

**MÉTODOS DE EXCENCIÓN  
PARA EVITAR  
LA DOBLE TRIBUTACIÓN**

# MÉTODOS DE EXCENCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

TESIS PREVIA A LA OBTENCIÓN  
DEL TÍTULO DE DIPLOMADO EN  
GESTIÓN TRIBUTARIA EMPRESARIAL

**MARÍA VERÓNICA PESÁNTEZ DELGADO**

Abogada en Derecho  
Egresada del Diplomado Superior en Gestión Tributaria Empresarial  
Unidad de Posgrado  
Universidad Politécnica Salesiana

**MARÍA DE LOURDES VÉLEZ BERREZUETA**

Ingeniera en Contabilidad y Auditoría  
Egresada del Diplomado Superior en Gestión Tributaria Empresarial  
Unidad de Posgrado  
Universidad Politécnica Salesiana

*Dirigido por:*

Dr. Boris Barrera Crespo  
Docente de la Universidad Politécnica Salesiana  
Unidad de Posgrado



Cuenca – Ecuador

**VÉLEZ BERREZUETA MA. DE LOURDES y PESÁNTEZ DELGADO MA. VERÓNICA**

**Métodos de Exención para evitar la Doble Tributación**

Universidad Politécnica Salesiana Cuenca – Ecuador, 2010

DIPLOMADO EN GESTIÓN TRIBUTARIA EMPRESARIAL

Formato 170 x 240 Páginas: 30

Breve reseña de los autores e información de contacto:



María de Lourdes Vélez Berrezueta  
Ingeniera en Contabilidad y Auditoría  
Egresada del Diplomado en Gestión Tributaria Empresarial  
Universidad Politécnica Salesiana  
maluvebe@yahoo.es



María Verónica Pesántez Delgado  
Abogada en Derecho  
Egresada del Diplomado en Gestión Tributaria Empresarial  
Universidad Politécnica Salesiana  
veronica\_pesantez@hotmail.com

Dirigido por:



Boris Barrera Crespo  
Doctor  
Docente de la Universidad Politécnica Salesiana  
Unidad de Posgrado  
borisibe@yahoo.com

Todos los derechos reservados.

Queda prohibida, salvo excepción prevista en esta Ley, cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública y transformación de esta obra para fines comerciales, sin contar con autorización de los titulares de propiedad intelectual. La infracción de los derechos mencionados puede ser constitutiva de delito contra la propiedad intelectual. Se permite la libre difusión de este texto con fines académicos o investigativos por cualquier medio, con la notificación a los autores.

**DERECHOS RESERVADOS**

2010 Universidad Politécnica Salesiana  
CUENCA – ECUADOR – SUDAMERICA

**VÉLEZ BERREZUETA MA. DE LOURDES y PESÁNTEZ DELGADO VERÓNICA**

**Métodos de Exención para evitar la Doble Tributación**

**Edición y Producción:**

**Cuenca - Ecuador**

# ÍNDICE

PAGINA

## CAPÍTULO 1

### DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

1. CONCEPTO DE DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL.....1
2. ELEMENTOS DEL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL.....1
3. FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL.....2
4. LOS PRINCIPIOS FUNDAMENTALES.....3
5. PRINCIPIOS ESTATALES.....4

## CAPÍTULO 2

### POTESTAD TRIBUTARIA DE LOS ESTADOS Y LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

1. POTESTAD TRIBUTARIA DE LOS ESTADOS.....5
2. DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.....7

## CAPITULO 3

### METODOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL

1. EXCENCIÓN DE LAS RENTAS.....13
2. CRÉDITO POR IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTERIOR (TAX CREDIT).....16
3. CRÉDITO POR IMPUESTOS EXONERADOS (TAX SPARING).....18

<b>4. CRÉDITO POR IMPUESTO SUBYACENTE (UNDERLYING TAX CREDIT).....</b>	<b>22</b>
<b>5. CRÉDITO POR IMPUESTO NACIONAL (MATCHING CREDIT)....</b>	<b>23</b>
<b>6. CRÉDITO POR INVERSIONES EN EL EXTERIOR (INVESTMENT TAX CREDIT).....</b>	<b>24</b>
<b>7. REDUCCIÓN DEL IMPUESTO PAGADO EN EL EXTRANJERO....</b>	<b>25</b>
<b>8. DEDUCCIÓN DEL IMPUESTO PAGADO EN EL EXTRANJERO....</b>	<b>25</b>
<b>9. REPARTO DE LA MATERIA IMPONIBLE.....</b>	<b>25</b>
<b>10. SISTEMA DE APLAZAMIENTO (TAX DEFERRAL).....</b>	<b>26</b>
<b>11. DIVISIÓN DEL PRODUCTO.....</b>	<b>26</b>

# **DEDICATORIA**

A mis padres quienes son el estímulo para ser cada día mejor.

