una de las empresas pueden ser incluidos en los beneficios de esta empresa y sometidos a

Características	Ecuador - Alemania	Ecuador – Argentina	Ecuador – Bélgica
	gravados.		imposición. La empresa del otro Estado aplicará un ajuste de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esa renta.
Dividendos	-Serán gravables en el Estado en que está domiciliada la sociedad que pague los dividendos y de acuerdo con la legislación de este Estado, (el impuesto no puede exceder del 15% del monto bruto de los dividendos). -Ecuador N/A		1.- Serán gravables en el país de residencia de la empresa que los perciba. 2.- Pueden someterse en el Estado de residencia de la sociedad que los paga y según la legislación de este Estado, el impuesto no puede exceder del 15% (beneficiario efectivo)
Intereses	Serán gravados donde se generen (fuente). No puede exceder 10% del monto bruto si se originan por préstamos concedidos por bancos, financiación para obra pública, venta equipos industriales, comerciales, del 15% en los demás casos. No aplicaba retención entre los dos Estados, a las instituciones del Gobierno.		Son gravables en el Estado donde resida la persona que los reciba. Pueden ser gravables en el Estado de donde provengan pero el impuesto exigido no puede exceder el 10%. (beneficiario efectivo) *hay algunas excepciones.
Cánones, Regalías	Gravable en el país de donde procedan y según la legislación de este país, pero no puede ser mayor del 15%		Se gravan en el Estado donde resida quien las recibe. Pueden además ser gravadas en el Estado del que procedan y de acuerdo a la legislación de este Estado, pero si el beneficiario es residente del otro Estado, el impuesto exigido no puede exceder del 10%.
Ganancias Capital	Son gravables en el Estado donde se encuentren situados los bienes.		Son gravables en el Estado donde se encuentren situados los bienes. Las ganancias

Características	Ecuador - Alemania	Ecuador – Argentina	Ecuador – Bélgica
			derivadas de la enajenación de buques, embarcaciones o aeronaves (Art.8) se someterán a imposición en el Estado donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.
Trabajos Dependientes	Gravables en el lugar de prestación de servicios, a excepción si la persona domiciliada en un país a razón de empleo está en otro país menos de 180 días (se grava en el primero)		Gravables en el lugar de prestación de servicios, a excepción si la persona domiciliada en un país a razón de empleo está en otro país menos de 183 días (se grava en el primero)
Dirigentes de sociedades	Gravables en el país donde la persona esté domiciliada		Gravables en el país donde la persona esté domiciliada
Artistas y deportistas	Gravables en el Estado en el que ejerzan dichas actividades; salvo que sea costado por instituciones públicas del otro Estado.		Gravables en el Estado Contratante en el que ejerzan dichas actividades.
Pensiones	Gravables en el Estado en el que ejerzan dichas actividades		Gravables en el Estado en el que ejerzan dichas actividades
Estudiantes	Gravables en el Estado de Residencia, salvo que los ingresos se hayan generados en el otro Estado.		No son gravables
Otras rentas, ingresos	Gravables en el Estado donde esté domiciliado		Gravables en el Estado donde esté domiciliado
Patrimonio	Gravables en el Estado donde estén ubicados		Gravables en el Estado donde estén ubicados
Método de Imputación	Exención e imputación		Exención e imputación

Matriz resumen de los CDI's firmados por el Ecuador con Brasil, Canadá, Chile

Características	Ecuador - Brasil	Ecuador – Canadá	Ecuador - Chile
Establecimiento Permanente	una sede de dirección; una sucursal; una oficina; una fábrica; un taller; una mina, cantera u otro lugar de extracción de recursos naturales; *obra de construcción, cuya duración exceda de doce meses.	una sede de dirección; una sucursal; una oficina; una fábrica, planta o taller industrial o de ensamblaje; y, una mina, pozo de petróleo o gas, cantera *obras, construcción superior a 6 meses; *consultoría por un período o períodos que en total excedan de 183 tres días, dentro de un mismo año	Las sedes de dirección; las sucursales; las oficinas; las fábricas; los talleres; y, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras *obras, construcción superior a 6 meses *consultoría superior a 6 meses *Empresas aseguradoras (excepto reaseguros) si recauda primas en el territorio de este otro Estado o si asegura riesgos situados en él por medio de un representante distinto de un agente independiente
Rentas Inmobiliarias	Pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que tales bienes están situados.	Pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que tales bienes están situados.ok	Gravables en el país miembro en donde estén situados
Beneficios Empresariales	Los beneficios de una empresa de un Estado sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa lleve a cabo negocios en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él	Los beneficios de una empresa de un Estado solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él	Los beneficios de una empresa de un Estado solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice o ha realizado su actividad en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él
Navegación marítima y aérea	Los beneficios procedentes del tráfico internacional obtenidos por empresas de	Los beneficios de una empresa de un Estado derivados de la explotación de buques o aeronaves en tráfico	Los beneficios de una empresa de un Estado procedentes de la explotación de buques o aeronaves

Características	Ecuador - Brasil	Ecuador – Canadá	Ecuador - Chile
	transporte aéreo, marítimo o fluvial sólo pueden someterse a imposición en el Estado en el que esté situada la sede de dirección o administración efectiva de las mismas.	internacional sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.	en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.
Empresas asociadas	Los beneficios obtenidos por una de las empresas se incluirán en los beneficios de esta empresa y serán gravados.	Los beneficios obtenidos por una de las empresas pueden ser incluidos en los beneficios de esta empresa y sometidos a imposición. La empresa del otro Estado aplicará un ajuste de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esa renta.	Los beneficios obtenidos por una de las empresas pueden ser incluidos en los beneficios de esta empresa y sometidos a imposición. La empresa del otro Estado aplicará un ajuste de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esa renta.
Dividendos	1.- Serán gravables en el país de residencia de la empresa que los perciba. 2.- Pueden someterse en el Estado de residencia de la sociedad que los paga y según la legislación de este Estado, el impuesto no puede exceder del 15% (beneficiario efectivo)	1.- Serán gravables en el país de residencia de la empresa que los perciba. 2.- Pueden someterse en el estado de residencia de la sociedad que los paga y según la legislación de este estado, sin embargo, no puede exceder: del 5% si el beneficiario es una sociedad que controla no menos del 25% de las acciones, y el 15% en todos los demás casos.	1.- Serán gravables en el país de residencia de la empresa que los perciba. 2.- Pueden someterse en el estado de residencia de la sociedad que los paga y según la legislación de este estado, sin embargo, no puede exceder: del 5% si el beneficiario es una sociedad que controla no menos del 25% de las acciones, y el 15% en todos los demás casos.
Intereses	Son gravables en el Estado donde resida la persona que los reciba. Pueden ser gravables en el Estado de donde provengan pero el impuesto exigido no puede exceder el 15%	Son gravables en el Estado donde resida la persona que los reciba. Pueden ser gravables en el Estado de donde provengan pero el impuesto exigido no puede exceder el 15%(beneficiario	Son gravables en el Estado donde resida la persona que los reciba. Pueden ser gravables en el Estado de donde provengan pero el impuesto exigido no puede

