

César Montaña Galarza

El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional



**UNIVERSIDAD ANDINA
SIMON BOLIVAR**
Ecuador



**CORPORACION
EDITORA NACIONAL**

Quito, 1999

El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional

César Montaña Galarza



Primera edición:

Corporación Editora Nacional
Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador
Quito, junio 1999

Coordinación editorial:

Quinche Ortiz Crespo

Diseño gráfico y armado:

Taller de la Corporación Editora Nacional

Cubierta:

Quinche Ortiz Crespo

Corrección de textos:

Fernando Balseca

Impresión:

Gutenberg & Aldus,

Yáñez Pinzón N26-197 y La Niña, Quito

ISBN: Corporación Editora Nacional

9978-84-250-0 (serie)

9978-84-256-X (número 5)

ISBN: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador

9978-19-001-5 (serie)

9978-19-009-0 (número 5)

Derechos de autor:

Inscripción: 012992

Depósito legal: 001382

CORPORACIÓN EDITORA NACIONAL

Roca E9-59 y Tamayo • Teléfonos: (593-2) 554358, 554558

Fax: (593-2) 566340 • Apartado postal: 17-12-886 • Quito, Ecuador

Título original: *El Ecuador frente a los problemas de la doble imposición internacional*

Tesis para la obtención del título de Magíster en Derecho Económico

Programa de Maestría en Derecho Económico, 1998

Autor: *César Montaña Galarza*

Tutor: *José Vicente Troya Jaramillo*

Código bibliográfico del Centro de Información: T-0059

Contenido

Prólogo / 9

Reconocimientos / 13

Introducción / 15

Capítulo 1

El derecho internacional tributario y la doble imposición internacional en la Comunidad Andina / 17

1. Nociones fundamentales / 17

El derecho internacional tributario y sus contenidos / 17

Fuentes del derecho internacional tributario / 20

Apreciación histórica sobre la evolución de la imposición internacional bajo el tratamiento de organizaciones internacionales / 37

Apreciación histórica sobre la evolución de la imposición internacional en Latinoamérica / 42

Capítulo 2

La potestad tributaria de los estados, la doble imposición internacional y el derecho internacional tributario / 45

1. La potestad tributaria de los estados y sus implicaciones de carácter internacional / 45

Caracteres de la potestad tributaria / 46

2. El fenómeno de la doble imposición internacional / 48

Concepto de doble imposición internacional/52

Convenios internacionales para evitar la doble imposición tributaria y su interpretación jurídica / 54

3. La idea de soberanía ante el fenómeno tributario internacional/58

El principio de soberanía de los estados en el contexto de las imposiciones tributarias y su concreción en el derecho internacional tributario / 60

Capítulo 3

Criterios de atribución de potestad tributaria y el establecimiento pennanente / 63

1. Criterio de la fuente / 63
 - Concepto económico de fuente / 64
 - Noción jurídica tributaria de fuente en la concepción de renta-producto / 64
 - Noción jurídica tributaria de la fuente en la concepción renta-ingreso / 65
2. Criterio del domicilio / 66
3. El establecimiento pennanente / 68
 - Concepto de establecimiento pennanente / 68
4. Transnacionalización de la renta y el patrimonio y la exigibilidad de la tributación internacional / 71

Capítulo 4

Alternativas de solución para evitar la doble imposición internacional / 73

1. Soluciones planteadas por la doctrina para atenuar o eliminar la doble imposición internacional / 73
 - La exención de rentas obtenidas en el exterior / 74
 - El crédito de impuestos pagados en el exterior (Tax Credit) / 75
 - El descuento por impuestos exonerados (Tax Sparing) / 76
 - El descuento por inversiones en el exterior / 78
 - Deducción del impuesto pagado en el extranjero / 78
 - Crédito por impuesto subyacente (Underlying Tax Credit) / 78
 - Reparto de la materia imponible / 79
 - Sistema de aplazamiento / 79
 - División del producto / 79
2. La doctrina latinoamericana / 80
3. Alternativa de solución para atenuar o eliminar la doble imposición internacional en la Comunidad Andina / 90
4. La integración subregional. Las empresas y la tributación de sus beneficios / 92
 - Realidad actual / 92
 - La imposición a las rentas de las empresas en la Comunidad Andina de Naciones. El caso ecuatoriano / 94
5. Ley de promoción y garantía de inversiones / 98

