



Los convenios de doble tributación en la recaudación de la administración tributaria del Ecuador

The double taxation agreements in the collection of the tax administration of Ecuador

ORELLANA , Milca N. [1](#); GUTIÉRREZ , Néstor D. [2](#) y FEIJOO , Ena M. [3](#)

Recibido: 17/07/2019 • Aprobado: 28/10/2019 • Publicado 04/11/2019

Contenido

[1. Introducción](#)

[2. Metodología](#)

[3. Resultados](#)

[4. Conclusiones](#)

[Referencias bibliográficas](#)

RESUMEN:

El presente documento analiza la aplicación de los convenios de doble imposición en la recaudación de la administración tributaria del Ecuador. La metodología propuesta es una investigación con base en una revisión bibliográfica. La investigación demuestra que si bien, existe un sacrificio fiscal al analizar los CDI con Uruguay, Chile, Corea y China, también es necesario contrastar los porcentajes de IED recibida de estos países para poder determinar si existieron resultados favorables para el incremento de la inversión extranjera en el Ecuador.

Palabras clave: Fiscalidad Internacional, CDI, IED.

ABSTRACT:

This document analyzes the application of double taxation agreements in the collection of the tax administration of Ecuador. The proposed methodology is an investigation based on a bibliographic review. The investigation shows that although there is a fiscal sacrifice when analyzing the CDI with Uruguay, Chile, Korea and China, it is also necessary to contrast the FDI percentages received from these countries in order to determine if favorable results existed for the increase of foreign investment. In Ecuador.

Keywords: International Taxation, CDI, IED

1. Introducción

Con el transcurrir del tiempo, a nivel mundial se ha pasado de una economía interna, hacia una economía globalizada, esto ha contribuido en la generación de nuevas relaciones comerciales hacia todo el mundo, es así que, economías locales que antes subsistían por sí mismas, ahora necesitan llevar a cabo relaciones comerciales con otros Estados. Lo mencionado ha generado una creciente competencia entre los diferentes países para la captación de capitales, debido al proceso de apertura de las economías, al cambio de patrón en las inversiones a nivel global y el aumento sin precedentes en el crecimiento económico, lo que ha ampliado las formas de inversión, abarcando también la adquisición de acciones o intereses fuera del país de origen (Beebeejaun, 2016).

De acuerdo a lo mencionado, una de las variables con mayor importancia en este aspecto y que llega a determinar la utilidad del inversionista, lo es el componente fiscal. De acuerdo a Castañeda (2016) muchos gobiernos, conscientes de la competencia fiscal existente y de las relaciones económicas y políticas que mantienen sus países con el resto del mundo, han firmado convenios

que ofrecen un trato tributario más favorable a los contribuyentes de los Estados que forman parte del convenio. En efecto, uno de los aspectos que puede incidir de forma negativa en el flujo de las inversiones entre los diferentes Estados es precisamente el fenómeno conocido como doble o múltiple tributación sobre una misma renta o capital.

Es preciso aclarar que la introducción de tributos y gravámenes pueden llegar a convertirse en una barrera comercial, obstaculizando el flujo del comercio internacional. Es por esta razón, que los Convenios de Doble Imposición (CDI) han llegado a convertirse, a nivel internacional, en el marco jurídico mínimo para realizar las inversiones en los países, siendo importantes en la implementación de la política exterior que llegan a ser utilizadas como instrumento básico para el desarrollo de una política de Estado, orientada a mejorar las condiciones jurídicas indispensables para captar la inversión extranjera

De acuerdo a Vallejo & Maldonado (2013) para entender el alcance de los CDI es importante considerarlos en la categoría general de Tratados Internacionales, a la cual ya pertenecen. Los CDI se crearon para mejorar las relaciones comerciales entre los países, además de aminorar o eliminar el impacto del doble pago de impuestos. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), es el organismo encargado de imponer los convenios tributarios internacionales; contribuyendo también en el establecimiento de instrumentos que permitirán medir la validez de las transacciones y reducir las posibilidades de elusión y evasión fiscal.

El Ecuador ha suscrito convenios bilaterales para evitar la doble imposición, estos se encuentran diseñados de acuerdo a los lineamientos del Modelo de la OCDE con los siguientes países: Alemania, Brasil, Francia, Bélgica, Decisión 578 (que regula a los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones (CAN); España; Chile; Suiza; Rumania; Italia; Canadá, y México (Cámara de Comercio de Quito, 2013). Una de las necesidades que impulsan al Ecuador a firmar convenios internacionales con otros países es también el hecho de recibir inversión extranjera productiva que además dinamice la economía por medio del ingreso de divisas, la transferencia de tecnología y el aumento del empleo. En el presente documento se analiza la aplicación de los convenios de doble imposición en la recaudación de la administración tributaria del Ecuador, por lo que se podrá tener una visión más clara sobre este tipo de negociaciones.

1.1. Fiscalidad Internacional y Convenios de Doble Imposición

La globalización, y la conexión cada vez más significativa de los sistemas tributarios a nivel mundial, han contribuido a incrementar la necesidad de buscar soluciones, ya sean estas unilaterales como multilaterales con el propósito de coordinar las diferentes pretensiones que tienen los países. Esto se debe básicamente a que el intercambio de bienes, servicios y capitales se encuentra sujeto a una normativa fiscal específica a partir de la cual se pretende someter a gravamen los hechos imponible surgidos dentro del proceso y que al ser generado dentro del contexto internacional, se presenta una situación problemática sobre el lugar donde se producen los ingresos, que se llega a constituir en uno de los obstáculos a los que debe hacer frente la inversión y el comercio internacional.

Los tributos son la principal fuente de ingreso que es utilizada por la mayoría de los países para financiar la producción de bienes y servicios, con lo que podrán también satisfacer las necesidades colectivas. De acuerdo a lo mencionado, los Estados tienen derecho a establecer diversos impuestos, entre los que se encuentran: el impuesto a la renta, al patrimonio, a las transacciones por venta de servicios o de productos, a los consumos especiales y a las importaciones. Muchos de estos impuestos solo se destinan para las operaciones internas, es decir, aquellas que se llevan a cabo dentro de un territorio determinado, mientras que otros, se encargan de gravar las transacciones que efectúan las partes que tienen su domicilio en otro Estado. Esto ocasiona que los contribuyentes que residen en otro país se encuentran obligados al pago de tributos, en lo que llega a conocerse como impuestos internacionales.

