

**UNIVERSIDAD DEL PACIFICO
ESCUELA DE NEGOCIOS**

DERECHO EMPRESARIAL

**TESIS PREVIA A LA OBTENCION DEL
TÍTULO DE ABOGADO**

TEMA

**TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL: MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE
TRIBUTACIÓN**

AUTOR Ma. Verónica Pesántez Delgado **DIRECTOR** Dr. Boris Barrera Crespo

Cuenca-Ecuador

Octubre de 2007

AGRADECIMIENTO:

Agradezco a Dios, a mi familia, a David, a la Universidad el Pacífico Facultad de Derecho “Ramiro Borja y Borja” tanto al cuerpo docente como administrativo, al Dr. Boris Barrera Crespo, mi Director de Tesis, por la ayuda dedicación y constancia que todos estos me han brindado a lo largo del desarrollo de ésta tesis.

DEDICATORIA:

Al Dr. Hernán Coello García por su compromiso, pasión; y vida.

INDICE

Introducción

Capítulo 1: DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

1. Concepto
 - Historia.
 - Fuentes.
 - Principios fundamentales.
 - Principios estatales.

Capítulo 2: POTESTAD TRIBUTARIA DE LOS ESTADOS Y LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

1. Potestad tributaria de los estados
 - Caracteres potestad tributaria
2. Doble imposición internacional
 - Concepto
 - Tipos.
 - Convenios internacionales.

Capítulo 3: CRITERIOS DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL

1. Criterio de la fuente.
2. Criterio de la residencia.
3. Criterio del domicilio.
4. Criterio de la nacionalidad
5. Criterio de la renta mundial.

Capítulo 4: ALTERNATIVAS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

1. Exención de rentas obtenidas en el exterior.
2. Tax credit (crédito de impuestos pagados en el exterior)
3. Descuentos por impuestos exonerados.
4. Descuentos por inversiones en el exterior.
5. Dedución del impuesto pagado en el extranjero.
6. Underlying Tax Credit (Crédito por impuesto subyacente)
7. Reparto de la materia imponible.
8. Sistema de aplazamiento.
9. División del producto

Conclusión

INTRODUCCIÓN

El término globalización con el pasar del tiempo ha adquirido fuerza y generalidad en su uso pues sus orígenes provienen de los avances tecnológicos de la comunicación, transporte y comercio, actividades de suma importancia en el desarrollo de los pueblos que han generado: automatización, descentralización de los procesos productivos, cambio en la organización de la producción y el capital, transformaciones en la relaciones entre los individuos, masificación de los medios de comunicación, comunicación instantánea interactiva ,entre otros. y que en la actualidad se ha convertido ya en un proceso más o menos ordenado que abarca diferentes temas jurídicos tales como; la situación legal de la mano de obra migratoria, tipos de cambio monetario, relaciones jurídicas entre estados ya sea por integración multilateralista, regionalista abierta o cerrada, en consecuencia de éstos procesos cada vez términos como, liberalización comercial, integración económica, acuerdos preferenciales, área de libre comercio, unión aduanera, mercado común, unión económica, y unión económica monetaria, que no son más que modalidades de la integración como resultado de la globalización.

Los términos antes mencionados como las relaciones netamente comerciales que nacen a partir de ellos tienen un estrecho vínculo con las teorías proteccionistas de los estados por medio de las que se imponen ciertas medidas arancelarias o no arancelarias con el fin de proteger los intereses de los habitantes de cada estado soberano, así como la macroeconomía del mismo.

Sin duda en el día a día se cierran innumerables transacciones comerciales a nivel del globo, pues, la oferta y demanda de bienes, servicios y fuerza laboral ha incrementado sin distinción de territorios, ideologías y culturas que de una manera u otra se han convertido en sujetos interdependientes para el desarrollo económico y para el avance social de cada uno de ellos. Estas transacciones comerciales crean colisión de normas que cada estado soberano ha establecido como regulación nacional vigente, que indudablemente instituyen conflicto normativo en concurrencia de los espacios de tiempo.

Los conflictos derivados de dichas actividades comerciales son la doble imposición de la obligación tributaria y los problemas derivados de la evasión fiscal internacional y la ausencia de cooperación entre los estados en lo pertinente a la situación de los contribuyentes frente a la administración fiscal de cada país

Por consiguiente en éste estudio el tema a desarrollarse es estrictamente el que surge de las relaciones comerciales que en consecuencia de la globalización en sus diferentes matices, tienen que ver con los conflictos legales de los países en el ámbito internacional como en la aplicación normativa, conocidas como las relaciones que surgen en la tributación internacional, puntualmente en el problema creciente de la doble imposición o doble tributación.

Capítulo 1: DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

1. Concepto
2. Elementos
3. Fuentes.
4. Principios fundamentales.

1. Concepto de Derecho Tributario Internacional

El derecho tributario internacional es una rama joven del ordenamiento jurídico internacional, a pesar de que el comercio internacional nace el año 800 A.C., con la civilización helénica¹ que exploraba desde el siglo V A.C. rutas comerciales tanto a oriente como a occidente.² Sin embargo a continuación se citan varios conceptos de diversos peritos en el tema:

... “aquella rama del derecho tributario que tiene por objeto el estudio de las normas de carácter internacional que corresponde aplicar en los casos en que diversas soberanías entran en contacto, ya sea para evitar problemas de doble imposición, coordinar métodos que combatan la evasión y organizar, mediante tributación, formas de cooperación entre países”...³

... “el derecho internacional tributario es aquel ramo del derecho internacional público que estudia los principios, las normas y los procedimientos idóneos para solucionar los conflictos derivados del ejercicio de potestades tributarias en el ámbito internacional”...⁴

¹ Mediterráneo Occidental.

² Rutas hacia América y Australia estaban fuera de las rutas euroasiáticas y africanas.

³ Villegas Héctor, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Astrea, 2002, Octava edición

⁴ Troya Jaramillo José Vicente, *Derecho internacional tributario*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1990, p. 14.

... “ el derecho tributario internacional es una rama del derecho público económico, concretamente del derecho tributario , especializada en los principios y aspectos jurídicos objetivos y subjetivos que surgen específicamente de la aplicación de tributos a eventos que presentan algún elemento poseedor de connotación internacional o supranacional”...⁵

... “ la rama del derecho tributario cuyo objeto es estudiar las normas que corresponde aplicar cuando dos naciones o entes supranacionales integrados entran en contacto por motivos de distinta índole, como por ejemplo, evitar los problemas que ocasionan la doble imposición o coordinar los métodos necesarios para combatir la evasión fiscal internacional, hoy en expansión mediante modalidades cada vez más sofisticadas”...⁶

En fin, podemos tomar varios elementos válidos, de los cuales nos encargaremos a continuación, de las definiciones anteriormente citadas y definir al Derecho Tributario Internacional como:

La rama del derecho internacional público, que estudia normas, principios y procedimientos para solucionar conflictos provenientes de la colisión de potestades tributarias en un periodo de tiempo determinado.

2. Elementos del Derecho Tributario Internacional

Rama del derecho internacional público

Podemos decir que es derecho internacional ya que...“los problemas fiscales se manifiestan más allá de las fronteras de los estados, no se trata de la naturaleza de las normas jurídicas

⁵ Galarza Montaña César, *Manual de derecho tributario internacional*, Quito, Corporación Editora Nacional 2006, p. 19.

⁶ Villegas Héctor, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Astrea, 2002, Octava edición, p.608.

sino de las situaciones que éste novísimo derecho contempla, pues regulan supuestos de hecho que presentan algún supuesto externo”...⁷

Y que es público, ya que trata sobre las relaciones entre los estados, pues el problema se suscita por el cruce de pretensiones tributarias estatales legítimas en demasía de dos o más fiscos nacionales.

Que estudia normas, principios y procedimientos

Pues engloba disposiciones jurídicas nacionales, internacionales, supranacionales o comunitarias. Así como principios fundamentales y estatales que se describirán posteriormente.

Para solucionar conflictos provenientes de la colisión de potestades tributarias en un periodo de tiempo determinado.

Como se menciona anteriormente las relaciones comerciales internacionales, “denotan de alguna manera u otra, conflicto en cuanto a la formalización y concretización del estatus del contribuyente, pues el problema es aplicación de la normativa proveniente de los estados intervinientes en el proceso comercial y puntualmente en la potestad aduanera de cada uno de éstos. Siendo la potestad tributaria, la facultad estado de establecer contribuciones o tributos, y entran en conflicto cuando los países quieren manifestar efectivamente la proyección de su soberanía en el orden tributario.”⁸

⁷ Galarza Montaña César, *Manual de derecho tributario internacional*, Quito, Corporación Editora Nacional 2006,p. 13

⁸ Galarza Montaña César, documento citado

3. Fuentes del Derecho Tributario Internacional

César Montaña Galarza en su obra *El Ecuador y los problemas de la doble tributación internacional* propone las siguientes fuentes del derecho tributario internacional (DTI).

Los tratados y convenios internacionales

Los tratados y convenios internacionales, son instrumentos suscritos entre los diferentes estados que están encaminados a regular su recíproco poder, anota Montaña, constituyen fuente escrita principal del derecho internacional, hasta el punto de opacar a la costumbre internacional, son la única forma en la que los estados pueden crear voluntariamente ley internacional, pues dos o más estados deciden regular una materia determinada según los principios que determinen más oportunos. Son estos términos los que la Corte Internacional de Justicia tiene la facultad de aplicar, en los casos que conoce, ya que cuyas reglas fueron reconocidas de forma expresa por los contratantes., además la Corte Internacional de Justicia puede aplicar los principios generales del DTI que son los principio *erga omnes*.

En el caso de la doble tributación, se deberán tomar en cuenta los tratados de no doble tributación vigentes que existan entre los estados, al ser parte, éstos, dado que el ordenamiento del tratado internacional es impositivo y se incorporan a la legislación nacional al momento de su suscripción o cómo lo es en el caso del Ecuador tras la aprobación del Congreso Nacional y la publicación en el Registro Oficial.

Continúa Montaña, en el supuesto nacional referido al impuesto a la renta el reglamento interno debe quedar inaplicado o subsidiario en las tres siguientes circunstancias:

1. Cuando existan tratados y convenios bilaterales o multilaterales suscritos con otros estados para evitar la doble imposición internacional en materia del impuesto a la renta;
2. Cuando existan tratados y convenios bilaterales o multilaterales suscritos con organismos internacionales que afecten al impuesto a la renta; y,

3. Que las instituciones de la Comunidad Andina, emanen disposiciones de derecho comunitario orientadas a evitar la doble imposición internacional.

El convenio internacional atenúa o elimina la doble tributación internacional, sin embargo no atribuye nuevas facultades impositivas que no existan en la normativa nacional, ni modifica las leyes nacionales relacionadas.

La Costumbre de Derecho Internacional

Se trata de las normas consuetudinarias que surgen de la práctica general y en la práctica funciona como fuente subsidiaria del derecho internacional, puede ser la base de derechos y obligaciones de los estados siempre velando por la inviolabilidad de sus derechos soberanos.

Uno de los elementos de la costumbre es la obligatoriedad, ésta reside en la voluntad de los estados y tiene como objeto el comportamiento de aquellos con otros estados. La costumbre exige que las condiciones de cada caso se hayan observado en el tráfico jurídico internacional durante un considerable lapso y en un buen número de países, así como la convicción que se trate de una obligación de carácter jurídico y no únicamente moral, concluye

Los Principios Generales del Derecho.

Los principios generales del derecho internacional no son regla jurídicas si no que explican su causa o razón de ser, explica el por qué y el para qué de una o más reglas, la sociedad internacional ha acudido a los principios generales del derecho como medio auxiliar de reinterpretación y aplicación del derecho internacional no como fuentes en estricto sentido. Cabe advertir que los principios generales del derecho se originan en los diversos ordenamientos jurídicos estatales, y en lo internacional, sin la menor intervención del derecho interno sino con la activa participación de los estados.

Jurisprudencia Internacional

La jurisprudencia internacional, está compuesta por todo tipo de decisiones judiciales, que comprenden decisiones de jueces y árbitros ya que la jurisprudencia no se limita a resolver un problema sino para aplicar principios generales del derecho. La jurisprudencia de los tribunales de la Haya han perfeccionado el derecho internacional, sin embargo en el área fiscal hace falta un organismo internacional especializado en el tema, ante el cual los contribuyentes puedan presentar reclamos en contra de la decisión de su máxima autoridad fiscal y contra los procesos de consulta y cooperación que prevén los tratados de doble imposición, por lo que varios tratadistas y la Internacional Fiscal Asociación han solicitado siempre la creación de tal tribunal internacional.⁹

Doctrina Científica.

Es otro medio auxiliar para la determinación de las reglas de derecho internacional, continúa Montaña, está claro que la doctrina científica no es fuente creadora de derecho sino que sirve como medio de prueba de la existencia del mismo, para muchos casos. En el ámbito fiscal, los cultores de este derecho tendrán opiniones sobre los ordenamientos jurídicos sus propios estados por lo que al fin serán contradictorios en muchos casos. Razón por la que se ha delegado esta tarea a importantes centros de investigación como Hartad Law School en los Estados Unidos de Norteamérica ó Internacional Fiscal Association en Ámsterdam, cuyos resultados o informes sobre decisiones, con el tiempo contribuirán, de forma autorizada, al derecho tributario internacional.

Ley y Jurisprudencia Nacionales.

... *“Se trata del significado de las leyes tributarias de un estado en aplicación a los problemas de la fiscalidad internacional”...*¹⁰

Vale recordar que en ciertos casos, jueces nacionales, tendrán que utilizar el derecho extranjero con motivos puntuales como conocer la validez de la acción o el momento de

⁹ Montaña Galarza, texto citado. p. 44

¹⁰ Montaña Galarza César, *Manual de derecho tributario internacional*. Quito. Editorial Nacional. 2006. p. 46

adquisición de una herencia dejada en el extranjero. En el campo tributario, las disposiciones que regulan las diferentes clases de tributos, la interpretación de las disposiciones del derecho tributario internacional no deberán violar garantías constitucionales nacionales por lo que deben, en el Ecuador, seguir un proceso de revisión de constitucionalidad de la normativa propuesta en un convenio o tratado internacional.

Disposiciones Administrativas.

En el caso Ecuatoriano, se refiere a la facultad reglamentaria¹¹ del Servicio de Rentas Internas (SRI) para expedir por medio del director de dicha entidad, resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatoria, necesarias para la aplicación de normas legales y reglamentarias para la armonía y eficiencia de su administración.¹²

Disposiciones con fuerza de norma jurídica o derecho positivo.

Una vez que un tratado de doble imposición determina obligaciones de naturaleza contractual, los estados firmantes al no tener regulación nacional interna al respecto, no pueden dictar normas que implique modificaciones materiales al contenido del tratado.

Instrucciones para la Gestión Tributaria

Se refiere a las disposiciones o instrucciones de tanto en la aplicación de tratados de doble imposición como en el ámbito de medidas unilaterales.¹³

¹¹ Así como la facultad reglamentaria de de las municipalidades y consejos provinciales.

¹² Art. 8 de la Ley de creación del Servicio de rentas Internas (SRI). Ley 41. publicada en el Registro Oficial 206, de 2 de diciembre de 1997.

¹³ Las medidas unilaterales son propensas a sufrir objeción de contener modificaciones del espíritu y letra del tratado, por lo que en los tratados las partes se imponen mutuamente la obligación de ponerse en contacto entre ellas – es lo que se llama <<procedimiento amistoso>>- antes de dictar tales instrucciones. Montañaño Galarza. *El Ecuador y los problemas de la doble tributación internacional*. Quito. Corporación Editora Nacional. 1999.p. 36

Soft Law.

