

**EL ABUSO DE CONVENIOS Y SUS REPERCUSIONES EN LA BASE
IMPONIBLE. RECOMENDACIONES PARA ECUADOR.**

Proyecto Integrador realizado por:

MURILLO VALLE MARIA GABRIELA

TOLEDO ENCALADA ERICA ALICIA

**Presentado a la Facultad de Ciencias Sociales y Humanísticas de la Escuela
Superior Politécnica del Litoral (ESPOL)**

Previa a la obtención del Título de:

ECONOMÍA CON MENCIÓN EN GESTIÓN EMPRESARIAL

Director de Proyecto: Msc. Juan Carlos Campuzano Sotomayor

Guayaquil

Febrero 2017

Resumen

La constante evolución de los mercados y la globalización cruza las fronteras de los países, que han generado un cambio en la estructura empresarial implementando modelos globales de gestión productiva organizacional, que permite a las grandes empresas o multinacionales extender sus actividades comerciales a diferentes países; frente a este fenómeno los estados firman convenios con el objetivo de evitar la doble imposición, lo que desafía a las autoridades tributarias a hacer frente a estos cambios en materia de fiscalidad internacional para evitar la evasión fiscal. Por tal motivo el presente trabajo analiza la viabilidad de la implementación de la Acción #6 en Ecuador que hace referencia a la utilización abusiva de convenios del Plan de Acción BEPS/OCDE, mediante un análisis documental comparativo se examina los convenios de doble imposición vigentes en Ecuador y las cláusulas anti abuso que se incluyen y lo que propone la OCDE para contrarrestar la evasión fiscal y el traslado de beneficios, y así diagnosticar la viabilidad de aplicación de dicha Acción. Los resultados sugieren la actualización de los convenios e incorporar las normas anti abuso a los mismos, de esa forma Ecuador siendo un país en vías de desarrollo incrementa su desempeño en recaudación impositiva y fiscalización tributaria, que favorece a la igualdad, equidad y redistribución de la riqueza.

Abstract

The constant evolution of the markets and globalization goes across the border of the countries, which have generate a change in the business structure though the incorporation of global models of organizational productive management, allowing to huge companies or multinationals to extend their commercial activities to different countries. Face to this phenomenon, the different states sign agreements with the aim of avoiding double taxation, which challenges the tax authorities to address these changes in international taxation in order to avoid the tax evasion. Therefore, the purpose of this study is to analyze the viability for the implementation of Action # 6 in Ecuador, which refers to the abusive use of agreements of the Plan of Action (BEPS) proposed by the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD). A comparative documentary analysis examines the double taxation agreements from the (OECD) to counter the tax evasion and the profit shifting to finally diagnose the lane of application of the abovementioned action. For Ecuador, a country in process of development, the results suggest that updating agreements and incorporating anti- abuse rules will finally increase the efficiency in Tax collection and Tax Inspection. This will favor to equality, equity and redistribution of wealth.

Dedicatoria

Dedicado de manera especial a nuestras madres y padres por haber sido el primordial y noble cimiento de nuestra formación profesional, quienes forjaron en nosotras los valores de responsabilidad, compromiso y éxito personal.

A nuestras hermanas y hermanos por su constante motivación en el trascurso de la carrera universitaria; y demás amigos y personas que nos acompañaron e impulsaron en el proceso formativo académico.

Agradecimiento

En agradecimiento a Dios por la gracia de la vida, sabiduría y fortaleza en cada oportunidad en el desarrollo de nuestra carrera.

A nuestras madres, padres, hermanos y demás familiares por su indescriptible cariño y apoyo constante.

A nuestros amigos y compañeros por su grato entusiasmo y los buenos momentos que nos permitieron culminar con este proceso.

A nuestros maestros y en especial a nuestro director Msc. Juan Carlos Campuzano por su aporte en conocimiento que ha hecho posible la realización de este trabajo.

Declaración Expresa

La responsabilidad y la autoría del contenido de este Trabajo de Titulación, nos corresponden exclusivamente; y damos nuestro consentimiento para que la ESPOL realice la comunicación pública de la obra por cualquier medio con el fin de promover la consulta, difusión y uso público de la producción intelectual.

María Gabriela Murillo Valle

Érica Alicia Toledo Encalada

Siglas

BCE	Banco Central del Ecuador
CAN	Comunidad Andina de Naciones
CDI	Convenio para Evitar la Doble Imposición
CEPAL	Comisión Económica para América Latina y el Caribe
CTU	Código Tributario Uruguayo
DGC	Dirección de Grandes Contribuyentes
DGI	Dirección General Impositiva (Uruguay)
ICC	Índice de Complementariedad Comercial
ICE	Índice de Confianza Empresarial
IED	Inversión Extranjera Directa
INRAE	Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIR	Ley de Impuesto a la Renta
LOB	Limitation of Benefits (Limitación de Beneficios)
LORTI	Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno
MC OCDE	Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
ONU	Organización de las Naciones Unidas
PIB	Producto Interno Bruto
PPT	Principal Purpose Test (Propósito Principal)
RLORTI	Reglamento de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno
SII	Servicio de Impuestos Internos (Chile)
SRI	Servicio de Rentas Internas (Ecuador)
TIC	Tecnologías de Información y Comunicación

Tabla de Contenido

Resumen	i
Dedicatoria.....	iii
Agradecimiento	iv
Declaración Expresa.....	v
Siglas	vi
Listado de Figuras	ix
Listado de Tablas.....	x
1. INTRODUCCIÓN	11
1.1 Definición del Problema	12
1.2 Justificación del Problema.....	13
1.3 Objetivos	14
1.4 Objetivo General	14
1.5 Objetivos Específicos.....	14
2. MARCO TEÓRICO	15
2.1 Base Imponible.....	15
2.2 Elusión fiscal	15
2.3 Doble imposición.....	15
2.4 Convenios para evitar la Doble Imposición.....	16
2.5 Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y sobre el Patrimonio de la OCDE (MC OCDE).....	17
2.6 Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble imposición tributaria (MC NU)....	17
2.7 Ejemplo de Convenio para evitar la doble tributación del Pacto Andino	18
2.8 Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS).....	19
2.9 Acción 6 – Impedir la utilización abusiva de convenios.	19
2.10 <i>Treaty shopping</i> o Compra de Tratados.....	20
2.11 <i>Conduit Companies</i> o Sociedad Instrumental	21
3. METODOLOGÍA	23
3.1 Enfoque de la investigación	23
3.2 Metodología de la investigación	23
3.3 Análisis comparativo entre los convenios vigentes en Ecuador con las recomendaciones de normas anti abuso de convenios propuestas por la Acción #6 BEPS/OCDE	25