De esta manera, son las personas naturales y las sociedades mercantiles quienes se constituyen como el principal sujeto pasivo, además de propiciar los diferentes ordenamientos normativos que son empleados para orientar el uso de los ingresos mundiales que son la base de la tributación. Es así que el alto grado de integración ha contribuido al debate político y académico sobre la manera en la que se lleva a cabo la tributación internacional para gravar las ganancias de las empresas multinacionales (Olbert & Spengel, 2017). Lo que sí es necesario acotar es que muchos autores expresan que siguiendo el principio tributario, los ingresos de los residentes en un país deben gravarse de forma uniforme (González, 2018).

Desde este punto vale acotar que la tributación a nivel internacional, cada día se encuentra más influenciada por las tendencias presentadas gracias a la globalización. Debido a la movilidad de capital, la posición geográfica de muchas grandes empresas y la competencia fiscal impulsada por las reducciones en las tasas de los impuestos o los incentivos fiscales que presentan muchos países, el debate de la política fiscal internacional se centra en los beneficios y las desventajas de la competencia fiscal (Martins, 2015). Desde el punto de vista internacional, los estudios de fiscalidad internacional han permitido identificar diversos campos de investigación, donde se encuentran la dificultad para aplicar los impuestos a personas y entidades económicas de origen extranjero, que generan riqueza en Estados diferentes al de su origen.

En este sentido se puede dar lugar a la doble tributación, la cual se llega a definir como aquella situación por la cual una misma renta o un mismo bien puede encontrarse sujeto a imposición en dos o más países, ya sea por la totalidad o una parte de su importe, esto debería llevarse a cabo dentro de un mismo periodo impositivo, si lo que se analizan son impuestos periódicos y por una misma causa. Adicional al problema de la doble imposición surgen también los paraísos fiscales y territorios de baja o nula tributación. Estos son Estados a donde los contribuyentes trasladan sus beneficios con el propósito de evitar pagar impuestos (Mendoza, 2016).

Desde este contexto, el análisis de la fiscalidad internacional implica estudiar y dar solución a estos sucesos que se generan de la imposición de la riqueza obtenida por sujetos nacionales, fuera de sus fronteras territoriales o por sujetos extranjeros establecidos territorio nacional además de, como ya se mencionó, la interacción que tienen los sistemas impositivos sobre un mismo capital o un mismo sujeto. En este punto, la doctrina tributaria, realiza el análisis apegado a la doctrina del derecho internacional convencional, la misma que se encuentra compuesta por CDI, los cuales tienen su origen, diseño y estructura en los tratados internacionales y derecho comunitario. La finalidad de los convenios de doble imposición es la de poner las reglas claras en cuanto al manejo de los tributos para los inversionistas que provienen de países extranjeros, evitando de esta manera, el que una misma persona, ya sea natural o jurídica, llegue a pagar dos o más veces un impuesto en diferentes Estados por una misma renta (Obando, 2015).

Con los CDI también espera evitarse la elusión y evasión tributaria, es decir, el no pago de impuestos debido a la falta de coordinación de los sistemas tributarios y las autoridades fiscales de los Estados que se encuentran involucrados, además de uso abusivo de los convenios internacionales para evitar la doble imposición. Para Bin Saghir & Mustafa (2015) estas situaciones ocurren debido a las innumerables estructuras que presentan los sistemas tributarios, diversos controles fiscales, multiplicidad de controles de la sujeción fiscal y la interpretación contradictoria de los términos técnicos. De esta manera, por medio de los CDI para eliminar la doble imposición, los países pueden dividir los derechos impositivos, pero lamentablemente muchas empresas usan de manera no ética los instrumentos normativos para asegurarse de no pagar impuestos en ninguno de los países en donde generan rentas (Mendoza, 2016). Es decir, los contribuyentes realizan sus actividades, de tal manera que buscan minimizar sus impuestos (Simser, 2008).

Los CDI tienen una historia que data de hace aproximadamente un siglo, de acuerdo a la OCDE (2011) hace aproximadamente 80 años con la Sociedad de Naciones surgieron los primeros modelos de convenio, los mismos que conducen a estrategias que se plantearon de acuerdo a las necesidades que presentaba cada país, y su enfoque precisamente era el de solucionar la problemática de la doble tributación. La Sociedad de Naciones, a partir de la segunda guerra mundial dio paso a la Organización de Cooperación Económica Europea (OCEE), la cual se convirtió en lo que actualmente se conoce como la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).

En Latinoamérica, hasta la década de los ochenta, los países se mostraban divididos en cuanto a los beneficios de suscribir los CDI, especialmente si se trataba de hacerlos con países desarrollados. Esta renuencia se debía a la defensa territorial con exclusión de cualquier otro criterio y en especial del criterio de renta global que se encuentra presente en los países desarrollados. Por otro lado, la visión que tienen muchos de los gobiernos es el hecho de que estos convenios ponen demasiados límites a la potestad tributaria de los países que se encuentran en vías de desarrollo. Llevar a cabo un tratado de doble imposición no es algo simple, como ya se mencionó los países menos desarrollados, a partir de los CDI, se ven obligado a renunciar a ingresos fiscales potenciales. El sacrificio fiscal todavía sigue siendo motivo de preocupación, aunque se concretan las negociaciones adecuadas, es posible llegar a acuerdos con los países desarrollados que permitan una más justa distribución de la potestad tributaria (Herran, 2000).

1.2. Modelos de Convenios de Doble Imposición

El término de *doble imposición*, en sentido general se refiere a la aplicación que llevan a cabo dos o más Estados de impuestos idénticos o semejantes con respecto al concepto o presupuesto de un hecho imponible, en virtud de una misma causa, ya sea por la totalidad o por una parte del importe y dentro de un mismo periodo de tiempo, de acuerdo a lo expresado por el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para el Desarrollo y la Cooperación Económica, OCDE. Este es un análisis más complejo cuando el hecho imponible se realiza sobre la misma persona, de acuerdo al principio de identidad subjetiva y en concordancia con lo que se conoce como *doble imposición jurídica*, es decir, es la imposición que se produce cuando sobre una misma persona y una misma renta recae un gravamen similar de dos Estados distintos, dentro de un mismo periodo impositivo (Calderón, s.f.).

