

PARTE I. CRITERIOS DE SUJECCIÓN EN LA IMPOSICIÓN DE SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO

¿Cuáles son los criterios de conexión que su país aplica para personas jurídicas e individuos?

El Ecuador como la generalidad de los países de mundo, busca con particulares matices atribuirse el beneficio de las rentas aplicando el criterio de la fuente, como un principio de soberanía fiscal (derecho originario). Menciono con ciertos matices, debido a que no aplica un criterio territorial “puro” como es el caso de Costa Rica, Nicaragua, entre otros, encontrándose en este entendido bajo un esquema de conexión híbrido, que incluye también a la residencia como un elemento de afectación de la norma en el espacio, pues la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) al referirse a los sujetos pasivos del Impuesto a la Renta - IR (Art. 4), circunscribe a los ingresos obtenidos por las personas y sociedades nacionales o extranjeras **domiciliadas o no en el país**, criterio que en concordancia con lo que dispone el Art. 2 primer numeral, esto es la obtención de **ingresos de fuente ecuatoriana** obtenidos en el país a título gratuito o a título oneroso por nacionales o extranjeros, nos lleva a aplicar una criterio de vinculación real; mientras que el numeral 2 del citado artículo, incluye a los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, incluyendo de esta manera una conexión de tipo extraterritorial que busca gravar la renta mundial de los residentes fiscales ecuatorianos (residencia).

* Socio de la División de Impuestos de LEXVALOR Abogados. Abogado y Licenciado en Ciencias Jurídicas por la Pontificia Universidad Católica del Ecuador. Especialista Superior en Derecho Tributario por la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Quito. Diplomado en Derecho Administrativo por la Universidad de Valladolid, España. Master en Tributación Internacional por la Universidad Internacional de la Rioja, España.

¿Qué elementos definen el carácter de residente bajo la Ley Ecuatoriana?

En el Ecuador a la fecha con la última reforma (diciembre de 2014), podemos con seguridad mencionar que para efectos de la localización de la renta, la residencia se la puede observar desde un ámbito de la imposición de renta mundial y en un ámbito territorial propiamente dicho. Esto debido a la incorporación de nuevos elementos como mecanismos anti elusivos, que si bien dieron claridad a los elementos madre contenidos en el Código Tributario (domicilio), han suscitado interpretaciones propias de una norma reciente y aún carente de jurisprudencia que sin lugar a duda podrían generar una problemática de una doble imposición fiscal a determinadas transacciones efectuadas por el contribuyente. Los elementos que se incluyeron en la última reforma a la LRTI y su Reglamento (Art7) son: ausencias esporádicas a efectos de contabilización de los 183 días, el concepto de centro de intereses vitales entendido como el núcleo de intereses económicos o de actividad principal lo cual implica una comparación de ingresos e inclusive de activos entre la actividad local y la externa, así como la prueba de permanencia en otra jurisdicción. Por otra parte, se han incorporado a mi juicio presunciones en lo que tiene que ver con vínculos familiares más estrechos como la residencia del cónyuge e hijos menores de edad, y la de traslado de ecuatorianos residentes migrantes a una jurisdicción catalogada como paraíso fiscal cuyo lapso de tiempo está enfocado a cuatro períodos fiscales siguientes a la fecha en que dejó de cumplir las condiciones para ser residente en el Ecuador.

A efectos de las personas jurídicas o sociedades definidas en el artículo 98 de la LRTI, podemos decir que nuestra legislación al igual que el caso español (Ley de Impuesto a las Sociedades), observa como hecho sustancial el acto constitutivo de la sociedad (incorporation test) bajo la legislación ecuatoriana. Basta observar el artículo 61 del Código Tributario (aún vigente) que recogía desde años atrás el concepto de domicilio y no de residencia, bajo el criterio formal que para todos los efectos tributarios se considera como domicilio de las personas jurídicas el lugar señalado en el contrato social o en los respectivos estatutos, situación que se vio definida con la última reforma a la LRTI antes mencionada que estableció que una sociedad tiene residencia fiscal en Ecuador cuando ha sido constituida o creada en territorio ecuatoriano, de conformidad con la legislación nacional. No obstante el CT, aún deja a salvo que en ausencia del acto constitutivo debe observarse el lugar donde se ejerza cualquiera de sus actividades económicas o donde ocurriera el hecho generador, por lo que de este segundo criterio, pudiere pensarse que en nuestro país domésticamente si se regula criterios como el lugar de la sede social principal de los negocios (registered office test), lugar de la administración efectiva (effective management) o el lugar de domicilio de los accionistas,

lugar control societario, no obstante no han sido desarrollados como una norma extraterritorial clara y aplicable, por lo que en la práctica se quedan en meros enunciados.

¿Pueden las normas antiabuso ser aplicadas para eliminar el carácter de residente?

La residencia, como elemento preponderante de conexión para establecer el gravamen en una determinada jurisdicción, puede a su vez dar lugar a la obtención de ventajas fiscales indebidas (treaty shopping - rule shopping). Los comentarios al art. 1 MC OCDE, sugieren la inclusión en los convenios de medidas antiabuso (Parágrafo 9.6), para evitar lo que se conoce como Treaty Shopping, por lo que para el estado ecuatoriano definitivamente las normas antiabuso pueden ser aplicadas a efectos de eliminar el carácter de residente cuando no cumplen con las consideraciones para el efecto. El mismo MC OCDE, señala la necesidad de que sea la legislación interna de los estados, la que se fortalezca disposiciones especiales para evitar determinadas formas de elusión fiscal. El Ecuador ha suscrito varios Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI), siendo constitucionalmente reconocidos, basta citar unos de los últimos como es el caso de China (Art 23 CDI Ecuador - China): *1. Salvo en los casos en que este Artículo disponga lo contrario, un residente de un Estado Contratante que obtenga una renta de otro Estado Contratante podrá acogerse a todos los beneficios fiscales de este Acuerdo acordados por lo demás a cualquier residente de un Estado Contratante sólo si ese residente **“reúne las condiciones necesarias”** definidas en el párrafo 2 y cumple los otros requisitos que exige el presente Acuerdo para la concesión de tales beneficios.* El artículo 425 de la Constitución Ecuatoriana (CE) reconoce a los tratados internacionales como parte del ordenamiento jurídico.

A nivel doméstico, el Ecuador prevé cláusulas antiabuso para evitar la obtención de beneficios producto de una residencia apócrifa, siendo la más significativa la del beneficiario efectivo. Si bien el concepto de beneficiario efectivo, según la norma interna está enfocado principalmente a efectos de los dividendos y transferencia de acciones, sin que por ello no fuere aplicable a los demás conceptos como son las regalías. No está por demás mencionar que este criterio está también enfocado en el país a identificar a los accionistas finales en la cadena societaria de las sociedades sean estas de inversión local e inclusive aquellas de inversión extranjera, castigando en el porcentaje de la tarifa (tipo impositivo) del IR cuando no se cumpliere (cláusula de transparencia o look-through approach). Vale también citar que el Ecuador dentro del ámbito de la residencia contiene cláusulas de exclusión (exclusion approach) y limitación de beneficios, en donde resta beneficios a sujetos que residen dentro de regímenes considerados como paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición.

¿Cuál es el criterio de sujeción aplicable al Establecimiento Permanente (EP)?