Éste término forma parte de la nueva jerga de los internacionalistas y denota hechos, principios, normas sociales y actos que tienen por objeto relaciones internacionales y que no han sido considerados fuente de derecho.

Montaño en su obra Manual de Derecho Tributario Internacional, cita la opinión de Claudio Saccheto quien divide en cuatro categorías los caracteres del soft law.

1. Expresa la apreciación común respecto de la actividad y el comportamiento de los sujetos de derecho en relaciones internacionales
2. Creado por sujetos de derecho internacional.
3. No es o atribuido a un procedimiento constitutivo de ninguna fuente de derecho internacional.
4. Se destaca por la capacidad de producir ciertos efectos jurídicos.

Capítulo 2: POTESTAD TRIBUTARIA DE LOS ESTADOS Y LA DOBLE
TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

1. Potestad tributaria de los estados.

Como es sabido, no existe acuerdo técnico ni jurídico en relación con el tema de la distribución de la potestad tributaria, pese a los numerosos estudios sobre el mismo.¹⁴ Sin embargo antes de entrar en éste análisis cabe conocer profundamente lo que la potestad tributaria representa como base de éste tema.

Concepto

... *“Es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago sea exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria especial siendo su destino es el de cubrir las erogaciones que implica el atender necesidades públicas...”*¹⁵

... *“En principio, por “potestad tributaria” debe entenderse la facultad para crear las contribuciones y regular sus elementos esenciales mediante leyes formales y materiales de ingresos, de presupuestos de egresos y especiales.”*...¹⁶

... *“La potestad tributaria, o sea la facultad de establecer contribuciones o tributos, es propia de los Estados. No se ha reconocido aún la existencia de una atribución semejante a la comunidad internacional”*...¹⁷

¹⁴ Véanse, muy especialmente, los trabajos de Valdés Costa, en *Estudios de Derecho Tributario Internacional*, Montevideo, 1978, *Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano*, Montevideo, 1982, *Instituciones de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1992, y *Curso de Derecho Tributario*, Bogotá, Buenos Aires y Madrid, 1996. Igualmente las ponencias y comunicaciones presentadas a las XVII Jornadas ILA DT, en Montevideo, 1997. http://www.jef.es/Publicaciones/Revistas/Cronica%20Tributaria/100_Falcon.PDF

¹⁵ <http://www.mailxmail.com/curso/empresa/gestiontributaria/capitulo1.htm> INGRESO 7 de Septiembre de 2007

¹⁶ <http://www.mexicolegal.com.mx/consultas/r11707.htm> INGRESO 7 de Septiembre de 2007.16H03

... “ *Facultad o la posibilidad de orden jurídico del Estado de exigir tributos, entendidos éstos cómo los impuestos, tasas y las contribuciones especiales, con respecto a personas o bienes que se encuentran en su jurisdicción [...] como consecuencia de esta potestad existe una contraria que es la potestad de desgravar o eximir tributos*”...¹⁷

Existe variedad en los conceptos citados y coincidencia en muchos términos utilizados por sus autores, concordando mayoritariamente con ellos, es importante recalcar que la potestad tributaria es la base del sistema fiscal de una nación y es la ratificación de la aplicación de la soberanía de los Estados democráticamente constituidos que son los que forman mayoría en el Globo.

Si las relaciones entre personas, sus bienes, derechos y obligaciones resultan cada vez más complicadas, mucho más lo serán los creados entre las relaciones de los Estados que nos representan entre sí. Pues cada uno de ellos con su propia Carta Magna, legislación y normativa defenderá a capa y espada lo que como estado soberano ha constituido como principios y garantías para sus habitantes. Es en éste momento en que el roce de potestades tributarias crean fricción en el sistema de relaciones internacionales y cada una se sobrepone para defender su postura, a pesar de ello, ya con el tiempo y experiencia, se han creado métodos para suavizar dicha contraposición y tratar de llevar armonía en el día a día de éste mundo ya globalizado.

En el tema tributario, delicado por naturaleza, no podemos ignorar que los conflictos económicos causan revuelo en los empresarios y conflictos de competencia de la potestad tributaria de los Estados, pues mientras los empresarios o contribuyentes son quienes deben sacar de sus bolsillos el dinero para cumplir con las obligaciones tributarias del Estado que corresponda, son los Estados quienes se contraponen por recibir dicha contribución creando así varias interrogantes y conflictos de los que posteriormente analizaremos posible

¹⁷ Palabras de José Vicente Troya Jaramillo en su trabajo EL DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO. Citado en Montañó Galarza, texto citado. p 45

¹⁸ Ross Bravo Jaime, Documento 581<<Esquema sobre la Potestad Tributaria y la Doble Tributación Internacional>>, Centro Interamericano de Estudios Tributarios, sin fecha,

soluciones, por el momento podemos concluir que, la potestad tributaria de cada estado radica en su declaración soberana y es el poder impositivo estatal reflejado en el ámbito fiscal o tributario (creación y establecimiento de ingresos coactivos), el poder o potestad tributaria es una de las más claras manifestaciones de autoridad del estado y de su poder de coacción¹⁹. Las potestades tributarias entran en conflicto el momento en que los países aplican su soberanía en cuanto a la autodeterminación fiscal que implica la existencia de un sujeto activo titular de ése poder respecto a sus contribuyentes nacionales e internacionales.

Caracteres de la potestad tributaria:

César Montaña Galarza en su obra *El Ecuador y los problemas de doble imposición internacional*, considera a los siguientes como elementos de la potestad tributaria.

- a) **Permanente:** Pues es una derivación de la soberanía ya que es una organización estatal y por esto la única vía de extinción sería por la destrucción del estado.
- b) **Irrenunciable:** Pues sin la potestad tributaria el estado no tendría los medios necesarios para su subsistencia, por lo que el poder tributario o potestad tributaria es parte esencial de un estado.
- c) **Indelegable:** La consecuencia delegar la potestad tributaria a otro estado significaría, la pérdida inmediata de un atributo muy importante de la soberanía, dejando de ser un estado soberano. Cabe recalcar que en el ámbito interno un estado tiene la facultad de delegar su soberanía, y en el caso tributario no delega la potestad tributaria sino la calidad de sujeto activo de la obligación tributaria. En el caso ecuatoriano, el estado, delega a los Consejos Provinciales y Municipales la potestad de crear tributos, así lo reconoce los art. 130 numeral 6, art. 228 de la Constitución Política del Estado:

¹⁹ Poder de imperio o soberanía tributaria cuya expresión depende de la forma de organización del estado, en el caso ecuatoriano será descentralizada como reza el art. 1 de la Constitución Política de la República del Ecuador

Art. 130:6. Establecer, modificar o suprimir, mediante Ley, impuestos, tasas u otros ingresos públicos. Excepto las tasas y contribuciones especiales que corresponda crear a los organismos del régimen constitucional autónomo.

Art. 228. Los gobiernos provincial y cantonal gozarán de plena autonomía y, en uso de su facultad legislativa podrán dictar ordenanzas, crear, modificar, y suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras.

Como se puede apreciar la potestad de creación, *verbigracia potestad tributaria*, en el Ecuador es amplísima pues le corresponde al congreso crear, modificar o suprimir los tributos sin perjuicio de las atribuciones o facultades conferidas a los gobiernos seccionales autónomos.

2. Doble imposición internacional

En el día a día del trato mercantil mundial, es común que las personas físicas y jurídicas vean vulnerados sus intereses en los países que desarrollan sus actividades, a causa de las diferentes jurisdicciones de dichos estados, aplicando a un mismo sujeto pasivo impuestos iguales sobre la misma materia, en tiempo y espacio simultáneo e idéntico, por los estados donde realiza sus actividades y por el estado donde radica su residencia fiscal.²⁰ Dando como resultado la doble imposición internacional.

Conceptos:

"Existe doble tributación internacional en sentido amplio o económico, cuando el mismo o semejante impuesto es percibido por varios Estados en virtud de un mismo presupuesto de hecho y para un mismo período de tiempo. Cuando se añade "de la misma persona" (identidad de sujeto), se obtiene el concepto en sentido estricto".

²⁰ Albi ibáñez, Emilio y García Ariznabarreta J.L, Sistema fiscal español, Barcelona, Editorial Ariel S.A., XI edición, 1996-1997, p. 961

Encontramos dentro de este concepto cuatro hechos que se configuran para que exista la doble tributación, estos son; que exista un hecho gravado, el cual recaiga en la misma persona ya sea natural o jurídica que sería el sujeto del impuesto, dentro de un mismo período tributario y que exista similitud en relación al impuesto aplicado.

Sin duda esta doble imposición, la cual podría ser triple y hasta cuádruple, no hace sino desincentivar las relaciones comerciales entre los contribuyentes de cada país, ya que quienes efectúan operaciones comerciales internacionales tendrán que soportar para una misma operación más de un tributo.²¹

Tomando las palabras de César Montaña Galarza, en su obra: *El Ecuador y los problemas de doble imposición internacional*, la doble tributación internacional se produce por los diferentes criterios de atribución de potestad tributaria que manifiestan los diversos estados. Es muy claro, continúa Montaña, que los intereses de los países en desarrollo se ven menoscabados en gran medida por los sistemas fiscales aplicados a los inversionistas extranjeros, ya que ellos muy a menudo son excelentes y potenciales fuentes de ingresos de los estados y al mismo tiempo gozan de concesiones impositivas.²²

El fenómeno de imposición jurídica internacional puede definirse de forma general como el resultado de: 1) la percepción de impuestos similares 2) en dos (o más) Estados, 3) sobre un mismo contribuyente, 4) por la misma materia imponible y 5) por idéntico período de tiempo²³ Teodoro Rinche y Hernán Molina ilustran este concepto de la siguiente manera; La doble imposición se manifiesta en la concurrencia de dos o más potestades fiscales en la exacción de un mismo hecho imponible, es decir, cuando una misma facultad contributiva se utiliza por uno o más poderes fiscales distintos en el ejercicio y aplicación de sus respectivos gravámenes.²⁴

²¹ Fernando Vasconcello Aravena, *LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL Y LOS CONVENIOS PARA EVITARLA*, Universidad Adolfo Ibañez Santiago de Chile 30.09.2006

²² Montaña Galarza texto citado p. 52

²³ Citado por Montaña Galarza César p. 53, ésta introducción consta en la parte introductoria de la presentación del texto del Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y Patrimonio de la OCDE (Organización para la Cooperación y el desarrollo Económico del año 1997

²⁴ Rinsche Núñez Teodoro y Hernán Vicente Molina, *De la doble tributación internacional*, Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile, 1970, p.13.

Resulta complicado contar con un concepto que mire a todas las implicaciones de la doble tributación internacional por lo que Montaña Galarza, tras revisar varios conceptos, concluye que es más preciso definir a la doble tributación internacional como lo hace el tratadista Hensel, quién dice:

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

Sin embargo el concepto que desarrolla César Montaña Galarza resulta claro y abarca diferentes posibilidades que la doble imposición implica:

La doble imposición consiste en la aplicación por parte de dos estados de un impuesto similar, acerca de un mismo hecho imponible, sobre el mismo sujeto pasivo o contribuyente, en el mismo lapso. Condicionantes para la existencia de doble imposición es que en el caso concreto se vea involucrado el mismo sujeto pasivo, que haya unidad de objeto, de impuesto aplicado, de tiempo y diversidad de poderes tributarios.²⁵

A continuación desglosaremos elemento por elemento del concepto que el autor ecuatoriano muy bien redacta en su mencionada obra del cual me he permitido desarrollar un análisis de lo considerado por Montaña Galarza extracto citado.

Consiste en la aplicación por parte de dos estados

El conflicto de aplicación de la potestad tributaria, radica en que exista contraposición de voluntades soberanas, todo esto en el intento de conseguir ingresos diversificados para mantener al estado. Está claro que todo país busca crecer económicamente, y la captación de tributos, es la forma de captar ingresos estatales que se verán reflejados según el trato

²⁵ Montaña Galarza *El Ecuador y los problemas de la doble imposición Internacional*. p. 54

que se dé a éstos. Las personas que dependen económicamente de un estado están obligadas de forma coactiva al pago de tributos. La coactividad implica la facultad de un estado soberano de recaudar tributos por la fuerza que la ley fiscal en este caso, dota a sus órganos descentralizados, en el supuesto ecuatoriano, por medio de la delegación de facultades fundamentales para un funcionamiento propio del Estado.

De un impuesto similar, acerca de un mismo hecho imponible, sobre el mismo sujeto pasivo o contribuyente, en el mismo lapso.

Un impuesto similar acerca de un mismo hecho imponible, sobre el mismo sujeto pasivo o contribuyente, en el mismo lapso, son elementos que Montaña Galarza considera como condicionantes para la existencia de doble imposición. Sin embargo considero pertinente replantear éste extracto del concepto de la siguiente manera:

De un *hecho generador* similar acerca de una misma *base imponible*, sobre el mismo sujeto pasivo o contribuyente, en el mismo lapso. Pues se debe diferenciar al hecho generador que es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo. Cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria²⁶, y a la base imponible que es el valor al que se le aplica una tarifa, predeterminada, para obtener un tributo.

Tipos de doble tributación internacional

De la doble imposición puede determinarse dos tipos a) interna y b) internacional, el tema que nos compete es el internacional, por lo que a continuación revisaremos algunas variantes de la doble tributación internacional:

²⁶ Son características del hecho generador a) la tipificación del tributo (principio de legalidad) b) originar el nacimiento de la obligación tributaria. (obligación tributaria: vínculo jurídico personal entre el Estado – Administración tributaria- y los sujetos pasivos del tributo, mediante el cual se debe hacer una prestación tributaria.

Doble imposición económica internacional

Se produce la doble tributación económica internacional, cuando la misma renta, transacción o patrimonio resultan gravados en dos o más estados durante el mismo período impositivo, pero en manos de distintos contribuyentes.²⁷ Es decir, una misma fuente impositiva es gravada por dos o más impuestos idénticos o similares sin igualdad de contribuyentes. Por lo tanto, la doble imposición económica se produce por la heterogeneidad de contribuyentes.

ESTADO A		ESTADO B
Tributo	→ → → → igualdad o similitud	Tributo
Fuente impositiva	→ → → → idéntica	Fuente impositiva
Contribuyente	✗ ✗ ✗ ✗ ✗ diferente	Contribuyente

Modalidades:

- El doble gravamen sobre dividendos.- En el caso de empresas o instituciones legalmente establecidas, al cierre del período económico, la obligación de llevar contabilidad y de hacer efectivo el pago del tributo o impuesto a la renta arroja dos elementos de interés para éste tema, pues en el estado de pérdidas y ganancias luego de obtener una utilidad bruta (ventas menos gastos de producción, materia prima, etc.), restar los gastos operativos para obtener la utilidad antes de intereses y de impuestos (UAI), y aún de éste valor deducir los intereses financieros y así registrar la utilidad antes de impuestos (UAI), para que dependiendo la legislación, por ésta ocasión tomando el caso del Ecuador se debe hacer el cálculo porcentual del 25% de la UAI y se obtendrá el valor que por Ley corresponde al fisco siendo éste el primer resultado que la potestad tributaria del país ejerce sobre la institución o compañía como persona jurídica. Continuando con el proceso el valor residual de ésta operación recibe el nombre de utilidad después de impuestos (UDI) de la que

²⁷ Montaña Galarza César, *Manual de derecho tributario internacional Quito-Ecuador* Corporación Editora Nacional, enero 2006, p. 119

porcentualmente se dividirá en reservas legales, voluntarias, las separadas para los empleados y el porcentaje para los socios o accionistas los mismos que son sujetos gravados como personas naturales por el ingreso que se ha generado, en el tema internacional el conflicto surge cuando el estado donde se realizan las actividades de la empresa ensaya gravar al socio o al accionista basándose en el criterio de la fuente y el estado en el que (para éste supuesto) el socio o accionista reside o a fijado su domicilio ensaya gravar lo por el criterio de residencia o domicilio; por lo que la inversión del empresario será gravada tanto por el giro del negocio como por la utilidad que éste aporta al propietario de la participación o acción. (Gravamen del dividendo a nivel de la sociedad y a nivel de la persona física que lo percibe);

- Doble imposición intersocietara.- La sociedad distribuye dividendos a un socio persona jurídica., es decir cuando el socio o accionista gravado resulta ser otra persona jurídica repitiéndose el proceso antes mencionado pues como persona jurídica este ingreso con concepto de dividendos será inyectado certeramente en su propio giro del negocio
- Doble imposición económica que nace de los ajustes fiscales en operaciones entre sociedades vinculadas, (precios de transferencia o cesión)²⁸

Doble imposición jurídica internacional

La doble imposición jurídica internacional, se refiere al fenómeno que se produce cuando, sobre una misma materia imponible y en un mismo período impositivo o acontecimiento, se aplican dos impuestos similares, como consecuencia de la yuxtaposición de dos soberanías fiscales. La doble imposición jurídica internacional es el conflicto que surge entre ordenamientos disímiles en cuanto al tratamiento de materia imponible en un mismo período impositivo.