Si por el contrario, no se cumple este punto, y el impuesto recae sobre diversos sujetos o se trata de impuestos diferentes pero que recaen sobre la misma materia imponible, surge lo que se llega a conocer como *doble imposición económica*. De acuerdo a lo descrito, una vez que ya se han expuesto aquellos aspectos que son características de la doble imposición, resulta evidente que una misma transacción puede gravarse en dos países diferentes, lo que hace que se encarezcan de forma significativa las actividades que realizan las empresas. Las consecuencias de estos problemas es el desincentivo a la inversión, conduciendo a la ausencia de capital externo, esto obliga a las empresas a considerar como una variable importante el impacto tributario que tendrán sus actividades. Entre los efectos de la doble tributación se encuentran:

- Exceden la capacidad contributiva de los contribuyentes.
- Pueden dar un trato inequitativo a rentas iguales.
- Puede provocar discriminaciones.
- Viola la neutralidad con relación a las fuentes de rentas.
- Transgrede los esquemas de imposición justos.
- Se convierte en un obstáculo para el desarrollo económico y la inversión extranjera, debido a esto se puede propiciar el aumento de la evasión y elusión fiscal.
- Da origen a una deformación de la libre circulación de capitales, trabajo y tecnologías. Resulta evidente que un exceso de carga fiscal promueva la desviación de los capitales del Estado donde su utilización le representaría poca rentabilidad a las empresas, hacia otro donde se podría lograr una óptima utilización.

Actualmente existen dos grandes modelos de CDI. El uno es el *Modelo de convenio de la Organización de Naciones Unidas* (MCONU) y el *Modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico* (MCOUDE). El MCOUDE es un modelo diseñado por los Estados con mayor desarrollo, como consecuencia del incremento de transacciones internacionales que son susceptibles de tributación. El propósito que presentan es el de obtener una mayor coordinación a nivel mundial que les permita asegurarse de las mismas condiciones fiscales de competencia a nivel internacional (Salassa, 2012).

De acuerdo a Pedrosa (2015) el MCONU sobre la doble tributación llevado a cabo entre países desarrollados y países en desarrollo, se configura dentro de los esfuerzos internacionales para evitar la doble tributación. Surgió en 1980 desde la Organización de las Naciones Unidas como una medida para equilibrar las relaciones entre estos dos grupos de países, donde los países desarrollados imponen sus condiciones, considerando su calidad de países exportadores de capital y tecnología. Se ha llegado a considerar a este modelo como el resultado de los esfuerzos realizados primeramente por la Sociedad de Naciones.

Por otro lado el MCOUDE es utilizado para acuerdos tributarios bilaterales, desempeñando un importante rol en la eliminación de barreras fiscales para el comercio y la inversión a nivel internacional. Fue diseñado para contribuir en el desarrollo de los negocios a la vez que se previene la elusión y la evasión fiscal. Además de que el MCOUDE contribuye en el establecimiento de los medios para solventar de manera uniforme aquellos problemas más comunes dentro del campo que corresponde a la doble imposición internacional. A diferencia del MCONU, el MCOUDE siempre intenta que las rentas se encuentren sometidas a tributación en el país de residencia y no en el de la fuente, mientras que el propósito del MCONU es el de neutralizar en lo máximo posible, aquellas cláusulas que resultan favorables a los países desarrollados.

En cuanto a la estructura, el MCOUDE presenta las siguientes características:

- **Ámbito de aplicación.** Aplicado a los residentes de uno o de los dos Estados contratantes y sobre el Impuesto a la Renta y sobre el Patrimonio.
- **Definiciones.** En referencia a aquellos términos expresiones que son más utilizados en el CDI.
- **Imposición de las rentas y el patrimonio.** Lo que permite determinar los derechos de imposición de los Estados de la fuente y de residencia, en cuanto a la renta y al patrimonio.

- Métodos para la eliminación de la doble imposición. Esto puede llevarse a cabo a través del método de exención o el método de imputación o crédito.
- Disposiciones especiales. Las cuales hacen referencia a los procedimientos que se realizan en buenos términos para la solución de conflictos que surgen de la interpretación del convenio, o en la forma de intercambio de información que se dan entre las administraciones tributarias, asistencia en la recaudación, entre otros aspectos.
- Disposiciones finales. Estas hacen referencia a la entrada en vigor y a la denuncia de los convenios.

Mientras que la estructura que presenta el MCONU es la siguiente:

- **Ámbito de la Convención.** Se refiere a las personas y a los impuestos a los que se aplican.
- **Definiciones.** Donde se exponen las definiciones generales y las condiciones para ser un establecimiento permanente o un residente para los fines de la Convención.
- **Tributación de los ingresos y del capital.** Donde se encuentran detallados los diferentes casos analizados, para de esta manera definir a quien le corresponde el derecho de someter a imposición la renta y el capital.
- **Métodos para eliminar la doble tributación.** Lo cual puede realizarse a través del método de exención o del método de descuento.
- **Disposiciones especiales.** Se refiere a los procedimientos de acuerdo mutuo o a las formas de intercambio de la información entre las Administraciones Tributarias, a la asistencia para la recaudación de impuestos, entre otros.
- **Cláusulas finales.** Se refieren a la entrada en vigor y en la terminación del convenio.

2. Metodología

La metodología propuesta para la presente investigación es una revisión bibliográfica. De acuerdo a Pineda, Cervera, & Oviedo (2017) las revisiones bibliográficas contribuyen en el análisis, sistematización e integración de los resultados de las diferentes investigaciones relacionadas con un mismo tema. Generalmente, permiten tener un mayor conocimiento de lo ya investigado a través de la documentación de las contribuciones, de los avances y las tendencias que presenta el tema investigado, analizar los métodos de trabajo usados en casos similares, disponiendo de pruebas y conclusiones que contribuyan a las investigaciones que se encuentran en proceso.

La investigación se inició con la definición conceptual del tema y la búsqueda de la información. Esta búsqueda se llevó a cabo en libros, publicaciones oficiales de organismos como la OCDE y la ONU, así como también publicaciones del gobierno del Ecuador, revistas de divulgación o de investigación científica, sitios web y demás fuentes que permitieron su recopilación. Luego esta fue organizada y analizada, donde fue posible identificar aquellos documentos con mayor utilidad para la investigación. La información con mayor relevancia se presenta a continuación.