3.4	Análisis de los CDIs firmados por Ecuador con Alemania y Uruguay	40
3.5	Análisis comparativo de la aplicación del Proyecto BEPS entre un país desarrollado y un país en vías de desarrollo	53
4.	DISCUSION.....	60
5.	CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	62
	Conclusiones	62
	Recomendaciones	63

Listado de Figuras

Figure 1: Estructura Treaty Shopping	21
--	----

Listado de Tablas

Tabla 1. Convenios para evitar la doble imposición firmados por Ecuador con otros Estados	24
Tabla 2. Ubicación de la Cláusula LOB en los CDI de Ecuador.....	27
Tabla 3. Porcentaje de Retención en Intereses, Dividendos y Regalías	40
Tabla 4. Variables Exógenas y Endógenas que afectaron a Ecuador en la década de los 80s.....	46
Tabla 5. Variables Exógenas y Endógenas que afectaron a Ecuador desde el 2010	47
Tabla 6. Ubicación de las Clausulas Anti abuso en los CDI de Uruguay	56
Tabla 7. Ubicación de la normas anti abuso en los CDI de Chile	58

1. INTRODUCCIÓN

La globalización que integra procesos productivos, tecnológicos, políticos, culturales y económicos permite que las economías se integren en el mercado internacional a través del crecimiento y la expansión de las nuevas tecnologías. La integración económica internacional elimina o reduce las barreras arancelarias que permite la libre circulación de capital financiero, comercial y productivo, lo que en consecuencia ha incrementado las transferencias financieras entre países impactando su economía y arcas fiscales.

Los bancos y empresas multinacionales son los que más utilizan el capital financiero, que incluye dinero, Inversión Extranjera Directa (IED) y créditos internacionales. El desarrollo de las Tecnologías de la Información y Comunicación (TIC's) ha permitido que algunas empresas utilicen estrategias como obtener beneficio de las leyes fiscales para sacar grandes cantidades de dinero hacia paraísos fiscales o jurisdicciones de baja o nula tributación con el propósito de eludir el pago de impuestos.

La evasión fiscal en América Latina representa 340.000 millones de dólares, del que 6.7% corresponde al Producto Interno Bruto (PIB) de la región, este problema acarrea una debilidad en las economías y las administraciones tributarias. Según las estadísticas tributarias Ecuador pierde un 58.1% en sus ingresos por concepto de impuesto a la renta de las personas físicas y un 65% por evasión corporativa del impuesto sobre la renta.(CEPAL, 2016)

La doble o múltiple tributación ocurre cuando dos o más Estados con el aval de su código tributario creen tener la potestad de gravar una renta. Bajo esta situación, un mismo ingreso puede resultar gravado en ambas jurisdicciones. Regular estos casos requiere el uso de tratados o Convenios para Evitar la Doble Imposición internacional (CDI en adelante), estos acuerdos contienen normas para evitar la doble imposición y también los elementos para lograr una cooperación entre las Administraciones Tributarias Internas de cada Estado con el fin de localizar casos de evasión fiscal.

La estructura de los CDIs firmados por los distintos países tiene su fundamento en los modelos propuestos por la OCDE y la Organización de las Naciones Unidas (ONU). Los CDI son una señal positiva para la entrada de capitales extranjeros y otorgan a los inversionistas seguridad respecto a los elementos negociados incluso en el caso de

modificación de las leyes internas de cada nación porque bajo ninguna circunstancia un convenio puede crear una obligación tributaria inexistente en la regulación del país.

En octubre del 2015, la OCDE con el G20 mediante un arduo trabajo para disminuir la *Base Erosion and Proffit Shifting*, BEPS por sus siglas en inglés, elaboró un conjunto de 15 medidas que reforman la normativa tributaria internacional y que al ser implementadas por los distintos estados miembros tiene el objetivo de evitar que los beneficios de las empresas sean trasladados hacia jurisdicciones de baja o nula tributación (paraísos fiscales) e impedir el uso inadecuado de los CDI y por consiguiente que afecte al desarrollo económico de las naciones que es financiado con impuestos.

La Acción 6 “Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales” de BEPS, cuyo Informe Final fue presentado el pasado 5 de octubre de 2015 por la OCDE, se centra en la prevención de la utilización indebida de convenios, enfocándose con mayor rigor en el “*treaty shopping*” o compra de tratados en español.

1.1 Definición del Problema

En la última década los gobiernos se han unido para combatir el fenómeno BEPS: La erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Esencialmente la “doble imposición” toma relevancia con la integración de las economías y el crecimiento de los mercados ya que los países comercian entre si creando transacciones económicas internacionales. Por lo tanto, dicho comercio está sujeto a la norma impositiva de cada nación en donde los criterios para gravar impuestos varían dependiendo del tipo territorial o de fuente, real; y criterios personales o de residencia.

El inconveniente de la doble imposición empieza cuando se hace la transacción entre un sujeto pasivo domiciliado en un país que se acoge al criterio de tributación real, territorial o de fuente para pagar sus impuestos y otra parte residente en otro país en el que se aplica un criterio de tributación personal o de residencia.

En primera instancia el uso indebido de CDIs es cuando las transacciones internacionales de los contribuyentes y las estrategias de planificación fiscal de las empresas quebrantan el objeto y propósito de tales convenios.

La forma más común de abuso de convenios se denomina como “*treaty shopping*” o compra de tratado, esta acción se materializa cuando residentes de un tercer estado crean una entidad jurídica en uno de los dos países contratantes con el objeto de beneficiarse de los tipos reducidos de las retenciones u otros beneficios fiscales a los que no habrían tenido derecho de actuar directamente.