Para obtener tal resultado deben concurrir los siguientes elementos fundamentales:

- a) Existencia de un mismo hecho material que se grave dos o más veces;

²⁸ Montañó Galarza César, texto citado, p. 119-120

- b) Existencia de un mismo elemento temporal, en relación al elemento material de la doble imposición internacional;
- c) Existencia de dos impuestos similares, (no similitud absoluta sino el caso de un impuesto extranjero grave el mismo hecho imponible que es objeto de imposición en el país de residencia) que gravan el mismo hecho imponible
- d) La existencia de dos autoridades fiscales diferentes.²⁹
- e) La misma persona natural o jurídica, que en calidad de contribuyente resulta afectada por más de un poder tributario que pretende someter éste gravamen a rentas.³⁰

Doble imposición internacional efectiva o potencial

La doble imposición internacional efectiva es aquella que ocurre, sobre todo cuando al analizar tratados de no doble imposición, vemos que, en los casos en los cuales algunos efectúan un reparto de los poderes tributarios sobre determinadas rentas, se permite que ambos estados puedan someter a imposición un determinado hecho imponible. Mientras la doble imposición virtual ocurre cuando se utilizan realmente los métodos para atenuar o eliminar la sobreimposición³¹.

Sobreimposición (fiscal surcharge)

Se puede decir sobre imposición o *fiscal surcharge* que surge cuando a un contribuyente se le atribuye una obligación tributaria conjunta (aplicación de potestades fiscales de dos estados), que resulta mayor a la que se le hubiese atribuido en respuesta a una sola potestad tributaria, es decir, la sobreimposición es el resultado de la verificación de doble tributación, que como se ha anotado antes, nace por la yuxtaposición de potestades

²⁹ Fuster Gómez Mercedes, *La doble imposición internacional en las inversiones directas en el exterior de empresas españolas*, pp.18-21, según cita Montaña Galarza César, *Manual de derecho tributario internacional Quito-Ecuador* Corporación Editora Nacional, enero 2006, p 127

³⁰ Montaña Galarza César, *Manual de derecho tributario internacional Quito-Ecuador* Corporación Editora Nacional, enero 2006, p 127

³¹ Montaña Galarza César, *Manual de derecho tributario internacional Quito-Ecuador* Corporación Editora Nacional, enero 2006, p 137... “Cuando el contribuyente soporte una carga tributaria mayor a la que recaería sobre él si estuviese sometido a solo uno de los poderes tributarios que concurren en condiciones normales”...

tributarias, y como anota Montaña Galarza³², como consecuencia de la no aplicación de los mecanismos generales o particulares creados para evitar la doble tributación.

Convenios internacionales

Los convenios o tratados internacionales pueden ser multilaterales o bilaterales, en materia tributaria y en la mayoría de las ramas del derecho internacional, prevalecerán las disposiciones de los tratados bilaterales pues, los multilaterales debido a su escaso número desempeñan un papel secundario. Entre los instrumentos internacionales de carácter bilateral destacan por su importancia los destinados a evitar la doble imposición y a prevenir la evasión fiscal, ahora bien éstos pueden versar sobre las materias siguientes:

- Impuestos sobre la renta, y sobre el patrimonio,
- Impuestos sobre rentas procedentes de las actividades de navegación marítima y el área internacional, e;
- Impuestos sobre las herencias.

Como un caso especial, podrían referirse al impuesto sobre el valor agregado en relación con las operaciones de comercio internacional.³³

Es muy conocida la discusión del nivel jerárquico que los tratados internacionales mantienen ante la constitución y normativa interna de los países, pues existen algunos supuestos y diferentes posiciones por parte de los doctrinarios, algunos sitúan a la constitución en el máximo nivel del orden jurídico interno ,otros, llenan este lugar con los tratados internacionales, por último para dar cierto balance a tan acalorada discusión colocan tanto a la constitución y a los tratados en mismo nivel. Abordando el tema desde la legislación Ecuatoriana, cito el Artículo N° 163 de la Constitución Política del Estado, *los tratados y convenios internacionales formarán parte del ordenamiento jurídico de la República y prevalecerán sobre leyes y otras normas de menor jerarquía*. De ello se infiere que los convenios para atenuar o eliminar la doble imposición de los que forma parte el Ecuador, según Montaña Galarza , ocuparán el escalón más alto respecto de todas las

³² Montaña Galarza, texto citado p. 138.

³³ Montaña Galarza, texto citado p. 245.

disposiciones de fuente interna, que regulan el sistema tributario nacional, y, al mismo tiempo guardarán conformidad con la Norma Fundamental.

El Ecuador como Estado ha suscrito y ratificado varios instrumentos internacionales con una amplia gama de naciones amigas para evitar la doble tributación internacional, de los cuales cito los siguientes:

- 1) Convenio para evitar la doble imposición en materia del impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio, suscrito con la República Federal de Alemania;
- 2) Convenio entre el gobierno del Ecuador y el Gobierno de la República Argentina para evitar la doble imposición en relación al transporte aéreo;
- 3) Convenio entre el gobierno del Ecuador y el Reino de Bélgica tendiente a evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto a la renta y el patrimonio;
- 4) Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión tributaria en materia de impuesto a la renta con el Brasil;
- 5) Convenio entre el gobierno de la República del Ecuador y el gobierno de Canadá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto a la renta;
- 6) Convenio entre la República del Ecuador y la República de Chile para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio;
- 7) Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal de materia de impuesto a la renta y el patrimonio entre la República del Ecuador y el Reino de España,
- 8) Convenio entre el gobierno de la República de Francia y el Gobierno de la República del Ecuador para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta;
- 9) Convenio entre los Gobiernos del Ecuador e Italia para evitar la doble imposición en materia de impuesto de la renta y sobre el patrimonio y para prevenir la evasión fiscal,

- 10) Convenio entre la República del Ecuador y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta;
- 11) Decisión 40 Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros del Grupo Andino, así como del Convenio tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la subregión;
- 12) Decisión 578 Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal;
- 13) Convención Multilateral tendiente a evitar la doble imposición de las regalías por derechos de autor;
- 14) Convenio entre el gobierno de la República del Ecuador y el gobierno de la república de Rumania para evitar la doble tributación con respecto a los impuestos sobre la renta y el capital y para la prevención de la evasión fiscal, y;
- 15) Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, entre el gobierno de la República del Ecuador y la Confederación Suiza.³⁴

³⁴ Montaña Galarza, texto citado pp. 283-285

Capítulo 3: CRITERIOS DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL

1. Criterio de la fuente.2 Criterio de la residencia.3 Criterio del domicilio.4.Criterio de la nacionalidad 5.Criterio de la renta mundial.

Criterio de la fuente

El criterio de la fuente conocido también como territorial o vinculación real supone que los contribuyentes cuyos ingresos se han obtenido en el territorio del país en donde se encuentra la fuente productora de aquellos, serán gravados según la normativa vigente en dicho Estado el cual tiene la potestad tributaria para aplicar su potestad fiscal a esa riqueza o ingreso, potestad derivada de la soberanía fiscal del estado.

Según Fernando Serrano Antón los estados que gravan exclusivamente en atención al principio de la fuente están por ejemplo: Bolivia, Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Haití, Nicaragua, Panamá, Paraguay, Republica Dominicana y Uruguay.³⁵

El código tributario Ecuatoriano en el artículo 11 primer inciso dispone “Las Leyes Tributarias, sus Reglamentos y las circulares de carácter general, regirán en todo el territorio nacional, en sus aguas y espacio aéreo jurisdiccional o en una parte de ellos”³⁶

La territorialidad se manifiesta por el lugar donde los bienes están situados o por el lugar o sitio donde se hacen efectivos los derechos y para efectos de potestad tributaria, el criterio de la fuente atiende al lugar en donde se desarrollan las actividades, sin embargo esta opinión acarrea varias dificultades pues no permite gravar aquellos pagos que se hacen por asistencia técnica y otros servicios prestados en el exterior.

³⁵ Serrano Antón Fernando, *los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional*. Citado por Montaña Galarza Cesar, manual de derecho tributario internacional. Corporación editora nacional Quito, 2006, p.90

³⁶ Valdez Costa Ramón, curso de derecho tributario, Bogota, 2001, p.266.*El concepto de territorio abarca, no solamente el espacio terrestre, sino el marítimo y aéreo que a sido objeto de especial consideración en ámbito de derecho internacional por sus notorias implicaciones internacionales, por medio de la doctrina y las convenciones*. Citado por Montaña Galarza Cesar, *Manual de derecho tributario internacional*. Corporación editora nacional Quito, 2006, p.91

Montaño Galarza cita a Fernando Pérez Royo y a Fernando Serrano Antón con problemas que pueden presentarse al momento de evaluar la activación del principio de territorialidad:

1. Determinación del ámbito espacial o territorial en que las normas se aplican, que es el problema de la determinación del ámbito de soberanía en el cual rige un ordenamiento en el sentido de que su aplicación es garantizada por la judicatura y por la administración;
2. Determinación de las situaciones o hechos que son objeto de regulación por esas normas, el relativo al punto de conexión que la ley establece para someter a un determinado hecho o situación a su mandato;³⁷
3. El principio de la fuente o territorial es positivo para los nacionales y residentes de estos países porque les empuja a invertir fuera de ellos, lo que bien podría ocasional que el capital tan necesario dentro de sus fronteras salga a terceras jurisdicciones; y,
4. Que la necesidad de defender este criterio ha estado fundamentada por las grandes dificultades de las administraciones tributarias para ejercer su facultad determinadora respecto a la renta de fuente extranjera que obtienen sus residentes.³⁸

Sobre esto, agrega Montaño, que debería considerarse al criterio de la fuente como el más importante para someter a gravámenes la renta y el patrimonio, pues es el que de forma más clara deja ver de qué manera el Estado que pretende cobrar la carga tributaria ha contribuido para la creación o el aumento en materia imponible

En el caso español la territorialidad se presenta sobre todo en los tributos que tienen que ver con el producto, el patrimonio, las explotaciones económicas o el tráfico de bienes (art. 21 *Ley General Tributaria*). Por otra parte en el régimen tributario del Ecuador en el art. 4 LRTI determina que “Son sujetos pasivos del impuesto a la renta las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de esta Ley”, por lo tanto se puede decir que se trata de un vínculo real, pues esta norma prevalece para justificar el vínculo económico entre nacionales y extranjeros domiciliados o no en el país mientras en el art. 2 de la misma ley considera renta a :

³⁷ Pérez Royo Fernando, *Derecho financiero y tributario*. Parte general, Madrid, 2001, décimo primera edición, p.82. Citado por Montaño Galarza Cesar, *Manual de derecho tributario internacional*. Corporación editora nacional Quito, 2006, p.91

³⁸ *Ibidem*, p. 91

1. Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito u oneroso, bien sea que provengan del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y,
2. Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 de esta Ley

Noción jurídica-tributaria de la fuente en la concepción renta-ingreso

Considera Montaña Galarza que; como renta se entiende a todo ingreso que provenga de cosas materiales, bienes inmateriales o servicios, que sean valorables en moneda de curso legal, inclusive se considera renta a bienes durables de consumo y el uso de bienes y servicios producidos en forma directa por el contribuyente. Para la noción jurídica-tributaria de la fuente en la concepción de renta, continúa Montaña, como el incremento patrimonial, el ingreso puede ser periódico, transitorio o accidental, pudiendo inclusive desaparecer ésta con el acto de producción. Razón por la que incluye las ganancias de capital, tales como intereses, dividendos, regalías, etc. Sean ordinarias o extraordinarias.³⁹

Noción jurídica-tributaria de la fuente en la concepción renta-producto

Esta noción se diferencia de la anterior al sostener que la renta debe concebirse como la derivada de una fuente productiva y durable, es decir el capital invertido en actividades productivas y de aquel rédito o la ganancia producida por dicha actividad, se obtendrá la fuente. Ésta producción debe ser durable no permanente pues se somete al criterio de nueva riqueza, es decir que sea capaz de crear más de un producto o nueva riqueza, de ésta ganancia del capital las administraciones tributarias, generalmente, obtienen o identifican a un sujeto obligado.⁴⁰

³⁹ *Encontramos en la doctrina ecuatoriana que Diego Almeida Guzmán expresa: “el derecho tributario recoge el término renta en su acepción económica. Así, se le puede concepcionar como el beneficio a producto que genera un bien o el ejercicio de una actividad. Para que la renta económicamente considerada, tenga, incidencia tributaria, se requiere que la misma provenga de una fuente que la ley la califica como generadora de beneficios imponibles, que la explotación de esa fuente la cumpla un sujeto obligado al cumplimiento de obligaciones tributarias, y que la producción de las misma tenga caracteres temporales”. Concordamos con este autor cuando dice que el sistema jurídico-ecuatoriano a la luz de los art. 1,2,94 (actual art. 98LRTI) al parecer ha privilegiado un criterio funcional, objetivo, el de la renta-producto antes que el de la renta-ingreso o renta- incremento patrimonial. Citado por Citado por Montaña Galarza Cesar, Manual de derecho tributario internacional. Corporación editora nacional Quito, 2006, p97*

⁴⁰ a) *Teoría de la “renta producto”, distingue los conceptos “capital” y “renta”, donde el capital es toda riqueza corporal o incorporeal y durable, capaz de producir utilidad a su titular, mientras que la renta es la utilidad o riqueza nueva que se obtiene del capital.*

Criterio de la Residencia

El criterio de la residencia es un vínculo personal, pues es necesario que el contribuyente tenga su residencia en el Estado titular de la potestad tributaria, así, todas las rentas, provenientes del país de residencia o de otro país, serán gravadas por éste estado.

... *“Residencia es una forma de territorialidad. Incorpora, especialmente en el caso de las personas naturales, un matiz subjetivo que no aparece en el caso de la territorialidad en sentido estricto, como punto de conexión referido a los bienes o a los actos.”*⁴¹ Esto ayuda a explicar el por qué de la referencia que se hace de la residencia como comprensiva del domicilio.”...

Podemos tomar como claro ejemplo; el art. 4 del Convenio para evitar la doble tributación entre Ecuador y Bélgica, publicado en el RO.312, del 13 de abril de 2004, dice:

“Residente.