3. Resultados

3.1. Los CDI en América Latina

En la actualidad en América Latina se ha incrementado en gran medida la firma de CDI, donde el principal impulso es la motivación que tienen los países por captar inversiones que provienen de los países con mayor desarrollo. Para las economías latinoamericanas es de gran importancia la presencia de grandes empresas multinacionales, debido a que estas contribuyen en la generación de empleo, favorecen el saldo de la balanza comercial (exportaciones), incrementan el Producto Interno Bruto (PIB), aportan con tecnología y tecnificación y generan mayores ingresos al gobierno debido al pago de los impuestos.

De acuerdo a datos de la OCDE, hasta el año 2016 existían 190 tratados para evitar la doble imposición internacional que fueron firmados por los países de América Latina, de los cuales 27 son intrazona, mientras que los demás tratados fueron firmados extrazona (Cuadro 1) (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, s.f.). Como intrazona se refiere a los países que se encuentran en la misma región, mientras que como extrazona se trata de aquellos países que se encuentran fuera de la zona, generalmente países con mayor desarrollo.

Cuadro 1
Red de Tratados a nivel de Latinoamérica

País	Total	Intraregión	Extraregión
Argentina	20	3	15

Bolivia	7	2	5
Brasil	34	6	28
Chile	27	7	20
Colombia	10	3	7
Costa Rica	1	0	1
Ecuador	16	5	11
El Salvador	1	0	1
Guatemala	0	0	0
Honduras	0	0	0
México	56	6	50
Nicaragua	0	0	0
Panamá	15	1	14
Paraguay	3	1	2
Perú	10	4	6
Dominicana	1	0	1
Uruguay	14	2	12
Venezuela	33	3	30

Fuente: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (2016)

En la década de los 60 solamente existían un total de 3 tratados de doble imposición, estos eran: Argentina – Suecia, firmado en 1963; Argentina – Perú, llevado a cabo en 1969 y Brasil – Japón, negociado en 1968. Existen actualmente 248 CDI firmados, de los cuales más de 124 se firmaron a partir de año 2000, evidenciando las presiones de organismos como la OCDE en el ámbito fiscal a nivel internacional (Gadea & Segalerba, 2016). El criterio de residencia que manejan los países a nivel de Latinoamérica y la diversidad económica y cultural que existen en los países contribuyen a que el análisis de los CDI resulte complejo. Es decir, que los tratados que se realizan dentro de cada país puede que incluyan marcadas diferencias con respecto a otro tratado que se realice dentro de la región, en gran parte depende del país con el cual se está negociando.

3.2. Los CDI en el Ecuador

En la Ley de Régimen Tributario Interno existen dos normas que se refieren a las relaciones internacionales que mantiene el Ecuador con otros países, en lo relacionado al tema de la tributación. En el artículo 2 se establecen que gravan impuesto a la 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,...*". Esto permite determinar que en el Ecuador se aplica el principio de renta mundial para las personas naturales que viven en el país y para las personas jurídicas nacionales y se aplica el principio de la fuente para aquellas personas naturales y jurídicas que no son residentes en el país.

La tarifa de Impuesto a la Renta, en el Ecuador, para las personas naturales residentes, se encuentra establecido en el artículo 36 de la LRTI, la misma que obedece a una tabla que se actualiza año tras año y que se encuentra en concordancia con el Índice de Precios al Consumidor de Área Urbana que expone el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INEC) al 30 de noviembre de cada año. Para las personas que no son residentes por servicios ocasionalmente prestados dentro del país; en el literal b del artículo en mención se expresa que tendrá la misma tarifa para las sociedades. En el artículo 37 de la LRTI, la tarifa para sociedades fue del 25% hasta el año 2010; esta ha ido disminuyendo en un punto porcentualmente cada año, hasta llegar al 22% en el año 2013, porcentaje que se ha mantenido en la actualidad.

Por otro lado, la definición de residencia se encuentra establecida en el artículo 7 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interna (RLRTI): *"una persona natural tiene su domicilio o residencia habitual en el Ecuador cuando haya permanecido en el país por ciento ochenta y tres (183) días calendario o más, consecutivos o no, en el mismo ejercicio impositivo"*. Hasta hace algunos años el Ecuador utilizó como medida unilateral que evitaba la doble tributación al crédito fiscal, en este sentido, el estado de la residencia mantiene el principio de gravamen sobre la renta mundial, donde son computadas también las rentas exteriores en la determinación de las bases imponible de sus residentes. La doble imposición se resuelve al otorgar un crédito fiscal, el cual consiste en la deducción en la cuota de su propio impuesto, el gravamen que se hubiese satisfecho en el extranjero por aquellas rentas (Vallejo & Gutiérrez, 2003).