1.2 Justificación del Problema

Los determinantes económicos que facilitan la entrada de IED en América Latina según varios estudios son las variables relacionadas con la estabilidad económica, cualificación de los trabajadores, la infraestructura, la disponibilidad de recursos naturales, entre otros.

El principal propósito de los CDI es prevenir la doble imposición, resolver los conflictos tributarios en materia imponible a un contribuyente, evitar la evasión fiscal y promover el libre comercio internacional entre países, además de clarificar las reglas del juego para inversionistas que se dedican al comercio, la industria, las finanzas u otras actividades fuera de su país de origen. En pocas palabras los CDI brindan confianza legal y promueven la IED entre estados contratantes.

No obstante usar un CDI también es una oportunidad para la planificación fiscal internacional, una de las estrategias más comunes para obtener beneficios de los convenios es el *treaty shopping*; de acuerdo a la literatura esta última acción constituye un abuso al espíritu del convenio, por tal razón organismos como la OCDE en su plan de acción BEPS #6 presentan medidas para contrarrestarlo.

La importancia del presente estudio es analizar la viabilidad de la aplicación de la Acción número 6 del Plan de Acción BEPS, que fueron perfeccionadas de acuerdo a las condiciones económicas de países desarrollados, lo que hace necesario su análisis para ser implementadas en países en vías de desarrollo, especialmente en Ecuador.

1.3 Objetivos

1.4 Objetivo General

Analizar la efectividad de la aplicación de la Acción 6 de las BEPS, que hace referencia a impedir la utilización abusiva de convenios tributarios, mediante un análisis comparativo entre los CDI vigentes en Ecuador y las recomendaciones propuestas por la OCDE, para plantear recomendaciones a las autoridades tributarias que mitiguen el abuso de convenios.

1.5 Objetivos Específicos

1. Identificar posibles limitaciones en la implementación de las normas anti abuso de convenios en la normativa tributaria ecuatoriana mediante una investigación exploratoria de países que han adherido dichas normas a sus convenios para evaluar la eficiencia de su implementación en los CDIs firmados por Ecuador y las implicancias económicas que las mismas acarrearán.
2. Analizar la estructura y desempeño de los CDIs firmados por Ecuador mediante un análisis comparativo entre los primeros y los más recientes convenios vigentes, para proponer la aplicación de las cláusulas anti abuso de convenios propuestas por la OCDE de la Acción 6 de las BEPS.

A continuación se describe el marco teórico y el desarrollo del trabajo de investigación.

2. MARCO TEÓRICO

La recaudación impositiva ha constituido a través de la historia la principal fuente de ingresos para el Estado; la normativa legal que ampara la recaudación tributaria se basa en un sistema de normas vinculadas a la política económica y es representada en Ecuador por la LORTI; la inversión privada es fundamental para el crecimiento económico, y debido al comercio internacional los CDI entre países facilitan las inversiones, ayudan a minimizar el impacto de doble imposición y promueven el intercambio de información entre administraciones tributarias.

2.1 Base Imponible

Según el Art.16 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI, 2014) la base imponible “está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos y devoluciones imputables a tales ingresos”

2.2 Elusión fiscal

El ingreso por impuestos que aporta al sostenimiento del gasto público requiere de un sistema tributario eficiente y justo, con fundamentos de solidaridad, justicia y generalidad. Siendo de interés de las autoridades evitar la elusión fiscal, que actúa sobre el presupuesto de hecho.

Se define la elusión fiscal como “la acción de evitarse el incidir en un determinado régimen fiscal, cuando existe la posibilidad de adoptar uno distinto” (Ochoa, 2014).

2.3 Doble imposición

Frente a una creciente integración económica y cooperación entre países, se considera necesario plantear medidas que eviten la doble imposición, para lo cual se requiere de acuerdos internacionales claros que describan las obligaciones y beneficios de los Estados participantes.

El Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE (MC OCDE, 2010) define como doble imposición a “el resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos o más Estados, a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo”. (p.7)

2.4 Convenios para evitar la Doble Imposición

En la actualidad los tratados internacionales, desempeñan un papel importante reflejan los compromisos obtenidos por las autoridades en representación de los ciudadanos con otro estado, celebrados entre naciones soberanas, además, legalizan las actividades que se ejecuten en actividad económica según describan los documentos.

“se entiende por tratado un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular”. (Artículo 2 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, 1969, p.2).

Es preciso mencionar que generalmente los tratados tributarios internacionales bilaterales, se denominan como convenios o acuerdos, según la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, que confieren derechos e imponen obligaciones a los Estados que participan de estos.

Históricamente el Comentario al Artículo 1 del MC OCDE siempre ha indicado que la finalidad de los convenios para impedir la doble imposición es impulsar el intercambio de bienes y servicios y dinamizar el flujo de capitales¹ mediante la eliminación de la doble imposición internacional. Este problema sugiere el conocimiento de los dos principales propósitos de los convenios: (i) la prevención de la doble imposición y (ii) la potestad tributaria entre dos naciones sobre quien grava la renta.

No obstante en la revisión del Comentario del MC OCDE en 2003 hizo algunos cambios e incluyó el ofrecimiento a las autoridades tributarias la posibilidad de no conceder los beneficios de un CDI cuando las transacciones de un contribuyente “constituyan un abuso a las disposiciones del convenio”.²

¹ Los flujos de capital representan el dinero enviado al extranjero para invertir en mercados foráneos.

² El comentario de 1997 del MC OCDE expresa, en el caso de un conflicto entre normas anti abuso internas y disposiciones de los CDIs, los estados contratantes aun estarían obligados a conceder los beneficios del

2.5 Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y sobre el Patrimonio de la OCDE (MC OCDE).

Tiene una proyección económica y social, pero a lo largo de los años se ha ido adaptando a otros ámbitos más específicos. El 30 de julio de 1963 el Consejo de la OCDE adoptó la Recomendación acerca de la eliminación de la doble imposición y persuadió a los Gobiernos de los países miembros de seguir el Proyecto de Convenio cuando suscriban convenios bilaterales. A partir de 1971, el Comité de Asuntos Fiscales abordó la revisión del Proyecto de Convenio de doble imposición de 1963 y de los Comentarios al mismo. En 1992, se llevó a cabo la publicación del Convenio Modelo en formato de hojas cambiables, puesto que el Modelo revisado no representaba la culminación de una revisión general, sino que se convirtió en un proceso continuo de revisión y con actualizaciones periódicas. De allí en adelante, se ha ido actualizando hasta el más reciente lanzado en el 2015.