Ing. Ma. de Lourdes Vélez B.

Dedico este trabajo a Dios, mi esposo, padres y hermanos.

Abg. Ma. Verónica Pesántez D.

# PREFACIO

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 estos 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, no son más que modalidades de la integración como resultado de la globalización. Todos éstos 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. Por consiguiente en este estudio

el tema a desarrollarse es estrictamente el que surge de las relaciones comerciales y de la realidad social que como resultado de la globalización en sus diferentes matices, tiene que ver con las medidas arancelarias adoptadas por los países en el ámbito internacional como en su aplicación , conocidas como las relaciones que surgen en la tributación internacional, puntualmente en el problema creciente de la doble imposición o doble tributación, puesto que es un tema de suma importancia, es, en los presentes días en los que se marcará una pauta del proceder tributario en el futuro. La correcta aplicación de normas nacionales cómo el Código Tributario, Ley de Régimen Tributario Interno, Ley de Aduanas, convenios fiscales, y demás que guarden estrecha vinculación con el tema, es la base primordial para poder abordar asuntos de ésta índole.



# PRÓLOGO

Hoy en día la internacionalización de las empresas es común, las transacciones monetarias se realizan en segundos y las relaciones comerciales surgen en la mañana de un continente y en la noche de otro, generando rentabilidad económica en sus transacciones cotidianas y obligaciones tributarias ante los estados, por lo que estos, conscientes de la situación y de las relaciones tributarias internacionales que surgen por la aplicación de la potestad tributaria de los mismos, acuerdan estrategias para evitar el proceso de la doble tributación internacional que afectan primordialmente al contribuyente.

Al suscitarse el supuesto de la doble tributación internacional, de la doctrina y de las fuentes del derecho, surgen varias interrogantes jurídicas para las cuales es necesario realizar un análisis de la normativa nacional de los estados, convenios internacionales y normas supranacionales que eviten la doble tributación internacional. Sin embargo para la solución de este problema es imperioso recurrir a un estudio exhaustivo de los métodos doctrinarios para evitar la doble tributación internacional que es el referente conceptual para el sustento de la normativa antes mencionada.

# **AGRADECIMIENTO**

A la Universidad Politécnica Salesiana, al personal docente y al Dr. Boris Barrera, Director de la Monografía, quien con su gran capacidad, dedicación y comprensión nos orientó en este trabajo.

# CAPÍTULO 1: DERECHO TRIBUTARIO

## INTERNACIONAL

### 1. Concepto De Derecho Tributario Internacional

El derecho tributario internacional es una rama joven del ordenamiento jurídico internacional, que se lo ha definido de diferentes maneras:

... “ 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”...<sup>1</sup>

... “el derecho internacional tributario es aquella rama 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”...<sup>2</sup>

... “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”...<sup>3</sup>

De todas las definiciones dadas, se pueden tomar varios elementos válidos y con ellos afirmar que, el derecho tributario internacional es la rama del derecho internacional público, que estudia normas, principios y procedimientos para solucionar conflictos

---

<sup>1</sup> Villegas Héctor, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Astrea, 2002, Octava edición, p.608.

<sup>2</sup> Troya Jaramillo José Vicente, *Derecho internacional tributario*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1990, p. 14.

<sup>3</sup> Galarza Montaña César, *Manual de derecho tributario internacional*, Quito, Corporación Editora Nacional 2006, p. 19.

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

## **2. Elementos Del Derecho Tributario Internacional**

### ***Rama del derecho internacional público***

“Los problemas fiscales se manifiestan más allá de las fronteras de los estados, no se trata de la naturaleza de las normas jurídicas sino de las situaciones que se contemplan, pues regulan supuestos de hecho que presentan algún supuesto externo.”<sup>4</sup>

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

### ***Estudia normas, principios y procedimientos***

Engloba disposiciones jurídicas nacionales, internacionales, supranacionales o comunitarias. Así como principios fundamentales y estatales.