1. En el sentido del presente Convenio la expresión “residente de un Estado Contratante” significa toda persona que, en virtud de legislación de este Estado, este sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, de su residencia, de su sede de dirección o de todo otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo esta expresión no incluye a las personas sujetas al impuesto en este Estado solamente por rentas de fuentes situadas en dicho Estado o por el patrimonio que esta situado en el mismo.

2. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1, una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes su situación se resolverá de la siguiente manera:

b) Teoría de la “renta-incremento patrimonial”, se trata de una noción amplia e incluye no solo los ingresos periódicos sino también los ocasionales, por ejemplo, plusvalías, donaciones, legados, ganancias del juego, herencias. Según esta posición, será renta todo aquello en que haya aumentado determinado patrimonio en un lapso, computando también aquellos bienes que hayan sido consumidos. Según Due- a quien sigue esta parte Villegas-, la forma más exacta y real de reflejar el ingreso total ganado durante un período, menos los gastos necesarios para la obtención de esa suma; el valor de la actividad de consumo de la persona, y, el incremento en el valor del activo poseído durante el período. Citado por Citado por Montaña Galarza Cesar, Manual de derecho tributario internacional. Corporación editora nacional Quito, 2006, pp97,98

⁴¹ Pérez Royo Fernando, Derecho Financiero y Tributario. Parte General, p. 83

- a) Esta persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);
 - b) Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente del Estado Contratante donde viva habitualmente;
 - c) Si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional;
 - d) Si fuera nacional de ambos Estados o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los dos Estados Contratantes resolverán el caso de común acuerdo.
3. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1, una persona que no sea persona física sea residente de ambos Estados Contratantes entonces se considerará residente del Estado que se encuentra su sede de dirección efectiva”

Para esclarecer el criterio de la residencia, es prudente parafrasear al Víctor Uzman citado en la obra de Troya Jaramillo:

*... “En el fondo, más que por ciudadano de un Estado, lo decisivo para que surjan obligaciones tributarias consiste en residir, es producir o en asumir una renta en el Estado que se trate. Sin embargo en vía del principio, solo la presencia física prolongada durante cierto tiempo, legitima el sometimientos al impuesto especialmente cuando se trata de extranjeros” ...*⁴²

En fin la residencia conlleva vínculos estrechos con el Estado, pues, el contribuyente residente usa la infraestructura pública, goza de la protección de las autoridades administrativas como de los servicios públicos y todo lo que tiene relación con el estado. Es más el criterio de la residencia ha tomado fuerza sobretodo en los convenios bilaterales de

⁴² Jaramillo Alfredo J, *Derecho Internacional Tributario*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1990, p. 47.

los países latinoamericanos como lo explica Belén García Carretero en el siguiente texto extraído del prólogo de su obra:

.... *“En el ámbito internacional, la residencia -defendida tradicionalmente por los países desarrollados, frente al criterio de la nacionalidad de Estados Unidos y el criterio de la fuente de los países latinoamericanos- ha acabado imponiéndose en los Modelos de la OCDE y en la mayoría de los tratados bilaterales, incluidos los celebrados por países latinoamericanos- y en la mayoría de los tratados bilaterales; es más, algunos de éstos han modificado significativamente su legislación interna acogiendo el criterio de gravamen de los residentes por su renta mundial⁴³”...*

A continuación revisemos algunos ejemplos válidos de la aplicación del criterio de la residencia:

Legislación española:

El artículo 21 de la LGT utiliza la noción de residencia habitual para determinar el ámbito de aplicación de los tributos de naturaleza personal. En este sentido, el art. 9 de la nueva Ley del IRPF considera residentes a todas aquellas personas que cumplan alguno de los dos siguientes requisitos:

- Que durante el año natural, permanezcan en territorio español más de 183 días.
- Que radique en España el núcleo principal o la base de sus intereses económicos, de forma directa o indirecta.

El primer requisito es el comúnmente utilizado por las legislaciones fiscales del entorno español, y constituye un criterio lógico, si se considera que es en dicho territorio donde manifiesta la plena capacidad económica la persona y donde ésta percibe los beneficios del

⁴³García Carretero Belén, *Residencia como criterio de sujeción al impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Valencia - 20/03/2007 Editorial: Instituto de *Estudios Fiscales* 1ª ed. Colección: Estudios Jurídicos. PROLOGO (<http://www.librerialenova.com/fichalibro.php?isbn=978-84-8008-233-4> INGRESO 7 Septiembre 2007, 22:22)

gasto público realizado por el Estado y sufragado con los tributos aportados por cada contribuyente.

Resultaría simple considerar al criterio de la residencia como el criterio apropiado y aplicable para evitar la doble tributación internacional, pues no supone solamente lo antes descrito también acarrea algunas complicaciones puntuales que la legislación española recoge muy bien a través de alguno de los siguientes principios subsidiarios:

- La persona se considerará residente en el Estado en que tenga una vivienda permanente.
- Si tuviera una vivienda permanente en ambos Estados, en el que se encuentre el centro de sus intereses vitales.
- Si no pudiera determinarse dónde se encuentra aquél, en el país donde viva habitualmente.
- Si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del que sea nacional.
- Y si fuera nacional de ambos Estados o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades fiscales de ambos países resolverán el caso de mutuo acuerdo.⁴⁴

Legislación Colombiana:

El tratado con España para evitar la doble imposición suscrito el 31 de marzo de 2005, fue aprobado por el Congreso de la República mediante la Ley 1082 de julio 31 de 2006.⁴⁵

Define el convenio como "residente de un estado contratante" toda persona que acorde con la legislación de tal estado, se encuentre sometida a imposición por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.

La expresión no incluye las personas que estén sujetas a imposición en ese estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes en dicho estado, o por el patrimonio situado en el mismo.

⁴⁴ <http://www.elmundo.es/sudinero/99/SD165/SD165-10a.html> INGRESO 7 Septiembre 2007 2:12,

⁴⁵ http://www.kpmg.com.co/publicaciones/consultorio/Cons_06/Sept_25_06.htm INGRESO 8 Septiembre 2007. 12:48

Ahora bien, cuando una persona física sea residente en ambos estados contratantes, deberá definirse la situación siguiendo estas reglas:

- Será considerada residente del estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición
- En el evento que tuviere una vivienda permanente a su disposición en ambos estados, se considerará residente del estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales)
- Si no pudiera determinarse el estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los estados, se considerará residente del estado donde viva habitualmente
- Si viviera habitualmente en ambos estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del estado del que sea nacional
- Si fuera nacional de ambos estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

Cuando una persona no física sea residente de ambos estados contratantes, se considerará residente del estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva.

El criterio de la residencia es aplicado en varias legislaciones ya sea como parte de su normativa interna o como un convenio ratificado, como lo apreciamos en el ejemplo colombiano, por lo que es acertado apegarnos al concepto normativo al Modelo de Convenio de 1992 de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), ...*“Al referirse al concepto de centro de intereses vitales de la persona como criterio al que se ha de atender para precisar dónde se ubica su residencia habitual, pues según dónde ésta radique, este Modelo de Convenio será o no aplicable. Aun así, el término centro de intereses vitales constituye un concepto más amplio que el de núcleo principal o base de las actividades o intereses económicos, por cuanto incluye no sólo actividades económicas, sino también las actividades de cualquier otra índole de la*

persona.” ...⁴⁶ Con lo que aclaramos que éste criterio, si bien es adoptado por varias legislaciones, trae consigo la amplitud del concepto de residencia que varía delicadamente del criterio del domicilio.

Criterio del Domicilio

Con los elementos expuestos en el criterio de la residencia es imprescindible asegurarnos de encontrar los puntos básicos que lo diferencia del criterio del domicilio, que consiste en el asiento jurídico de una persona, es decir, la relación permanente de que la ley establece entre una persona y un lugar determinado en el que se lo supone siempre presente para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones. Al tenor de esta apreciación el domicilio sería una abstracción puramente intelectual, independiente del lugar mismo a que se refiere.⁴⁷

El código Civil del Ecuador define al domicilio la residencia, acompañada, real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella, y lo divide en político y civil, el domicilio político es relativo al territorio del Estado, en general. El que lo tiene o adquiere, es o se hace miembro de la sociedad ecuatoriana, aunque conserve calidad de extranjero. La constitución y efecto del domicilio pertenecen al derecho Internacional. El domicilio civil es relativo a una parte determinada del territorio del Estado.

De acuerdo con el Dr. Hernán Coello García, dos instrumentos internacionales resuelven el problema de domicilio político, el primero: el Código de Sánchez de Bustamante cuyas normas transcribo a continuación:

... “Art. 22.- El concepto, adquisición, pérdida y recuperación del domicilio general y especial de las personas naturales y jurídicas se regula por su ley nacional.

Art. 23.- El domicilio de los funcionarios diplomáticos y el de los individuos que residan temporalmente en el extranjero por empleo o comisión de su gobierno o para estudios científicos o artísticos, será el último que hayan tenido en su territorio nacional.

⁴⁶ <http://www.elmundo.es/sudiner0/99/SD165/SD165-10a.html> INGRESO 7 Septiembre 2007 2:12,

⁴⁷ Jaramillo Alfredo J., *Domicilio y Residencia*, Quito, Universidad Central del Ecuador, 1991, p.2

Art. 24.- El domicilio legal del jefe de familia se extiende a la mujer y a los hijos no emancipados y el del tutor o curado a los menores incapacitados bajo su guarda, sino dispone lo contrario la legislación personal de aquellos q quienes se le atribuye el domicilio de otro.

Art. 25.- Las cuestiones sobre los cambios de domicilio de las personas naturales o jurídicas, se resolverán de acuerdo con la ley del tribunal, si fuere el de uno de los Estados interesados, y, en su defecto, por la del lugar en que se pretende haber adquirido el último domicilio.

Art. 26.- Para las personas que no tengan domicilio se tomará como tal el de su residencia, o en donde se encuentren.

El segundo instrumento internacional, La Convención Interamericana sobre domicilio de las personas físicas:

Art. 2.- El domicilio de una persona física será determinado, en su orden, por las siguientes circunstancias:

1. El lugar de residencia habitual;
2. El lugar del centro principal de sus negocios;
3. En ausencia de estas circunstancias, se reputará como domicilio el lugar de la simple residencia.
4. En su defecto, si no hay simple residencia, el lugar en que se encontrare.

Art. 3.- El domicilio de las personas incapaces será el de sus representantes legales excepto en el caso de abandono de aquellos por dichos representantes, caso en el cual regirá rigiendo el domicilio anterior.

Art. 4.- El domicilio de los cónyuges será aquel en el cual éstos vivan de consumo, sin perjuicio del derecho de cada cónyuge a fijar su domicilio en la forma prevista en el Art. 2.

Art. 5.- El domicilio de los funcionarios diplomáticos será el último que hayan tenido en el territorio del Estado acreditante. El de las personas físicas que residan temporalmente en el extranjero por empleo o por comisión de su gobierno, será el del Estado que los designó.

Art. 6.- Cuando una persona tenga domicilio en dos Estados partes se le considerará domiciliado en aquel donde tenga la simple residencia y si ka tuviere en ambas se preferirá el lugar donde se encuentre.

Por otra parte el art. 24 del Código Civil de Bolivia reza que “El domicilio de la persona individual está en lugar donde tiene su residencia principal. Cuando esa residencia no puede establecerse con certeza, el domicilio está en el lugar donde la persona ejerce su actividad principal”.

Continúa en el art.55:

- I. El domicilio de las personas colectivas es el lugar fijado en el acto constitutivo, y a falta de éste, el lugar de su administración.
- II. Cuando establezcan agencias o sucursales en lugar distinto al de su administración, se tendrá también como domicilio dicho lugar para los actos que realice y las obligaciones que contraiga la agencia o sucursal”...

III.

Sin embargo todas las reglas relativas al domicilio, en los casos que sea preciso recurrir a este factor de conexión y no se lo pueda hacer por no haberse constituido, se aplican también la mera residencia⁴⁸ que hace, entonces, las veces de domicilio para estos efectos⁴⁹.

Según la legislación española; la mera residencia es un supuesto muy fácil de preconstituir, pues bastará una breve estancia en el territorio correspondiente aunque la persona no haya vivido ni piense vivir nunca en España, incluso cuando tenga su domicilio y siga teniéndolo después en territorio de distinta vecindad.

⁴⁸ ... “lo que antes era habitación, morada, permanencia o paradero sería lo que podríamos llamar simple o mera residencia.”... Eugenio Hernández-Bretón, *capacidad y forma en materia de letra de cambio en la nueva ley de derecho internacional privado*, <http://www.zur2.com/fcjp/117/ehb2.htm>, ingresado 7 noviembre de 2006-11-07

⁴⁹ Coello García Hernán, *Derecho Internacional Privado*, Universidad del Azuay Fundación Chico Peñaherrera, Segunda Edición, Cuenca – Ecuador, 2004, pp.252-258

Según Juan Larrea Olgún en su obra, *Manual de Derecho Internacional Privado*, el domicilio es concebido en el derecho civil como el lugar donde una persona reside habitualmente con el propósito real o presunto de radicarse o permanecer él.⁵⁰

De éste concepto se desprende que existe un elemento objetivo que es la residencia habitual y, otro subjetivo que es el ánimo o propósito efectivo de permanecer en ese lugar. Sin embargo es cierto que los elementos subjetivos y objetivos son difíciles de determinar sobre todo para el interés impositivo de los estados, por lo que para éste orden se dota de un matiz tributario propio a la percepción de domicilio y éste será, “Lugar de residencia habitual a lo que se refiere a personas naturales y al centro principal de la actividad respectiva para las personas jurídicas”

El Código Tributario Ecuatoriano trata del domicilio tributario en los siguientes artículos:

... “Art. 58.- Domicilio de las Personas Naturales.- 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.

Art. 59.- Domicilio de los Extranjeros.- Sin perjuicio de lo previsto en el artículo precedente, se considerarán domiciliados en el Ecuador los extranjeros que, aunque residan en el exterior, aparezcan percibiendo en el Ecuador cualquier clase de remuneración, principal o adicional; o ejerzan o figuren ejerciendo funciones de dirección, administrativa o técnica, de representación o de mandato, como expertos, técnicos o profesionales, o a cualquier otro título, con o sin relación de dependencia, o contrato de trabajo en empresas nacionales o extranjeras que operen en el país. Se tendrá, en estos casos, por domicilio el lugar donde aparezcan ejerciendo esas funciones o percibiendo esas remuneraciones; y si no fuere posible precisar de este modo el domicilio, se tendrá como tal la Capital de la República.

⁵⁰ Larrea Holguín Juan, *Manual de Derecho Tributario Internacional Privado Ecuatoriano*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 1998, 5ta edición, p. 109

Art. 60.- Domicilio de las Personas Jurídicas.- 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.

Art. 61.- Fijación de Domicilio Especial.- Los contribuyentes y los responsables podrán fijar domicilio especial para efectos tributarios; pero, la Administración Tributaria respectiva estará facultada para aceptar esa fijación o exigir en cualquier tiempo, otra especial, en el lugar que más convenga para facilitar la determinación y recaudación de los tributos.

El domicilio especial así establecido, será el único válido para los efectos tributarios.

Por otro lado el Código Tributario de Bolivia, se refiere a domicilio en los siguientes artículos:

Art. 37 Para efectos tributarios las personas naturales y jurídicas deben fijar su domicilio dentro del territorio nacional, preferentemente en el lugar de su actividad comercial o productiva.