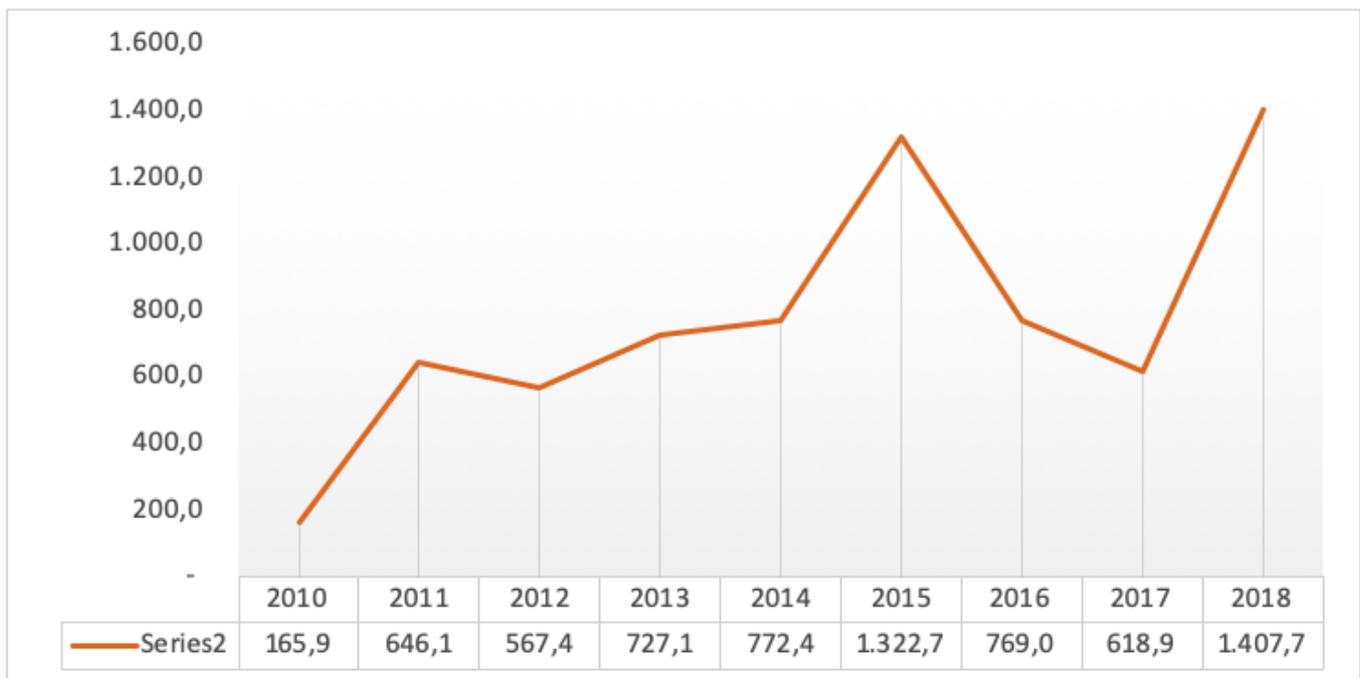
Luego, a partir de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, que tiene vigencia desde el año 2008, es utilizado como medida unilateral el método de exención, en otras palabras, las rentas obtenidas en el exterior, ya sean por personas naturales o sociedades residentes en el Ecuador, serán excluidas de la base imponible en Ecuador, y en consecuencia no se encuentran sometidas a imposición (Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, 2014). Cuando los ingresos provienen de paraísos fiscales, el método exención no puede ser aplicado, de darse el caso, dichas rentas son incluidas en la renta global y se aplica el método de crédito fiscal.

En el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en su artículo 12 también se especifica que aquellos ingresos que provienen de fuente ecuatoriana se encuentran exentos, de acuerdo a la relación previamente establecida en los convenios para evitar la doble imposición. Por otro lado, en el artículo 17 del mismo cuerpo legal, se aclara lo que se llega a considerar como convenio internacional, indicando expresamente que es aquel que lleva a cabo el Gobierno Nacional con otro u otros gobiernos extranjeros u organismos internacionales y que fueron publicados en el Registro Oficial. La disposición mencionada, tiene estrecha relación con lo que se establece en la Constitución de la República del Ecuador (Reglamento para aplicación Ley de Régimen Tributario Interno, 2013)

En el artículo 134 se llega a disponer de la acreditación de la residencia fiscal del contribuyente, que le permitirán gozar de los beneficios de la CDI, para lo cual es indispensable que el contribuyente presente su certificado de residencia fiscal vigente y que fue previamente emitido por la autoridad fiscal del lugar donde reside y que además el certificado se encuentre vigente para el ejercicio fiscal. Este documento, en caso de encontrarse en idioma extranjero, deberá presentarse debidamente traducido al castellano y deberá contar con la autenticación del cónsul ecuatoriano o haber sido apostillado.

Entre los principales objetivos de dichos acuerdos se encuentra el fortalecimiento del intercambio de información entre los países y el incremento de la inversión entre ambos. A pesar de estos objetivos, la Inversión Extranjera Directa (IED) ha presentado comportamientos irregulares.

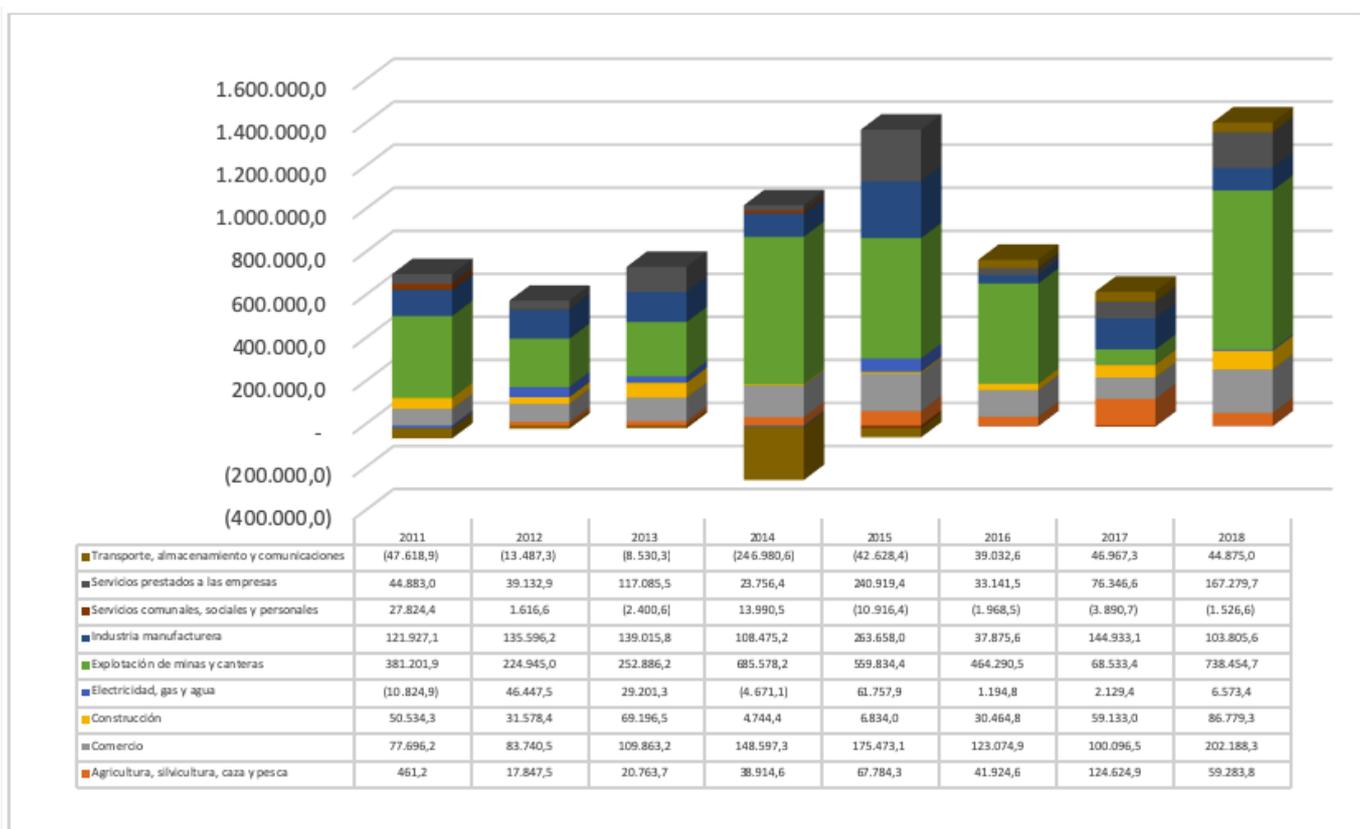
Figura 1
Inversión Extranjera Directa
en Ecuador. Periodo 2002 - 2018