La mayoría de las disposiciones del modelo de convenio de la OCDE están orientadas a que sea el país de la fuente, es decir, el país donde se destina la inversión, el que soporte un mayor sacrificio o renuncia a la imposición y el país de residencia otorgue un crédito o una exención en su renta por la parte de impuestos pagados en el país de la fuente. (Maldonado, 2016).

2.6 Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble imposición tributaria (MC NU).

La ONU en 1969 y 1980, publicó ocho reportes acerca de “Convenios Tributarios entre países desarrollados y en vías de desarrollo” con el objetivo de hacer más equitativa las reglas del juego entre estas naciones. Sin embargo la ONU reconoció que los lineamientos para prevenir la doble imposición de 1963, elaborados por la OCDE eran directrices prácticas y útiles para las negociaciones de los Convenios Tributarios entre los países, por lo tanto considero la necesidad de adaptar el patrón de la OCDE a los problemas de los convenios celebrados entre países con diferentes situaciones económicas.

convenio de acuerdo a la con el principio de *pacta sunt servanda* (Art. 26 y 27 de la Convención de Viena del Derecho de los Tratados), incluso si los resultados se considerasen inapropiados.

En 1980 la ONU emite su modelo para la celebración de convenios para prevenir la doble imposición fiscal, dando relevancia a los derechos de los países de donde proviene la renta. Siendo su objetivo primordial la imposición de los capitales y rentas generadas, explotadas o situadas en un territorio por inversores extranjeros.

2.7 Ejemplo de Convenio para evitar la doble tributación del Pacto Andino

El 16 de noviembre 1971, los Países del Pacto Andino (hoy Comunidad Andina de Naciones³, CAN de ahora en adelante), celebraron un Tratado para Combatir la Doble Imposición Tributaria entre los Estados que lo integran, este Convenio tiene como característica fundamental el principio general de gravar el impuesto en la fuente de donde proviene la renta o en donde está ubicada la fuente productora.

Consecuentemente, el Convenio dispone que soberanamente de la nacionalidad o residencia de los individuos, las ganancias de cualquier naturaleza que éstas se obtuvieren, sólo serán gravables en la jurisdicción del Estado en donde los ingresos provengan de actividades de producción, a excepción de las ganancias de las firmas de transporte, de patrimonio y ganancias de determinados servicios, los cuales tributarán bajo el criterio de residencia. Sin embargo, dicho Modelo ha sido de escasa o nula utilidad ya que actualmente ningún país miembro ha podido celebrar Convenios con terceros países con dicho modelo.

El Modelo de Convenio más utilizado por los integrantes de la CAN con terceros han sido el MC OCDE y el MC ONU. Es así que, mediante la actualización del Convenio de Doble Tributación de la Comunidad Andina se estableció la necesidad de eliminar el Anexo II del Convenio, que contenía el Modelo de Convenio con terceros y entre los países miembros (Galarza, 2002).

³ Comunidad Andina de Naciones (CAN) es un organismo regional conformado por Colombia, Ecuador, Perú y Bolivia.

2.8 Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS)

Atraer y mantener inversiones se ha convertido en un reto para los gobiernos, más aún en los países en vías de desarrollo, conservar un entorno seguro para actividades comerciales de integración económica internacional y tener confianza en el sistema que garantice un trabajo eficiente en materia tributaria es el desafío que presentan las BEPS.

Se considera urgente promover la confianza de las personas en los diferentes sistemas tributarios domésticos, hacer frente a problemas como la fuga de capitales y la elusión fiscal precisan establecer medidas fuertes que mejoren las políticas fiscales de los países.

Como propósito está crear y fortalecer un marco jurídico que no perjudique a las empresas que realizan actividades multilaterales y tampoco perjudiquen a los gobiernos en recaudación tributaria, siendo esta última una de las principales fuentes de ingresos en los gobiernos de economías emergentes en la distribución de la riqueza nacional que se refleja en políticas públicas sociales (Palomero, 2012).

Según (OECD, 2015) la adopción del paquete BEPS sentarán las bases de un sistema moderno de fiscalidad internacional conforme al cual los beneficios serán gravados allá donde tiene lugar la actividad económica y la creación de valor. Ha llegado el momento de centrarse en los próximos desafíos, incluyendo el apoyo a una implementación consistente y coherente de los cambios recomendados, el seguimiento del impacto en la doble no imposición y en la doble imposición, y el diseño de un marco más inclusivo para apoyar tanto la implementación como el seguimiento (p.5).

Las BEPS presenta 15 acciones que deben ser adoptados por los países, en el presente trabajo, se analizará la acción número 6, que hace referencia a impedir el uso abusivo de convenios internacionales.

2.9 Acción 6 – Impedir la utilización abusiva de convenios.

Como establece la (OECD, 2015), la Acción #6 del proyecto BEPS vislumbra:

Reúne un nivel mínimo para evitar el uso de la estrategia nociva, además presenta recientes cláusulas para impedir el abuso de los convenios, lo que

ofrece un estándar de tolerancia en la forma en se ejecuten. Estas recientes cláusulas anti-abuso contra retan al *treaty shopping* o compra de tratados, que es aprovechado por una persona no residente de un Estado y así acceder a los beneficios de un convenio fiscal finalizado por ese país. (OECD, 2015) (p.17).

Los objetivos de esta acción son los siguientes según Jiménez y Calderón (2014):

- (i) Alinear las reglas domésticas e internacionales de manera que los ingresos se vinculen a los lugares de desarrollo de la actividad económica.
- (ii) Desarrollar disposiciones modelo y reglas internas que restrinjan los beneficios de los CDI en circunstancias inapropiadas.
- (iii) Aclarar que no es la intención de los CDI generar doble no imposición, aspecto sobre el cual la OCDE ya adoptó una medida (parcial) en el MC OCDE 2000 (art. 23 A.4), que ha recibido una gran acogida por los países dada su escasa incorporación a los CDI.
- (iv) Identificar las consideraciones que los países deben tomar en cuenta para celebrar un CDI.