El concepto del EP se encuentra recogido en la LRTI en su artículo 8, que señala que se trata de todo lugar o centro fijo ubicado dentro del territorio nacional, en el que una sociedad extranjera efectúa todas sus actividades o parte de ellas como. Con mayor detalle encuentra su regulación en el Reglamento, por lo que de manera general diría que el criterio de sujeción está relacionado con el desarrollo de una actividad económica sustancial y estable por parte de un no residente en el territorio ecuatoriano, distinto e individualizable a la empresa extranjera. La norma reglamentaria de manera puntual en su artículo 9, recoge elementos como el lugar fijo de actividad económica o negocios en donde incluye a la dirección de la actividad (sucursal, agencia, oficina, fábricas, canteras, bosques, factorías, talleres, minas, yacimientos, obras de construcción, instalación y montaje (más de seis meses de duración), prestación de espectáculos públicos, y la cláusula del agente dependiente el lugar fijo en el que una empresa efectúa todas o parte de sus actividades. La norma también contiene cláusula de exclusión de lo que no comprende un EP. La norma societaria (Ley de Compañías) no reconoce al EP como tal, salvo el caso específico de la sucursal y la norma civil y mercantil/societaria que regulan lo concerniente al mandado, de ahí su validación en la norma local que no es más que una ficción tributaria carente de personalidad jurídica.

Finalmente, resulta inequívoco definir que el Ecuador, sigue la delimitación conceptual del MC OCDE previstas en el Art. 5 en lo que tiene que ver con las características generales del concepto y 7 en lo que respecta a la aplicación de los beneficios empresariales, por lo que en caso de la suscripción de un CDI, será la noción de EP contenida en su texto la que determinen el gravamen de sus beneficios en el país como estado de la fuente o imposibilite dicha opción.

¿Cuáles son los Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio a los que está sujeto un residente?

Como hemos venido analizando el Ecuador según su Constitución, concibe como prioritarios en su política fiscal a los impuestos directos y progresivos.

Desde la óptica de los impuestos centrales, el Impuesto a la Renta global es el impuesto directo y progresivo al que están sujetos los residentes con una tarifa progresiva para el caso de las personas físicas (5% a 35%) y con una fija para las sociedades (22%) salvo excepciones puntuales ligadas a la transparencia fiscal. El Ecuador no mantiene un impuesto que grave al patrimonio neto de las personas físicas, sin embargo si existe la obligación de presentar una declaración patrimonial de bienes, cuyo objetivo está enfocado en ser un medio de control para el

pago adecuado del IR.

Vale señalar que en cuanto que si bien el Ecuador, no mantiene un impuesto al patrimonio como tal, actualmente como se encuentra concebido el IR, tanto para las personas físicas obligadas a llevar contabilidad como para las sociedades, tiene una connotación patrimonial, pues se considera a efectos de determinación del impuesto, el valor que fuere mayor entre el impuesto causado (luego de la obtención de la base imponible ingresos menos costos y gastos con los aspectos conciliatorios que esto conlleva) y el anticipo mínimo del impuesto para cuyo cálculo se incluye una fórmula matemática que entre otros rubros contempla el patrimonio total, en razón del cero punto dos por ciento.

Impuestos a la propiedad como el de Tierras Rurales e Impuesto a los Activos en el Exterior a las entidades financieras reguladas por la Superintendencia de Bancos y entidades bajo la regulación de la Intendencia de Mercado de Valores, son aplicables.

Ahora bien desde la perspectiva de los Gobiernos autónomos Descentralizados (Organos cantonales - GADS), se puede hablar del Impuesto Predial, el cual grava a la propiedad de bienes inmuebles, el cual está calculado en función de una serie de factores entre los principales la superficie y localización del predio.

Si bien la Patente Municipal no es como tal un impuesto patrimonial, la dejamos mencionada pues si bien es un impuesto que grava al desarrollo de actividades económicas en una determinada jurisdicción, su base imponible se obtiene en función del patrimonio.

¿Cuál es la definición de impuesto? Comente si el carácter compulsorio es un requisito impredecible o no? ¿Las prestaciones son solo en dinero? ¿Se admite prestaciones en especie?

En la normativa ecuatoriana no existe una definición legal de impuesto. En doctrina, sin embargo, puede decirse que para ser considerado como tal un impuesto debe tener los siguientes elementos: a) Que sea exigida por el estado; b) Que se configure por un hecho generador; c) Que se trate de una prestación pecuniaria; y, d) La falta del requerimiento de una contraprestación directa. Una característica básica del concepto es precisamente que sea exigible por el poder de imperio del estado.

No encontramos conceptos legales, ni jurisprudenciales, respecto de elementos que puedan configurar a un impuesto como sustancialmente análogo para ser considerado como tal, pese a que al referirse a paraísos fiscales (por ejemplo) nuestra norma refiere comparaciones con los impuestos sobre la misma manifestación en

el exterior.

Conforme el Código Tributario, las prestaciones tributarias pueden recibirse en dinero, especies o servicios apreciables en dinero.

¿Qué elementos define la ley doméstica para que un impuesto sea considerado impuesto sobre renta o sobre capital? ¿Existen Impuestos heterodoxos que son considerados sobre la renta o capital en la legislación interna? ¿Dónde entran los impuestos a donaciones y sucesiones?

Los elementos que define la ley, para que se considere renta diría son los siguientes: i) La existencia de actividad por parte de un residente (sujeto pasivo como sociedad para efectos fiscales tenga o no personalidad jurídica, sucesión indivisa o persona física) o de un no residente (caso EP); ii) que genere ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos localmente o en exterior sea a título gratuito u oneroso; iii) que provengan del trabajo, del capital o de ambas fuentes; y iv) que sean estos ingresos obtenidos en dinero, especies o servicios.

El componente más importante del Presupuesto General del Ecuador, actualmente es la recaudación tributaria, que supera el 50% de del valor total presupuestado. Esto ha generado la creación de Impuestos Heterodoxos, entendidos como aquellos cuya finalidad está enfocada en cubrir deficiencias recaudatorias o incentivar o desincentivar comportamientos de los contribuyentes. La mayoría de estos tributos fueron creados en el año 2007 con la vigencia de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria de 29 de diciembre del 2007, siendo aquellos que tienen relación con la renta y el capital de mayor relevancia los siguientes:

- a) **Impuesto a la Salida de Divisas (ISD):** Este tributo grava al 5% de la salida como tal de la divisa (operaciones y transacciones monetarias que se realicen el exterior), con ciertos matices pues en la configuración del hecho generador incluye presunciones de salida del capital y cualquiera de los modos de extinguir las obligaciones inclusive la compensación. Vele señalar que este impuesto en ciertos casos puede tomar crédito tributario del IR.
- b) **Impuesto a los Activos al Exterior:** Impuesto de connotación mensual sobre los fondos disponibles e inversiones que mantengan en el exterior las entidades privadas reguladas por la Superintendencia de Bancos y Seguros y las Intendencias del Mercado de Valores de la Superintendencia de Compañías.
- c) **Impuesto a las Tierras Rurales:** Impuesto anual sobre la propiedad o posesión de inmuebles rurales (fuera de zonas urbanas delimitadas por las municipalidades) de superficie igual o superior a 25 hectáreas.
- d) **Impuesto a los Ingresos Extraordinarios:** Impuesto que grava a los in-

gresos extraordinarios obtenidos por las empresas que han suscrito contratos con el Estado para la exploración y explotación de recursos no renovables.

- e) Respecto a los impuestos a la donación e herencia, se ubican dentro del Impuesto a la Renta con consideraciones específicas, siendo ambos progresivos.

¿Existe una definición de renta y patrimonio en su país? ¿Existen pautas o elementos sobre caracterización de la renta?

En la norma no existe una definición puntual del concepto de renta, sin embargo puede decirse que está relacionada con la generación de ingresos de fuente, así como del incremento patrimonial en determinados casos.