Fuente: Banco Central del Ecuador

Como se observa en la Figura 1, la IED presenta un comportamiento inestable, observándose que en el año 2018 se registró el mayor valor de IED superando los US\$ 1400 millones. De acuerdo a datos publicados por el Banco Central del Ecuador (2018) estos recursos fueron destinados principalmente a actividades de explotación de minas y canteras; servicios prestados a empresas; comercio, industria manufacturera; construcción; agricultura silvicultura, caza y pesca; transporte, almacenamiento y comunicación (Figura 2).

Figura 2
IED por rama de actividad
Periodo 2010-2018



Fuente: Banco Central del Ecuador

Varios analistas consideran que la IED en el Ecuador es posible dividirla en dos fases, la primera que comprende desde el año 2006 hasta el 2013, donde se estima que en promedio, consistía más

en la reinversión de las utilidades que en la llegada de nuevos capitales (Ministerio de Comercio Exterior e Inversiones, 2018). A partir del año 2014 se hace evidente una mayor confianza en los inversores, situación que es más evidente en el año 2017 con el máximo repunte de la inversión extranjera.

El Ecuador, ha suscrito diversos convenios para evitar la doble tributación con algunos países, los mismos que se detallan en el Cuadro 2.

Cuadro 2
CDI firmados por Ecuador

País	Año de Suscripción	Año de Aplicabilidad	Estado actual
Argentina	1981	1983	Vigente
Alemania	1982	1987	Vigente
Brasil	1983	1989	Vigente
Italia	1984	1991	Vigente
Francia	1989	1993	Vigente
España	1991	1994	Vigente
México	1992	2002	Vigente
Rumania	1992	1997	Vigente
Suiza	1994	1996	Vigente
Bélgica	1996	2005	Vigente
Chile	1999	2005	Vigente
Canadá	2001	2002	Vigente
Comunidad Andina	2004	2005	Vigente
Uruguay	2011	2013	Vigente
Corea	2012	2014	Vigente
Singapur	2013	2016	Vigente
China	2013	2015	Vigente

En el cuadro se hace referencia al Convenio con la Comunidad Andina, representado por la decisión 40, que incorporaba un modelo tipo que permitía la negociación de acuerdos para evitar la doble tributación entre un país andino con otro que se encontrase fuera de la región, así como también exponía las reglas para prevenir la doble tributación en los países pertenecientes a la Comunidad Andina. El modelo fue creado para ser usado como una alternativa al Modelo de la OCDE de los años 1963 y 1977 y luego como alternativa para el Modelo de la ONU (Evans, 2005). A partir del 2005, la Decisión 578 reemplazó a la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena.

En el Cuadro 3 se presenta un análisis de aquellos acuerdos suscritos con Uruguay, Chile, Corea y China en el periodo 2014 – 2016.

Cuadro 3

Análisis de los Convenios entre Uruguay, Chile, Corea y China
 Periodo 2014 – 2016. Miles de dólares

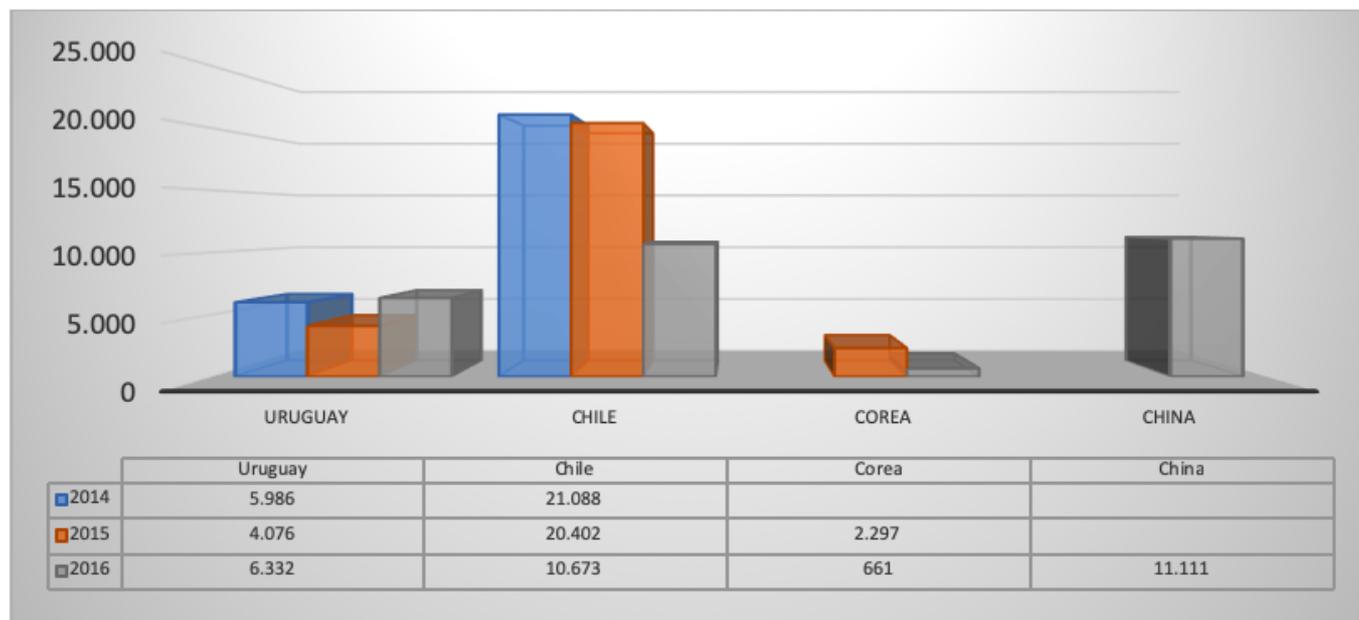
Países	2014		2015		2016	
	Valor retenido	Valor de la retención sin el Convenio	Valor retenido	Valor de la retención sin el Convenio	Valor retenido	Valor de la retención sin el Convenio
Uruguay	1.431	7.417	1.921	5.997	1.605	7.937
Chile	3.591	24.679	2.925	23.327	1.811	12.484
Corea	-	-	1.435	3.732	2.223	2.884
China	-	-	-	-	584	11.695