2.10 *Treaty shopping* o Compra de Tratados

Se entiende como *Treaty Shopping* el caso de una persona natural o jurídica que tiene establecida su residencia fiscal en un Estado (Estado de residencia) y que a la vez obtiene rentas en otro Estado (Estado de la fuente) y que para su efectiva tributación se beneficia de un convenio de doble imposición suscrito entre el Estado de residencia y otro Estado (al que podemos denominar Tercer Estado).

Las estructuras *treaty shopping* conforman en el segundo paso en el proceso de la planificación fiscal internacional, esto es, cuando los beneficios económicos se conducen al Estado de residencia. El objetivo consiste en eliminar o reducir la tributación por obligación real en el Estado en que se ha generado la renta (Estado de la fuente) a través de la utilización de un convenio para evitar la doble imposición.

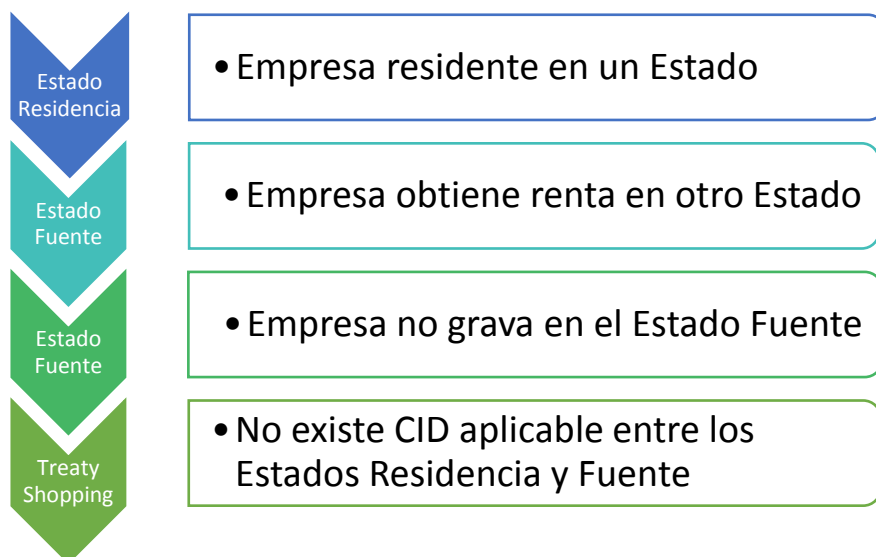


Figura 1: Estructura Treaty Shopping

Con lo que se ha descrito es importante indicar según las Naciones Unidas (1988) en un informe de asuntos tributarios internacionales y *treaty shopping*:

Esta estructura no es sólo resultado de la utilización del convenio de doble imposición más beneficioso, sino que exige además combinar hábilmente este último con las normas internas del Estado intermedio elegido para realizar la operación. De ahí que los convenios no son la única variable que debe tenerse en cuenta, sin perjuicio de que, el principal efecto querido, la reducción de la tributación en el Estado de la fuente, se logra a través de ellos (párr. 22).

2.11 Conduit Companies o Sociedad Instrumental

Una sociedad holding (sociedad cuyo activo está compuesto por títulos o participaciones en otras empresas con el fin de controlarlas o dirigir su actividad) creada para evitar el pago de impuestos sobre la renta a dos países diferentes. Si la nación de origen de una empresa no tiene un CDI con el país donde se encuentra una subsidiaria, la empresa podría estar obligada a pagar el impuesto sobre los mismos ingresos a ambos países. Para evitar esta situación, una empresa puede crear una sociedad holding en un país que tiene tratados fiscales con ambas naciones. Esta compañía de conducto serviría como un canal para los ingresos desde la filial a la empresa matriz.

Un ejemplo básico de *Treaty Shopping* triangular en el que se utiliza una *Conduit Company*:

La empresa F domiciliada en Ecuador es filial y accionista de su empresa matriz, la empresa M, con residencia en Holanda. Los accionistas han decidido repartir los dividendos de la empresa M hacia la filial ecuatoriana F. Dado que Ecuador y Holanda no tienen un CDI firmado, los dividendos que obtenga F estarán gravados en Ecuador y Holanda, presentándose un caso de doble tributación internacional.

No obstante, España ha suscrito un CDI con Holanda, además mantiene un CDI suscrito con Ecuador. Bajo esta situación la empresa F ha diseñado una estructura para lucrarse de ambos convenios, con el fin de librarse de la carga impositiva. Así se crea una sociedad C en España que será accionista de la empresa M y de la propiedad de la sociedad ecuatoriana F. La empresa C recibirá los dividendos de M de forma impositiva más ventajosa que si tal ingreso fuera pagado directamente desde Holanda hacia Ecuador, por medio del Convenio celebrado entre España y Holanda.

Luego, C distribuirá tales dividendos a la empresa ecuatoriana, acogiéndose también al CDI suscrito por Ecuador y España. Finalmente como producto de esta situación en la que originalmente los dividendos debían tributar en ambos países por ausencia de CDI, esta transacción adquiere los beneficios de dos CDI a los que, en la operación original, no tenía derecho.

3. METODOLOGÍA

3.1 Enfoque de la investigación

El presente trabajo se fundamenta en una investigación cualitativa que comprende la recopilación de datos de fuentes primarias y secundarias. Este tipo de investigación tiene como objetivo esencial la difusión y expansión de los datos, lo que organiza los conceptos que describen la realidad y proporciona conocimientos más sólidos y precisos entorno al problema de investigación. (Hernández, Fernández, & Baptista, 2003).

3.2 Metodología de la investigación

Los datos de la investigación descriptiva se van a expresar de manera exploratoria y cualitativa; la metodología a usarse presenta carácter analítico-comparativo, se la consideró con el fin de recopilar información bibliográfica especializada en temas de fiscalidad internacional y tributarios e identificar variables que deben agregarse para un análisis consistente, el principal instrumento de recolección de datos y recursos para obtener información fue la entrevista con expertos y el internet.