### ***Soluciona conflictos provenientes de la colisión de potestades tributarias en un período de tiempo determinado.***

Las relaciones comerciales internacionales, “denotan de alguna manera u otra, conflicto en cuanto a la formalización y concretización del estatus del contribuyente, el problema es la aplicación de la normativa proveniente de los estados intervinientes

---

<sup>4</sup> Galarza Montaña César, *Manual de derecho tributario internacional*, Quito, Corporación Editora Nacional 2006,p. 13

en el proceso comercial y puntualmente en la potestad aduanera de cada uno de éstos. Siendo la potestad tributaria, la facultad del estado de establecer contribuciones o tributos, y entrar en conflicto cuando los países quieren manifestar efectivamente la proyección de su soberanía en el orden tributario.”<sup>5</sup>

### **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 DTI.

#### **Los Tratados y Convenios Internacionales**

Son instrumentos suscritos entre los diferentes estados que están encaminados a regular su recíproco poder, 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 y los principios generales del derecho tributario internacional que son los principios *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.

Según el autor mencionado anteriormente, en lo 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;

---

<sup>5</sup> Galarza Montaña César, documento citado

2. Cuando existan tratados y convenios bilaterales o multilaterales suscritos con organismos internacionales que afecten al impuesto a la renta; y,
3. Cuando 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 funcionan como fuente subsidiaria del derecho internacional, pueden ser la base de derechos y obligaciones de los estados siempre velando por la inviolabilidad de la soberanía.

La obligatoriedad es uno de los elementos de la costumbre, que reside en la voluntad de los estados y tiene como objeto el comportamiento de aquellos con otros. La costumbre exige que las condiciones de cada caso se observen en el tráfico jurídico internacional durante un considerable lapso de tiempo y en un buen número de países, además debe existir la convicción de obligación de carácter jurídico y no únicamente moral.

## **4. Los Principios Fundamentales.**

No son reglas jurídicas sino que explican su causa o razón de ser, explican 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. Cabe indicar que los principios generales del derecho se originan en los diversos ordenamientos jurídicos estatales, y en lo internacional en la activa participación de los estados.

## **Jurisprudencia Internacional**

Está compuesta por todo tipo de decisiones judiciales, que comprenden decisiones de jueces y árbitros porque la jurisprudencia no se limita a resolver un problema sino a aplicar principios generales del derecho. “La jurisprudencia de los tribunales de la Haya”<sup>6</sup> 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 previenen los tratados de doble imposición, por lo que “varios tratadistas y la Asociación Fiscal Internacional han solicitado siempre la creación de este tribunal internacional.”<sup>7</sup>

## **Doctrina Científica.**

Es otro medio auxiliar para la determinación de las reglas de derecho internacional, la doctrina científica no es fuente creadora de derecho sino que sirve como medio de prueba de la existencia del mismo. En el ámbito fiscal, los cultores de este derecho tendrán opiniones sobre los ordenamientos jurídicos de 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 Harvard 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.

## **Soft Law.**

Este 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 como 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 con respecto de la actividad y el comportamiento de los sujetos de derecho en relaciones internacionales.
2. Ha sido creado por sujetos de derecho internacional.

---

<sup>6</sup> Ciudad donde se encuentra la sede de Gobierno de los países bajos.

<sup>7</sup> Montaño Galarza, texto citado. p. 44

3. No puede ser atribuido a un procedimiento constitutivo de ninguna fuente de derecho internacional.
4. Se destaca por la capacidad de producir ciertos efectos jurídicos.

## 5. Principios Estatales

### Ley y Jurisprudencia Nacionales.

... *“Se trata del significado de la leyes tributarias de un estado en aplicación a los problemas de la fiscalidad internacional”...*<sup>8</sup>

Vale recordar que en ciertos casos, jueces nacionales, tendrán que utilizar el derecho extranjero con motivos puntuales como por ejemplo: conocer la validez de la acción o el momento de 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 de nuestro país, se refiere a la facultad reglamentaria”<sup>9</sup> “del Servicio de Rentas Internas, gobiernos seccionales autónomos y municipios para expedir por medio del director de dicha entidad o su máxima autoridad; 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.”<sup>10</sup>

---

<sup>8</sup> Montaña Galarza César, *Manual de derecho tributario internacional*. Quito. Editorial Nacional. 2006. p. 46

<sup>9</sup> Así como la facultad reglamentaria de de las municipalidades y consejos provinciales.

<sup>10</sup> 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.