Características	Ecuador - Brasil (beneficiario efectivo)	Ecuador – Canadá efectivo)	Ecuador - Chile exceder el 15%(beneficiario efectivo)
Cánones, Regalías	Se gravan en el Estado donde resida quien las recibe. Pueden además ser gravados en el Estado del que procedan y de acuerdo a la legislación de este Estado, pero si el perceptor de las regalías es el beneficiario efectivo, el impuesto no puede exceder el 25% si es por uso de marcas de fábrica; el 15% en todos los demás casos.	Se gravan en el Estado donde resida quien las recibe. Pueden además ser gravados en el Estado del que procedan y de acuerdo a la legislación de este Estado, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado, el impuesto no podrá exceder el 10% si es por uso de equipos industriales, comerciales o científicos y 15% en los demás casos	Se gravan en el Estado donde resida quien las recibe. Pueden además ser gravados en el Estado del que procedan y de acuerdo a la legislación de este Estado, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado, el impuesto no podrá exceder el 10% si es por uso de equipos industriales, comerciales o científicos y 15% en los demás casos
Ganancias Capital	Son gravables en el Estado donde se encuentren situados los bienes. Las ganancias derivadas de la enajenación de buques, embarcaciones o aeronaves (Art.8) se someterán a imposición en el Estado donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.	Son gravables en el Estado donde se encuentren situados los bienes. Las ganancias derivadas de la enajenación de buques, embarcaciones o aeronaves (Art.8) se someterán a imposición en el Estado en el Estado donde resida el enajenante	Son gravables en el Estado donde se encuentren situados los bienes. Las ganancias derivadas de la enajenación de buques, embarcaciones o aeronaves (Art.8) se someterán a imposición en el Estado donde resida el enajenante
Trabajos Dependientes	Gravables en el lugar de prestación de servicios, a excepción si la persona domiciliada en un país a razón de empleo está en otro país menos de 183 días (se grava en el primero)	Gravables en el lugar de prestación de servicios, a excepción si la persona domiciliada en un país a razón de empleo está en otro país menos de 183 días (se grava en el primero)	Gravables en el lugar de prestación de servicios, a excepción si la persona domiciliada en un país a razón de empleo está en otro país menos de 183 días (se grava en el primero)
Dirigentes de sociedades	Gravables en el país donde la persona esté domiciliada	Gravables en el país donde la persona esté domiciliada	Gravables en el país donde la persona esté domiciliada
Artistas y deportistas	Gravables en el Estado en el que se desarrollan dichas	Gravables en el Estado en el que se desarrollan dichas	Gravables en el Estado en el que se desarrollan dichas

Características	Ecuador - Brasil	Ecuador – Canadá	Ecuador - Chile
	actividades, salvo que se presten a través de una empresa (se grava en el primero)	actividades.	actividades.
Pensiones	Sólo se someten en el Estado Contratante desde cuyo territorio se efectúen los pagos	Gravables en el país en donde se paguen; y también en el otro Estado de donde proceden 15% sobre los 12,000 dólares canadienses o equivalentes en la moneda ecuatoriana	Las pensiones pagadas a un residente de un Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en ese Estado
Estudiantes	Están exentas hasta dos años	Están exentas siempre que proceda de fuentes situadas fuera de ese Estado.	Están exentas siempre que proceda de fuentes situadas fuera de ese Estado.
Otras rentas, ingresos	Gravables en el Estado donde esté domiciliado	Pueden someterse a imposición en el Estado del cual proceden, y según la legislación de dicho Estado. Si tal renta procede de una sucesión o fideicomiso, excluido el fideicomiso cuyas contribuciones sean deducibles, el impuesto no podrá exceder del 15% del importe bruto, siempre que el ingreso sea imponible en el Estado de cual es residente el beneficiario efectivo	Pueden someterse a imposición en el Estado del cual proceden
Patrimonio	No Aplica	No Aplica	Gravables en el Estado donde estén ubicados
Método de Imputación	Imputación	Imputación	Imputación

**Matriz resumen de los CDI's firmados por el Ecuador con España,
Francia, Italia**

Características	Ecuador - España	Ecuador - Francia	Ecuador - Italia
Establecimiento Permanente	Una sede de dirección de la actividad; Una sucursal, agencia u oficina; Una fábrica, planta o taller industrial o de ensamblaje. Una mina, cantera o cualquier otro lugar de extracción o explotación de recursos naturales. *obra de construcción si excede los 12 meses	Las sedes de dirección; las sucursales; las oficinas; las fábricas; los talleres; y, las minas, canteras cualquier otro lugar o de extracción de recursos naturales; *obra de construcción si excede los 12 meses	Las sedes de dirección; las sucursales; las oficinas; las fábricas; los talleres; y, las minas, canteras cualquier otro lugar o de extracción de recursos naturales; *obra de construcción si excede los 12 meses
Rentas Inmobiliarias	Gravables en el país miembro en donde estén situados	Gravables en el país miembro en donde estén situados	Gravables en el país miembro en donde estén situados
Beneficios Empresariales	Los beneficios de una empresa de un Estado solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa desarrolle actividades en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él.	Los beneficios de una empresa de un Estado sólo son impositivos en ese Estado, a menos que la empresa ejerza su actividad en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente allí ubicado.	Los beneficios de una empresa de un Estado sólo serán gravables en este Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él
Navegación marítima y aérea	Los beneficios procedentes de la explotación de buques en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en el Estado en el que esté situada la sede de dirección o de administración efectiva de la empresa.	Los beneficios provenientes de la explotación, en tráfico internacional, de buques o aeronaves sólo son impositivos en el Estado en el cual está ubicada la sede de dirección efectiva de la empresa, siempre y cuando exista reciprocidad internacional.	Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo serán gravables en el Estado en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.
Empresas asociadas	Los beneficios obtenidos por una de las empresas se incluirán en los beneficios de esta empresa y serán gravados.	Los beneficios obtenidos por una de las empresas se incluirán en los beneficios de esta empresa y serán gravados.	Los beneficios obtenidos por una de las empresas se incluirán en los beneficios de esta empresa y serán gravados.
Dividendos	1.- Serán gravables en el país de residencia	1.- Serán gravables en el país de residencia	1.- Serán gravables en el país de residencia

Características	Ecuador - España	Ecuador - Francia	Ecuador - Italia
	de la empresa que los perciba. 2.- Pueden someterse en el Estado de residencia de la sociedad que los paga y según la legislación de este Estado, el impuesto no puede exceder del 15% (beneficiario efectivo)	de la empresa que los perciba. 2.- Pueden someterse en el Estado de residencia de la sociedad que los paga y según la legislación de este Estado, el impuesto no puede exceder del 15% (beneficiario efectivo)	de la empresa que los perciba. 2.- Pueden someterse en el Estado de residencia de la sociedad que los paga y según la legislación de este Estado, el impuesto no puede exceder del 15% (beneficiario efectivo)
Intereses	Son gravables en el Estado donde resida la persona que los reciba. Pueden ser gravables en el Estado de donde provengan pero el impuesto exigido no puede exceder el 5% (beneficiario efectivo) del monto bruto si se originan por préstamos concedidos por bancos, financiación para obra pública, venta equipos industriales, comerciales; del 10% en los demás casos.	Son gravables en el Estado donde resida la persona que los reciba. Pueden ser gravables en el Estado de donde provengan pero el impuesto exigido no puede exceder el 10% (beneficiario efectivo) del monto bruto si se originan por préstamos concedidos por bancos, financiación para obra pública, venta equipos industriales, comerciales; del 15% en los demás casos.	Son gravables en el Estado donde resida la persona que los reciba. Pueden ser gravables en el Estado de donde provengan pero el impuesto exigido no puede exceder el 10%. (beneficiario efectivo)
Cánones, Regalías	Se gravan en el Estado donde resida quien las recibe. Pueden además ser gravadas en el Estado del que procedan y de acuerdo a la legislación de este Estado, pero si el beneficiario es residente del otro Estado, el impuesto exigido no puede exceder del 10%.	Se gravan en el Estado donde resida quien las recibe. Pueden además ser gravadas en el Estado del que procedan y de acuerdo a la legislación de este Estado, pero si el beneficiario es residente del otro Estado, el impuesto exigido no puede exceder del 15%.	Se gravan en el Estado donde resida quien las recibe. Pueden además ser gravadas en el Estado del que procedan y de acuerdo a la legislación de este Estado, pero si el beneficiario es residente del otro Estado, el impuesto exigido no puede exceder del 10%.
Ganancias Capital	Son gravables en el Estado donde se encuentren situados los bienes. Las ganancias derivadas de la enajenación de buques, embarcaciones o	Son gravables en el Estado donde se encuentren situados los bienes. Las ganancias derivadas de la enajenación de buques, embarcaciones o aeronaves (Art.8) se	Son gravables en el Estado donde se encuentren situados los bienes. Las ganancias derivadas de la enajenación de buques, embarcaciones o