El análisis comparativo enfoca el desarrollo de la metodología de investigación, en distinguir las tendencias, similitudes o diferencias que acarrea incluir las cláusulas anti-abuso en la normativa tributaria de cada país seleccionado. Para abordar este análisis sobre la implementación de la Acción #6 BEPS/OCDE en el contexto ecuatoriano y los posibles impactos positivos o negativos que conlleve esta implementación se siguieron los pasos detallados a continuación.

Inicialmente se utilizaron fuentes de información primaria mediante una entrevista con el Mg. Javier Ruiz Vélez, Especialista 2 de Gestión Tributaria del Servicio de Rentas Internas (SRI) Zona 8, este diálogo tuvo como objetivo la identificación de aspectos relevantes y característicos de la situación actual de la normativa tributaria interna relacionada a los CDIs vigentes en Ecuador.

En segundo lugar, para realizar la investigación exploratoria con respecto a la situación de países que han adoptado las normas anti-abuso (Acción #6 BEPS/OCDE) en sus convenios tributarios, se realizó una revisión documental de estudios que examinan

los aspectos positivos y negativos de la implementación de éstas cláusulas. La información se obtuvo mediante portales web de organizaciones dedicadas a estudios fiscales, revistas científicas y las respectivas administraciones tributarias internas de cada país.

Las unidades de análisis son los CDIs vigentes en Ecuador y los países que han implementado las recomendaciones de la Acción #6 BEPS/OCDE como Chile y Uruguay.

El estudio sobre la implementación de las normas anti-abuso de convenios en Ecuador se abordó a través de una matriz comparativa, donde se analizaron las diferencias, similitudes o tendencias de los artículos pertinentes para cada caso. Se tomaron como unidades de análisis el primer y uno de los más recientes convenios firmados por Ecuador, que corresponden al convenio firmado con Alemania (1986) y Uruguay (2011) respectivamente.

En la actualidad Ecuador cuenta con 17 Convenios Tributarios sobre la renta y el Patrimonio vigentes, vale aclarar que el convenio con Argentina es exclusivamente para transporte aéreo, los cuales se muestran a en la siguiente tabla:

Tabla 1

Convenios para evitar la doble imposición firmados por Ecuador con otros Estados

No.	Convenios para evitar la doble tributación firmados por Ecuador
1	Argentina (Registro Oficial No. 235, año 1982 -04-05)
2	Alemania (Registro Oficial No. 493 año 1986-05-08)
3	Brasil (Registro Oficial No. 865 año 1988-02-02).
4	Italia (Registro Oficial No. 407 año 1990-30-03).
5	Francia (Registro Oficial No. 34 año 1992-25-09).
6	España (Registro Oficial No. 253 año-13-08-1993).
7	Rumania (Registro Oficial No. 785 año 1995-20-10).
8	Suiza (Registro Oficial No. 788 año 1995-25-09)
9	México (Registro Oficial No. 201 año 2000-10-11)
10	Canadá (Registro Oficial No. 484 año 2001-31-12).
11	Chile (Registro Oficial No. 189 año 2003-14-12)
12	La Comunidad Andina. Acorde a la decisión # 578. 2004
13	Bélgica (Registro Oficial No. 312 de 13 de abril de 2004)
14	Corea del Sur, agosto del 2011
15	Emiratos Árabes Unidos septiembre del 2012.

16 Uruguay (suplemento del registro oficial No. 147 de febrero de 2013).

17 China (Tercer suplemento del Registro Oficial No. 147 diciembre del 2013)

Fuente: Servicio de Rentas Internas (SRI)

Elaboración: Las Autoras

3.3 Análisis comparativo entre los convenios vigentes en Ecuador con las recomendaciones de normas anti abuso de convenios propuestas por la Acción #6 BEPS/ OCDE

Según (ONU, 2011) “en el escenario de obtener el tratado más favorable se puede recurrir a las cláusulas anti abuso ya establecidos en la mayoría de los convenios fiscales” (párr. 55).

Por esta razón, la disposición de “beneficiario efectivo” es actualmente la norma más común contra el abuso de convenios, se encuentra ubicada en los artículos 10, 11 y 12 (dividendos, intereses y regalías respectivamente).

No obstante el 24 de noviembre del 2016, la OCDE comunico el término de las negociaciones entre más de 100 países para acordar un CDI Multilateral, el cual contiene medidas de prevención de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios que afectan a los CDIs actuales. El pacto multilateral se firmará en junio del 2017 en Paris. Según Ángel Gurría, Secretario General de la OCDE, este convenio multilateral permitirá a los estados adherir los cambios trazados por el proyecto BEPS sin necesidad de renegociar cada uno de sus CDIs bilaterales.

La Acción #6 BEPS/OCDE aborda la cuestión del abuso de convenios en tres partes: (i) desarrollo de disposiciones modelo y recomendaciones relativas al diseño de las normas internas para prevenir el abuso de tratados; (ii) aclaración de que los convenios tributarios no están destinados a ser utilizados para generar una no imposición y (iii) identificación de políticas fiscales que los países deben tener en cuenta antes de firmar un convenio tributario.

El objetivo de esta acción es combatir situaciones de *treaty shopping* mediante el desarrollo de disposiciones modelo como un estándar mínimo, lo que implica que al menos los estados contratantes deben incluir una declaración expresa en el título y preámbulo de sus convenios de que su intención común es eliminar la doble imposición

pero sin crear oportunidades de no imposición o de reducir impuestos mediante la evasión o elusión fiscal y *treaty shopping*.

Además, el estándar mínimo requiere que el Estado adopte una de las tres opciones siguientes en sus convenios tributarios: (i) un enfoque combinado entre la cláusula LOB y la cláusula del propósito principal (“*Principal Purpose Test*” o “PPT”); (ii) únicamente la cláusula PPT; o (iii) la inclusión de la cláusula LoB, complementada por una norma doméstica o una norma para evitar transacciones financieras que involucren a sociedades instrumentales.⁴

Tomando en cuenta las propuestas y enfoques existentes que se discuten en la actualidad para el desarrollo de las normas anti-abuso de convenios que afrontan el *treaty shopping*, en los siguientes párrafos se analiza la regla LoB, el PPT y la disposición de beneficiario efectivo y cómo estas pueden afectar al Ecuador como un país en vías de desarrollo.