## **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 impliquen modificaciones materiales al contenido del tratado.

### **Instrucciones para La Gestión Tributaria**

“Se refiere a las disposiciones o instrucciones en la aplicación de tratados de doble imposición como en el ámbito de medidas unilaterales.”<sup>11</sup>

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

## **1. Potestad Tributaria de los Estados**

Como es conocido, “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.”<sup>12</sup>

---

<sup>11</sup> 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. Montaña Galarza. *El Ecuador y los problemas de la doble tributación internacional*. Quito. Corporación Editora Nacional. 1999.p. 36

<sup>12</sup> 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.

Sin embargo antes de entrar en este análisis cabe conocer profundamente lo que la potestad tributaria representa como base de este tema.

### **Concepto:**

... *“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.”*...<sup>13</sup>

... *“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”*...<sup>14</sup>

... *“ 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”*...<sup>15</sup>

Existe variedad en los conceptos citados y coincidencia en muchos términos utilizados por sus autores, recalando 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 Planeta.

Si las relaciones entre personas, sus bienes, derechos y obligaciones resultan cada vez más complicadas, mucho más serán las que existen entre las relaciones de los Estados. 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 este 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 la globalización.

---

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.ief.es/Publicaciones/Revistas/Cronica%20Tributaria/100_Falcon.PDF)

<sup>13</sup> <http://www.mexicolegal.com.mx/consultas/r11707.htm>

<sup>14</sup> Palabras de José Vicente Troya Jaramillo en su trabajo EL DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO. Citado en Montaña Galarza, texto citado. p 45

<sup>15</sup> Ross Bravo Jaime, Documento 581<<Esquema sobre la Potestad Tributaria y la Doble Tributación Internacional>>, Centro Interamericano de Estudios Tributarios, sin fecha.

En el tema tributario los conflictos económicos causan revuelo en los empresarios y conflictos de competencia de la potestad tributaria de los Estados, mientras los empresarios o contribuyentes son quienes deben sacar de sus bolsillos el dinero para cumplir con las obligaciones tributarias del Estado; son los Estados quienes se contraponen por recibir dicha contribución creando así varias interrogantes y conflictos de los que posteriormente analizaremos posibles 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 coacción”<sup>16</sup>. 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 ese 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*, señala como elementos de la potestad tributaria lo siguientes:

- a) **Permanente:** se trata de una derivación de la soberanía ya que es una organización estatal, por esto la única vía de extinción sería por la destrucción del estado.
- b) **Irrenunciable:** 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 de delegar la potestad tributaria a otro estado significaría la pérdida inmediata de un atributo muy importante de la soberanía.

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.

---

<sup>16</sup> 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

## 2. Doble Imposición Internacional

“En el comportamiento mercantil internacional, es común que los contribuyentes vean vulnerados sus intereses en los países que desarrollan sus actividades, a causa de las diferentes jurisdicciones de dichos estados ya que se aplica a un mismo sujeto pasivo obligaciones tributaria 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.”<sup>17</sup>

### **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".*

Dentro de este concepto hay cuatro hechos que configuran la doble tributación, hecho gravado, que recae en la misma persona ya sea natural o jurídica, 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.”<sup>18</sup>

“*Siguiendo a Montaña*, la doble tributación internacional se produce por los diferentes criterios de atribución de potestad tributaria que manifiestan los diversos estados. Es muy claro, 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.”<sup>19</sup>

---

<sup>17</sup> Albi ibáñez, Emilio y García Ariznabarreta J.L, Sistema fiscal español, Barcelona, Editorial Ariel S.A., XI edición, 1996-1997, p. 961

<sup>18</sup> Fernando Vasconcello Aravena, *LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL Y LOS CONVENIOS PARA EVITARLA*, Universidad Adolfo Ibañez Santiago de Chile 30.09.2006

<sup>19</sup> Montaña Galarza texto citado p. 52

“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 tiempo”<sup>20</sup>. 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...”<sup>21</sup>

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, quien 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 período de tiempo, con un impuesto de la misma especie.*

Sin embargo podemos considerar que la doble imposición implica:

*“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”.*<sup>22</sup>

A continuación se desglosa los elementos del concepto que el autor ecuatoriano muy bien redacta en su mencionada obra del cual nos hemos permitido desarrollar un análisis de lo considerado en el extracto citado.

---

<sup>20</sup> Citado por Montaña Galarza César p. 53, esta 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

<sup>21</sup> Rinsche Núñez Teodoro y Hernán Vicente Molina, *De la doble tributación internacional*, Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile, 1970, p.13.

<sup>22</sup> Montaña Galarza *El Ecuador y los problemas de la doble imposición Internacional*. p. 54

## ***La aplicación por parte de dos estados***

El conflicto de aplicación de la potestad tributaria, se da si existe contraposición de voluntades soberanas, todo esto en función 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 que se dé a estos. 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***

Son condicionantes para la existencia de doble imposición. Sin embargo es pertinente replantear este 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. Su realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”<sup>23</sup>, 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:

---




<sup>23</sup> 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.