Características	Ecuador - España	Ecuador - Francia	Ecuador - Italia
	aeronaves (Art.8) se someterán a imposición en el Estado donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.	someterán a sólo en ese Estado.	aeronaves (Art.8) se someterán a imposición en el Estado donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.
Trabajos Dependientes	Gravables en el lugar de prestación de servicios, a excepción si la persona domiciliada en un país a razón de empleo está en otro país menos de 183 días (se grava en el primero)	Gravables en el lugar de prestación de servicios, a excepción si la persona domiciliada en un país a razón de empleo está en otro país menos de 183 días (se grava en el primero)	Gravables en el lugar de prestación de servicios, a excepción si la persona domiciliada en un país a razón de empleo está en otro país menos de 183 días (se grava en el primero)
Dirigentes de sociedades	Gravables en el país donde la persona esté domiciliada	Gravables en el país donde la persona esté domiciliada	Gravables en el país donde la persona esté domiciliada
Artistas y deportistas	Gravables en el Estado en el que se ejerzan	Gravables en el Estado en el que ejerzan dichas actividades; salvo que sea costado por instituciones públicas del otro Estado.	Gravables en el Estado en el que ejerzan dichas actividades; salvo que sea costado por instituciones públicas del otro Estado.
Pensiones	Las pensiones y otras remuneraciones análogas pagadas a un residente de un Estado sólo pueden someterse a imposición en este Estado.	Las pensiones y otras remuneraciones similares pagadas a un domiciliado o residente de un Estado, únicamente son imposables en dicho Estado.	Las pensiones y demás remuneraciones análogas pagadas a un residente de un Estado sólo serán gravables en este Estado.
Estudiantes	Están exentas siempre que proceda de fuentes situadas fuera de ese Estado.	Están exentas siempre que proceda de fuentes situadas fuera de ese Estado.	Están exentas siempre que proceda de fuentes situadas fuera de ese Estado (por dos años)
Otras rentas, ingresos	Pueden someterse a imposición en el Estado del cual proceden	Pueden someterse a imposición en el Estado del cual proceden	Pueden someterse a imposición en el Estado de Residencia. Ok
Patrimonio	Gravables en el Estado donde estén ubicados	No Aplica	Gravables en el Estado donde estén ubicados
Método de Imputación	Imputación	Imputación	Imputación

Matriz resumen de los CDI's firmados por el Ecuador con México, Rumania, Suiza

Características	Ecuador - México	Ecuador - Rumania	Ecuador - Suiza
Establecimiento Permanente	Una sede de dirección; Una sucursal; Una oficina; Una fábrica; Un taller; y, Una mina, un pozo de petróleo o de gas, una cantera *obras, construcción superior a 6 meses	Una sede de dirección. Una filial Una oficina Una fábrica Un taller Una mina, un pozo petrolero o de gas, *obra construcción cuando exceden más de doce meses. *consultoría supere doce meses	Las sedes de dirección; Las sucursales; Las oficinas; Las fábricas; Los talleres; y, Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras. *obra construcción cuando exceden más de seis meses.
Rentas Inmobiliarias	Gravables en el país miembro en donde estén situados	Gravable en el Estado Contratante en que dichos bienes están situados	Gravables en el país miembro en donde estén situados
Beneficios Empresariales	Los beneficios de una empresa de un Estado solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice o haya realizado su actividad en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él.	Los beneficios de una empresa de un Estado solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado, por medio de un establecimiento permanente situado en él	Los beneficios de una empresa de un Estado solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice o ha realizado su actividad en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él
Navegación marítima y aérea	Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en el Estado en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.	Las utilidades provenientes de la operación de buques o aeronaves en tráfico internacional serán gravadas únicamente en el Estado en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.	Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en el Estado en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.
Empresas asociadas	Los beneficios obtenidos por una de las empresas se incluirán en los beneficios de esta empresa y serán	Los beneficios obtenidos por una de las empresas pueden ser incluidos en los beneficios de esta empresa y sometidos	Los beneficios obtenidos por una de las empresas pueden ser incluidos en los beneficios de esta empresa y sometidos

Características	Ecuador - México	Ecuador - Rumania	Ecuador - Suiza
	gravados.	a imposición. La empresa del otro Estado aplicará un ajuste de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esa renta.	a imposición. Las autoridades competentes de los Estados pueden consultarse para llegar a un acuerdo sobre el ajuste de beneficios en ambos Estados.
Dividendos	1.- Serán gravables en el país de residencia de la empresa que los perciba. 2.- Pueden someterse en el Estado de residencia de la sociedad que los paga y según la legislación de este Estado, el impuesto no puede exceder del 5% (beneficiario efectivo)	1.- Serán gravables en el país de residencia de la empresa que los perciba. 2.- Pueden someterse en el Estado de residencia de la sociedad que los paga y según la legislación de este Estado, el impuesto no puede exceder del 15% (beneficiario efectivo)	1.- Serán gravables en el país de residencia de la empresa que los perciba. 2.- Pueden someterse en el Estado de residencia de la sociedad que los paga y según la legislación de este Estado, el impuesto no puede exceder del 15% (beneficiario efectivo)
Intereses	Son gravables en el Estado donde resida la persona que los reciba. Pueden ser gravables en el Estado de donde provengan pero el impuesto exigido no puede exceder el 10%. Si el beneficiario efectivo es un banco, y del 15% en los demás casos	Son gravables en el Estado donde resida la persona que los reciba. Pueden ser gravables en el Estado de donde provengan pero el impuesto exigido no puede exceder el 10%. (beneficiario efectivo)	Son gravables en el Estado donde resida la persona que los reciba. Pueden ser gravables en el Estado de donde provengan pero el impuesto exigido no puede exceder el 10%. (beneficiario efectivo)
Cánones, Regalías	Se gravan en el Estado donde resida quien las recibe. Pueden además ser gravadas en el Estado del que procedan y de acuerdo a la legislación de este Estado, pero si el beneficiario es residente del otro Estado, el impuesto exigido no puede exceder del 10%.	Se gravan en el Estado donde resida quien las recibe. Pueden además ser gravadas en el Estado del que procedan y de acuerdo a la legislación de este Estado, pero si el beneficiario es residente del otro Estado, el impuesto exigido no puede exceder del 10%.	Se gravan en el Estado donde resida quien las recibe. Pueden además ser gravadas en el Estado del que procedan y de acuerdo a la legislación de este Estado, pero si el beneficiario es residente del otro Estado, el impuesto exigido no puede exceder del 10%.
Ganancias Capital	Son gravables en el Estado donde se encuentren situados los bienes la empresa. Las ganancias derivadas de	Se someten según la legislación interna de cada Estado. Las ganancias derivadas de la enajenación de	Son gravables en el Estado donde se encuentren situados los bienes la empresa. Las ganancias