3.3.1 Limitación de Beneficios (*Limitation of Benefits*, LoB por sus siglas en inglés)

Los párrafos 1 a 6 del nuevo artículo 10 (Derecho a los Beneficios) introducen la cláusula LoB en el modelo OCDE, inspirada en la contenida en el Modelo de Convenio de EEUU.

En general, estas cláusulas consisten en una serie de requisitos o test objetivos que se exigen para poder acceder a los beneficios del Convenio: que la persona no sólo sea residente en un Estado contratante, sino que también cumpla con al menos una de las condiciones objetivas, de modo que se le pueda considerar como residente en un Estado contratante y “calificada” para acceder al Convenio.

De los 17 convenios que Ecuador tiene en vigor, únicamente los convenios firmados con Uruguay, Corea del Sur y China presentan la cláusula LoB recomendada por el plan de acción BEPS #6 de la OCDE como se muestra en la tabla 2:

⁴ El Comentario propuesto a la norma PPT establece que, con el fin de abordar adecuadamente estrategias *treaty shopping*, los Estados pueden en lugar de la cláusula PPT complementar la cláusula LoB con alguna norma interna anti *treaty shopping*.

Tabla 2

Ubicación de la Cláusula LOB en los CDI de Ecuador

CONVENIO ENTRE URUGUAY Y ECUADOR	CONVENIO ENTRE COREA Y ECUADOR	ACUERDO ENTRE ECUADOR Y EL GOBIERNO DE CHINA
2011	2012	2013
LIMITACION DE BENEFICIOS		
Art. 25.-	Art. 23.-	Art. 23.-
<p>1.- Sólo en el caso que en el presente convenio establezca algo diferente, una persona que sea residente de un Estado contratante tiene derecho a los beneficios de este Convenio si solo si dicha persona cumple los requisitos indicados en el apartado 2 y satisface con los demás requerimientos de este Convenio para acceder a tales beneficios.</p>	<p>1.- Un residente de un Estado contratante no tendrá derecho a beneficios que no sean los acordados por este convenio para los residentes de un Estado contratante , si:</p> <p>a) la persona que reside está bajo el poder directo o indirecto de una o más entidades que no son residentes de ningún estado contratante; y</p> <p>b) el primordial propósito de los participantes sea aprovecharse del convenio.</p>	<p>1. Sólo en el escenario que se disponga algo diferente, una persona residente de un Estado puede acceder a los beneficios del convenio sólo si esa persona residente cumple los requisitos establecidos en el párrafo 2.</p>
<p>2.- Las personas que cumplen los requisitos para los obtener los beneficios son:</p> <p>a) Una entidad gubernamental; o</p> <p>b) Una sociedad constituida en cualquiera de los estados contratantes.</p> <p>c) Una organización sin fine de lucro.</p>	<p>2.- No se interpretará como restrictivo en la aplicación de la legislación de un Estado contratante.</p>	<p>2. Una persona cumple con los requisitos para llevar a cabo un ejercicio fiscal si:</p> <p>a) persona física</p> <p>b) una entidad estatal</p> <p>c) una sociedad, si (i) sus acciones coticen en un mercado de valores o (ii) al menos el 50 % de los derechos de voto y del valor de sus acciones sea propiedad, directa o indirectamente, de un número igual o inferior a cinco sociedades con derecho a disfrutar de los beneficios fiscales, en dichos estados contratantes.</p>
<p>3.-Un residente tiene derecho a los beneficios de los convenios si la autoridad del otro Estado contratante indica que dicho residente trabaja de forma activa actividades productivas en el otro Estado.</p>		

4.-Los estados contratantes se consultarán de forma mutua de ser necesario para analizar la participación de un residente en los beneficios del convenio.

4. En caso de que una sociedad residente de un Estado Contratante, o una sociedad que su control este en este estado tiene en movimiento una determinada cantidad de acciones, que están sujetas a condiciones para acceder a los beneficios.

5.- Las bolsas de valores reconocidas son:
a) En Ecuador, Bolsa de Valores de Quito y Bolsa de Valores de Guayaquil.
b) En Uruguay, Bolsa de Valores de Montevideo y Bolsa Electrónica de Valores S.A.
c) Cualquier otra bolsa de valores reconocidas por las autoridades.

5. Un residente que no cumple con las condiciones para acceder a los beneficios puede acogerse a los beneficios fiscales del acuerdo si la autoridad lo establece de tal manera. Indicando que el desarrollo de sus operaciones no pretende como su objetivo principal la oportunidad de obtener los beneficios fiscales al amparo del Acuerdo.

6. Los mercados de valores son:

a) en China, Bolsa de Valores de Shanghái y Bolsa de Valores de Shenzhen.

b) en Ecuador, Bolsa de Valores de Quito y Bolsa de Valores de Guayaquil.
c) cualquier otro mercado de valores que las autoridades competentes acuerden reconocer.

Fuente: Servicio de Rentas Internas

Elaboración: Las Autoras

Como se observa, este artículo es complejo para el caso de China y Uruguay, no sólo porque se basa en una variedad de definiciones respecto a quiénes califican para beneficiarse del convenio, sino también porque tiene varias excepciones en cuanto a las diferentes categorías de “personas calificadas” complementado con un test adicional para personas no calificadas que deseen acceder a los beneficios del convenio. Por lo tanto, es posible adoptar una cláusula LoB simplificada que constituya una versión básica del test LoB, esta cláusula comprendería a personas calificadas como por ejemplo: personas físicas, gobiernos, entidades que cotizan en bolsa, entidades más del 50% apropiadas por personas calificadas. También incluye un test de actividad basada en que las personas no

calificadas aun puedan acceder a la aplicación del convenio si la partida de ingresos deriva de una conducta activa de negocio.

Si bien la cláusula LoB puede ser considerada un enfoque positivo para abordar el *treaty shopping* negando los beneficios del convenio a sociedades establecidas en un determinado Estado a obtener los beneficios de un convenio firmado con un país en vías de desarrollo, el hecho es que esto puede traer un impacto negativo en la IED de las economías emergentes debido a diferentes factores, en especial porque esta cláusula niega los beneficios del convenio a empresas extranjeras que se han instalado en una jurisdicción en particular por razones distintas a cuestiones tributarios tales como estabilidad política y legislativa (Hurtado, 2012).