- a) interna e
- b) internacional,

El tema que compete es el internacional, por lo que a continuación se revisarán algunas variantes de la doble tributación internacional:

### 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.”<sup>24</sup> 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 constituidas, al cierre del periodo económico que comprende del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año, la obligación de llevar contabilidad y de hacer efectivo el pago de impuesto a la renta que lo obtenemos del Estado de Resultados luego de establecer una utilidad bruta (ventas menos costo de producción, materia prima, etc.) y restar los gastos operativos y gastos financieros para obtener la utilidad de esta, calculamos el 15% para empleados y trabajadores, una vez restados estos valores, se establece la base

<sup>24</sup> Montaña Galarza César, *Manual de derecho tributario internacional Quito-Ecuador* Corporación Editora Nacional, enero 2006; pag. 119.

imponible para el cálculo del Impuesto a la Renta, siendo este el del 25% en el caso de nuestro país. Continuando con el proceso y una vez calculado el impuesto, obtenemos la utilidad que se la dividirá en reservas legales, facultativas y estatutarias si es que las hay, y el valor restante puede ser dividido entre 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 el impuesto basándose en el criterio de la fuente y el estado en el que (para este supuesto) el socio o accionista reside o a fijado su domicilio ensaya gravar lo que por el criterio de residencia o domicilio; 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 intersocietaria.- 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)”<sup>25</sup>

## **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;
- b) Existencia de un mismo elemento temporal, en relación al elemento material de la doble imposición internacional;

---

<sup>25</sup> Montañó Galarza César, texto citado, p. 119-120



- c) Existencia de dos impuestos similares, ( no similitud absoluta, sino en el caso que un impuesto extranjero grave el mismo hecho imponible que es objeto de imposición en el país de residencia) que graven el mismo hecho imponible;
- d) “Existencia de dos autoridades fiscales diferentes;”<sup>26</sup>
- e) “La misma persona natural o jurídica, que en calidad de contribuyente resulta afectada por más de un poder tributario que pretende someter este gravamen a rentas.”<sup>27</sup>

## **Doble Imposición Internacional Efectiva o Potencial**

“La doble imposición internacional efectiva es aquella que ocurre, cuando al analizar tratados de no doble imposición, se ve casos en los cuales algunos efectúan un reparto de los poderes tributarios sobre determinadas rentas, ambos estados pueden someter a imposición un determinado hecho imponible. Mientras la doble imposición virtual ocurre cuando se utilizan realmente los métodos para atenuar o eliminar la sobre imposición”<sup>28</sup>.

## **Sobre Imposición (Fiscal Surcharge)**

“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 sobre imposición es el resultado de la verificación de doble tributación, que como se ha anotado antes, nace por la yuxtaposición de potestades tributarias, y como anota Montaña Galarza”<sup>29</sup>, como consecuencia de la no aplicación de los mecanismos generales o particulares creados para evitar la doble tributación.

---

<sup>26</sup> 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

<sup>27</sup> Montaña Galarza César, *Manual de derecho tributario internacional Quito-Ecuador* Corporación Editora Nacional, enero 2006,p 127

<sup>28</sup> 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”...

<sup>29</sup> Montaña Galarza, texto citado p. 138.

## *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, se podría referirse al impuesto sobre el valor agregado en relación con las operaciones de comercio internacional.”<sup>30</sup>

Es muy conocida la discusión del nivel jerárquico que los tratados internacionales mantienen ante la constitución y normativa interna de los países, existen 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 se coloca tanto a la constitución y a los tratados en mismo nivel.

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

- 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;

---

<sup>30</sup> Montañó Galarza, texto citado p. 245.