Capítulo 5

Análisis de convenios para evitar la doble imposición internacional / 103

1. Análisis del anexo 1 de la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena, que aprueba el Convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros / 103

- Rentas provenientes de bienes inmuebles / 104
- Rentas producto de la explotación de los recursos naturales / 105
- Beneficios obtenidos por la actividad de las empresas / 105
- El caso de las regalías / 106
- El caso de los intereses de créditos / 106
- El caso de los dividendos y participaciones / 106
- El caso de las ganancias de capital / 106
- Rentas que son producto de la prestación de servicios personales / 107
- Rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales y asistencia técnica / 107
- Pensiones, anualidades y otras rentas periódicas semejantes / 107
- Ingresos producto del desarrollo de actividades artísticas y de entretenimiento público / 108
- Los beneficios de empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial / 108
- 2. Análisis del modelo de convenio para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio de la OCDE de 1977 y 1992 / 108
 - Acerca de la residencia / 110
 - Distribución territorial de bases imponibles / 110
 - Métodos para evitar la doble imposición / 112
 - Establecimientos permanentes / 113
 - Empresas asociadas / 114
 - Cláusula de no discriminación / 114
 - Procedimiento amistoso e intercambio de información / 115
- 3. Análisis crítico del Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República Italiana para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre la renta y sobre el y patrimonio y para prevenir la evasión fiscal / 115
 - Acerca de la residencia / 116
 - Acerca del establecimiento permanente / 117
 - Rentas inmobiliarias / 119
 - Acerca de los beneficios de las empresas / 119
 - Acerca de los dividendos, intereses y regalías / 120
 - Acerca de las ganancias de capital / 121
 - Rentas producto de trabajos independientes / 122
 - Rentas producto de trabajos dependientes / 123
 - Acerca de los artistas y deportistas / 123
 - Imposición sobre el patrimonio / 124
 - Normas para eliminar la doble imposición / 124

Capítulo 6

Conclusiones y recomendaciones / 127

1. Conclusiones / 127

2. Recomendaciones / 133

Anexo

Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República Italiana para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio y para prevenir la evasión fiscal / 135

Bibliografía / 157

Universidad Andina Simón Bolívar / 161

Títulos de la Serie Magíster / 162

Prólogo

El estudio *El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional*, propuesto por el doctor César Montaña Galarza al Programa de Maestría en Derecho Económico, es de gran interés para la profundización de esta temática jurídica, la cual ha adquirido gran significación frente al proceso de globalización de la economía.

El autor, para situar el problema, afronta los aspectos fundamentales del derecho internacional tributario, se refiere a su naturaleza, a sus fuentes y a su evolución. Discierne sobre la existencia de la potestad soberana de los estados para crear tributos y la pugna en que pueden entrar cuando son ejercitadas en base a diferentes y contradictorios criterios de atribución. Al propósito analiza las teorías o posiciones de la fuente y del domicilio, ardua y fervorosamente sustentadas por los países en desarrollo proveedores de materias primas, y desarrollados, proveedores de capitales y tecnología. Estudia también el instituto del establecimiento permanente, puente tendido entre las mencionadas teorías y cuya bondad depende de la amplitud con que se le conciba.