Características	Ecuador - México	Ecuador - Rumania	Ecuador - Suiza
	la enajenación de buques, embarcaciones o aeronaves (Art.8) se someterán a imposición en el Estado donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.	buques, embarcaciones o aeronaves deberán ser impondibles solamente en el Estado, donde de conformidad con las estipulaciones del Artículo 8 las ganancias de tales actividades son impondibles.	derivadas de la enajenación de buques, embarcaciones o aeronaves (Art.8) se someterán a imposición sólo donde reside la empresa.
Trabajos Dependientes	Gravables en el lugar de prestación de servicios, a excepción si la persona domiciliada en un país a razón de empleo está en otro país menos de 183 días (se grava en el primero)	Gravables en el lugar de prestación de servicios, a excepción si la persona domiciliada en un país a razón de empleo está en otro país menos de 183 días (se grava en el primero)	Gravables en el lugar de prestación de servicios, a excepción si la persona domiciliada en un país a razón de empleo está en otro país menos de 183 días (se grava en el primero)
Dirigentes de sociedades	Gravables en el país donde la persona esté domiciliada	Gravables en el país donde la persona esté domiciliada	Gravables en el país donde la persona esté domiciliada
Artistas y deportistas	Gravables en el Estado en el que se ejerzan	Gravables en el Estado en el que se ejerzan, excepto cuando se trata de convenios culturales entre Estados	Gravables en el Estado en el que se ejerzan
Pensiones	Las pensiones y demás remuneraciones análogas pagadas a un residente de un Estado sólo serán gravables en este Estado.	Las pensiones y otras remuneraciones similares pagadas a un residente de un Estado deberán ser tributadas solamente en ese Estado, en cuanto la legislación nacional de cada Estado lo establezca.	Las pensiones y demás remuneraciones análogas pagadas a un residente de un Estado sólo serán gravables en este Estado.
Estudiantes	Están exentas siempre que proceda de fuentes situadas fuera de ese Estado.	Están exentas siempre que proceda de fuentes situadas fuera de ese Estado (hasta 6 años)	
Otras rentas, ingresos	Se someten a imposición en el Estado de Residencia.	Gravables en el Estado donde estén ubicados	
Patrimonio	No Aplica	Gravables en el Estado donde estén ubicados	
Método de Imputación	Imputación	Imputación	

**Matriz resumen de los CDI's firmados por el Ecuador con Países Andino,
Uruguay, Corea**

Características	Decisión 578	Ecuador - Uruguay	Ecuador - Corea
Establecimiento Permanente		Las sedes de dirección;	las sedes de dirección; las sucursales; las oficinas; las fábricas; los talleres, y las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, los bosques o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales. *obra de construcción si excede los 9 meses
Rentas Inmobiliarias	Las rentas de cualquier naturaleza provenientes de bienes inmuebles sólo serán gravables por el País Miembro en el cual estén situados dichos bienes.	Pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que tales bienes están situados.	Gravables en el país miembro en donde estén situados
Beneficios Empresariales	Los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieren efectuado.	Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente podrán someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él.	Los beneficios de una empresa de un Estado solamente pueden someterse a imposición en ese Estado a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él
Navegación marítima y aérea	Los beneficios que obtuvieren las empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial, sólo estarán sujetos a obligación tributaria en el País Miembro en que dichas empresas estuvieren domiciliadas	Los beneficios de una empresa de un Estado contratante procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional solo pueden someterse a imposición en ese Estado.	Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional realizado por una empresa de un Estado solamente pueden someterse a imposición en ese Estado.
Empresas asociadas	Cuando empresas o	Los beneficios	Los beneficios

Características	Decisión 578	Ecuador - Uruguay	Ecuador - Corea
	personas de un País Miembro participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de otro País Miembro, las rentas obtenidas por una de las empresas puede incluirse en la renta de esa empresa y sometidas a imposición. La empresa del otro País aplicará un ajuste de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esa renta el impuesto que ha percibido sobre esa renta.	obtenidos por una de las empresas pueden ser incluidos en los beneficios de esta empresa y sometidos a imposición. La empresa del otro Estado, si está de acuerdo, aplicará un ajuste de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esa renta.	obtenidos por una de las empresas pueden ser incluidos en los beneficios de esta empresa y sometidos a imposición. La empresa del otro Estado aplicará un ajuste de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esa renta.
Dividendos	Los dividendos y participaciones sólo serán gravables por el País Miembro donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye. El País Miembro en donde está domiciliada la empresa o persona receptora o beneficiaria de los dividendos o participaciones, no podrá gravarlos en cabeza de la sociedad receptora o inversionista, ni tampoco en cabeza de quienes a su vez sean accionistas o socios de la empresa receptora o inversionista.	1.- Serán gravables en el país de residencia de la empresa que los perciba. 2.- Pueden someterse en el estado de residencia de la sociedad que los paga y según la legislación de este estado, sin embargo, no puede exceder: del 10% si el beneficiario es una sociedad que controla no menos del 25% de las acciones, y el 15% en todos los demás casos.	1.- Serán gravables en el país de residencia de la empresa que los perciba. 2.- Pueden someterse en el estado de residencia de la sociedad que los paga y según la legislación de este estado, sin embargo, no puede exceder: del 5% si el beneficiario es una sociedad que controla no menos del 10% de las acciones, y el 15% en todos los demás casos.
Intereses	Los intereses y demás rendimientos financieros sólo serán gravables en el País Miembro en cuyo territorio se impute y registre su pago.	Son gravables en el Estado donde resida la persona que los reciba. Pueden ser gravables en el Estado de donde provengan pero el impuesto exigido no puede exceder el 15%	Son gravables en el Estado donde resida la persona que los reciba. Pueden ser gravables en el Estado de donde provengan pero el impuesto exigido no puede exceder el 12%

Características	Decisión 578	Ecuador - Uruguay	Ecuador - Corea
		(beneficiario efectivo)	(beneficiario efectivo)
Cánones, Regalías	Las regalías sobre un bien intangible sólo serán gravables en el País Miembro donde se use o se tenga el derecho de uso del bien intangible.	Se gravan en el Estado donde resida quien las recibe. Pueden además ser gravados en el Estado del que procedan y de acuerdo a la legislación de este Estado, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado, el impuesto no podrá exceder el 10% si es por uso de equipos industriales, comerciales o científicos y 15% en los demás casos	Se gravan en el Estado donde resida quien las recibe. Pueden además ser gravados en el Estado del que procedan y de acuerdo a la legislación de este Estado, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado, el impuesto no podrá exceder el 5% si es por uso de equipos industriales, comerciales o científicos y 12% en los demás casos
Ganancias Capital	Las ganancias de capital sólo podrán gravarse por el País Miembro en cuyo territorio estuvieren situados los bienes al momento de su venta, con excepción de las obtenidas por la enajenación de: Naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte, que sólo serán gravables por el País Miembro donde estuviere domiciliado el propietario, y Títulos, acciones y otros valores, que sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio se hubieren emitido.	Son gravables en el Estado donde se encuentren situados los bienes. Las ganancias derivadas de la enajenación de buques, embarcaciones o aeronaves (Art.8) se someterán a imposición en el Estado en el Estado donde resida el enajenante	Son gravables en el Estado donde se encuentren situados los bienes. Las ganancias derivadas de la enajenación de buques, embarcaciones o aeronaves (Art.8) se someterán a imposición en el Estado en el Estado donde resida el enajenante
Trabajos Dependientes	Gravables en el lugar de prestación de servicios. con excepción de sueldos, salarios, remuneraciones y compensaciones similares percibidos por de servidores en función oficial (tributan	Gravables en el lugar de prestación de servicios, a excepción si la persona domiciliada en un país a razón de empleo está en otro país menos de 183 días (se grava en el	Gravables en el lugar de prestación de servicios, a excepción si la persona domiciliada en un país a razón de empleo está en otro país menos de 183 días (se grava en el primero)