En lo que se refiere al patrimonio, pese a no tener un impuesto como tal, la norma tributaria si lo define (Art 69) lo que parecería ser una concepción puramente contable al señalar que es la diferencia entre el total de activos y el total de pasivos.

Respecto a elementos de caracterización de la renta, existen desde la óptica eminentemente fiscal varios a saber:

- a) **Derechos representativos de capital** (referente a los títulos o derechos de propiedad en cualquier tipo de entidad).
- b) **Dividendos:** Todo tipo de participaciones en utilidades, excedentes, beneficios o similares que se obtienen en razón de los derechos representativos de capital que el beneficiario mantiene, de manera directa o indirecta
- c) **Regalías:** Cantidades pagadas por el uso o derecho de uso de marcas, patentes, obtenciones vegetales y demás elementos contenidos en la Ley de Propiedad Intelectual. Dentro de este concepto, podría también incluirse a las **Obligaciones Fiscales Mineras** (regalías por la explotación de minerales, patentes de conservación minera, utilidades laborales atribuibles al Estado)

¿Existen normas referentes sobre diferimiento o (deferral) o principios similares? Describa el mecanismo aplicable. ¿Cuál es el efecto económico en el Ecuador?

En Ecuador se podría decir que las normas tributarias siguen, respecto de la causación del impuesto a la renta, un principio de realización. En efecto existen normas respecto de diferimientos:

- a) Las inversiones que los residentes en Ecuador mantengan en el exterior, serán consideradas como ingresos (gravables o no, dependiendo del tipo de entidad que reparta el dividendo) en el ejercicio económico que éstos se repartan, independientemente del ejercicio de causación de los resultados en la compañía

que distribuye tales dividendos.

- b) La actualización del valor patrimonial proporcional, por el cambio del valor de la compañía en la que el residente ecuatoriano mantenga inversiones, no tendrá efecto tributario, si bien su contrapartida se refleje en resultados (ingreso o pérdida) al no considerarse una renta, mientras no esté realizada.
- c) No existen normas en Ecuador respecto de ingresos diferidos (hay un par de consultas por parte de la autoridad de control poco claras)
- d) Con la inclusión en Ecuador de la normativa contable NIIF (IFRS) son de aplicación contable las regulaciones relativas a impuestos diferidos (NIC 12). Debe decirse que en los últimos años se ha visto una evolución normativa en relación con impuestos diferidos, pero su aplicación en general podría decirse que no tiene efecto tributario, siendo el único impuesto diferido aceptado por la administración tributaria la amortización de las pérdidas, que de acuerdo con el

Art. 11 de la LRTI puede deducirse de la base imponible en los siguientes cinco ejercicios económicos a aquel en que se produjo, con determinadas limitaciones.

Así, el RLRTI ha previsto casos en los cuales se puede registrar (a nivel contable) determinados efectos de impuestos diferidos, sin embargo en la generalidad de los casos se establece que los cargos resultantes no serán deducibles, sino hasta el ejercicio del desembolso efectivo.

Es común a la política contable, y de la experiencia no han existido casos en los que el concepto sea objetado por el fisco, el hecho de amortizar gastos pagados por anticipado, tales como seguros u otros parecidos. La normativa tributaria permite el diferimiento de gastos de constitución, gastos de publicidad, y determinados activos intangibles.

PARTE II: MECANISMOS DOMÉSTICOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

II.1. Exención

¿Qué se entiende por renta extranjera exenta en su país?

El artículo 49 de la LRTI conceptualiza a las rentas exentas, mencionando que son aquellas que han sido sometidas a imposición en otro Estado y por lo tanto deben ser excluidas de la base imponible del Impuesto a la Renta a fin de que no sean sometidas a imposición. Cabe aclarar que para considerarse como tales el país de

la fuente, no debe ser catalogado como Paraíso Fiscal (PF) o jurisdicción de menor imposición (tarifa menor al 60% de la que corresponde al IR prevista en el Ecuador para las sociedades 22%, es decir 13% o cuando no exista actividad económica sustancial).

¿La renta exenta se toma en cuenta para efectos de la progresividad del tipo (tasa) aplicable?

Del ya citado artículo 49 considero que el método de exención que aplica el Ecuador es un método que en la doctrina se lo conoce como “PURO”. Esto debido a que el Ecuador renuncia de manera total a gravar las rentas originadas en el estado de la fuente, con la salvedad citada en el artículo anterior, lo cual no implica que salgamos de un método puro, sino se trata de una exención condicional (subject to taxclause). Cabe señalar que la norma citada, a mi criterio puede dar lugar a confusiones e interpretaciones en su aplicación, pues lastimosamente no indica el grado (tipo) de imposición que debe tener el estado de la fuente extranjera a fin de poder obtener el beneficio de la neutralidad, lo cual ha sido determinado vía una simple Resolución Administrativa (N° 52) que pierde mucho de aplicabilidad por ser de un rango jerárquico inferior a la ley e inclusive el reglamento.

¿Cuáles son las rentas de fuente extranjera que están exentas o excluidas en imposición en su país?

La legislación ecuatoriana, prevé como rentas exentas todas aquellas rentas de fuente o reales, que hubieren pagado el IR o un impuesto análogo en un determinado Estado, siempre que la persona (natural y/o física) con la cual se mantiene la operación, no se encuentre domiciliada en una jurisdicción catalogada como PF, régimen preferente o jurisdicción de menor imposición conforme a la explicación anterior.

Así mismo, constituye renta exenta, todos aquellos ingresos exonerados en virtud de convenios internacionales, según dispone el artículo 9 numeral 3 de la LRTI.

Finalmente, podemos señalar que constituyen rentas exentas, aquellos ingresos provenientes de fuente extranjera que sean direccionados a entidades (identidad personal), que por su naturaleza estén exentas del IR en el Ecuador, tales como institutos de educación superior estatales, instituciones de carácter privado sin fines de lucro (que cumplan con requisitos formales que exige la ley, asignaciones o estipendios que concepto de becas para empelados en el financiamiento de estudios, especialización o capacitación en Instituciones de Educación Superior, entidades gubernamentales extranjeras que otorguen organismos internacionales o gobiernos de países extranjeros, los obtenidos por personas con discapacidad o tercera edad en los montos que prevé la ley, los generados por la enajenación oca-

sional de inmuebles, los ingresos que obtengan los fideicomisos mercantiles, siempre que no desarrollen actividades empresariales u operen negocios en marcha, los ingresos obtenidos por los fondos de inversión y fondos complementarios, las indemnizaciones que se perciban por seguros, exceptuando los provenientes del lucro cesante, entre otros.

¿Cuáles son los requisitos o condiciones que establece su legislación para otorgar la exención?

Los requisitos que establece la legislación para la exención que es total y no automática, siendo necesario:

- a) La obtención de un certificado de Residencia Fiscal vigente para el periodo de aprovechamiento, emitido por la autoridad competente del residente extranjero. El certificado debe contener la traducción certificada al idioma castellano y debe ser consularizado ante el Cónsul ecuatoriano o en su defecto contar con la Apostilla de la Haya (Art. 134 RLRTI).
- b) Adicionalmente será necesario la obtención de un Certificado de Auditores Externos Independientes que tenga presencia en el Ecuador y en el extranjero, a efectos de comprobar la pertinencia del gasto, en el caso de pagos exentos en el Ecuador, así como para evidenciar pagos al exterior en aplicación de convenios de doble tributación siempre que superen el valor de USD 11.170.
- c) Si bien la norma no menciona, a fin de justificar el pago del IR en el exterior y considerar el ingreso exento, será necesario a mi criterio obtener un documento (podría ser el mismo certificado de residencia fiscal) que acredite el pago efectivo y al menos la tasa impositiva (tipo).