Una vez sentadas las bases de la temática, el autor analiza las alternativas de solución que se vienen aplicando para evitar la doble imposición internacional y se refiere a las de carácter general y aquellas que remedian aspectos puntuales. Efectúa un parangón entre el modelo definido por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) que se ancla preponderantemente en la posición del domicilio y la Decisión 40 de la Junta del Acuerdo de Cartagena que regula la materia entre los países de la Comunidad Andina y configura el modelo que han de observar para suscribir convenios con terceros países, Decisión que adhiere de modo frontal, la teoría de la fuente. Constata como el país, al igual que otros de la subregión, ha debido ceder posiciones y han suscrito convenios para evitar la doble imposición internacional sin atenerse al modelo mencionado y han terminado por aceptar las soluciones de la OCDE.

Existe poca bibliografía sobre este campo jurídico, tanto en el país cuanto en la Comunidad Andina. Por ello es útil y meritorio el estudio realizado por el doctor Montaña Galarza que resume de modo adecuado el acervo consignado en obras precedentes y contiene los avances que se han producido con posterioridad, lo que permite establecer de modo preciso el estado de la cuestión.

Para enriquecer la discusión iniciada en junio del año pasado en Santa Cruz de la Sierra, Bolivia, encaminada a revisar posiciones y actualizar la Decisión 40 que fue expedida cuando mediaban otras circunstancias y ante la necesidad de ponerla a tono con el entorno que rige y particularmente de incluir dentro de ella la solución a nuevas cuestiones, el estudio en referencia es una aporte que hace el autor, quien debería seguir profundizando este espacio del Derecho Internacional, y en base al análisis de temas particulares contribuir a su avance y desarrollo.

Por las razones que quedan expuestas, para el Área de Derecho y para el Programa de la Maestría en Derecho Económico de la Universidad Andina, es grato presentar este estudio realizado por uno de sus distinguidos colaboradores.

José Vicente Troya Jaramillo

*A mis creadores,
que me enseñaron a crecer
y caminar en la vida.
A quienes amo
y quiero siempre cerca.*

Reconocimientos

Mi agradecimiento a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, y a su Rector, Enrique Ayala Mora, por sus bondades hacia mi persona.

Expreso mi imperecedera gratitud al Dr. José Vicente Troya Jaramillo, Director del Área de Derecho, maestro eminente y guía constante, que tuvo la deferencia de dirigir esta investigación.

No pueden faltar sentimientos de similar naturaleza para todos mis maestros del Programa de Maestría en Derecho Económico, de los cuales obtuve invaluable conocimientos y experiencias que sabré aprovecharlos positivamente en mi vida profesional y académica.

Introducción

Esta tesis fue concebida como uno de los requisitos para optar por el título de Magíster en Derecho Económico. He procurado que su redacción refleje un estudio aproximado a la realidad ecuatoriana en materia de doble imposición internacional, los aciertos y las falencias cuando institucionalmente el Estado se ha enfrentado a los complejos problemas que son connaturales a este tema del derecho internacional tributario.

Trato de exhibir la posición del Ecuador como sujeto internacional contraente de obligaciones por virtud de convenios fiscales con otros estados, y como partícipe activo de un proceso de integración que progresa pese a las dificultades que encuentra a su paso.

No descarto una modesta introducción al derecho internacional y dentro de éste al derecho internacional tributario, materia que por cierto es casi desconocida en nuestro medio académico y profesional. Parte importante de lo que presento también es la normativa convencional internacional que merece mi análisis.

Esta investigación se basa en tres cuestiones: a) la necesidad de comprobar lo nocivo de la doble imposición internacional, respecto de los estados y de las personas; b) el hecho de que nuestro país, al suscribir convenios tributarios internacionales, se aleja de la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena; y c) la necesidad de los estados en vía de desarrollo de negociar y suscribir convenios para atenuar o eliminar la doble imposición internacional sin ceder a sus justas pretensiones, en aras de un desarrollo más equitativo dentro de la comunidad internacional.

La temática desarrollada presenta también algunos comentarios y datos que he considerado importantes por su trascendencia.

Espero que esta investigación sea el punto de partida de posteriores y más profundos estudios.