Características	Decisión 578	Ecuador - Uruguay	Ecuador - Corea
	en el país de origen) y tripulaciones de naves (tributan en el domicilio del empleador)	primero)	
Dirigentes de sociedades	Gravables por el País Miembro en cuyo territorio se halle situada su fuente productora.	Gravables en el país donde la persona esté domiciliada	Gravables en el país donde la persona esté domiciliada
Artistas y deportistas	Gravables solamente en el País Miembro en cuyo territorio se hubieren efectuado las actividades.	Gravables en el Estado en el que se ejerzan, excepto cuando se trata de actividades financiadas por los Estados (50%) o por convenios culturales entre Estados	Gravables en el Estado en el que ejerzan dichas actividades; salvo que sea costado por instituciones públicas del otro Estado.
Pensiones	Las pensiones, anualidades y otras rentas periódicas semejantes sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio se halle situada su fuente productora	Las pensiones y demás remuneraciones similares pagadas a un residente de un Estado solo pueden someterse a imposición en ese Estado.	Las pensiones y demás remuneraciones similares pagadas a un residente de un Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese Estado. También pueden ser gravadas en el otro Estado si proceden de ese Estado.
Estudiantes	No aplica	Están exentas siempre que proceda de fuentes situadas fuera de ese Estado.	Están exentas siempre que proceda de fuentes situadas fuera de ese Estado.
Otras rentas, ingresos	Gravables por el País Miembro en cuyo territorio se halle situada su fuente productora	Pueden someterse a imposición en el Estado del cual proceden	Pueden someterse a imposición en el Estado del cual proceden
Patrimonio	El patrimonio situado en el territorio de un País Miembro, será gravable únicamente por éste.	Gravables en el Estado donde estén ubicados	Gravables en el Estado donde estén ubicados
Método de Imputación	No aplica	Imputación	Exención e imputación

5.2. Limitaciones en la planificación tributaria internacional

5.2.1. Cláusulas anti-abuso

Las medidas anti-abuso son un medio necesario para mantener la equidad y la neutralidad de la legislación tributaria interna en un contexto internacional caracterizado por cargas fiscales muy diferentes.

La OCDE y su Modelo de Convenio juegan un papel crucial en este tema. Las cláusulas que recomienda la OCDE se incluyan en los CDI's son las siguientes:

1. Dirigidas a evitar la utilización abusiva del CDI a través de sociedades instrumentales:
 - a. Cláusula de transparencia (look through) - **capital pertenece/controlado directa o indirectamente por no residentes.**
 - b. Cláusula del tránsito - **si más del 50% es utilizado para pagos a accionistas de 3er Estado y,**
 - c. Cláusula del beneficiario efectivo
2. Dirigidas a expulsar del ámbito de aplicación del CDI a entidades que tributan en un régimen de tributación privilegiada:
 - a. Cláusula de exclusión - **aplicable a cierto tipo de sociedades;** y,
 - b. Cláusula de sujeción.
3. Otras cláusulas. En particular, el Treaty Override como técnica anti-abuso.

5.2.2. Concepto de Beneficiario Efectivo. Nuevas Disposiciones OCDE

Esta norma anti-abuso se encuentra incluida en los artículos 10, 11, 12 y 17.2 del Modelo OCDE dedicados al tratamiento de las rentas de mobiliarios, dividendos, intereses, cánones y sociedades de artistas, respectivamente; rentas en las que generalmente, junto al titular del derecho que originan las mismas se sitúa "otra persona" prestando servicios financieros, personas a las que llega la renta en primera instancia, pero que carecen de vínculo con el derecho del que origina la renta.

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE la primera vez que hizo alusión a esta cláusula fue en 1977. El objetivo de la misma es combatir el Treaty Shopping, por medio del uso abusivo o impropio de un tratado¹²

Con la inclusión de esta cláusula se busca que las ventajas que recogen los CDI sólo resulten aplicables si el beneficiario efectivo o último de dichos beneficios está legitimado por el propio CDI para su obtención.¹³

La reducción impositiva mediante el abuso de Tratado se realizará a través de la interposición en alguno de los Estados contratantes de una entidad con personalidad jurídica cuando el beneficiario efectivo no es residente de ninguno de ellos.¹⁴

A continuación la citada cláusula que aparece en el MC OCDE en sus artículos 10 (dividendos), 11 (intereses), 12 (cánones) y 17.2 (sociedades de artistas), así como en los Comentarios a dichos artículos.

El enunciado es el siguiente:

¹² Como advierte GARCÍA MONCÓ, a través del Treaty shopping -que se enmarca dentro de las políticas de planificación fiscal internacional-, se trata de aprovechar las exenciones parciales o totales existentes a favor de las rentas financieras y de los cánones; cfrn A. M. GARCÍA MONCÓ, "Prólogo" a la obra de M. LUCAS DURÁN, *Fiscauidad Internacional de rentas financieras (Intereses, cánones, seguro de vida, dividendos)*, Edersa, Madrid, 2001, pág. 17.

¹³ Siguiendo a N. CARMONA FERNÁNDEZ ("Medidas antielusión fiscal, medidas antiabuso en los Convenios de doble imposición", en la obra colectiva dirigida por F. SERRANO ANTÓN, *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid, 2001, pág. 144), mediante la incorporación de esta cláusula en algunos convenios de doble imposición, se consigue una restricción expresa a un uso impropio del tratado, en cuanto que los tipos impositivos límite -o las exenciones- previstos en sus disposiciones en orden a la imposición en el Estado de la fuente sólo se aplican si el receptor de tales rentas, además de ser residente en el Estado contratante, resulta ser el "beneficiario efectivo" de las mismas; no un puro mediador en el flujo de aquéllas hacia un tercer país o un mero asentador de cobro.

¹⁴ Esta situación, siguiendo a CAVESTANY se produce cuando residentes de un tercer Estado crean una entidad jurídica en uno de los dos países firmantes del Tratado con la finalidad de acceder a las reducciones de impuestos derivados del convenio, a las que no habrían tenido derecho de actuar directamente; cfr. M. A. CAVESTANY MANZANEDO, "El treaty shopping en el modelo de convenio de la OCDE de 1992", *Impuestos*, 1993, págs. 94 y ss. En el mismo sentido TOVILLAS apunta que la posibilidad de beneficiarse de las cláusulas contenidas en los convenios de doble imposición resulta muy atractiva, por lo que determinados agentes económicos que no podrían beneficiarse de los derechos contenidos en los convenios de doble imposición al ser residentes de terceros Estados intentan reunir las condiciones necesarias para hallarse en el ámbito de aplicación del Acuerdo Internacional; cfrn J. M. TOVILLAS, *Estudio sobre el Modelo de Convenio sobre la renta y patrimonio de la OCDE de 1992*, Marcial Pons, Madrid, 1994, págs. 53 y ss.

Artículo 10.2 MC OCDE:

Sin embargo, dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

- a) 5 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las sociedades de personas) que posea directamente al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos;
- b) 15 por 100 del importe bruto de los dividendos en los demás casos.

Otro ejemplo de esta cláusula, es el artículo 17.2 MC OCDE, es considerada aún más clara que la anterior:

Artículo 17.2 MC OCDE:

No obstante lo dispuesto en los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades personales de los artistas del espectáculo o los deportistas, en esa calidad, se atribuyan no ya al propio artista del espectáculo o deportista sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde se realicen las actividades del artista del espectáculo o del deportista

Es importante, resaltar que es en los Comentarios al MC OCDE donde se establece taxativamente el verdadero sentido de la expresión “beneficiario efectivo”, definiéndose como un tercer elemento subjetivo que se interpone en la relación existente entre el pagador del rendimiento y el perceptor del dividendo, bajo el esquema de un agente o mandatario. El beneficiario efectivo será el titular económico del derecho del que se deriven las rentas (acción, crédito y patente). Sin embargo, la diferencia entre el titular económico y titular legal, reside en que mientras éste ostenta la apariencia de titularidad, es aquél el que percibe finalmente los efectos que se derivan de una titularidad real”¹⁵

Por lo tanto, si el beneficiario efectivo coincide con el titular legal del rendimiento no habrá inconvenientes. El conflicto se dará cuando no coincidan, entonces aquél no es

¹⁵ Cf. International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), European Taxation, 1981, pág. 143.

el beneficiario efectivo, ya que no los percibe, consecuentemente no podría beneficiarse de la reducción de la retención.¹⁶

5.3 Treaty Shopping

Según Van Weeghel "implica una situación en la cual una persona que no tiene derecho a los beneficios de un tratado hace uso -en el más amplio significado del término- de una persona física o jurídica para obtener esos beneficios que no son disponibles directamente"

El International Bureau of Fiscal Documentation o IBFD (Agencia Internacional de Documentación Fiscal) lo define como el análisis de cláusulas de un tratado entre países para estructurar una transacción internacional para sacar ventaja de un particular tratado (i.e. para minimizar la tributación)