Art. 38, Cuando la persona natural no tuviere domicilio señalado o teniéndolo señalado, éste fuera inexistente, a todos los efectos de tributación se presume que el domicilio en las personas naturales es:

1. El lugar de su residencia habitual o su vivienda permanente.
2. El lugar donde desarrolle su actividad principal, en caso de no conocerse la residencia o existir dificultad para determinarla.
3. El lugar donde ocurra el hecho generador, en caso de no existir domicilio en los términos de los numerales precedentes.”...

La normativa internacional y nacional es clara al anotar que el domicilio es la residencia con el ánimo de permanecer en ella, por que la residencia se demuestra como un paso anterior al domicilio y es en este momento cuando existe conflicto en determinar si se trata de domicilio o residencia, varios autores anotan diferentes criterios sobre el tema, algunos

presumen que el domicilio será aquel que el contribuyente haya fijado como su domicilio legal, otros donde el contribuyente tenga su residencia habitual, anotando a la residencia habitual como un mero dato de hecho y al domicilio como un concepto legal. El domicilio refiere un nexo puramente jurídico y no inmutable. El domicilio es la suma de un derecho objetivo (residencia) y de un subjetivo (el ánimo de permanecer en la residencia). Los criterios de nacionalidad y de residencia afectan a los países en vías de desarrollo como el nuestro, al ser éstos adoptados por países que generalmente son los exportadores de capital ya que gravan a sus domiciliados o residentes en la totalidad de su renta sea de fuente nacional o extranjera.

Criterio de Nacionalidad

La nacionalidad es un tema político pues es uno de los criterios para atribuir potestad tributaria. Sobre la nacionalidad de las personas jurídicas, el ecuatoriano Hernán Coello García, afirma que, las legislaciones actuales convienen en forma general en atribuir nacionalidad a las personas jurídicas reconociendo que los principios que rigen sobre esta clase de entes y su nacionalidad son diferentes a los que gobiernan la nacionalidad de las personas naturales, en el fondo, continúa Coello García, de lo que se trata, es de considerar como personas jurídicas nacionales, a las que se hallan vinculadas a los intereses económicos, políticos o sociales de un Estado y extranjeras a las que carecen de estas conexiones.

Cabe recalcar que el análisis que continúa no se refiere a las personas jurídicas del sector público, principalmente el Estado, pues de éstas se encarga el Derecho Internacional Público⁵¹

La nacionalidad es uno de los criterios que tiene mayor alcance sobre el contribuyente pues, abarca a los nacionales de un Estado sin importar otros factores como domicilio, residencia ni el lugar donde se obtienen sus ingresos, es decir, otorga al Estado de potestad tributaria ilimitada, hoy en día esta tendencia ha disminuido siendo Estados Unidos y Filipinas los únicos países del mundo en mantener este criterio que permite al Estado gravar

⁵¹ Coello García Hernán, *Derecho Internacional Privado*, Universidad del Azuay Fundación Chico Peñaherrera, Segunda Edición, Cuenca – Ecuador, 2004.

ilimitadamente a sus nacionales.⁵² Por lo tanto, la nacionalidad implica un principio político pues valida el ejercicio sin límite del poder de imposición del Estado.⁵³ Retomando lo anterior, la tendencia disminuida de tomar al criterio de la nacionalidad, como lo hace los Estados Unidos que incluye su Saving Clause en los convenios de no doble imposición firmados por este país, que permite al Estado gravar las rentas de sus nacionales de manera ilimitada, ha sido remplazada por otros criterios como la renta mundial, de la cual nos ocuparemos a continuación, residencia y la fuente, talvez en el caso de estos últimos, afirma Montaña Galarza, se podría presentar de manera más evidente en vínculo del contribuyente con el Estado por ejemplo cuando se realizan actividades públicas como prestación de servicios y ejecución de obras, para lo que se cuenta con los obligados tributarios para su financiación, por lo que si se utilizará el criterio de la nacionalidad el vínculo con el contribuyente y el Estado en uso de su potestad tributaria sería ficticia.

Estados Unidos mantiene el vínculo o criterio de la nacionalidad sin embargo cuenta con ciertas particularidades como que si el contribuyente residiera en un país con el que se haya firmado un convenio de no tributación, por lo que se puede decir que el criterio mencionado se aplica en combinación con los de fuente y residencia, por lo demás este Estado somete a tributación por la renta mundial incluso a sus residentes aunque no posean ciudadanía americana, y grava además la renta de los no residentes extranjeros obtenida de fuentes situadas en territorio americano⁵⁴.

En el sistema ecuatoriano, y dentro de su derecho material podemos citar las siguientes disposiciones sobre el tema:

- a. En la Constitución Política del Estado, al regular la condición jurídica de los extranjeros, el Art. 15, restringe el derecho de las personas jurídicas extranjeras a adquirir bienes raíces con fines de explotación económica en las zonas de seguridad nacional;

⁵² Montaña Galarza, texto citado p.106||

⁵³ Juan Larrea Holguín, *Manual de derecho internacional privado ecuatoriano* p.35, expresa: “la nacionalidad es un vínculo jurídico y político que relaciona las personas (y por una ficción ciertas cosas personalizadas), con un Estado de tal modo que origina un estatuto que les distingue de la situación de las demás personas, que, por contraposición se llaman extranjeros”

⁵⁴ Serrano Antón Fernando, *Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación*, p. 94.

- b. En el Derecho Societario ecuatoriano tanto, tanto la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero, cuanto la ley de Compañías, establecen la posibilidad de que estas instituciones puedan ser extranjeras y que puedan negociar en el Ecuador, a condición de que legalicen su domicilio y tengan un representante legal en el país. Las empresas nacionales no están sometidas a esta restricción.

Por su parte, el Código de Derecho Internacional Privado, dispone lo siguiente:

Art.16.- La nacionalidad de origen de las corporaciones y de las fundaciones se determina por la ley del Estado que las autorice o apruebe.

Art. 17.- La nacionalidad de las asociaciones depende de la ley del país en que se constituyan, y, si la legislación local así lo exige, en él deben registrarse o inscribirse.

Art. 18.- Las sociedades civiles que no sean anónimas depende, en su nacionalidad, de la que establezca en el contrato social, o la del lugar en que se radicaren habitualmente su gerencia o dirección principal.⁵⁵

El criterio de la nacionalidad como lo hemos podido apreciar, ha decaído en los últimos tiempos , esto se puede explicar por la sed de los países de tercer mundo para captar tributos de los y por la mediación de organismos internacionales para hallar equilibrio en el sistema tributario internacional, a pesar de ello, los Estados Unidos de Norte América continúan aplicando éste criterio sobre sus nacionales pero los tratados bilaterales para evitar la doble tributación internacional de alguna manera evitan que éstos sean gravados ilimitadamente. Este criterio resulta amenazante a la economía personal tanto de nacionales y de extranjeros, además si por principio debemos tributar en basa al uso y disfrute de servicios públicos que brinda un estado por lo que la nacionalidad resulta contraria y extraña a las pretensiones del derecho tributario.

⁵⁵ Coello García Hernán, *Derecho Internacional Privado*, Universidad del Azuay Fundación Chico Peñaherrera, Segunda Edición, Cuenca – Ecuador, 2004 pp. 239-240

Criterio de la Renta Mundial

El criterio de renta es aquel en virtud del cual las personas de existencia visible o ideal residentes en un Estado tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior⁵⁶, el criterio de la renta mundial comprende la utilización de la fuente como criterio prioritario, entendido como reconocimiento del derecho del país fuente a gravar esos bienes en primer término y con discrecionalidad, sin perjuicio de las limitaciones que puedan convenirse en los tratados para evitar la doble tributación, y a gravar subsidiariamente las rentas de fuente extranjera, reconociendo los créditos por impuesto pagado en el extranjero en virtud del principio de la fuente, las personas naturales residentes y las personas jurídicas domiciliadas tributarán por la totalidad de sus enriquecimientos obtenidos dentro o fuera del país. Igualmente, los establecimientos permanentes o base fijas de personas jurídicas o naturales no domiciliadas o no residentes tributarán por los enriquecimientos mundiales atribuibles a ese establecimiento permanente o base fija.

Este método consiste fundamentalmente, en imputar a la cuota tributaria originada en el país el monto del impuesto pagado en el exterior limitado por la proporción que representa el enriquecimiento de fuente extranjera respecto del total del enriquecimiento de fuente territorial, esto es la determinación del monto máximo a acreditar dependerá de la fracción de la tarifa que corresponda a dicha proporción.⁵⁷

Montaño Galarza cita en su obra Manual de Derecho Tributario Internacional uno de los trabajos realizados por, Fernando Serrano Antón, que expresa:

... “Que la imposición de a renta mundial en una empresa aún en el caso en que se le conceda crédito por los impuestos abonados en otros países, en general representa una carga adicional para las inversiones en el exterior cuando las mismas de hallan ahí

⁵⁶http://www.legalmania.com/derecho/normativa_rentas.htm Por Por Humberto J. Bertazza Fuente Errepar ingreso 24 de noviembre de 2006

⁵⁷ <http://www.ilustrados.com/publicaciones/EpAEpVAIEpvffNrgOe.php>Publicación enviada por YIBETZA THAIS ROMERO CONTRERAS ingreso 24 de noviembre de 2006

sujetas a una menor carga efectiva de imposición, al mismo tiempo que puede quitar eficacia a los incentivos fiscales concedidos por el país donde ellas se realizan, y en consecuencia puede disuadir a la empresa de efectuar tales inversiones. (...) Que, si se tiene en cuenta lo precedentemente expresado, un sistema de imposición de acuerdo con el principio de territorialidad (...) es preferible porque respeta en mayor medida la soberanía tributaria de las naciones, elimina las distorsiones a la competencia en el país donde se efectúa la inversión y en consecuencia no infiere en el flujo de las inversiones”....⁵⁸

Por otro lado Rajmilovich afirma que la denominación renta mundial, es derivada del criterio de sujeción personal, más no real, porque somete a la disciplina o ámbito del tributo a la totalidad de la renta, sin considerar el origen o la fuente de la misma; la única condición exigida es la concurrencia del factor subjetivo escogido por la norma sustantiva como nexo vincular.⁵⁹

El criterio de la renta mundial conceptualmente entrelaza a los criterios de la fuente y de la residencia pues los residentes estarán gravados ilimitadamente y los no residentes estarán sometidos a gravamen de forma limitada.

Este criterio abre nuevas posibilidades para aplicar métodos para evitar la doble tributación internacional como es el caso del crédito del impuesto a la renta obtenida en un territorio extranjero contra el porcentual a que le corresponde al territorio de residencia.

En fin de los métodos para evitar la doble tributación internacional nos dedicaremos en el siguiente capítulo.

La posición latinoamericana expuesta en la 2ª Conferencia Regional del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones, celebrada en 1943 en Méjico, encuentra apoyo doctrinal en las I, IV, VI y VII Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, celebradas respectivamente en Montevideo (1956), Buenos Aires (1964), Punta del Este (1970) y Caracas (1975). En esta última se aprueba por unanimidad la ponencia del prof. Valdés

⁵⁸ Montañó Galarza texto citado p. 108

⁵⁹ Rajmilovich Darío Marcelo, *la renta mundial en el impuesto a las ganancias*, p. 14

Costa en la que se sostiene que el principio de la fuente debe constituir la "base prioritaria" de la imposición, debiendo localizarse la fuente en el lugar en que el contribuyente obtenga su renta. En una línea similar, aunque más matizada, se mueven las conclusiones de las XVIII Jornadas del citado Instituto, celebradas en Montevideo en 1996. Igualmente la resolución adoptada en la reunión de la IFA de 1984 apoyaba el criterio de la territorialidad. En cambio, la posición de los países desarrollados ha sido, en general, favorable al criterio de la nacionalidad o la residencia, y éste último se impone en los Modelos de la OCDE, así como en la mayoría de los tratados bilaterales, incluidos los celebrados por países latinoamericanos.

CAPITULO 4

MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

1. Exención de las rentas obtenidas en el exterior (exemption method), 2. Crédito por impuestos pagados en el exterior (tax credit). 3.

Luego de revisar y analizar varios criterios dentro de la tributación internacional, es muy importante profundizar los métodos válidos y aplicables en los convenios para evitar la doble tributación, a continuación describiremos varios métodos doctrinarios que sin duda resolverán interrogantes que han surgido con el desarrollo del tema.

1. Exención de las Rentas Obtenidas en el Exterior (Exemption Method)

Este primer método como su terminología describe, consiste en eximir de la obligación tributaria a un contribuyente de manera que sobre éste solo recaiga una potestad tributaria, ésta potestad recae sobre el país que recibe la inversión. Pues según este método, el país que exporta capital grava a las rentas que se producen en su territorio y las rentas producidas por ellos en el exterior son gravadas por el país a donde se haya exportado el capital, dando al país receptor de la inversión la facultad de percibir tributos de acuerdo a la inversión realizada.

Esta posición resulta atractiva para los países poco desarrollados que usualmente son los importadores de capital pues, en caso de eliminar la doble imposición, se establece que las rentas sólo sean gravadas en un estado.

Ahora bien, al aplicarse la exención de las rentas producidas en el exterior, existen dos formas de hacer efectivo éste procedimiento, claro que siempre rigiéndose a lo establecido en el convenio de doble tributación, en fin las posibilidades para aplicar éste método son:

- Exención en destino: Es el país de destino de las rentas quien declara la exención.
- Exención Íntegra: las rentas de origen extranjero, que ya habrán tributado en el estado de la fuente, no se someten a gravamen en el estado de residencia y, además, éste no las considerará en absoluto para el cálculo del tipo de gravamen aplicable al resto de rentas del inversor residente.
- Exención en origen: es el país de origen de las rentas (estado de la fuente) quien declara la exención. Aunque las rentas se han producido en su territorio, la potestad de gravamen se atribuye en exclusiva al estado de residencia del perceptor.⁶⁰

Es clave anotar que los países que exportan capital gravan las rentas obtenidas en su territorio y perdonan total o parcialmente las obtenidas en el extranjero, sin embargo si se exime totalmente éste método se reduce a la aplicación del principio de la fuente productora de ingresos (es decir la renta se grava donde se haya producido) , lo que interesa sobre éste tema es la exención parcial que mira a determinar el tipo medio de gravamen incluyendo en las bases imponibles, las rentas exentas y aplicarlo en las porciones de bases no exentas. Primordialmente la exención de las rentas tiene que ver con el perdón del impuesto a la renta que otorga el estado exportador de la inversión al contribuyente, respecto de los ingresos que perciba en el exterior.⁶¹

⁶⁰ <http://webpages.ull.es/users/ecopub10/ponencias/doble.pdf> INGRESO 17-02-07

⁶¹ . Sobre el tema, Guillenno O. Teijeiro, *Estudios sobre la aplicación espacial de la leyTributaria*, Buenos Aires, La Ley, 2002, pp. 96-97; Héctor Villegas, *Curso de finanzas. derecho financiero y tributario*, pp. 616-617, ha dicho: "Según este procedimiento, los países gravan las rentas que logran en su territorio y eximen total o parcialmente las que se perciben en el extranjero, Si la exención es total, este mecanismo significa la aplicación del principio de la fuente. Este sistema usado y solo puede ser estímulo al desarrollo si se hace mediante acuerdos bilaterales. por si la exención a rentas obtenidas en el extranjero es indiscriminada, nada impide que los capitales se radiquen en otros países industrializados en lugar de hacerlo en los subdesarrollados"

Como se había anotado, la exención de las rentas obtenidas en el exterior, por un lado, son atractivas para los países menos desarrollados , y por, algunos países desarrollados han criticado esta modalidad, ya que en la constante movilidad de capitales son casi siempre ellos los prestamistas e inversionistas, es decir, tienen una posición activa frente a los países subdesarrollados.