- 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.<sup>31</sup>

---

<sup>31</sup> Montañó Galarza, texto citado pp. 283-285

# CAPÍTULO 3

## MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

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 lo describe, consiste en eximir de la obligación tributaria a un contribuyente de manera que sobre éste solo recaiga una potestad tributaria, esta potestad incide sobre el país que reciba 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, con el fin 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 formas de hacer efectivo este procedimiento, claro que siempre rigiéndose a lo establecido en el convenio de doble tributación. Las posibilidades para aplicar este método son:

- “Excención en destino: Es el país de destino de las rentas quien declara la excención.
- Excención 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.
- Excención en origen: es el país de origen de las rentas (estado de la fuente) quien declara la excención. Aunque las rentas se han producido en su territorio, la potestad de gravamen se atribuye en exclusiva al estado de residencia del perceptor.”<sup>32</sup>

“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 este método se reduce a la aplicación del principio de la fuente productora de ingresos ( la renta se grava donde se haya producido), lo que interesa es la excención parcial, que mira a determinar el tipo medio de gravamen incluyendo en las bases imposables las rentas exentas y aplicarlo en las porciones de bases no exentas. Primordialmente la excención 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.”<sup>33</sup>

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

Aparentemente este criterio no concuerda con el principio fundamental de justicia que debe ser respetado en las relaciones de carácter tributario... *“en todo caso la incidencia de un impuesto debe ser proporcional a la aptitud de tributar y afectará en*

---

<sup>32</sup> <http://webpages.ull.es/users/ecopub10/ponencias/doble.pdf>

<sup>33</sup> . 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 excención 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 excención 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”

*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”...<sup>34</sup>. 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.”<sup>35</sup>*

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 este sistema resultaría ventajosa para los países en vías de desarrollo, opinan varios doctrinarios quienes han tomado una posición de apoyo al procedimiento 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 tendientes a atenuar o eliminar la doble imposición internacional. Lograr la aplicación de este medio por virtud de acuerdos tributarios sería lo deseable, de hacerlo a través de actos unilaterales, no se adoptaría el criterio con 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.”<sup>36</sup> “En Latinoamérica, en la mayoría de ocasiones, y para la aplicación con éxito de este sistema, se necesita de un tratado tributario, porque si la exoneración de las 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.”<sup>37</sup>

---

<sup>34</sup> Montañó Galarza texto citado p.149

<sup>35</sup> Horacio García Belsunce, *Temas de derecho tributario*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1984 179-184.

<sup>36</sup> José María Martín, *Derecho tributario general*, Buenos Aires, Depalma, 1986, pp. 86-87.

<sup>37</sup> Montañó Galarza Texto citados 149

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.

¿Cuál 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 a la renta en Ecuador, los dividendos y participaciones recibidos por un inversionista ecuatoriano y distribuido 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. Podemos citar el Art. 9 inciso 3ero de la Ley de Régimen Tributario Interno que reza con respecto a las exenciones al Impuesto a la Renta; ... *“Aquellos exonerados en virtud de convenios internacionales”*...

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 sea aplicado en convenios bilaterales para evitar la doble tributación. Como pudimos apreciar en el ejemplo anterior el Ecuador al ser parte de la CAN toma este 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 equivalente a lo pagado 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.”<sup>38</sup> Pues cualquier tipo de atenuante fiscal que proponga el estado para

---

<sup>38</sup> 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, ffl edition, pp. 177-235.



atraer la inversión se ve truncado por este método que básicamente lo elimina porque 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 residencia, pues cada país grava la totalidad de rentas, así se produzcan dentro, o fuera de su territorio, pero 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"<sup>39</sup>

Se considerará un ejemplo chileno en el cual ha entrado en vigencia una nueva regulación con respecto a este método:

“Durante el mes de febrero del 2007, 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 que Chile aún no ha firmado un Convenio gozará de un crédito de hasta el 30%, pudiendo deducirse del 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, porque 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 indicar que para el año tributario 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 extranjera que se devenguen o perciban a contar del 1 de enero de 2007.”<sup>40</sup>

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.

---

<sup>39</sup> Héctor Villegas, *Curso de finanzas públicas, derecho financiero y tributario*, p. 617. Citado por Montaña Galarza.

<sup>40</sup> <http://www.pwc.com/extweb/ncpressrelease.nsf/docid/E54DE5E14AAABB80852572CD006E3136>

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.”<sup>41</sup>

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% de 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 el artículo , numeral 8 de la Constitución Política de la República y el artículo 97 del Código de Trabajo.

Se puede apreciar que la legislación ecuatoriana adopta sistemáticamente este método 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 establezca 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.

---

<sup>41</sup> Ley de Régimen Tributario Interno, Talleres de la Corporación de Estudios y Publicaciones, 2005. Quito

“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, debido a 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.”<sup>42</sup>

### 3. Crédito por Impuestos Exonerados (*Tax Sparing*)

El tercer método que se analizará es bastante interesante como complejo, a continuación se revisará 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.”<sup>43</sup> “El *tax sparing credit*: reconoce un crédito de impuesto que debería ser pagado, pero que no lo es por una normativa interna.”<sup>44</sup> . Este sistema también es conocido con el nombre de crédito amplio, siendo una variable importante del *Tax Credit*.