¿El sistema de exención podría aplicar incluso en el caso de impuestos no cubiertos por un CDI?

En efecto, el artículo 50 de la LRTI, denota que el Ecuador aplica un sistema de exención si bien condicionado al domicilio del estado de la fuente, sin embargo no limitativo en cuanto a la necesidad de que exista suscrito un CDI, siempre que se trate de impuestos similares o análogos.

Puede ejemplificar situaciones evidentes de doble no-imposición internacional por aplicación del sistema de exención

Creo que la situación más evidente de una doble no-imposición que con mayor frecuencia se suscita en el Ecuador, es la referente a los dividendos, pues cuando estos no se encuentran gravados en el exterior y fueren distribuidos a un residente

ecuatoriano (accionista/beneficiario) tampoco se encontrarían sometidos a imposición en el país, siempre que la sociedad extranjera hubiere tributado su impuesto a la renta sobre las rentas que dieron lugar al origen del dividendo (literal a del Art. 136 del RLRTI).

¿La exención se aplica también a las pérdidas? ¿Cuál es el tratamiento de los gastos incurridos para obtener la renta exenta?

La legislación ecuatoriana no faculta a que los ingresos exentos se aplique a las pérdidas. Esto debido a que la amortización de pérdidas se reconoce en función de los ingresos gravados. De conformidad con el artículo 46 del RLRTI, que hace alusión a la conciliación tributaria, las exenciones son producto de una partida conciliatoria que no se refleja en el estado de resultados integrales. Los gastos incurridos para la generación de renta exenta, son no deducibles del impuesto, debiendo también ser colocados como tales en partida conciliatoria.

¿Existe un tratamiento distinto si quien reclama la exención es una persona jurídica o un individuo?

La legislación ecuatoriana no realiza diferenciación alguna en este sentido, pudiendo beneficiarse cualquier tipo de sujeto pasivo una vez cumplidos los elementos de conexión antes especificados.

II.2. Crédito impositivo (Tax Credit)

Debo advertir respecto a este tema que las normas que mantiene el Ecuador respecto al “tax credit” son generales y poco desarrolladas, debido a que desde el año 2008 el método de exención es el sistema de aplicación principal.

¿Cuáles son los impuestos que bajo la legislación doméstica califican para ser acreditados en su país?

Exclusivamente el IR de personas físicas y sociedades y demás impuestos similares o análogos que pudieren generarse, que actualmente no han sido creados. El Ecuador no contempla como tal un Impuesto al Patrimonio. Si bien no es materia de la pregunta, vale señalar que la legislación doméstica, contempla el pago del 15% de participación laboral (PL), la cual a efectos internacionales es entendida como un gravamen, sobre el cual inclusive la autoridad tributaria puede extender un comprobante de retención a fin de que el estado de la residencia lo impute como crédito a residentes del exterior de ser procedente.

¿Contra qué impuestos domésticos procede la acreditación?

Procede contra el Impuesto a la Renta como explicamos en la pregunta anterior.

Particular connotación tiene el impuesto municipal de la Plusvalía de bienes inmuebles que localmente puede ser acreditado con dicho impuesto.

¿Cuáles son los requisitos de la legislación doméstica para permitir la acreditación de impuestos?

Internamente, como una formalidad se exige la presentación de la declaración tributaria (pago efectivo), el comprobante de retención en la fuente del impuesto, así como la presentación de anexos. A efectos del crédito internacional, la norma no establece requisitos de manera expresa, por lo que de conformidad a los Comentarios de la OCDE, e inclusive de las normas locales relativas a regulación del método de exención, se podría señalar por analogía la necesidad de contar con un certificado de residencia fiscal debidamente legalizado, el documento que acredite la retención practicada y pagada en el extranjero, ambos debidamente consularizados y/o apostillados y el certificado de auditores externos cuando la acreditación se estuviere generando en función de la aplicación de un CDI.

¿Cuándo se considera que un impuesto fue “pagado” en el exterior? ¿Existen limitaciones si dicho impuesto está sujeto en el país de la fuente a algún tipo de devolución (Ej. Servir de pago a cuenta o anticipo de otro impuesto)? ¿Es posible acreditar impuestos pagados en especie?

Se lo considera a efectos del crédito como pagado en el exterior, cuando provenga de una jurisdicción catalogada como PF o de menor imposición. Así mismo, puede darse el caso de cuando el pago provenga de un país con el cual se mantenga suscrito un CDI y el tratado determine este método. La norma local no profundiza en ninguno de los aspectos preguntados, pero debe señalarse que para efectos de tomar un crédito fiscal externo, sin embargo el tipo fiscal no debería superar el 13%, pues todo lo que supere de dicho porcentaje correspondería ser regulado bajo el método de exención. Debe mencionarse que el Código Tributario, a efectos locales si prevé el pago del tributo en especie, sin que nada mencione respecto a los pagos efectuados en el exterior, sin embargo en la medida que la autoridad del país de residencia acredite que fue pagado y extienda su certificación, el Ecuador debería reconocerlo bajo la regla antes explicada.

¿Existe derecho a acreditar impuestos no “compulsorios” (Ej. Impuestos que estén en disputa, impuestos pagados por error o en demasía, o impuestos pagados por presión de “moralidad tributaria”?)

El Ecuador no regula ni define los impuestos no compulsorios, ni aquellos pagados por presión de moralidad. Cabe mencionar que a fin de tomar un crédito tributario en el país, el valor debe haberse pagado en su totalidad, situación que deberá ser debidamente acreditada.

¿La legislación doméstica admite el crédito indirecto? (Ej. No solo impuestos por los dividendos, sino también impuestos pagados por la sociedad)

En el Ecuador aplica el sistema de crédito directo (siendo el ejemplo más claro en el país los dividendos e intereses), por lo que no se reconoce el crédito tributario indirecto como medida para aliviar la doble imposición económica. Vale señalar en este punto que los dividendos que hubieren sido tributados en el extranjero y percibidos por un residente fiscal en el Ecuador, no se encuentran gravados con IR. Respecto a la imputación de impuesto por sociedad extranjera, la legislación no lo prevé por ende no está permitido.

¿La legislación doméstica reconoce el mecanismo de crédito equivalente (matching credit) y tax spanning?

La legislación doméstica no prevé el método del crédito no pagado, por ende no se permite deducir una cantidad que hubiere correspondido abonar en el país de la fuente en ausencia del beneficio fiscal.

¿Cómo opera el crédito máximo otorgado en su legislación? (Ej. Método del crédito ordinario)

No existe una norma expresa en este sentido, sin embargo debe observarse lo explicado respecto a la tasa que un PF o jurisdicción de menor imposición hubiere tributado a fin de tomar el crédito fiscal. De la revisión de los tratados se puede deducir que el Ecuador por regla general ha venido acordando una imputación ordinaria o limitada, es decir permite al sujeto pasivo deducir el impuesto satisfecho en el país de origen, pero de manera limitada sin que supere el tipo del impuesto local sobre las rentas adquiridas en el país de origen.

¿Cuáles son las principales dificultades que se presentan en su aplicación?

Me atrevería a mencionar que la falta de regulaciones y el escaso desarrollo de las normas previstas en la legislación doméstica son el principal problema a efecto de su aplicación. La carencia de normas jurisprudenciales y criterios de la autoridad de control que aún no efectúa mayores auditorías fiscales es otro problema pues no existen precedente guías en este sentido. En lo que tiene que ver con la aplicación de un CDI, sin entrar al fondo de su aplicación, considero que la principal dificultad constituye el certificado de auditores externos por costos y por la revisión contable que esto implica tanto en el país de la fuente como de residencia.