Aparentemente este criterio riñe con el principio fundamental de justicia que debe ser respetado en las relaciones de carácter tributario... *“ya que en todo caso la incidencia de un impuesto debe ser proporcional a la aptitud de tributar y afectará en igual grado a quienes están en niveles iguales y en diferente grado a quienes no están en el mismo nivel. Esta opinión no ha sido recibida de buena manera por países receptores de la inversión, por cuanto va en desmedro del sistema que defienden”*...⁶². Sobre el tema, García Belsunce expresa que lo que ocurre no es la negación del principio de capacidad contributiva, sino la aplicación de la regla de igual en función del país originario de la renta.⁶³

Si este método fuera aplicado por países en vía de desarrollo y tomando en cuenta los actuales procesos de globalización e integración de las economías, para contrarrestar las cargas tributarias excesivas para los contribuyentes, no sería difícil que inversionistas de los países subdesarrollados empiecen a colocar capitales en el exterior, obteniendo rentas desde fuera de sus límites patrios.

La aplicación de éste sistema resultaría ventajoso para los países en vías de desarrollo, opinan varios doctrinarios quienes han tomado una posición de apoyo a este sistema, aplicado por el país de origen de la inversión. Los países menos desarrollados se podrían beneficiar de él vía actos unilaterales previa reforma de su legislación interna, o por medio de la negociación y suscripción de convenios o tratados tendentes a atenuar o eliminar la doble imposición internacional. Lograr la aplicación de este sistema por virtud de acuerdos

⁶² Montañó Galarza texto citado p.149

⁶³ Horacio García Belsunce, *Temas de derecho tributario*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1984 179-184.

tributarios sería lo deseable, ya que, de hacerlo por medio de actos unilaterales, no se adoptaría el criterio con la visión de adelanto de los países en desarrollo.

Adicionalmente, el sistema de exención de las rentas obtenidas en el exterior ha tenido éxito al ser tomado en cuenta para la suscripción de tratados entre países con igual o similar nivel de desarrollo económico. Este caso se ha suscitado especialmente entre países de la Comunidad Europea.⁶⁴ En el caso de Latinoamérica, en la mayoría de los casos, y para la aplicación con éxito de este sistema, se necesita de por medio un tratado tributario, ya que si la exoneración a rentas obtenidas en el extranjero no tiene límite, nada impedirá que los capitales se dirijan a otros países desarrollados que ofrecen mejores condiciones para los inversionistas. Solamente así este sistema se constituirá en verdadero estímulo al desarrollo de los países más pobres, anclando la inversión en estos.⁶⁵

Podemos tomar como ejemplo la apreciación del colombiano Juan José fuentes Bernal en el siguiente caso con referencia a la Comunidad Andina de las Naciones, aplicando legislación ecuatoriana.

¿Cual es el tratamiento, para efectos del impuesto sobre la renta en Ecuador, de los dividendos y participaciones recibidos por un inversionista colombiano y distribuidos por una sociedad domiciliada en otro país miembro de la Comunidad Andina de Naciones?

Para efectos del impuesto de renta en Ecuador, los dividendos y participaciones recibidos por un inversionista ecuatoriano y distribuidos por una sociedad domiciliada en otro país miembro de la Comunidad Andina de Naciones constituyen renta exenta. Pues la decisión 40 del convenio de Cartagena afirma que los dividendos y participaciones solo se gravarán en el país donde esté domiciliada la empresa que los distribuyó. Además podemos citar el Art. 9 inciso 3ero de la Ley de Régimen Tributario Internos que reza con respecto a las exenciones al Impuesto a la Renta; ...*“Aquellos exonerados en virtud de convenios internacionales”*...

⁶⁴ José María Martín, *Derecho tributario general*, Buenos Aires, Depalma, 1986, pp. 86-87.

⁶⁵ Montaña Galarza Texto citados 149

Además la Decisión 578 de 2004 de la Comunidad Andina de Naciones, por la cual se adopta el "régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal", acoge en su artículo 3° el "criterio de la fuente" o "principio de territorialidad" al decir:

... "Artículo 3°. Jurisdicción Tributaria.- Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en esta decisión. Por tanto, los demás Países Miembros que, de conformidad con su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta o sobre el patrimonio"...

Ahora bien, respecto de los dividendos y participaciones, el artículo 11 de la Decisión 578 de 2004, establece:

"Artículo 11.- Dividendos y participaciones: 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."

Para efectos del impuesto sobre la renta, los dividendos y participaciones que recibe un inversionista ecuatoriano, distribuidos por una sociedad domiciliada en otro país miembro de la Comunidad Andina, se tratan en Ecuador como renta exenta.

Finalmente, es importante señalar que el valor de los dividendos y participaciones recibidos de una sociedad domiciliada en otro país miembro de la CAN, que puede detraerse como renta exenta de la renta ordinaria o de la renta presuntiva, según el caso, es el que resulte de restar de dichos dividendos el valor de los costos y gastos necesarios para su obtención. En otras palabras, si para la obtención de tales dividendos el contribuyente incurrió en costos y gastos y estos fueron solicitados en la declaración, el valor a deducir como renta exenta no

es el valor bruto de los dividendos sino el valor depurado con los correspondientes costos y gastos, pues estos ya han tenido reconocimiento fiscal.

El método de exención de las rentas obtenidas en el exterior resulta atractivo para países en desarrollo como el Ecuador, es muy importante que éste método sea aplicado en convenios bilaterales para evitar la doble tributación. Como pudimos apreciar en el ejemplo anterior el Ecuador al ser parte de la Comunidad Andina de las Naciones toma éste método como el apropiado para proteger los intereses del inversionista andino con respecto a la comunidad. Además el incentivo a la inversión de países andinos en países miembros de la comunidad es latente, ya que el empresario tendrá una traba menos en el camino de realizar un negocio exitoso con réditos probablemente positivos.

2. Crédito por Impuestos Pagados en el Exterior (tax credit)

A diferencia de la Exención de las Rentas obtenidas en el Exterior, este método consiste fundamentalmente en que el país del inversionista o exportador de capital grava la totalidad de las rentas producidas dentro como fuera de su territorio, pero otorga al contribuyente un descuento en el pago del impuesto que equivale a los impuestos pagados en el exterior por concepto de la renta producida, es decir, neutraliza los beneficios o exenciones que de manera eventual dispongan las legislaciones de los países receptores del capital. Si es menor el impuesto sobre la renta en el país receptor de la inversión, es mayor la incidencia y el recaudo en el país exportador. La doctrina siempre ha señalado a este medio como dañino a los intereses de los países en vía de desarrollo.⁶⁶ Pues cualquier tipo de atenuante fiscal que proponga el estado para atraer la inversión se ve truncado por éste método pues básicamente éste lo elimina por que el gravamen sobre el impuesto es cobrado proporcionalmente por cada estado.

Según Héctor Villegas, el Tax Credit es una atenuación del principio del domicilio o

⁶⁶ Héctor Villegas, *Curso de finanzas públicas, derecho financiero y tributario*, pp. 382-383. Véase, además, Guillermo O. Teijeiro, *Estudios sobre la aplicación espacial de la ley tributaria*, pp. 9395; Richard L. Doernberg, *Internacional Taxation. In a Nutshell*, SI. Paul, West Group, 2001, fthl edition, pp. 177-235.

residencia, pues cada país grava la totalidad de rentas, se produzcan dentro, o fuera de su territorio, pero se acepta que los impuestos pagados en el extranjero por rentas allí producidas se deduzcan de los impuestos totales. Añade que: "Este sistema no es demasiado bueno para los países rezagados, porque los alicientes fiscales que pueden disponer para estimular la inversión extranjera son un sacrificio inútil que beneficia al fisco del país exportador de capital, sin beneficiar al particular inversor. En efecto, mientras menos pague ese particular en el país donde invierte menos podrá deducir en sus países de residencia y, si la exhibición es total, el país exportador cobrará íntegramente el impuesto por la renta obtenida en el extranjero"⁶⁷

Consideremos un ejemplo chileno en el cual ha entrado en vigencia nueva regulación con respecto a éste método:

Durante el mes de febrero recién pasado, y a contar del año en curso, se introdujo una modificación a dicha normativa con la idea de fomentar a Chile como un país plataforma. En lo principal, la modificación aprobada elevó hasta 30% la tasa del crédito por impuestos pagados en el extranjero, aun cuando no exista un Convenio. Así entonces, las utilidades recibidas desde un país con el cual Chile aún no haya firmado un Convenio gozarán de un crédito de hasta el 30%, pudiendo deducirse el crédito total disponible del impuesto de Primera Categoría y de los impuestos finales, en la forma que indica la modificación. Sin embargo, dicho incremento de tasa no es el único cambio, ya que la base sobre la cual se calcula el crédito disminuye en comparación a la normativa anterior, toda vez que se introduce un nuevo concepto, a saber, el de "Renta Neta de Fuente Extranjera", lo que implicará deducir los gastos que fueron necesarios para producir la renta de fuente extranjera para efectos de calcular el crédito. Cabe hacer presente que para el año tributario 2007 continuará aplicándose la anterior normativa comentada, así como también aplicándose el crédito en ambos casos sobre la "renta bruta" que se remese desde el exterior, toda vez que la modificación antes dicha rige respecto de las rentas de fuente

⁶⁷ Héctor Villegas, *Curso de finanzas públicas, derecho financiero y tributario*, p. 617. Citado por Montaña Galarza.

extranjera que se devenguen o perciban a contar del 1 de enero de 2007.⁶⁸

Por otro lado podemos apreciar la posición ecuatoriana frente al tema en el artículo 49 de la ley de Régimen Tributario Interno así como en los artículos 110 y 110A del Reglamento para la Aplicación del Régimen Tributario Interno:

Art. 49.- Crédito tributario por impuestos pagados en el exterior.- Sin perjuicio de lo establecido en convenios internacionales, las personas naturales residentes en el país y las sociedades nacionales que perciban ingresos en el exterior sujetos al impuesto a la renta en el país de origen, tienen derecho a descontar del impuesto a la renta causado en el Ecuador, el impuesto pagado en el extranjero sobre esos mismos ingresos, siempre que el crédito no exceda del valor del impuesto atribuible a dichos ingresos en el Ecuador.⁶⁹

Art.110.- Crédito tributario por impuestos pagados en el exterior.- Sin perjuicio de lo establecido en los convenios internacionales, las personas naturales residentes en el país y las sociedades nacionales que reciban ingresos en el exterior sujetos a Impuesto a la Renta, ingresos o beneficios fuera del Ecuador, tendrán derecho a descontar del Impuesto a la Renta causado en el país, el impuesto pagado en el exterior sobre los mismos ingresos, siempre que hayan sido incluidos en la renta global del contribuyente y que el crédito no exceda del valor del impuesto atribuible a dichos ingresos en el Ecuador.

Art.110A.- Créditos tributarios por dividendos remesados al exterior.- Las sociedades que remesen dividendos y utilidades al exterior, entregarán el certificado de retención por el Impuesto a la Renta pagado así como también por el pagado por la participación del 15% se utilidades a favor de de los trabajadores, valor éste que se asimila al impuesto a la Renta por ser de carácter obligatorio en virtud de lo que dispone al artículo , numeral 8 de la Constitución Política de la República y el artículo 97 del Código de Trabajo.

Podemos apreciar que la legislación ecuatoriana adopta sistemáticamente éste método

⁶⁸<http://www.pwc.com/extweb/ncpressrelease.nsf/docid/E54DE5E14AAABB80852572CD006E3136>
INGRESO 18 Sep. 07 16H.48

⁶⁹ Ley de Régimen Tributario Interno, Talleres de la Corporación de Estudios y Publicaciones, 2005. Quito

aplicándolo directamente al impuesto a la renta, sin embargo su aplicación podría actuar en detrimento de la economía nacional, pues el inversionista de cualquier manera será grabado por el impuesto que grave el país exportador de dicho capital.

La deducción concedida por el país del domicilio o residencia puede ser total o sea, lo efectivamente pagado en el país de la fuente productora de ingresos; o limitada, cuando el país del domicilio o residencia acepta la deducción hasta cierto límite, que suele ser el monto al que habría alcanzado el impuesto cancelado en el extranjero, si se hubiere calculado con las tarifas del país que acepta este crédito tributario.

Este mecanismo funciona en los países más desarrollados que contemplan tarifas progresivas más elevadas que los países en vía de desarrollo. De esa manera se da una solución que conviene a las empresas que operan en el exterior y se defiende la neutralidad de la imposición, ya que la carga tributaria es la misma con independencia del territorio en que se desenvuelva la actividad. Para nuestros países este sistema es beneficioso solo parcialmente, ya que no constituye precisamente un método que permita atraer inversiones.⁷⁰

3. Crédito por Impuestos Exonerados (tax sparing)

El tercer método que analizaremos es bastante interesante como complejo, a continuación revisaremos varias definiciones y anotaciones concernientes al Crédito por Impuestos Exonerados,

Tax sparing: se computa en el país exportador de capital el total de renta y se aplica la tasa del país importador de capital.⁷¹ El *tax sparing credit*: reconoce un crédito de impuesto que debería ser pagado, pero que no lo es por una normativa interna.⁷² Este sistema también es conocido con el nombre de crédito amplio, siendo una variable importante del *tax credit*.

⁷⁰ Montañó Galarza, texto citado

⁷¹ <http://www.southlink.com.ar/vap/ganancias-%20completo.htm>

⁷² <http://www.ub.edu.ar/facultades/Derecho/instituto/invest2002.htm>, INGRESO 10/04/2007, 20:39

Algunos convenios bilaterales preservan el beneficio del país que recibe la inversión basado en incentivos de impuestos, éstas provisiones, en los tratados, generalmente estipulan la garantizar un crédito de impuestos que en realidad no han sido colectados. Éste método se encuentra comúnmente en convenios con economías en desarrollo, el propósito de éste es considerar y evaluar la práctica internacional de acuerdo al Tax Sparing y dar recomendaciones para acciones futuras.⁷³

Esta condición se pacta principalmente entre un país desarrollado y uno en vía de desarrollo. Esto permite que el contribuyente que obtenga renta en el exterior materia de exención en el país fuente, deduzca no solo los impuestos efectivamente grabados en el país receptor de la inversión sino, también, el que se debió pagar y no se pagó, ya sea por la existencia de medidas de política económica o por la exención o reducción que dicho país en vía de desarrollo establece con la finalidad de promover la inversión extranjera.

... “Se refiere a la práctica de un Estado miembro del tratado de permitir a los contribuyentes solicitar crédito por impuestos extranjeros en el otro estado contratante que en realidad no han sido pagados. Esta provisión ha sido incorporada por algunos países Europeos en sus tratados con varios países en desarrollo, el propósito detrás del Tax Sparing es el de ofrecer a un estado en desarrollo libertad de impuestos por un tiempo determinado a manera de incentivo....”

... “Los Estados Unidos de Norte América, como política estatal, refutan incluir al Crédito por Impuestos Exonerados en sus convenios para evitar la doble tributación internacional pues éstos los convenios no deberían. Este país cree que permitir crédito por impuestos no pagados puede violar esta política y podría discriminar a los países receptores de la inversión a favor de los exportadores de capital”.⁷⁴

⁷³ <http://www.iccwbo.org/uploadedFiles/ICC/policy/taxation/Statements/180-486%20Final%201-12-05.pdf>
INGRESO 10/04/2007, 20:46

⁷⁴ . Richard lo Doernberg, *Internacional Taxation. In a Nutshell*, pp. 140-141. Véase además, Jorge Rebizo, "El crédito por impuestos no pagados (tax sparing clause) en los tratados internacionales", en Marcelo Lascano, dir., *Impuestos. Doctrina fundamentales 1942-2002*, Buenos Aires, La Ley, 2002, pp. 176 Y ss.