“Algunos convenios bilaterales preservan el beneficio del país que recibe la inversión basado en incentivos de impuestos, estas provisiones, en los tratados, generalmente estipulan la garantía de un crédito de impuestos que en realidad no han sido colectado. Éste método se encuentra comúnmente en convenios con economías en desarrollo, el propósito es considerar y evaluar la práctica internacional de acuerdo al *Tax Sparing* y dar recomendaciones para acciones futuras.”<sup>45</sup>

Esta condición se pacta principalmente entre un país desarrollado y uno en vía de desarrollo; 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

---

<sup>42</sup> Montaña Galarza, texto citado

<sup>43</sup> <http://www.southlink.com.ar/vap/ganancias-%20completo.htm>

<sup>44</sup> <http://www.ub.edu.ar/facultades/Derecho/instituto/invest2002.htm>

<sup>45</sup> <http://www.iccwbo.org/uploadedFiles/ICC/policy/taxation/Statements/180-486%20Final%201-12-05.pdf>

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. 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”.<sup>46</sup>

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 este 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 este valor el supuesto pago que realizó en el país en el que se dio 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.”<sup>47</sup> Este método ha sido aceptado de forma muy restringida por los países desarrollados por cuanto sostienen que atenta a la neutralidad de la imposición.

---

<sup>46</sup> . 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.

<sup>47</sup> Mauricio Plazas Vega, *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*, Bogotá, Temis, 2000.

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 excenciones 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.”<sup>48</sup> 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 este. “También se lo conoce como "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.”<sup>49</sup>

Pero 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 excenciones 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 imposables 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.

---

<sup>48</sup> Mario C. Rago, citado por Pedro Massone Parodi, *La doble tributación internacional*, p. 19.

<sup>49</sup> Joaquín de Arespachoga, *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.

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 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.”<sup>50</sup>

Por instancia, se revisará el siguiente ejemplo<sup>51</sup> :

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

---

<sup>50</sup> . 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](http://www.ief.es/Publicaciones/Documentos/Doc_06-02.PDF)

<sup>51</sup> <http://www.tressis.com/principal/quienes/notaspressdetalles.asp?noticia=1099>

entidad residente en España se incluyen cánones o intereses obtenidos de Brasil, la entidad 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 más 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 excención 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 y los contribuyentes pueden encontrar medios de explotar el incentivo.

Para la aplicación del Tax Sparing la Cámara Internacional de Comercio, recomienda que:

- “Las economías desarrolladas deberían, en principio, aceptar este 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 si restringe la disponibilidad de sus exenciones en varias formas.
- De cualquier manera, se debe tomar cuidado 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. Estos buscan a menudo acercamientos consensuales a la ayuda económica extranjera, por lo que similares consideraciones deben considerarse a la hora de aplicar este método.”<sup>52</sup>

Cuando se adopte al Tax Sparing en un convenio bilateral, se debe considerar el diseño de su alcance, por ejemplo es comprensible que las partes del convenio rechazarían esta cláusula si no se tiene una definición clara del incentivo, es decir a qué se aplica y para que tipos de actividades este 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 este método resultan ampliamente inaceptables, muy abiertos o definidos 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.

A continuación se desarrollará un ejemplo de aplicación de este método:

Se asume que, ABC Cía, 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

---

<sup>52</sup><http://www.iccwbo.org/uploadedFiles/ICC/policy/taxation/Statements/180-486%20Final%201-12-05.pdf>



aplicable sin 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 de acuerdo al método, el crédito por impuestos pagados en el extranjero (Ecuador) podría ser, efectivamente recuperado 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 la compensación de impuestos extranjeros 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.”<sup>53</sup>

Con este mecanismo el 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 el pago del 15% participación empleados, valor que se asimila al Impuesto a la Renta por ser de carácter obligatorio en virtud de lo que

---

<sup>53</sup> . 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, 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".

dispone el art. 35, numeral 8 de la Constitución Política de la República y el Art. 97 del Código del Trabajo".<sup>54</sup>

Lo que este 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 este método el país de residencia o domicilio de la empresa extranjera se hará acreedora de un crédito tributario que incluye valores como los citados anteriormente.

## 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

---

<sup>54</sup> El artículo 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 arto 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 estas 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",

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,<sup>55</sup>

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 la doble tributación internacional, el objetivo de este 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 podría seguir latente.