¿Cuáles son las limitaciones del crédito? (Ej. Limitación total (overall limitation), limitación por país (per-country limitation) limitación por categoría de rentas (baskets))

El crédito tributario, como se ha mencionado tiene relación con tributos pagados en el exterior en jurisdicciones PF o de menor imposición. La norma actual al pasar al sistema de exención como método principal (año 2008), no profundiza sobre el método del crédito y nada menciona respecto a su limitación, señalando únicamente que podrá tomarse el crédito tributario (Art. 136 RLRTI), generando un problema de interpretación que expongo en la siguiente pregunta.

¿Existe un tratamiento distinto si quien reclama el crédito es una persona jurídica o un individuo?

La norma no prevé un tratamiento para tomar el crédito fiscal. Sin embargo debe mencionarse que la tarifa del IR en el país entre personas físicas y jurídicas es distinta, siendo la primera de carácter progresivo (5% hasta 35%) y la sociedad una tarifa fija del 22%, salvo que los accionistas se encuentren domiciliados en un PF o jurisdicción de menor imposición o no se informe respecto de tales hechos en donde será del 25%. Así resulta complejo entender si se permite el reconocimiento del crédito tributario sin limitaciones, cuando fuere aplicado a una persona física cuyo impuesto fuere de una tarifa menor a la pagada en el estado de la fuente, en donde no se prevé un límite y su exceso tampoco se establece si puede ser tomando en años siguientes o pudiere ser reintegrado inclusive. Situación similar ocurriría en caso de la que la compañía local, efectuar una reinversión de acciones con una reducción de tarifa en residencia (del 22% al 10%). Debe notarse que todo tipo impositivo que supere el 13% en el estado de la fuente, será tratado como renta exenta en el país.

PARTE III: MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL BAJO LA RED DE TRATADOS

III.1. El Concepto de Impuesto

¿Cuáles son los impuestos que se encuentran cubiertos por el Artículo 2 de los CDI de su país? ¿Cuáles impuestos están fuera de del objeto de los CDI?

En Ecuador podemos contar básicamente dos impuestos que son medidos por la percepción de renta del sujeto pasivo, y que son a saber: a) El impuesto a la renta; y, b) El impuesto a las plusvalías, que es cobrado por los municipios de los distintos cantones, sobre la base de la utilidad obtenida en la venta de bienes inmuebles.

Tradicionalmente los CDI que ha firmado el Ecuador, hacen alusión expresa a los impuestos comprendidos dentro del propio Art. 2, y allí no se han citado impuestos patrimoniales seccionales, y ha limitado su aplicación de manera expresa al IR.

Tenemos, sin embargo, casos que merecen un análisis particular, cual es el caso de Bélgica, en el cual de manera expresa se han incluido dentro de los comprendidos a los impuestos a los activos de las empresas, entre los cuales podemos contar al 1.5 por mil sobre activos (seccional) y a la contribución a la Superintendencia de compañías, que se calcula sobre la base de los activos totales de las compañías sujetas a tal entidad.

Debe comentarse también que, cuando los convenios citan los impuestos comprendidos, y se refieren a su aplicación “en particular”, podría entenderse que se puede extender básicamente al impuesto a las plusvalías, que es el único adicional al de la renta basado en un concepto similar.

No obstante, con preceptos similares en el Art. 2, los últimos convenios suscritos por Ecuador (Corea, Singapur y Qatar) citan como impuestos “actuales” sobre los que aplican los CDI únicamente al impuesto a la renta, lo que hace pensar en un criterio de exclusión del impuesto a la Plusvalía.

***¿Existen otros impuestos no expresamente cubiertos que podrían calificarse como impuestos sobre renta y patrimonio para fines de los CDI?
¿Qué relevancia tienen las definiciones de la legislación interna para determinar los impuestos cubiertos por el CDI?***

Como queda dicho, en Ecuador los impuestos que tienen por objeto la obtención de renta son el propio IR, y el impuesto a la Plusvalía que grava la utilidad en la venta de bienes inmuebles y que es de carácter seccional.

Entre los impuestos que gravan la sola existencia patrimonial podemos contar, entre los principales: El impuesto predial, sobre la propiedad de inmuebles y de naturaleza municipal; El impuesto del 1.5 por mil sobre activos totales de las empresas, también municipal; El impuesto a los vehículos y el rodaje; Tierras Rurales, y, La Contribución del 1 por mil sobre Activos a la Superintendencia de Compañías.

Si bien en el Modelo ONU no se da mayor relevancia a la parte impositiva patrimonial, hemos mencionado arriba que los últimos convenios suscritos por Ecuador hacen particular referencia a impuestos actuales excluyendo los mencionados, y dejando únicamente al impuesto sobre la renta. Esto nos hace pensar que, por lo menos para la postura oficial, las definiciones de la legislación interna no representan mayor relevancia a la hora de determinar otros impuestos que podrían

verse sujetos a los CDI.

Debe mencionarse, de igual forma que en la jurisprudencia interna no se encuentran casos de aplicación de los CDI respecto de otros impuestos distintos al impuesto a la renta, y que no se cuenta en sí de manera expresa con definiciones de los principales impuestos, sino mas bien con normas que en sí establecen los impuestos y el objeto que gravan, entre otras disposiciones relativas a tarifa, hecho generador, sujetos y demás elementos tributarios.

¿Cuál es el alcance el alcance de la expresión “idénticos o substancialmente similares impuestos” prevista en el Art. 2? ¿Hay ejemplos en su legislación?

En Ecuador no podría en sí hablarse de impuestos de naturaleza idéntica o substancialmente similar al IR, pues este abarca todo tipo de rentas obtenidas a título gratuito u oneroso, tales como ingresos en relación de dependencia, de actividades profesionales o empresariales, hereditarios, dividendos, ingresos por ganancias de capital, e inclusive hallazgos. Como ya se ha mencionado, existe un impuesto municipal que grava (aparte y adicionalmente) las ganancias obtenidas en la venta de inmuebles, pero que se constituye en crédito tributario para el pago del impuesto a la renta originado en el mismo hecho generador.

No obstante, de crearse impuestos futuros cuya inclusión se prevea en los CDI, a efectos de definir tal inclusión deberíamos remitirnos a los puntos de vista doctrinarios, normativa derivada o casuística internacional, pues de manera interna no consta normativa que conlleve a la aplicación de elementos que permitan relacionar impuestos por su identidad, naturaleza o similitud.

¿Las multas, intereses y recargos califican como “impuestos cubiertos” a fines del CDI?

Según el modelo ONU se consideran impuestos sobre la renta los que gravan la totalidad de la renta o cualquier elemento de renta, criterio que es compartido por el modelo OCDE.

En nuestro país contamos con intereses, multas y recargos sobre las obligaciones tributarias, no solo de impuestos sobre la renta sino de todos los impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Ahora bien, el principal recargo existente es el del 20% sobre la obligación principal, aplicable en caso de que el sujeto activo haya determinado la obligación, y sobre el tema existe jurisprudencia que califica a este concepto como un asunto sancionatorio. Respecto de los intereses debe decirse que éstos proceden cuando

existen retrasos en el pago de la obligación tributaria respecto de su fecha de exhibibilidad, de tal forma que podríamos calificarlos como un resarcimiento al recurso que temporalmente deja de percibir el sujeto activo. Sobre las multas, en materia de impuesto sobre la renta éstas son aplicables únicamente en caso de falta oportuna de presentación de la declaración, de tal suerte que su naturaleza es mas sancionatoria que tributaria.