El tax sparing otorga al contribuyente que invierte capital, un crédito fantasma el cual lo usará para compensar el pago de impuestos en el país sujeto de exportación de la inversión, en resumidas cuentas éste método se traduce en un incentivo otorgado por el país que recibe capital, que se hará efectivo al momento que el inversionista realice el pago por renta mundial en su país deduciendo de éste valor el supuesto pago que realizó en el país en el que se realizó la inversión.

Conforme anota Mauricio Plazas Vega, la mayoría de las críticas a este sistema se refiere a la afirmación del principio de igualdad en función del país de origen de la inversión o exportador de capital y no del país en el cual se realiza el ingreso o país de la fuente. Partiendo de este punto, se aduce que no respeta el principio porque deja en situación más favorable a quienes obtienen la renta en el exterior y que, por otro lado, se altera la potestad impositiva del país exportador en razón de que la tarifa aplicable resulta ser la del país de la fuente o importador de capital.⁷⁵ Este método ha sido aceptado de forma muy restringida por los países desarrollados por cuanto sostienen que atenta a la neutralidad de la imposición.

El mecanismo de descuento por impuestos exonerados ayuda para que los países adopten mecanismos tributarios que incentiven la inversión en el país importador, en perjuicio de los intereses de los países exportadores, en la medida en que los países importadores pueden incrementar las tarifas y luego establecer exenciones para afectar así la incidencia efectiva del impuesto en el país del inversionista.

Sostiene Mario Rago que los países desarrollados, en general, se oponen al sistema de crédito por impuesto ahorrado, y solamente lo conceden por medio de convenios tributarios bilaterales donde se negocian otras ventajas.⁷⁶ Según este método, ninguno de los estados dimite el gravamen, pero el Estado de la residencia incluye en la base imponible sujeta a tributación las rentas o el patrimonio originados en el Estado de la fuente, deduciendo total o parcialmente el tributo previamente cancelado en éste. También se lo conoce como

⁷⁵ Mauricio Plazas Vega, *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*, Bogotá, Temis, 2000,

⁷⁶ Mario C. Rago, citado por Pedro Massone Parodi, *La doble tributación internacional*, p. 19.

"método de crédito fiscal" debido a que en su aplicación se reconoce al contribuyente residente el derecho a deducir, en cierta medida, la cuota ya satisfecha en el Estado en el que se generó la renta o el patrimonio sujeto finalmente a tributación en su Estado de residencia.⁷⁷

También existe una objeción a este sistema, relacionada con la alteración de la soberanía del país exportador del capital o del inversionista. A lo que es viable responder con el fundamento de que la tributación debe atender primordialmente al criterio de la fuente; además advertir que una alternativa contraria a establecer exenciones en el país importador, por supuesto que iría en desmedro de la soberanía del país fuente en igual medida en que no le permitiría ejercer su poder de imposición respecto de los hechos imponibles suscitados en su territorio. Acerca de la crítica sobre posibles mecanismos de competencia desleal entre estados para atraer inversiones, se puede decir que la posibilidad de que un Estado manipule la inversión por cuestiones tributarias no es muy alta, y se la puede neutralizar si el sistema no es indiscriminado y establecido inconsultamente por las legislaciones internas, y si se establece por medio de la suscripción de acuerdos interestatales de carácter tributario.

Parece que la doctrina ha sugerido repetidamente como sistema ideal el del *tax sparing credit*, en armonía con el del *tax credit*, que deberían ser asumidos por instrumentos internacionales para eliminar el doble gravamen. A ciencia cierta, se podría decir que esta deducción es la solución más aceptable en caso de que no se reconozca íntegramente el principio de la fuente a ser aplicado por nuestros países.

Como se ha visto, el método *tax sparing credit* consiste en permitir que el impuesto extranjero deducible sea el impuesto que exactamente hubiere correspondido satisfacer en ausencia del beneficio fiscal. Por ejemplo: un contribuyente en el país A, por su renta mundial, obtiene una renta en B de 1 000. En B tributa al 30%, pero esa renta tiene una

⁷⁷ Joaquín de Arespachaga, *Planificación fiscal internacional*, p. 369. Sobre este método del crédito por impuestos exonerados, Héctor Villegas, *Curso de finanzas, derecho/w financiero y tributario*, p. 617, ha dicho "el país industrializado deduce no solo los impuestos efectivamente pagados en el país subdesarrollado, sino también el que se debió pagar y no se pagó por la existencia de regímenes fiscales preferentes que dicho país rezagado establece con finalidad de incentivo de la in. versión extranjera

bonificación del 50%. 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 fiscal.

Esta medida tropieza con el inconveniente de la aplicación en el Estado de la residencia de una legislación que no es la propia con el objeto de determinar el impuesto teórico extranjero que debe deducirse.

Algunos problemas de este tipo de medidas se producen en relación con su dudosa compatibilidad con las reglas del GATT-OMC. A este respecto, la naturaleza del *tax sparing credit* podría asimilarse a la de un subsidio indirecto, pues su resultado es el mismo que si el Estado de la fuente, en lugar de establecer un beneficio fiscal, hubiera concedido al sujeto pasivo una subvención, y el Estado de la residencia hubiera renunciado a gravar dicha subvención.⁷⁸

Por instancia, revisemos el siguiente ejemplo⁷⁹ :

Normalmente, los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por España establecen mecanismos para evitar la doble imposición internacional basados en la deducción del impuesto efectivamente pagado en el otro estado con la limitación de que no exceda de lo que la entidad hubiese satisfecho en el estado de residencia si la renta se hubiese obtenido en dicho estado.

De manera residual, algunos Convenios antiguos –pero con plena vigencia-, por ejemplo, el suscrito entre España y Brasil, establecen la posibilidad de la deducción en el estado de residencia de impuestos no pagados en el estado de la fuente.

El Convenio para evitar la Doble Imposición entre España y Brasil (BOE de 31 de diciembre de 1975), establece en su artículo 23 que si en la base imponible de una entidad residente en España se incluyen cánones o intereses obtenidos de Brasil, la entidad

⁷⁸ . José M. Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa, "Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes", *Documentos*, No. 6, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2002, p. 32, en http://www.ief.es/Publicaciones/Documentos/Doc_06-02.PDF

⁷⁹ <http://www.tressis.com/principal/quienes/notasprensadetalles.asp?noticia=1099> INGRESO 23 Sep. 07 20H:24

residente en España se podrá deducir en su impuesto societario español (Impuesto sobre Sociedades) en concepto de deducción por doble Imposición internacional la menor de las siguientes cuantías:

- El impuesto pagado en Brasil sobre la renta obtenida.
- El impuesto que le correspondería pagar si la renta se hubiese obtenido en España.

No obstante, e independientemente del impuesto que sea efectivamente pagado en Brasil, se entenderá como *impuesto pagado a efectos de la aplicación de la regla anterior*, el resultado de aplicar un 25% al importe del canon obtenido (20% en el caso de intereses).

Por tanto, y dado que, en virtud de los artículos 11 y 12 de dicho Convenio, los intereses y cánones obtenidos en Brasil por una entidad residente en España están sometidos a imposición en Brasil a un tipo del 15% (Impuesto que será efectivamente pagado en Brasil), la cláusula “tax sparing” permite en la práctica la deducción en el Impuesto de Sociedades español de un impuesto no pagado en Brasil de hasta un 20% o 25% con lo que finalmente se obtiene un crédito fiscal adicional en España.

El argumento mas común contra del TAX SPARING es que, un crédito tributario extranjero se crea para liberar a una empresa de impuestos ya pagados. Si esos impuestos se reducen, por cualquier razón, el crédito debería reducirse también.

Según varios doctrinarios, un estado que aplica el principio de cortesía o cualquier otro principio general para reconocer el impuesto del crédito no pagado por el otro estado es equivalente a aceptar el sistema de la exención como el único método apropiado para el reconocimiento de impuestos extranjeros. Naturalmente, los países que toman el sistema de crédito discrepan. Un argumento muy práctico realizado a menudo contra el crédito por impuestos no pagados es que, aunque conceptualmente apropiado, el TAX SPARING es difícil de diseñar y puede tener efectos económicos y fiscales indeseables e involuntarios. Además, los contribuyentes pueden encontrar medios de explotar el incentivo basado

impuesto de una manera inadecuada, y pueden ser animados en este comportamiento por la presencia de ahorrar el impuesto.

Para la aplicación del tax sparing la Cámara Internacional de Comercio, recomienda:

- Las economías desarrolladas deberían, en principio, aceptar éste método en convenios bilaterales con economías en desarrollo. Esto es relevante si el país desarrollado adopta el método de crédito exclusivamente como recurso de ciertas formas de ingresos, dividendos, intereses o royalties. O si restringe la disponibilidad de sus exenciones en varias maneras.
- De cualquier manera, se debe tomar cuidado considerable en el diseño de las provisiones para el crédito por impuestos no pagados en el extranjero. Esto debería incluir, limitaciones en la duración, delineación cuidadosa de las medidas de incentivo y provisiones anti abuso.
- Se desea mayor consistencia en práctica del tax sparing por los países desarrollados. Los países desarrollados buscan a menudo acercamientos consensuales a la ayuda económica extranjera y por lo que similares consideraciones deben aplicarse a la hora de aplicar éste método.⁸⁰

Cuando se adopte al Tax Sparing en un convenio bilateral, se debe considerar su alcance diseño, por ejemplo es comprensible que las partes del convenio rechazarían ésta cláusula si no se tiene una definición clara del incentivo, es decir a qué se aplica y para que tipos de actividades éste incentivo está disponible. Aunque no es apropiado que una parte del convenio dicte la política económica al otro, hay situaciones en que los incentivos de éste método resulten ampliamente inaceptables, muy abiertas o definidas pobremente.

Es legítimo, para los negociadores del país desarrollado, asegurar, que los incentivos calificados para crédito tributario sean pensados para promover substancial y beneficiosamente, la actividad económica del país anfitrión.

⁸⁰ <http://www.iccwbo.org/uploadedFiles/ICC/policy/taxation/Statements/180-486%20Final%201-12-05.pdf>
INGRESO 10/04/2007, 20:46

A continuación desarrollaremos un ejemplo para aplicar éste método:

Asumamos que, ABC Cia, Ltda. residente de Argentina, país A, decide establecer negocios en el país B, Ecuador, ya sea como una corporación subsidiaria, ABZ Cia. Ltda., o como una sucursal. El país B otorga incentivos basados en tributos para ciertas actividades. Si el país A reconoce los tributos extranjeros por el método de exención de las rentas obtenidas en el extranjero en su totalidad, y esa exención es aplicable si restricción a las utilidades distribuidas de ABZ Cia. Ltda. o de la sucursal del Ecuador, entonces el incentivo de tributos otorgado por el país B favorece o beneficia a ABC Cia. Ltda... El tributo objeto de pago al Ecuador es reducido por el incentivo y el tributo pagadero a Argentina no se ve afectado. Sin embargo, si Argentina otorgara reconocimiento por los tributos en el extranjero por el método, crédito por impuestos pagados en el extranjero, o estableciera restricciones acerca de la aplicación de su método de exención, el incentivo de tributos dados por Ecuador podrían ser, efectivamente recuperados, en su totalidad o parcialmente por Argentina.

En la práctica, los sistemas de crédito son complejos por lo que el impacto de los incentivos basados en tributos depende de muchos factores, incluyendo la manera en la cual el país A compute el crédito por rentas obtenidas en el extranjero, por ejemplo a nivel mundial o por país.

4. Crédito Por Impuesto Subyacente (Underlying Tax Credit)

Acudir a este sistema nos permite tener en cuenta en la compensación de impuestos extranjeros aquellos que de una u otra forma se han soportado desde un punto de vista económico y no solamente los que se han soportado en calidad de contribuyentes.

Por virtud de este método, un accionista puede beneficiarse en su país de residencia de un crédito fiscal por los impuestos cancelados por la sociedad extranjera respecto de sus beneficios (impuesto de sociedades), además del crédito fiscal que le corresponde por la tributación de los dividendos en el país de origen de los mismos.⁸¹ Con este mecanismo el

⁸¹ . Al respecto, el arto 38 LRTI determina: "Crédito tributario para sociedades extranjeras y personas naturales no residentes. El impuesto a la renta del 25% causado por las sociedades según el artículo anterior,

problema de la doble tributación internacional de dividendos sufre una atenuación considerable en beneficio del inversionista.

Un caso suscitado en el Ecuador, que puede apreciarse respecto de la utilización del método *underlying tax credit*, en la aplicación del impuesto en el país de la residencia o del domicilio del inversionista, es el que deriva del artículo 110- A de la Ley de Régimen tributario Interno, que determina: "Créditos Tributarios por dividendos remesados al exterior". Las sociedades que remesen dividendos y utilidades al exterior, entregarán el certificado de retención por el Impuesto a la Renta pagado así como también por el pago de la participación del 15% de utilidades a favor de los trabajadores, valor este que se asimila al Impuesto a la Renta por ser de carácter obligatorio en virtud de lo que dispone el art, 35, numeral 8 de la Constitución Política de la República y el Art. 97 del Código del Trabajo".⁸²

Lo que éste método contempla, va más allá del área tributaria, pues asume pagos que se derriban del balance general de una empresa a fin de año con respecto a las obligaciones contables que ésta tiene por ejemplo en el Ecuador el 15% de las utilidades serán repartidas a los trabajadores, en caso de aplicarse éste método el país de residencia o domicilio de la empresa extranjera se hará acreedora de un crédito tributario que incluye valores como los que describimos anteriormente.

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".

⁸² El art 35 CPE dispone: "El trabajo es un derecho y un deber social. Gozará de la protección del Estado, el que asegurará al trabajador el respeto a su dignidad, una existencia decorosa y una remuneración justa que cubra sus necesidades y las de su familia. Se regirá por las siguientes normas fundamentales: 8. Los trabajadores participarán en las utilidades líquidas de las empresas, de conformidad con la ley", De otra parte, el art 97 del Código del Trabajo de Ecuador, publicado en el RO 162, de 29 de septiembre de 1997, expresa: "Participación de trabajadores en utilidades de la empresa. El empleador o empresa reconocerá en beneficio de sus trabajadores el quince por ciento (15%) de las utilidades líquidas. Este porcentaje se distribuirá así: El diez por ciento (10%) se dividirá para los trabajadores de la empresa, sin consideración a las remuneraciones recibidas por cada uno de ellos durante el año correspondiente al reparto y será entregado directamente al trabajador, El cinco por ciento (5%) restante será entregado directamente a los trabajadores de la empresa, en proporción a sus cargas familiares, entendiéndose por éstas al cónyuge, los hijos menores de dieciocho años y los hijos minusválidos de cualquier edad. El reparto se hará por intermedio de la asociación mayoritaria de trabajadores de la empresa y en proporción al número de es. tas cargas familiares, debidamente acreditadas por el trabajador ante el empleador. De no existir ninguna asociación, la entrega será directa. Quienes no hubieren trabajado durante el año completo, recibirán por tales participaciones la parte proporcional al tiempo de servicios",

5. Crédito Por Impuesto Nacional (Matching Credit)

Mediante el uso del crédito por impuesto nacional o *matching credit*, el país de residencia concede un crédito fiscal por una cantidad alzada o por un porcentaje mayor que el tipo tributario efectivo que hubiera gravado la renta en el país de su origen o del tipo que el tratado de no doble imposición establezca como límite de gravamen, Esta medida es simplemente estimativa, lo que puede dejar irresoluto el problema de doble imposición en caso de existir graves diferencias entre el crédito concedido y el impuesto teórico que hubiere correspondido.