El término Treaty Shopping alude a la utilización incorrecta o abusiva de CDIs, que se produce cuando residentes de un tercer estado crean una entidad jurídica en uno de los dos países contratantes con el objeto de beneficiarse de los tipos reducidos de las retenciones u otros beneficios fiscales, a los que no habrían tenido derecho de actuar directamente –Treaty with the world–¹⁷

5.4. El Uso de sociedades Instrumentales, conductoras o de base como mecanismo d planificación tributaria.

➤ Constitución de una Conduit Company o Sociedad Canalizadora de rentas

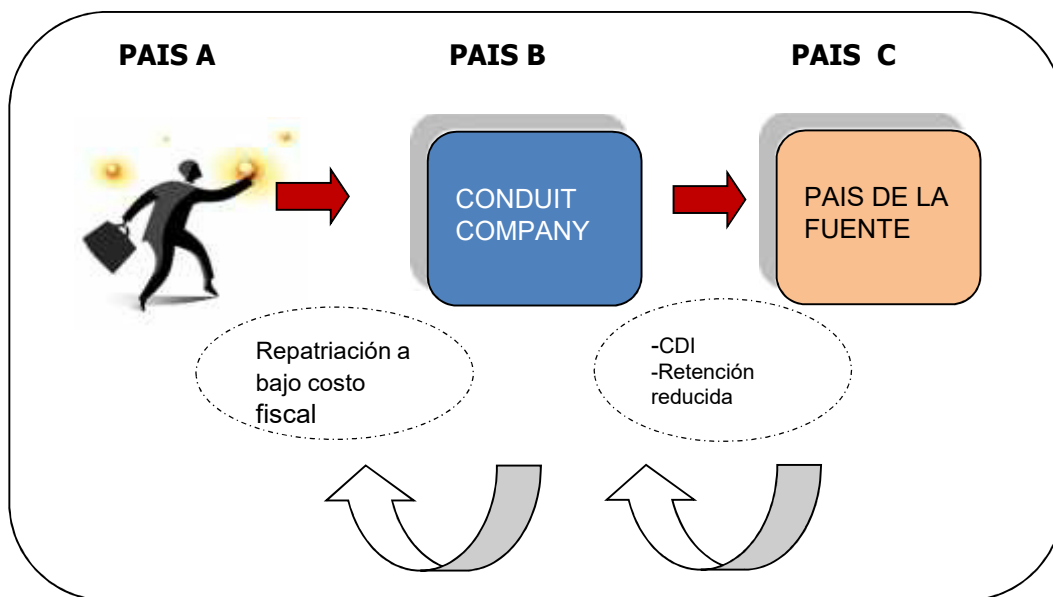
En esta operación están inmersos, el Estado de Residencia (A) de los accionistas o beneficiarios efectivos, quienes son los que deciden la estructura, la sociedad conductora (B) en un segundo Estado, que es la residencia de esta sociedad y la presencia del Estado de la fuente (C), lugar donde se obtienen las rentas. Entre estos dos últimos Estados hay un CDI que protege la operación, es decir reduce los tipos de

¹⁶ Cfr. WEEGHEL (1998, pág. 87).

¹⁷ Cjr. M. A. CAVESTANY MANZANEDO, "El Treaty Shopping en el modelo de convenio de la OCDE de 1992", Impuestos, 1993/II, pág. 94.

retención o los exonera. Por lo que una vez estén las rentas ubicadas en el Estado B, los accionistas de ésta pueden decidir la repatriación de dichas rentas al Estado del que son residentes.

Como se podrá observar en este caso, el perjuicio económico es para el país C, ya que se ha visto reducida la recaudación al aplicar condiciones de tributación previstas en los CDI. A continuación esquematizaremos la operación.



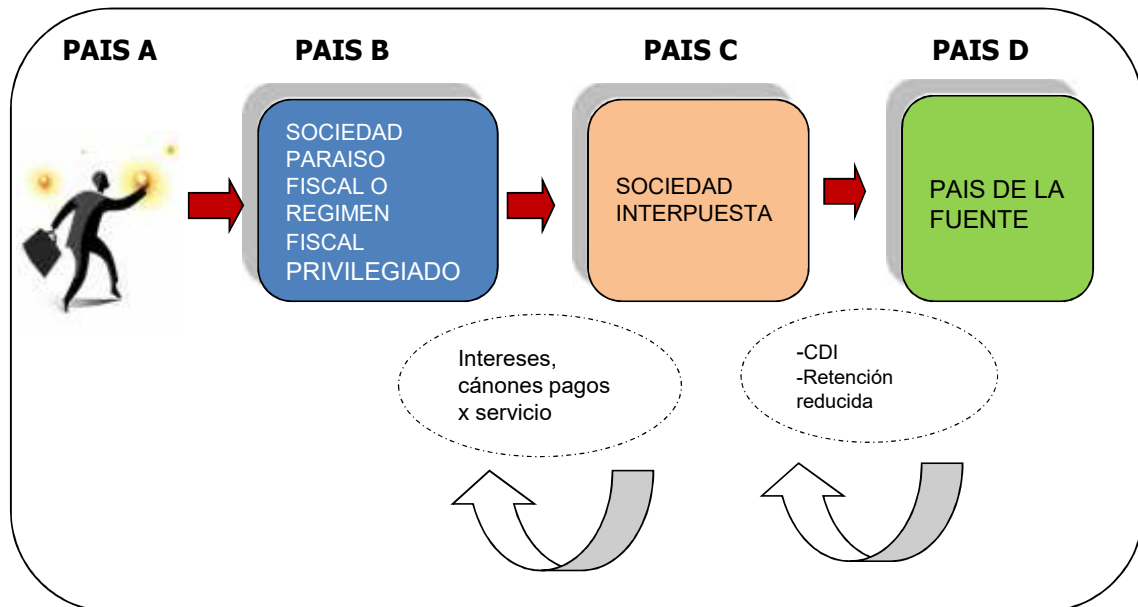
➤ Constitución de una Stepping Stone o Compañías trampolín

En este tipo de estructuras es necesario que intervengan sujetos residentes de cuatro Estados. Las finalidades de cada una de las compañías son las mismas que del caso anterior. En esta estructura, la sociedad del Estado B, es la base nueva y que diferencia esta estructura de la anterior, es la que recibe los pagos por intereses, cánones o servicios quedándose allí remansados, al recibir un trato fiscal a favor; esto es, al residir la sociedad en un paraíso fiscal o en una jurisdicción de baja imposición, esas rentas no se someten a imposición o si les corresponde, será a un tipo reducido, lo cual resume que fiscalmente fue muy eficiente localizar allí las rentas.

Así mismo, la sociedad interpuesta se ve favorecida por la existencia de un CDI que reduce los tipos de retención y protege la operación. Se incrementa un incentivo derivado del pago de intereses, cánones por servicios, dado que los mismos al ser

gastos deducibles reducirán la base imponible del impuesto a la renta sobre las sociedades.