Fuente: Servicio de Rentas Internas Ecuador

Como se observa en el cuadro, la diferencia entre el valor retenido y el valor que hubiese tenido la retención sin la aplicación del convenio es considerable. El sacrificio fiscal del Ecuador se presenta en la Figura 3, donde se puede observar que el Ecuador realiza un sacrificio fiscal a favor del otro país, el cual si grava el ingreso. El país deja de recibir estos valores por concepto de tributación

Figura 3

Gasto Fiscal de los Convenios entre Uruguay, Chile, Corea y China
 Periodo 2014 – 2016. Millones de dólares



Es importante mencionar que de los Convenios suscritos por el Ecuador, el que fue celebrado con Suiza, se presenta como uno de los más deficientes, debido a que no se encuentra establecida ninguna cláusula sobre el intercambio de información, lo que hace que el gobierno ecuatoriano no pueda solicitar información sobre aquellas operaciones que se encuentran sujetas al Convenio. La cláusula sobre el intercambio de información llega a asegurar que se cumpla el objetivo, es decir, evitar la doble tributación, siendo pocos los convenios que no toman en consideración este tipo de cláusulas (Campos, 2017).

Mientras que el Acuerdo para Evitar la Doble Tributación con Uruguay es el único convenio que considera la cláusula de asistencia en la recaudación de impuestos. En cuanto a la suscripción de protocolos, que son las aclaraciones a ciertos artículos que poseen los convenios, se han llevado a cabo con Alemania, Bélgica, Brasil, Canadá, Chile, Francia, México y Suiza.

La Administración Tributaria del Ecuador ha tenido algunas experiencias en cuanto a la cláusula de intercambio de información de los CDI, siendo así que el gobierno ecuatoriano ha realizado requerimientos de información con los siguientes países:

- Canadá. Relacionado con las operaciones para la compra de trigo.
- Bélgica. Relacionado con las operaciones de venta de banano.
- Italia. Relacionado con las operaciones de venta de banano.
- España. Relacionado con las operaciones de venta de banano.

El intercambio de información es efectivo, cuando esta se suministra, o el Estado se encuentra en condiciones de suministrar información fidedigna, pertinente a las obligaciones fiscales del Estado que la solicita, dentro del plazo establecido y siempre considerando que existan los mecanismos jurídicos que permitan la obtención y el intercambio de dicha información (OCDE, 2017).

De esta manera y también como respuesta al principio de reciprocidad, de acuerdo a la Red Latinoamericana sobre Deuda, Desarrollo y Derechos (2013) el Ecuador ha dado respuesta a aquellos requerimientos relacionados con la cláusula de intercambio de información, ejemplo de esto son las siguientes solicitudes, y que fueron reveladas de forma favorable por el país:

- España. Relacionada con las operaciones de personas naturales, profesionales, artistas, profesionales independientes, etc.
- Chile. Compra de combustible del Sector Aéreo.
- México. Compras relacionadas con el sector de la pesca.

Es importante también acotar que el principio de reciprocidad se basa en la cesión de la potestad tributaria en beneficio de los residentes de los Estados contratantes, pero siempre y cuando buscando que esa soberanía sea cedida de los dos Estados contratantes. Se afirma que este principio es uno de los de mayor controversia en el Modelo del convenio de la OCDE, que es el que se suele suscribir entre Estados, es el país donde se genera el ingreso, el que suele ceder más su potestad tributaria.

4. Conclusiones

Los CDI pueden ser mecanismos multilaterales y bilaterales que son utilizados por los estados, con el propósito de evitar que un mismo contribuyente tribute, por una misma renta, en dos o más estados. Un CDI debe sustentarse en un principio de equidad entre los Estados contratantes, evitando de esta manera los abusos al momento de gravar una renta y que este no solo sea gravado en el Estado de la fuente o en el Estado de la residencia, sino que las facultades recaudadores deben distribuirse de tal manera que se evite la doble tributación para el contribuyente.

Entre los beneficios económicos que proveen los CDI se encuentra la seguridad jurídica hacia la inversión extranjera. Al invertir en Ecuador, los empresarios pueden contar con un modelo similar al de los convenios suscritos por su Estado de residencia con otros Estados. De esta manera se garantiza que para el aspecto tributario se encontraran respetadas las cláusulas incluidas en el convenio.

Aunque varios autores consideran que los CDI son de gran importancia para los países en desarrollo como una manera de atraer la Inversión Extranjera Directa, es necesario recordar que la IED es una variable que depende de muchos factores entre los que se puede considerar el tamaño del mercado, mercado potencial, seguridad jurídica, mano de obra calificada, flexibilidad laboral, infraestructura, seguridad política, entre otros aspectos. Una vez manifestado esto, es posible afirmar que no es posible concluir que el incremento de la IED sea consecuencia de la firma de CDI, sino que es necesario ampliar este aspecto de la investigación.

La investigación realizada demuestra que si bien, existe un sacrificio fiscal al analizar los CDI con Uruguay, Chile, Corea y China, también es necesario contrastar los porcentajes de IED recibida de estos países para poder determinar si haber suscrito estos convenios resultó favorables para el incremento de la inversión extranjera en el Ecuador.