## ***6. Crédito por Inversiones en el Exterior (Investment Tax Credit)***

Este mecanismo es un régimen de incentivo tributario, 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 medios 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

---

<sup>55</sup> 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,

porcentaje de las inversiones que éste haga en un país subdesarrollado.”<sup>56</sup> 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, sería mantener la firma de tratados internacionales que estén orientados a estimular el desarrollo económico de los países importadores de capital, principalmente.

Este 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)***

Es un método que no elimina la doble tributación sino que la solamente la atenúa, debido a que en la práctica el país de residencia grava al contribuyente con una tarifa reducida en comparación a la del país de la fuente.

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.

---

<sup>56</sup> Héctor Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, p. 617. 95. Véase, [http://www.iladt.org/documentos/detalle\\_doc.asp?id=356](http://www.iladt.org/documentos/detalle_doc.asp?id=356)

## ***8. Dedución 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)***

El Tax Deferral, 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 de origen o de la fuente, 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, por ejemplo, cuando uno constituye enclave o colonia del otro. A simple vista este 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.

## CONCLUSIÓN

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.

Es un tema 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, 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 un nivel jerárquico, en discusión elevado pues determina el obrar de las partes en el tema sin importar contraposición de norma interna inferior, los tratados 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 ha dado 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, es común que los capitales 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.

La doble tributación internacional con sus métodos, son excelentes 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, el criterio de la fuente debe ser la base para la determinación de la potestad tributaria de un estado.

Son los estados quienes determinarán el método a utilizar, para evitar la doble tributación, y aún más que eso, propender a incentivar 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 métodos 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 caminos tanto para evitar como para resolver conflictos creados por la doble tributación internacional.



# BIBLIOGRAFÍA

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- 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.
- 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.
- Jaramillo Alfredo J., *Domicilio y Residencia*, Quito, Universidad Central del Ecuador, 1991, p.2
- 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*.
- Horacio García Belsunce, *Temas de derecho tributario*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1984
- José María Martín, *Derecho tributario general*, Buenos Aires, Depalma, 1986.
- 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 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,
- Ley de Régimen Tributario Interno, Talleres de la Corporación de Estudios y Publicaciones, 2005. Quito

## REFERENCIAS ELECTRÓNICAS

- <http://www.mailxmail.com/curso/empresa/gestiontributaria/capitulo1.htm><sup>1</sup>
- [http://www.ief.es/Publicaciones/Revistas/Cronica%20Tributaria/100\\_Falcon.PDF](http://www.ief.es/Publicaciones/Revistas/Cronica%20Tributaria/100_Falcon.PDF)
- <http://www.mexicolegal.com.mx/consultas/r11707.htm>
- 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/sudiner0/99/SD165/SD165-10a.html> Gmbre 2
- [http://www.kpmg.com.co/publicaciones/consultorio/Cons\\_06/Sept\\_25\\_06.htm](http://www.kpmg.com.co/publicaciones/consultorio/Cons_06/Sept_25_06.htm)
- <http://www.elmundo.es/sudiner0/99/SD165/SD165-10a.html>
- <http://www.zur2.com/fcjp/117/ehb2.htm>
- [http://www.legalmania.com/derecho/normativa\\_rentas.htm](http://www.legalmania.com/derecho/normativa_rentas.htm)
- <http://www.ilustrados.com/publicaciones/EpAEpVAIEpvffNrgOe.phpPublicación>
- <http://webpages.ull.es/users/ecopub10/ponencias/doble.pdf>
- <http://www.pwc.com/extweb/ncpressrelease.nsf/docid/E54DE5E14AAABB80852572CD006E3136>

- <http://www.southlink.com.ar/vap/ganancias-%20completo.htm>
- <http://www.ub.edu.ar/facultades/Derecho/instituto/invest2002.htm><http://www.iccwbo.org/uploadedFiles/ICC/policy/taxation/Statements/180-486%20Final%201-12-05.pdf>
- <http://www.tressis.com/principal/quienes/notasprensadetalles.asp?noticia=109>
- <http://www.iccwbo.org/uploadedFiles/ICC/policy/taxation/Statements/180-486%20Final%201-12-05.pdf>
- [http://www.iladt.org/documentos/detalle\\_doc.asp?id=356](http://www.iladt.org/documentos/detalle_doc.asp?id=356)
- <http://webpages.ull.es/users/ecopub10/ponencias/doble.pdf>
- <http://planeacionempresarial.org/web/?q=node/879>
- 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](http://www.ief.es/Publicaciones/Documentos/Doc_06-02.PDF)