Mientras tanto, la entonces Corte Suprema de Justicia, ha dejado jurisprudencia en el sentido de que la naturaleza de los tributos no es sancionatoria (35-2009,EERO 145, 12 de mayo de 2011).

De esta manera, desde el punto de vista interno, los intereses, multas y recargos, difícilmente se encontrarían dentro de los impuestos comprendidos, pues no atienden a una naturaleza impositiva, sino sancionatoria o resarcitoria.

¿Los impuestos sobre herencias, legados y donaciones pueden ser considerados impuestos que caen dentro del concepto de impuesto a la renta alcanzados por el CDI?

En la normativa impositiva ecuatoriana, los impuestos sobre herencias, legados y donaciones son en realidad parte del impuesto a la renta, tan así que de manera expresa la legislación menciona que este tipo de hechos generadores serán objeto del impuesto a la renta.

Así, dado que los CDI hacen mención también expresa al impuesto a la renta como comprendido en la aplicación de estos instrumentos, los impuestos sobre herencias, legados y donaciones, se verían incluidos en los CDI.

¿Cómo afectaría que un impuesto cubierto por el Artículo 2 cambie la base imponible? ¿Qué pasa si es pagado en especie?

Como quedó mencionado anteriormente, nuestra legislación impositiva no hace mención expresa de lo que debe entenderse por impuestos idénticos o análogos, de tal forma que un eventual cambio en la base imponible no cambiaría en fondo la naturaleza del impuesto a la renta, por lo cual este continuaría siendo objeto de los CDI, más aún cuando ha sido mencionado de manera expresa en los convenios.

No obstante, un eventual cambio en la base imponible podría tener repercusión en los porcentajes o valores sobre los cuales se practiquen las retenciones en la fuente del impuesto a la renta por pagos al exterior. Al momento, en forma general, cuando la potestad tributaria sea atribuida por completo al Ecuador como estado de fuente, sobre la totalidad de un cargo (de servicios por ejemplo), se debería aplicar una retención del 22%, no obstante en caso de cambio de bases im-

ponibles podrían haber variaciones a este porcentaje o base de cálculo, o ambos.

Por otra parte, según nuestro Código Tributario, la obligación tributaria puede extinguirse por solución o pago, el cual a su vez puede hacerse en especies. Debe notarse entonces que un pago en especie solo puede verificarse una vez que ha nacido la obligación tributaria, sin que el pago sea un elemento para su nacimiento o configuración. De ello, en nada cambiaría la sujeción a los CDI la forma de pago del impuesto a la renta o de otro impuesto, sea esta en especie, servicios o dinero.

¿Es importante que el impuesto cubierto por el CDI sea pagado por el sujeto que reclama la aplicación del CDI? (Ej: Impuestos pagados vía grossing up)

La pregunta es importante por las siguientes consideraciones: i) En Ecuador el gravamen relativo a IR obtenido por extranjeros, de fuente ecuatoriana, es recaudado por el ente fiscal por vía de retenciones en la fuente; ii) Las retenciones en la fuente del IR por pagos al exterior, están a cargo de quien acredita el ingreso (pagador); iii) Nuestra legislación prevé que el agente de retención, es un responsable del pago como sujeto pasivo; iv) También prevé nuestra legislación que el agente de retención previo el cumplimiento de determinadas formalidades, podrá acogerse a los CDI que fueren aplicables.

De lo anterior, si bien el contribuyente del IR en cuestión sería un residente en otro estado, quien pague el impuesto en Ecuador (agente de retención), sería quien deba en principio reclamar la aplicación de un CDI. Ahora bien, en el caso de que por vía de grossing up se paguen impuestos a la renta en una transacción internacional, la situación no variaría puesto que conforme la normativa interna las estipulaciones contractuales entre las partes no pueden cambiar al sujeto pasivo de la obligación tributaria.

¿Cuál es la relevancia del Artículo 3(2) con relación a “impuestos cubiertos”?

El señalado artículo dice relación con el significado que atribuya la legislación interna sobre los impuestos objeto del CDI, que no se defina de otra manera, respecto de la aplicación de tal CDI.

Se considera que la relevancia del mencionado artículo no es mayor, pues en sí nuestra legislación no prevé de manera expresa un significado referente a los impuestos que son objeto del CDI.

III.2. El Concepto de Residente

¿Cuál es el alcance del Artículo 4 (1) de los CDI con relación a las condiciones que debe cumplir la persona “sujeta al impuesto” de cuando con su legislación interna? (Ej. ¿Afecta si el residente está exento del impuesto en su país?)

Como hemos explicado, las condiciones que establece la legislación interna para la sujeción del impuesto, están en función de la residencia fiscal de las personas físicas y jurídicas, por lo que no está dada en función de la gravabilidad o no del tributo. En el evento de que un residente se encuentre exento del impuesto, no le resta su calidad de tal. Vale mencionar que el Ecuador, en varios CDI ha establecido la posibilidad de que las rentas obtenidas por un residente de un estado contratante, pese a que se encuentren exentas, se las puede tomar en cuenta a efectos de calcular el valor del impuesto sobre el resto de las rentas. Debe notarse en este punto, que en el Ecuador según la norma local difícilmente podría aplicar este concepto, toda vez que el principio fundamental para evitar la doble imposición es el de exención, así como debido a que la base imponible del Impuesto en el país, principalmente en el caso de las personas físicas en donde tenemos tarifa progresiva del IR, excluye a las rentas exentas para efectos de cálculo de su base imponible.

¿Pueden las normas antiabuso de su país ser aplicadas para desestimar el status de un residente del otro estado contratante?

En efecto las normas antiabuso puede desestimar el estatus de residente. Se lo puede apreciar principalmente en las disposiciones relativas a la residencia de personas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, en donde debe probarse la permanencia en ese país. Situación similar ocurre en el caso de la persona física respecto al núcleo principal de sus actividades o negocios, los vínculos familiares y cuando el residente no haya permanecido en ningún otro país o jurisdicción más de ciento ochenta y tres (183) días calendario consecutivos o no. Finalmente el Ecuador mantiene vigente en su legislación el concepto del beneficiario efectivo, norma antielusiva de importante aplicación.

III.3. Método de Exención

¿En qué CDI su país reconoce la exención bajo el texto del Artículo 23A. Identifique si existe algún cambio sustancial con relación del texto modelo OCDE o Naciones Unidas?

En el convenio con Singapur, Qatar, Corea, y China, incluyendo a las regalías como rubro con derecho a imputación. Eventualmente la cláusula anti elusiva en

algunos convenios no consta.

En el caso del convenio con Bélgica, se sigue el método de la exención, con algunas variantes sin embargo, que hacen pensar que no se ha recogido el texto del Artículo 23A. De igual manera, en el caso de Suiza, se aplica el método de la exención, con determinadas variantes que incluyen la imputación para las rentas procedentes de regalías, y que si bien no siguen el Art. 23A de los modelos, se podría asimilar más al modelo ONU, por la falta de la cláusula anti elusiva.

Finalmente la Decisión 578 prevé un método de exención, sin apearse a los textos o reglas de los modelos a los que hacemos referencia.

¿Existe algún caso en el coexista el Artículo 23A con el 23B?

No constan casos en los que coexistan tales artículos, en la forma en que los mismos están redactados en los modelos. En el caso de China, sin embargo, consta para Ecuador el método de exención del Art. 23A, y para China un método de imputación que no sigue el texto de los modelos (23B). Igual situación se contempla en el CDI con Corea.