Esquematzaremos la operación:

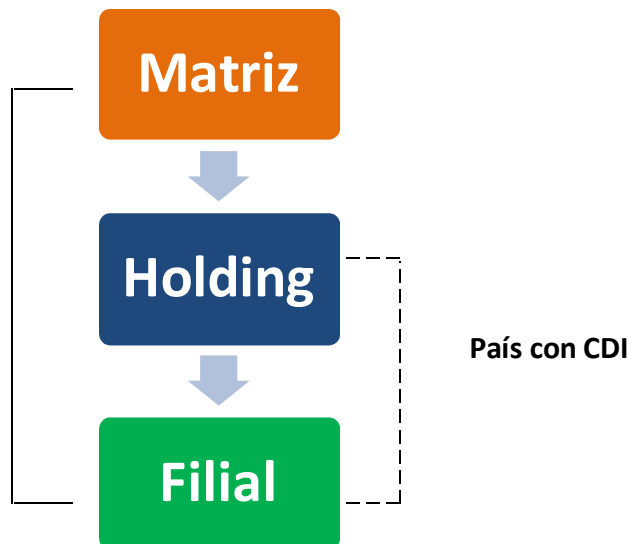


5.5 Operaciones Objeto de Planificación.

5.5.1. Dividendos

Este esquema busca concentrar todas las participaciones de las distintas sociedades en una única sociedad matriz, denominada sociedad Holding. Su origen parte de la siguiente situación:

Una sociedad matriz, reside en un Estado con un alto nivel impositivo, y una o varias sociedades filiales de otros Estados con el que de residencia de la matriz no tienen CDI. En base a esta situación, la estructura propuesta consiste en la interposición de una sociedad residente en un Estado, entre la matriz y la filial, con una amplia red de CDI y con una menor o nula imposición tributaria de los dividendos recibidos de sociedades no residentes, esto es, en una jurisdicción de conveniencia para las sociedades Holding.



Esta estructura generará las siguientes ventajas, principalmente:

- ✓ Un gravamen inferior sobre los dividendos distribuidos de la sociedad filial a la sociedad Holding, ésta se beneficiará de las disposiciones del CDI entre los Estados de residencia de ambas.
- ✓ Diferimiento del gravamen de la renta de la filial en las cuentas de la sociedad matriz
- ✓ Consolidación de los resultados negativos y positivos obtenidos por la filial

No obstante, también debemos tener en consideración ciertos inconvenientes que podrían generarse por esta estructura:

- ✓ En determinadas jurisdicciones, están gravadas las plusvalías obtenidas en la venta de las participaciones.
- ✓ Se debe tener cuidado con las medidas de anti-abuso, normativa de transparencia fiscal (evita el diferimiento del gravamen), así como las normativas del llamado Treaty Shopping.

5.5.2. Operaciones de Financiamiento

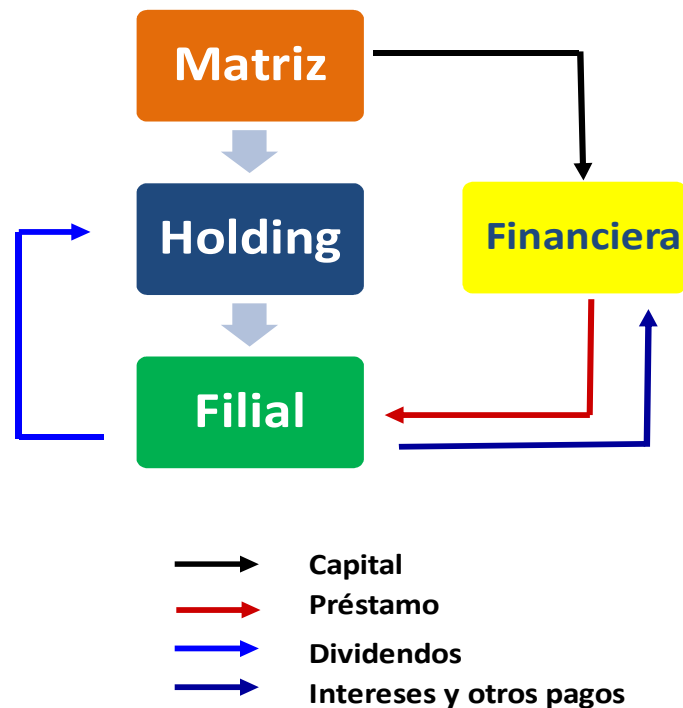
Las estructuras fiscales aplicables a estas operaciones de financiamiento son muy variantes, producto de las continuas variaciones de los negocios, que son las que provocan la continúa modificación de las normas tributarias; sin embargo, hay algunas

estructuras específicas que se repiten, tal como, la financiación de los grupos de sociedades por medio de las sociedades instrumentales.

Estas estructuras son producto de las siguientes situaciones:

- Un grupo de empresas ubicadas internacionalmente, presentan algunas dificultades fiscales con los flujos financieros entre las distintas unidades del grupo. Estas filiales están situadas en países con los que el de residencia de la matriz no tiene celebrados CDI, por lo tanto los intereses pagados a la matriz son considerados renta de esta sociedad en el Estado de residencia de la filial y sujetos a un gravamen alto.
- Las operaciones de tesorería de un grupo de empresas presentan déficit y superávit de liquidez, por lo que la empresa que tiene déficit de tesorería solicita un préstamo a la matriz, quien a la vez lo obtiene de la filial con superávit de liquidez. Consecuentemente, los intereses por el primer préstamo se liquidan a cargo de la matriz en el Estado de residencia de la filial deficitaria y, por otro lado se liquidan los intereses del segundo préstamo a cargo de la sociedad excedentaria en el Estado de residencia de la matriz.

Considerando estas situaciones, se propone crear dentro del grupo de sociedades, una filial de la sociedad matriz residente en una jurisdicción que ofrezca una imposición baja o nula, a entidades que se dediquen exclusivamente a la prestación de servicios financieros. A esta filial se le asigna recursos vía capital o préstamo, a las otras sociedades se las fondea mediante préstamos.



Estas estructuras generan algunas ventajas:

- Diferimiento de la tributación de los intereses percibidos por la matriz, mediante la calificación de los ingresos de la sociedad matriz, por cuanto podrían considerarse los fondos aportados por la matriz a la sociedad instrumental, como capital.
- En las operaciones de Tesorería, sólo los intereses obtenidos por la instrumental en el Estado de residencia de la deficitaria estarán gravados, dado que se entendería que los intereses obtenidos por la excedentaria en el estado de residencia de la instrumental no estarán sujetos a imposición o de estarlo, la tasa sería mínima.
- Se evita la aplicación de la normativa de la Subcapitalización, en la medida que esta normativa restrictiva (subcapitalización de las sociedades) no considere la participación significativa de las sociedades relacionadas, dado que la sociedad prestamista no es la sociedad matriz del grupo ni tiene participación en el capital de las filiales.

Frente a esta estructura deberán superarse algunos inconvenientes, principalmente, la no deducibilidad de los intereses satisfechos a entidades financieras externas al grupo en la base imponible de la matriz, dado que la entidad prestataria, es la sociedad instrumental, que es quien podrá deducir las cuotas de los intereses por los préstamos que haya solicitado.

5.5.3. Cánones

El esquema en este tipo de estructuras se deriva por la existencia de un derecho de propiedad intelectual o industrial¹⁸ poseído por una sociedad el cual es cedido por un precio a otras sociedades pertenecientes o no al mismo grupo de la primera y por la no existencia de CDI entre los Estados de residencia de la sociedad cedente y cesionaria.

En este caso, se propone la creación de una sociedad filial en un tercer Estado que tenga CDI con ambos Estados y que no someta a imposición los cánones por derechos utilizados fuera de su territorio. También se pueden obtener los mismos resultados sin la necesidad de constituir una filial, en los países cuyas jurisdicciones estén disponibles servicios de intermediación prestados por sociedades profesionales, que a través del cobro de una tarifa, se prestan para cumplir las funciones de la filial, esto es, obtener la cesión del derecho de propiedad intelectual mediante un canon a pagar a la matriz y cederlo por un precio a la cesionaria final.

Esta intermediación se define en un contrato entre la propietaria de los derechos y la sociedad instrumental, quien tendrá como honorario la diferencia del canon que recibe de las sociedades cesionarias y el que paga a la sociedad propietaria.

Las ventajas que se generan con estas estructuras son:

- La reducción del impuesto pagado en el Estado de la fuente de las rentas, originado por la aplicación de los CDI

¹⁸ El modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la OCDE, considera en su artículo 12 como cánones: «...las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, o de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.»

- El diferimiento de la tributación de las rentas derivadas de la cesión para la propietaria de los derechos (hasta que perciba los cánones)
- Si se utiliza un intermediario profesional, se complica la aplicación de las normas de Transparencia Fiscal Internacional (no es posible determinar la vinculación).