El *matching credit* no constituye ningún subsidio indirecto sino que encubre una exención parcial, ya que el Estado de la residencia no renuncia plenamente al gravamen de la renta mundial de sus residentes sino a un porcentaje de la misma, No responde a un acuerdo entre dos países en contra de la libre competencia internacional, sino que se trata de una medida unilateral del Estado de la residencia, sin perjuicio de que el Estado de la fuente quiera aprovecharse de ella eximiendo o reduciendo parcialmente el gravamen sobre las rentas obtenidas en su territorio en la misma proporción en que el país de residencia considere exentos,⁸³

El *matching credit* tiene cierta similitud con el *tax sparing* pues los dos descuentan valores que no fueron efectivamente pagados si no que éste se calcula proporcionalmente es decir se aumenta un porcentaje al valor efectivamente pagado por el contribuyente, y este obtiene crédito tributario por los valores cancelados al fisco de residencia más el valor porcentual que fue calculado según se hubiere acordado en el convenio para evitar al doble tributación internacional, el objetivo de éste método es incentivar la inversión en países en desarrollo, sin embargo de alguna manera puede crear doble imposición si los porcentajes no son debidamente calculados, pues si en estos se hallan amplias diferencias el problema

⁸³ José M. Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa, "Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes", p. 32. Véase además, Francesco Pau, "In Matching Credit", en *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, vol. III, Italia, Cedam, 2003, pp. 199 Y ss,

podría seguir latente.

6. Crédito Por Inversiones En El Exterior (Investment Tax Credit)

Este mecanismo es ante todo un régimen de incentivo tributario, como lo sugiere su nombre. Consiste en que el país exportador de capitales otorga descuentos tributarios a manera de porcentajes sobre las inversiones que se realicen fuera del país de residencia, pero el inversionista se someterá indefectiblemente al impuesto en su país de origen y en el país receptor del capital. De esta manera, la doble tributación no se descarta sino que se requiere la concurrencia de otro de los sistemas citados.

El incentivo tributario se ha convertido en uno de los más interesantes medio para promover la inversión en el extranjero, Estados Unidos de Norteamérica, desde 1962, y Alemania, desde 1968, han empleado este mecanismo que, en palabras de Héctor Villegas, consiste en deducir, de los impuestos a pagar en el país del capitalista, un porcentaje de las inversiones que éste haga en un país subdesarrollado.⁸⁴ Por lo tanto, se eximiría de tributación a un porcentaje de la renta obtenida por el inversionista en el exterior.

Para obtener vía la adopción de este sistema una solución saludable, se debe mantener la firma de tratados internacionales que estén orientados a estimular el desarrollo económico de los países importadores de capital, principalmente.

Éste método fue considerado y discutido en las VI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, llevadas a cabo en Punta del Este, Uruguay, en el año 1970.

7. Reducción Del Impuesto (Tax Reduction)

Éste método no elimina la doble tributación si no que la atenúa solamente, pues en la práctica el país de residencia grava al contribuyente con una tarifa reducida en comparación a la del país de le fuente.

⁸⁴ Héctor Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, p. 617. 95. Véase, http://www.iladt.org/documentos/detalle_doc.asp?id=356

Según la Reducción del Impuesto, el Estado de la residencia del sujeto obligado no reconoce ningún impuesto pagado fuera del país; somete a tributación las rentas originadas en el extranjero (país de la fuente) más las del propio país, pero aplica una tarifa impositiva menor con respecto de la tarifa del país del inversionista.

Con la utilización de este mecanismo tenemos que solo se atenúa la doble imposición, y que de alguna manera anula los beneficios que eventualmente reconoció el país receptor del capital extranjero.

Reducir el impuesto puede resultar muy interesante para el inversionista si la tarifa que se aplica en el Estado de la residencia es menor que la que podría aplicar a la luz de un convenio tributario, por ejemplo, en los casos de los dividendos, los intereses y los cánones.

8. Deducción Del Impuesto Pagado En El Extranjero

Este mecanismo permite al contribuyente del país donde reside deducir del ingreso obtenido el impuesto que ha pagado en el extranjero; de esta forma disminuye su base imponible. El impuesto pagado en el otro país se constituye así en un gasto.

Operar vía deducción del impuesto pagado en el extranjero implica acudir a un sistema de menor incidencia que el crédito tributario (*tax credit*).

Este sistema es ventajoso porque abre la posibilidad de atenuar la imposición de las rentas generadas en el extranjero, con la aplicación de tarifas menores a las que se aplican en el país del domicilio o residencia. Sin embargo, no elimina la doble imposición.

9. Reparto De La Materia Imponible

Se traduce este sistema en la atribución exclusiva a un Estado para la aplicación de impuestos sobre varias materias imponibles, al reconocerse previamente la existencia de un determinado criterio de atribución de potestad tributaria, lo que indudablemente implica la firma de tratados que permitan a los países suscriptores, según las materias negociadas, aplicar los criterios de atribución que les han parecido más apropiados a cada uno de ellos.

La equidad existe por cuanto los criterios a ser aplicados por los estados contratantes les favorecen o desfavorecen en igual grado, lo que indica que para que sea viable este sistema se requiere cierta uniformidad de nivel entre los países que lo adoptan.

Por ejemplo, en la negociación de un convenio de no doble imposición entre países desarrollados, no debería llamar mucho la atención el hecho de que a uno de los estados parte se atribuya el poder tributario exclusivo respecto de las rentas derivadas de la actividad de transporte marítimo, mientras al otro las rentas originadas por la actividad de transporte aéreo. O el caso en el cual el reparto sucede respecto de las rentas derivadas de la actividad de los artistas del espectáculo y de los deportistas.

10. Sistema De Aplazamiento (Tax Deferral)

Este método permite que el país de la residencia postergue la aplicación del impuesto hasta que se realice la remisión de utilidades desde el país de la fuente. Es sin duda una medida unilateral pero no constituye un arbitrio para solucionar la doble imposición. Hacerlo de esta forma es positivo para el país del origen o de la fuente, ya que por un lado, no existe presión para la entrega y salida de divisas, y por el otro, el empresario gozará de liquidez y de flujo de caja por mayor tiempo.

Con la utilización de este método ocurre doble imposición, ya que lo que se ha logrado es diferir en el tiempo la aplicación del poder tributario del Estado de la residencia.

11. División Del Producto

Al aplicar este sistema, un Estado sin mediar discusión acerca de la prevalencia de tal o cual criterio de atribución de potestad tributaria, aplica el impuesto y luego entrega al otro Estado la parte que corresponda. Para que esto ocurra debe existir de por medio suscrito un tratado para evitar la doble imposición. También se verifica esta realidad cuando hay estados especialmente relacionados entre sí, verbigracia, cuando uno constituye enclave o colonia del otro. A simple vista éste método facilita la recaudación del impuesto sin embargo puede resultar engorroso el trámite para llegar al pago efectivo de un estado a otro y demorar en el mismo.

CONCLUSION

La tributación internacional avanza tanto en doctrina como en aplicación y desarrollo, con el crecimiento económico globalizado de las naciones, convirtiéndose en una favorable herramienta proveedora de métodos para evitar la doble tributación internacional y en un acertado instrumento para resolver conflictos tributarios.

Sin embargo es un tema que cargado de criterios y posiciones en las que conjugan varios principios tanto del derecho como los de la costumbre del comercio internacional.

Los métodos para evitar la doble tributación internacional reflejan varios matices que podrían resultar obvios en su aplicación, en pero, al tratarse de relaciones internacionales donde temas como soberanía y potestad son inminentes, éstos deben ser cuidadosamente estudiados antes de que un estado se adhiera a uno de ellos por medio de un convenio o tratado internacional , que tiene alcance legislativo a una nivel jerárquico, en discusión elevado pues determina el obrar de las partes en el tema sin importar contraposición de norma interna inferior, los tratado hallan conflicto en su aplicación si el estado no tiene clara su situación frente a la legislación interna.

Luego de superar el tema de prevalencia de normas jurídicas las naciones latinoamericanas se han unido en varias jornadas tributarias para discutir la aplicación de ciertos métodos, a nivel mundial la Cámara de Comercio Internacional ha tomado posiciones sobre los mismos y hadado pautas en el actuar de los estados en el ámbito tributario, términos como exoneración, deducción, crédito tributario; entre otros han sido claves para definir el rumbo tributario a nivel mundial. En consecuencia se han analizado los métodos estudiados en esta investigación, entre los cuales se da mucha importancia al crédito tributario como incentivo para atraer inversiones a los países en vías o en desarrollo como el nuestro. Los incentivos tributarios deben ser medidos por costo y beneficio, si bien la inversión inyecta capital a la economía y ensancha la oferta de moneda en el mercado, la no recaudación de tributos por dicho capital, en un caso extremo, puede ser perjudicial al largo plazo para la macroeconomía de la nación, pues es común que los capitales golondrinas se asientan en

países como el Ecuador los cuales por un periodo determinado dotarán de circulante a la microeconomía, al momento de retirarla el fisco no obtendrá los réditos necesarios para cubrir en proporción del capital que circuló en el mercado por cierto tiempo.

Los métodos para evitar la doble tributación internacional, son excelente aliados al momento de suscribir un tratado con un país amigo, por lo tanto deben ser estudiados y regirse a normas internacionales en su proceder, conjugo con que el criterio de la fuente debe ser la base para la determinación de la potestad tributaria de un estado se haga efectiva, a partir de ésta es por la negociación del tratado en que los estados determinará que método utilizarán para evitar la doble tributación, y aún mas que eso como incentivarán la inversión y desarrollo al tratarse de un convenio entre Estados en diferentes niveles de desarrollo.

Con seguridad, con el avance de la materia tributaria nuevos método aplicables surgirán para en algún momento contar con un organismo internacional regulador especializado en el tema que promoverá la inversión como la recaudación fiscal de las naciones creando nuevos temas de investigación y dejando por sentado varios criterios y métodos tanto para evitar como resolver conflictos creados por la doble tributación internacional.

BIBLIOGRAFÍA

- Villegas Héctor, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Astrea, 2002, Octava edición
- Troya Jaramillo José Vicente, *Derecho internacional tributario*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1990.
- Galarza Montaña César, *Manual de derecho tributario internacional*, Quito, Corporación Editora Nacional 2006.
- Ley de creación del Servicio de rentas Internas (SRI). Ley 41. publicada en el Registro Oficial 206, de 2 de diciembre de 1997.
- Montaña Galarza. *El Ecuador y los problemas de la doble tributación internacional*. Quito. Corporación Editora Nacional. 1999.p. 36
- Valdés Costa, en *Estudios de Derecho Tributario Internacional*, Montevideo, 1978, *Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano*, Montevideo, 1982, *Instituciones de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1992, y *Curso de Derecho Tributario*, Bogotá, Buenos Aires y Madrid, 1996. Igualmente las ponencias y comunicaciones presentadas a las XVII Jornadas ILA DT, en Montevideo, 1997.http://www.ief.es/Publicaciones/Revistas/Cronica%20Tributaria/100_Falcon.PDF
- <http://www.mailxmail.com/curso/empresa/gestiontributaria/capitulo1.htm>¹
<http://www.mexicolegal.com.mx/consultas/r11707.htm>
- Ross Bravo Jaime, Documento 581<<Esquema sobre la Potestad Tributaria y la Doble Tributación Internacional>>, Centro Interamericano de Estudios Tributarios, sin fecha,
- Albi Ibáñez, Emilio y García Ariznabarreta J.L, *Sistema fiscal español*, Barcelona, Editorial Ariel S.A., XI edición, 1996-1997.
- Fernando Vasconcello Aravena, *LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL Y LOS CONVENIOS PARA EVITARLA* ,Universidad Adolfo Ibañez Santiago de Chile 30.09.2006

- Rinsche Núñez Teodoro y Hernán Vicente Molina, *De la doble tributación internacional*, Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile, 1970.
- Serrano Antón Fernando, *los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional*. Citado por Montaña Galarza Cesar, manual de derecho tributario internacional. Corporación editora nacional Quito, 2006,
- Pérez Royo Fernando, *Derecho financiero y tributario*. Parte general, Madrid, 2001, décimo primera edición.
- Jaramillo Alfredo J, *Derecho Internacional Tributario*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1990, p. 47.
- García Carretero Belén, *Residencia como criterio de sujeción al impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Valencia - 20/03/2007 Editorial: Instituto de Estudios Fiscales 1ª ed. Colección: Estudios Jurídicos. PROLOGO (<http://www.librerialexnova.com/fichalibro.php?isbn=978-84-8008-233-4>).
- <http://www.elmundo.es/sudiner/99/SD165/SD165-10a.html> Gmbres 2
- http://www.kpmg.com.co/publicaciones/consultorio/Cons_06/Sept_25_06.htm¹
- <http://www.elmundo.es/sudiner/99/SD165/SD165-10a.html>
- Jaramillo Alfredo J., *Domicilio y Residencia*, Quito, Universidad Central del Ecuador, 1991, p.2
- <http://www.zur2.com/fcjp/117/ehb2.htm>, ingresado 7 noviembre de 2006-11-07
- ¹ Coello García Hernán, *Derecho Internacional Privado*, Universidad del Azuay Fundación Chico Peñaherrera, Segunda Edición, Cuenca – Ecuador, 2004.
- Larrea Holguín Juan, *Manual de Derecho Tributario Internacional Privado Ecuatoriano*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 1998, 5ta edición.
- Serrano Antón Fernando, *Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación*.
- http://www.legalmania.com/derecho/normativa_rentas.htm Por Humberto J. Bertazza Fuente Errepar ingreso 24 de noviembre de 2006

- <http://www.ilustrados.com/publicaciones/EpAEpVAIEpvffNrgOe.php> Publicación enviada por YIBETZA THAIS ROMERO CONTRERAS ingreso 24 de noviembre de 2006
- <http://webpages.ull.es/users/ecopub10/ponencias/doble.pdf> INGRESO 17-02-07
- Horacio García Belsunce, *Temas de derecho tributario*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1984
- José María Martín, *Derecho tributario general*, Buenos Aires, Depalma, 1986.
- <http://www.pwc.com/extweb/ncpressrelease.nsf/docid/E54DE5E14AAABB80852572CD006E3136>
- Ley de Régimen Tributario Interno, Talleres de la Corporación de Estudios y Publicaciones, 2005. Quito
- <http://www.southlink.com.ar/vap/ganancias-%20completo.htm>
- <http://www.ub.edu.ar/facultades/Derecho/instituto/invest2002.htm>, INGRESO 10/04/2007, 20:39
- <http://www.iccwbo.org/uploadedFiles/ICC/policy/taxation/Statements/180-486%20Final%201-12-05.pdf>
- INGRESO 10/04/2007, 20:46
- Mauricio Plazas Vega, *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*, Bogotá, Temis, 2000,
- José M. Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa, "Los convenios para evilar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes", *Documentos*, No. 6, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2002, p. 32, en http://www.ief.es/Publicaciones/Documentos/Doc_06-02.PDF
- <http://www.tressis.com/principal/quienes/notasprensadetalles.asp?noticia=1099> INGRESO 23 Sep. 07 20H:24
- <http://www.iccwbo.org/uploadedFiles/ICC/policy/taxation/Statements/180-486%20Final%201-12-05.pdf>
- INGRESO 10/04/2007, 20:46
- José M. Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa, "Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes", p. 32. Véase además,

Francesco Pau, "In Matching Credit", en *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, vol. III, Italia, Cedam, 2003, pp. 199 Y ss,

- http://www.iladt.org/documentos/detalle_doc.asp?id=356
- <http://webpages.ull.es/users/ecopub10/ponencias/doble.pdf> 17 febrero 2007
- <http://planeacionempresarial.org/web/?q=node/879>