¿Alguno de los CDI posee cláusula de cambio de método (switch-over clause) que permita el cambio del método de exención al método de crédito? ¿En qué casos aplica? ¿Recomendaría su adopción en algún CDI en particular? ¿Cuál es la relación con el Artículo 23A(4) introducido en el modelo OCDE 2000? ¿Cómo interactúa con el primer párrafo del Art. 23A en los conflictos negativos de calificación?

En el convenio con Alemania se prevé la posibilidad de aplicar el método de imputación, siempre que el de exención no sea posible. Al no haber en este convenio una redacción expresa del Art. 23A del modelo, no es posible establecer una relación entre estos dos elementos.

En el convenio con Suiza, consta la posibilidad de que, previa solicitud, se permita la imputación o exoneración parcial de las rentas obtenidas con motivo de dividendos, intereses o regalías, que puedan someterse a imposición en Suiza. Al no haber en este convenio una redacción exacta del Art. 23A del modelo, no es posible establecer una relación entre estos dos elementos. No obstante, podría indicarse que, al tratarse de una aplicación que se daría previa solicitud, podría existir la interpretación de que, de no haber solicitud o de haber ésta resultado negada, se debería atender al primer párrafo y considerar de manera general el método de exención, pues tal primer párrafo no hace diferenciación de dividendos, intereses o regalías.

Es precisamente en este último convenio que podría ser recomendable la adopción de una cláusula de cambio de método, pues en la práctica las solicitudes al ente fiscal, cuyos funcionarios pudieran no ser versados en la temática de convenios de doble imposición, pudieran resultar engorrosas y difíciles, de lo cual la posibilidad de cambio de método debería obrar de oficio o a opción del contribuyente, sin intervención expresa de la autoridad tributaria.

¿Se computa la renta exenta para fines de salvaguarda de la progresividad de los tipos?

En Ecuador la progresividad de los tipos, en el impuesto a la renta, aplica a partir de la base imponible, es decir que los tipos impositivos progresivos son calculados con dependencia del monto (mayor o menor) de la mencionada base imponible.

A su vez, la base imponible consta de los ingresos gravados menos los gastos deducibles, por lo cual la renta exenta no forma parte de la base imponible, y por tanto tampoco se computa para la progresividad de los tipos.

¿Cuál es el tratamiento en casos de doble no-imposición generados a raíz de conflictos de calificación? ¿Cuál la efectividad de los comentarios modificados al Modelo OCDE al Art. 23?

Tomando el mismo ejemplo planteado por los comentarios, un caso de doble no imposición por conflictos de calificación podría darse en el caso del convenio con España, bajo el cual la legislación ecuatoriana consideraría a la venta de derechos sobre un fideicomiso, que mantiene activos distintos a inmuebles, como una ganancia de capital exenta por residir el transmitente en España, mientras que para la legislación española es calificada como exenta, al tratarse de una venta realizada por el fideicomitente español al tratarse de una venta de activos situados en el otro estado, esto a su vez por considerar al fideicomiso como una entidad transparente.

Desde la perspectiva ecuatoriana, el tratamiento desde el punto de vista práctico podría atender únicamente a la normativa expresa del artículo 13 del convenio en cuestión, al no contarse con la información relativa al tratamiento otorgado por el residente y la legislación española. Debe decirse que no se ha encontrado jurisprudencia o pronunciamientos anteriores sobre casos de doble no imposición. De ello tampoco existen precedentes que determinen la efectividad de los comentarios al Modelo OCDE sobre este concepto.

¿Los CDI de su país tienen la cláusula de “sujeción al tributo” (subject to tax clause)? ¿Cómo aplica y en qué casos?

En el convenio con Chile, podemos encontrar la siguiente redacción en su protocolo: “En relación al párrafo 1 del artículo 4 de este Convenio, no se considera residente a las sociedades constituidas al amparo de las leyes de un Estado Contratante, si el régimen tributario de dicho Estado establece la no sujeción a impuesto por las rentas de fuente externa. No se aplicará la disposición antes mencionada tratándose de una persona natural que durante sus primeros años de residencia en Chile no tributa por sus rentas de fuente externa”.

En el apartado 3 del Artículo 27 del convenio con Canadá, encontramos la siguiente redacción: “3. El Convenio no será aplicable a cualquier sociedad, fideicomiso, asociación u otra entidad que sea residente de un Estado Contratante y que efectivamente pertenezca a una o varias personas no residentes de ese Estado, o que sea controlada directa o indirectamente por las mismas, si el monto de impuesto exigido por parte de ese Estado sobre las rentas o el capital de la sociedad, fideicomiso, asociación, u otra entidad, es substancialmente inferior al monto que hubiese sido exigido por ese Estado si todas las acciones del capital de la sociedad o todas las participaciones del fideicomiso, asociación, u otra entidad, según sea el caso, pertenezcan efectivamente a una o varias personas naturales residentes de ese Estado”.

El apartado 4 del Protocolo del convenio suscrito con México, menciona: “4. Sin perjuicio de un acuerdo entre las autoridades competentes de los Estados Contratantes, cada uno de los Estados conserva el derecho de someter a imposición, de conformidad con su legislación, las rentas de sus residentes o domiciliados cuya imposición se atribuya al otro Estado por el Convenio, pero que no se encuentren efectivamente sometidas a imposición por la legislación de éste otro Estado”.

No obstante no contamos con antecedentes jurisprudenciales o administrativos respecto de su aplicación.

¿La exención aplica tanto a beneficios como pérdidas? ¿Cuál es el tratamiento de la deducibilidad de los gastos incurridos para obtener una renta exenta conforme al CDI?

Encontramos únicamente una referencia al tema en el Artículo 23 del convenio con Bélgica, que indica: “3. Cuando las pérdidas sufridas por una empresa explotada por un residente de un Estado Contratante en un establecimiento permanente situado en el otro Estado Contratante han sido efectivamente deducidas de los beneficios de esta empresa para su imposición en el primer Estado Contratante y esto conforme a la legislación de este Estado, la exoneración prevista en el párrafo 1, a) o en el párrafo 2, a), según proceda, no se aplica en el primer Estado Contratante a los beneficios de otros períodos imposables que son

imputables a dicho establecimiento, en la medida en que estos beneficios también han sido exonerados de impuestos en el otro Estado Contratante por razón de su compensación con dichas pérdidas”.

Se indica, no obstante, que a nivel local las pérdidas sufridas para efectos impositivos, únicamente consideran los ingresos gravados y los gastos deducibles, y que pueden ser amortizadas (compensadas) con las utilidades que genere la misma entidad que generó las pérdidas, en los cinco ejercicios siguientes al de ocurrida la pérdida, y con determinadas limitaciones.

En virtud del principio general establecido en nuestra normativa tributaria, todos los gastos que no estén relacionados con la generación de renta gravada, son considerados como no deducibles, en este sentido, los gastos relativos a ingresos exentos por CDI, serían no deducibles.

III.4. Método de crédito

¿Cómo interactúan las disposiciones internas sobre este método con el Artículo 23B de los CDI?