El inconveniente que genera esta estructura es mantener la defensa jurídica del derecho cedido, dado que éste es ejercido por la sociedad instrumental y no por la propietaria de los derechos.

Por otro lado, tenemos una estructura fiscal utilizada frecuentemente por los grupos multinacionales, en las cuales los cánones, los intereses, dividendos y los precios de transferencia, no son más que una forma de canalizar hacia la matriz los flujos de renta obtenidos en las filiales o sucursales de una forma particularmente eficiente desde el ámbito fiscal.

En este caso, se crea artificialmente la existencia de derechos de propiedad industrial o intelectual, en base a contratos de cesión de dichos derechos. Generalmente los derechos cedidos son por la utilización de informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas (know-how o savoir-faire) y no a los del tipo de patentes y marcas.

Esta estructura propuesta es similar a la anterior, con la misma variante y objetivo (reducción del gravamen), no obstante se origina una ventaja adicional, esto es el diferencial del gravamen entre los cánones y los dividendos, el cual se obtiene determinando el efecto en resultados de las diferentes clases de renta; debido a que el canon será considerado como un gasto deducible en la sociedad cesionaria.

CAPITULO 6

Casos Prácticos

Con el propósito de una mejor comprensión de la utilización de los convenios de doble tributación como herramienta en la planeación tributaria, hemos preparado algunos casos prácticos, en los que apreciaremos las diferentes estructuras tributarias ya mencionadas anteriormente:

Caso 1 - Intereses

La Compañía ABC recibió un financiamiento de US\$500,000, generando intereses por US\$50,000. Este financiamiento fue otorgado por uno de los accionistas domiciliado en un paraíso fiscal.

Efectos fiscales en Ecuador:

1. Aplicación de la retención en la fuente de IR del 22%
US\$11,000
2. Gastos no deducibles en ABC
US\$50,000
3. Pago de impuestos adicionales
US\$11,000

Costo Tributario actual:

El costo tributario es la suma de:

1. La Retención en la fuente de US\$11,000 que la compañía extranjera no podrá utilizar porque el ingreso en el paraíso fiscal es no gravable
2. Al ser el gasto no deducible en el Ecuador sobre los US\$50,000 se paga el 22% de IR, esto es US\$11,000 más, lo cual da un costo de US\$22,000

Con Planeación Tributaria:

El accionista domiciliado en el paraíso fiscal, deberá tener establecido su residencia fiscal en uno de los países con los cuales Ecuador tiene celebrado CDI.

Para este caso, vamos a considerar que la nueva residencia fiscal del accionista será Chile.

Efectos fiscales en Ecuador:

1. Aplicación de la retención en la fuente de IR del 15%
US\$7,500
2. Deducibilidad de gastos para Impuesto Renta
US\$50,000
3. Ahorro en pago de impuestos
US\$11,000

Efectos fiscales en Chile:

1. Tributación renta sobre el 18%
US\$9,000
2. Crédito tributario retención en la fuente IR del 15%
US\$7,500

Costo Tributario :

1. Pago en Chile US\$1,500
2. Pago total de impuestos US\$9,000
3. Ahorro en impuestos US\$13,000

Caso 2 – Dividendos

Una sociedad XYZ domiciliada en Ecuador tiene como accionista mayoritario a una persona natural – José Pérez, quien a su vez es accionista en las compañías A y B. La sociedad XYZ distribuye dividendos por US\$148,000 y pago Impuesto Renta por US\$52,000, los dividendos son reinvertidos por el accionista en las compañías A y B.

Efectos fiscales en Ecuador:

1. La sociedad XYZ efectúa la retención en la fuente al accionista José Pérez
2. José Pérez genera un Impuesto a la Renta por US\$55,990 y tiene un crédito tributario por los dividendos distribuidos por US\$50,000 más US\$6,000 por las retenciones realizadas por las sociedades XYZ.

Costo Tributario actual:

1. Para el accionista José Pérez US\$55,990

Con Planificación Tributaria

Se crea una sociedad Holding como accionista, la residencia fiscal de esta sociedad Holding será en un país con el cual el Ecuador tiene celebrado CD's.

Efectos fiscales en Ecuador:

1. No se originan, por cuanto con el país donde se encuentra domiciliada la Holding Ecuador tiene celebrado un CDI.

Costo tributario

1. "0"

Caso 3 – Regalías

La empresa NADER comercializará productos con la marca "ABC" (USA), esta marca no se encuentra patentada.

Efectos fiscales en Ecuador:

La empresa tiene dos opciones:

- Comprar la marca y registrarla como un activo, situación que conllevará a incrementar su patrimonio (NIIF), pagar mayor anticipo de Impuesto Renta y otros temas propios de mantener la marca.
- Tener una franquicia de la marca y pagar regalías, las cuales estarán sujetas a retenciones del 22%.

Con Planificación Tributaria

Utilizar la marca por medio de una franquicia con un país con el que el Ecuador tenga celebrado un CDI.

Efectos fiscales en Ecuador:

1. No se originan, por cuanto con el país donde se encuentra domiciliada la Compañía tiene celebrado un CDI con Ecuador .
2. Se elimina la retención en la fuente de IR 22%

3. Los gastos son deducibles por los pagos de regalías. Se genera una disminución en el pago del 15% de Participación Laboral.

CAPITULO 7

Conclusiones y Recomendaciones

Como lo hemos visto a lo largo de este trabajo, los convenios internacionales representan una herramienta en la planificación fiscal de las compañías, principalmente en los grupos multinacionales, dado que a partir de éstos, se evalúa la localización de las rentas, la estructura jurídica y la forma de financiación de las compañías.

Ecuador a la fecha mantiene suscrito 15 convenios, de los cuales 14 son Modelo OCDE, es decir predomina la tributación de la renta en el país de la residencia y 1 Modelo Pacto Andino, que grava la renta en el país de la fuente.

Los ejemplos utilizados como estructuras fiscales, nos permiten mostrar los aspectos más frecuentes de la planificación fiscal internacional. Otra de las estructuras muy utilizadas y que no ha sido objeto de análisis en el presente trabajo, son los precios de transferencias.

Es importante indicar que los convenios no sólo beneficiarán a los inversionistas ecuatorianos sino que, adicionalmente permitirán al Servicio de Rentas Internas controlar las inversiones que los contribuyentes ecuatorianos tienen en otros países. En este caso la administración puede utilizar el intercambio de información para combatir la evasión fiscal, mientras que la elusión tributaria se reduce.

La utilización de estructuras en países con convenios de doble imposición genera un marco de estabilidad jurídica para los grupos que realizan planificación tributaria en la medida que las reglas utilizadas en los procesos de planificación no pueden ser modificadas por la autoridades de un determinado Estado sin el consentimiento previo del otro.

No obstante, la satanización que hoy realiza las autoridades tributarias al uso de estructuras en paraísos fiscales o regímenes preferentes, vuelve imperativo para los grupos replantear las estrategias de deslocalización de actividades tomando en

consideración la existencia de sustancia económica y la posibilidad de ajustes de precios de transferencia.

Bibliografía

- Ley de Régimen Tributario Interno
- Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno
- Curso de Fiscalidad Internacional Instituto Estudios Fiscales – Escuela de la Hacienda Pública
- Fundamentos de la Planificación Tributaria Internacional, de Chris Finnerty, Faulus Merks, Mario Petriccione, Raffaele Russo
- Manual de Fiscalidad Internacional – Instituto de Estudios Fiscales Escuela de la Hacienda Pública.
- Planificación Fiscal Internacional, Guillermo Domínguez Pérez
- Model Tax Convention on Income and on Capital
- Estudio Comparativo de los Convenios suscritos por España respect al Convenio Modelo de la OCDE
- www.ciat.org
- www.comunidadandina.org
- www.sri.gob.ec