Referencias bibliográficas

Beebeejaun, A. (2016). The role of international investment agreements in attracting FDI to developing countries: An assessment of Mauritius. *International Journal of Law and Management*, 60(1), 150-171.

Bin Saghir, S., & Mustafa, R. (2015). The Role of Double Taxation Treaties on Attracting Foreign Direct Investment: A Review of Literature. *Research Journal of Finance and Accounting*, 6(12), 1-

8. Obtenido de

<https://pdfs.semanticscholar.org/cccb/9c61746f3c66e61824b5271a79075ac1e992.pdf>

Calderón, Z. (s.f.). *La doble imposición internacional y los convenios para evitarla o reducirla*.

Obtenido de vlex: <https://libros-revistas-derecho.vlex.es/vid/tema-4-doble-imposicion-643507773>

Cámara de Comercio de Quito. (24 de Enero de 2013). *Convenios de Doble Imposición Tributaria*. Obtenido de Derecho Ecuador: <https://www.derechoecuador.com/convenios-de-doble-imposicion-tributaria>

Campos, L. (2017). *El Régimen Tributario ecuatoriano y la Doble Tributación*. Quito: Instituto de Altos Estudios Nacionales.

Castañeda, V. (2016). La globalización y sus relaciones con la tributación, una constatación para América Latina y la OCD. *Cuadernos de Economía*, 35(68), 379-406.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2016). *Tratados*. Obtenido de <https://www.ciat.org/tratados/>

Cuello, R. (2009). Fiscalidad internacional y comercio electrónico. *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*(9), 1-10.

Evans, R. (2005). *Aspectos fundamentales de la decisión Nº 578 de la CAN: Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal*. Perú: Comunidad Andina (Decisión 40).

Gadea, D., & Segalerba, P. (2016). Análisis de los Convenios para evitar la doble imposición en Latinoamérica como consecuencia de la globalización comercial. *XXX Conferencia Interamericana de Contabilidad*, (págs. 1-28). Argentina.

González, M. (2018). La doble tributación internacional: características y consecuencias. *Cofín Habana*, 12(2), 295-305.

Herran, C. (2000). *La doble tributación internacional principios y realidades de los convenios*. Santa Fe de Bogota: Pontificia Universidad Javeriana.

Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. (2015). *LORTI*. Quito: Asamblea Nacional del Ecuador.

Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador. (2014). *Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador*. Quito: Asamblea Nacional.

Martins, A. (2015). The Portuguese corporate tax reform and international trends: an assessment. *International Journal of Law and Management*, 57(4), 281-299.

Mendoza, D. (2016). La lucha del derecho internacional tributario contra la planeación fiscal agresiva. *Anuario Mexicano de Derecho Internacional*, 16, 1-22.

Ministerio de Comercio Exterior e Inversiones. (2018). *La inversión extranjera directa en bienvenida en el Ecuador*. Obtenido de Comunicaciones: <https://www.comercioexterior.gob.ec/la-inversion-extranjera-directa-es-bienvenida-en-ecuador/>

Obando, E. (2015). *Los convenios para evitar la doble imposición como un mecanismo eficaz para atraer la inversión extranjera directa y favorecer el intercambio comercial, Ecuador período de análisis 2010 al 2015*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar.

OCDE. (2011). *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*. Nueva York: Naciones Unidas.

OCDE. (2017). *Intercambio de información previa petición. Manual sobre revisiones inter pares 2016 - 2020*. Santiago de Chile: OCDE.

Olbert, M., & Spengel, C. (2017). International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted? *World Tax Journal*, 1-44. Obtenido de <https://www.africataxjournal.com/wp-content/uploads/2018/04/22-23-International-Taxation-in-the-Digital-Economy-Challenge-Accepted.pdf>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (s.f.). *Estadísticas*. Obtenido de <tps://www.oecd.org/centrodemexico/estadisticas/>

Pedrosa, J. (2015). El instrumento esencial en la fiscalidad internacional: Los convenios de doble imposición. Diferencias y Semejanzas entre el modelo de convenio para eliminar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal de la OCDE, ONU y Comunidad Andina. *Actualidad Jurídica Iberoamericana*(3), 701-716. Obtenido de <http://idibe.org/wp-content/uploads/2013/09/39.-Carlos-Pedrosa.pdf>

Pineda, J., Cervera, A., & Oviedo, W. (2017). Revisión bibliográfica de la aplicación de la metodología DEA en Colombia por actividad económica. *Civilizar. Ciencias Sociales y Humanas*,

17(32), 133-160. Obtenido de <http://www.redalyc.org/pdf/1002/100253055009.pdf>

Red Latinoamericana sobre Deuda, Desarrollo y Derechos. (2013). *Acuerdos para Evitar la Doble Tributación en América Latina. Análisis de los vínculos entre los impuestos, el comercio y las finanzas responsables*. Buenos Aires: Fundación SES.

Reglamento para aplicación Ley de Régimen Tributario Interno. (2013). *LORTI*. Quito: Asamblea Nacional del Ecuador.

Salassa, R. (2012). El "Convenio de doble imposición" suscrito entre Chile y Argentina: denuncia y comparación con el "Modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico". *Revista de Derecho (Valparaíso)*(39), 519-531.

Simser, J. (2008). Tax evasion and avoidance typologies. *Journal of Money Laundering Control*, 11(2), 123-134.

Vallejo, J., & Gutiérrez, M. (2003). *Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes*. Santiago de Chile: Comisión Económica para América Latina y el Caribe.

Vallejo, S., & Maldonado, G. (2013). *Los convenios para evitar la doble imposición*. Quito: Servicio de Rentas Internas.

-
1. Universidad Técnica de Machala, docente, Maestría en Auditoría y Contabilidad. morellana@utmachala.edu.ec
 2. Universidad Técnica de Machala, docente, Maestría en Auditoría y Contabilidad ngutierrez@utmachala.edu.ec
 3. Universidad Técnica de Machala, docente, Maestría en Auditoría y Contabilidad efeijoo@utmachala.edu.ec
-

Revista ESPACIOS. ISSN 0798 1015
Vol. 40 (Nº 38) Año 2019

[[Índice](#)]

[En caso de encontrar algún error en este website favor enviar email a [webmaster](#)]