Como se ha mencionado en el Ecuador predomina el principio de la exención, siendo la excepción el método de imputación del crédito. Ahora bien, en el caso puntual del Art. 136 del RLRTI la legislación doméstica permite una imputación de crédito, sin embargo no menciona si debe aplicarse un crédito integral u ordinario. La mayoría de CDI suscritos por el Ecuador sin embargo, recogen el método ordinario, pues el crédito se limita a la fracción de su propio impuesto. Finalmente debe mencionarse que el hecho de que el Ecuador reconozca el sistema de exención en su norma interna y por excepción puntual el de crédito (caso PF), no obsta ni impide en absoluto la aplicación de un CDI que reconozca el método del crédito como usualmente ocurre en la mayoría de Convenios OCDE (la salvedad es la Decisión 578 de la CAN), pues dicha exención como tal mantiene jerarquía reglamentaria, siendo el convenio internacional jerárquicamente superior en prelación normativa.

¿En qué CDI su país reconoce la exención bajo el texto del Artículo 23B? Identifique si existe algún cambio sustancial con relación al texto del modelo OCDE o Naciones Unidas

El texto del Art. 23B Modelo OCDE - ONU se ve recogido en los siguientes CDI: Chile, Bélgica, España, Suiza, China, Uruguay, Corea y Qatar. No existen cambios sustanciales que reportar siendo más bien una copia casi textual de dichos textos.

¿Cuáles son los impuestos que podrían ser acreditados bajo el tratado?

Bajo el tratado según los CDI suscritos por el Ecuador, puede ser acreditado el Impuesto a la Renta de sociedades y personas físicas, así como aquellos impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se incorporaren a la legislación. Así mismo ciertos tratados incluyen impuestos al patrimonio, sin embargo el Ecuador no ha previsto un impuesto al patrimonio como tal que pueda ser acreditado.

¿Contra qué impuestos domésticos procede la acreditación bajo el CDI? ¿Pueden acreditarse impuestos locales contra otros impuestos?

Impuesto a la Renta y similares o análogos. No puede acreditarse impuestos locales contra otros impuestos.

Analizar situaciones en las que las respuestas dadas en el párrafo II.2. (tax credit como medida unilateral) tienen algún cambio al introducir situaciones bajo los CDI relacionadas con los requisitos para la acreditación y los límites

No debido a que el tax credit unilateral solo se utiliza con PF y el Ecuador no mantiene suscritos convenios con dichos países.

¿Los CDI de su país tienen la cláusula de “sujeción al tributo” (“subject-to-tax clause”)? ¿Cómo aplica y en qué casos?

Como explicamos anteriormente los CDI de Chile, Canadá y México contemplan cláusulas “sujeción al tributo”.

No obstante no contamos con antecedentes jurisprudenciales o administrativos respecto de su aplicación.

¿Algún CDI contiene expreso reconocimiento de crédito indirecto?

En el convenio con Canadá, apartado 1 del Art. 22, encontramos la siguiente redacción: “(b) sujeto a las disposiciones existentes en la legislación de Canadá respecto a la posibilidad de utilizar el impuesto pagado en un territorio fuera de Canadá como crédito tributario contra el impuesto canadiense y a cualquier modificación subsecuente de dichas disposiciones -que no afectarán los principios generales del presente Convenio- cuando una sociedad que es residente de Ecuador pague un dividendo a una sociedad que es residente de Canadá y que la misma controle directa o indirectamente al menos el 10 por ciento del poder de voto en la primera sociedad mencionada, el crédito deberá tomar en cuenta el impuesto pagado en el Ecuador por la primera sociedad mencionada respecto a las utilidades sobre las cuales tal dividendo es pagado; (...)”. Similares previsiones podemos encontrar en el convenio con Corea, China (20% de las acciones), Singapur, y

México.

¿Puede una norma general o especial antiabuso interna afectar el reconocimiento del crédito sin afectar el cumplimiento del CDI?

La norma interna como tal no contiene una cláusula puntual respecto de la afectación del crédito tributario. En relación con los CDI, debemos recordar que como regla general las cláusulas internas son compatibles con las normas antiabuso de los CDI y que son varios los CDI en los que expresamente se manifiesta esta compatibilidad con el fin de luchar contra el fraude fiscal, tal es el caso de los CDI suscritos que evitan el treaty shopping. Así de manera general el Ecuador prevé cláusulas antiabuso relacionadas con la elusión y simulación de los actos, normas de interpretación y calificación del hecho generador y de manera más específica normas de subcapitalización, precios de transferencia, beneficiario efectivo, transparencia fiscal entre otras que podrían afectar la normal aplicación del crédito.

¿Existen casos de Procedimientos de Acuerdo Mutuo sobre el método de crédito?

No que se hubieren publicado.

PARTE IV: ASPECTOS ADMINISTRATIVOS Y FORMALES

EL RLRTI dispone que a efectos de comprobar la pertinencia del gasto, en el caso de pagos o créditos en cuenta que no constituyan ingresos gravados en el Ecuador, pagos al exterior en aplicación de convenios de doble tributación por transacciones realizadas en un mismo ejercicio fiscal y que en su conjunto superen una fracción básica desgravada de impuesto a la renta para personas naturales que para el año 2016 es de USD \$ 11.170,00, se deberá contar con una certificación de auditores independientes que tengan sucursales, filiales o representación en el Ecuador y en el país de donde provengan los costos y gastos; para el cumplimiento de este requisito el contribuyente debe incurrir en el pago de importantes recursos económicos, lo cual podría ser calificado como una dificultad y limitación al momento de aplicar los métodos para evitar la doble imposición internacional. El problema de este certificado usualmente es el tiempo pues se requiere de una revisión de los auditores a las partes y el costo que toma su obtención.

Adicionalmente y como una dificultad menor a la expuesta en líneas anteriores, se encuentra la obtención del certificado de residencia fiscal que debe ser debidamente consularizado y apostillado.

PARTE V: JURISPRUDENCIA

Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión tributaria en materia de Impuesto a la Renta con el Brasil, publicado en el Registro Oficial N° 865 de 02 de febrero de 1988

Actor: CONSTRUCTORA NORBERTO ODEBRECHT ECUADOR S.A. CNO

Autoridad Demandada: Servicio de Rentas Internas. SRI

El litigio se centra en determinar la naturaleza económica de las transacciones tributarias realizadas por CNO con contribuyentes domiciliados en la República de Brasil, estas transacciones fueron considerados por CNO como reembolsos de gasto, mientras que el SRI consideró que eran pagos directos. La divergencia mencionada tenía como consecuencia que CNO realice o no la retención de Impuesto a la Renta.

El SRI estableció la glosa denominada “Gastos Vinculados a Casa Matriz”, sosteniendo que no se aplica el CDI con Brasil en razón de que la compañía receptora del pago CNO Matriz tenía establecimiento permanente en Ecuador CNO Sucursal, por lo tanto determinó que debía retenerse el Impuesto a la Renta conforme la legislación local.

Frente a lo expuesto CNO presentó una demanda de impugnación, la misma que ratificó la glosa bajo el argumento de que los reembolsos de gastos no cumplen con los requisitos previstos en la norma vigente, es decir, no aplicó el CDI.

La compañía CNO presentó Recurso Extraordinario de Casación, en el mismo que la Corte Nacional de Justicia considerando que la instancia estableció que fueron pagos directos, circunstancia que no ocurrió, realizó en base de esta premisa ficticia una motivación inexacta sentenciando a favor de la Administración Tributaria bajo el argumento de que al ser pagos directos a una compañía que contaba con establecimiento permanente en el Ecuador, se debía retener en la fuente al ser servicios profesionales independientes conforme al art. 14 del CDI.

Finalmente la compañía propuso Acción Extraordinaria de Protección que es resuelta el 17 de diciembre de 2014, declarando la vulneración de derechos constitucionales de CNO, especialmente por falta de motivación, precisión e incoherencia dentro del texto de la sentencia sin que nada se resuelva respecto de la aplicación del CDI.

Marzo, 2016