Además estudios sobre el impacto de la adopción de la cláusula LoB en economías en desarrollo manifiestan que los ingresos tributarios potenciales aumentaron con la adopción de una cláusula LoB y la prevención de “*treaty shopping*” no compensa la pérdida potencial de la IED derivada de la adopción de una cláusula LoB.

Hay que considerar que la implementación de dicha cláusula implica el gasto de recursos en determinar quién es apto para acceder al CDI tanto para las administraciones tributarias como los propietarios de las empresas, ya que se necesita el intercambio de información entre los Estados Contratantes, lo que puede generar un gasto de tiempo y recursos para la administración tributaria como una gasto por auditoría para las empresas y sus propietarios.

Según Ohno (2010) la inclusión de una cláusula LoB debería incluir por lo menos una cláusula de beneficios derivativos, ya que de otro modo niega los beneficios del tratado para las empresas extranjeras que son residentes en países contratantes que tienen idénticos beneficios.

3.3.2 Regla de exclusión o “propósito principal” (*Principal Purpose Test*, PPT por sus siglas en ingles).

El plan de Acción BEPS/OCDE #6 contiene una regla anti abuso general para su inclusión textual en los convenios futuros a firmarse con el fin de impedir el *treaty shopping*. La cláusula propuesta PPT dice literalmente:

7.- Sin perjuicio de las demás disposiciones del presente Convenio, no se concederá un beneficio en virtud de este Convenio respecto de un elemento de renta o patrimonio si resulta razonable concluir, a la vista de todos los hechos y circunstancias pertinentes, que la obtención de ese beneficio era uno de los propósitos principales de cualquier acuerdo u operación que tuviera como resultado, directa o indirectamente, la obtención de ese beneficio, a menos que se determine que la concesión de dicho beneficio en tales circunstancias sería conforme con el objeto y finalidad de las disposiciones en cuestión del presente Convenio.

Para entender específicamente ciertas frases del apartado anterior, en el párrafo 8 y 9 del Comentario planteado a la norma PPT dice literalmente:

8.- La expresión “que tuviera como resultado, directa o indirectamente, la obtención de ese beneficio” es deliberadamente amplia, buscando cubrir los casos en que la persona que reclama la aplicación del beneficio de un convenio lo hace respecto de una operación diferente de aquella que tenía dentro de sus propósitos principales la obtención de dicho beneficio.⁵

9.- Los términos “acuerdo u operación” deberían interpretarse en sentido amplio, para así cubrir cualquier acuerdo, interpretación, estrategia, operación o conjunto de operaciones, sean o no jurídicamente exigibles. En especial, deberían cubrir la generación, asignación, adquisición o transferencia de renta, propiedad o de derechos por los cuales se devengue renta. Estos términos también abarcan el acuerdo sobre el establecimiento, adquisición o mantenimiento de una persona que obtiene renta, incluyendo la calificación de tal persona como residente de uno de los Estados contratantes y todos los actos realizados para establecer la residencia.⁶

En el comentario 9 aclara que esta cláusula puede abordar situaciones de *treaty shopping* al decir que la misma incluye cualquier disposición relativa al establecimiento, adquisición o mantenimiento de una persona que obtenga los ingresos, incluida el

⁵ Párrafo 8 del Comentario a la norma PPT, acción 6-Informe final 2015

⁶ Párrafo 9 del Comentario a la norma PPT, Acción 6-Informe final 2015

requisito de esa persona como residente de uno de los Estados Contratantes incluyendo el procedimiento que las personas pueden tomar para establecer la residencia requerida por los tratados tributarios.

La condición más relevante para la aplicación de esta disposición es el criterio subjetivo que se refiere a que “uno de los propósitos principales” de la gestión o transacción es obtener beneficios del convenio. El comentario sugiere que esto implica un análisis objetivo de los fines y propósitos de todas las personas involucradas en la utilización del convenio al acceder al mismo, esto puede ocasionar problemas ya que implica determinar las intenciones de los involucrados, lo cual es “difícil de probar” (Lang, 2014).

Determinar el propósito de la transacción es una cuestión del hecho que debe ser respondida considerando todas las circunstancias que envuelven a cada caso en particular, por lo tanto parece que las intenciones subjetivas se determinarían basándose en hechos objetivos.

Además el párrafo 12 del Comentario propuesto a la cláusula PPT dice:

La expresión “uno de los propósitos principales” del apartado 7 significa que la obtención del beneficio del convenio no tiene por qué ser el único o el más importante de los propósitos de un acuerdo u operación particular. Será suficiente con que sea al menos uno de los propósitos principales.

El hecho de que esta norma no requiera para su aplicación que el único, esencial o principal propósito de la transacción sea obtener beneficios fiscales plantea problemas significativos. Por lo tanto, incluso si un contribuyente puede demostrar que una de sus motivaciones para una determinada transacción son simples razones comerciales, todavía las ventajas del convenio pueden ser rechazadas si una de las principales razones es la de lograr un beneficio fiscal.

Otra desventaja es la pérdida de tiempo para las autoridades tributarias al negar los beneficios del convenio en consideración a las dificultades presentadas en la distinción entre el propósito principal o secundario y por otra parte con los diferentes propósitos principales y qué ponderación debería asignarle a cada una de estos.

Por último, las interpretaciones del “propósito principal” al ser netamente subjetivas respecto a determinar la intención del contribuyente, van a ser difíciles de adoptar por la legislación interna y a la vez su interpretación puede diferir entre los estados contratantes, es decir un Estado Contratante en vías de desarrollo no tiene las mismas necesidades que un país desarrollado, lo que implica que en cuestiones de IED su estándar de interpretación de la norma PPT difiere con respecto al otro Estado Contratante.

3.3.3 La aplicación de la cláusula del beneficiario efectivo de limitación de beneficios como mecanismo anti abuso para prevenir y combatir el *treaty shopping* en los CDIs suscritos por Ecuador

El MC OCDE ante una estructura *treaty shopping* para evitar que el beneficiario real de los CDI sea uno que no sea sujeto tributario de las jurisdicciones correspondientes, hace la inclusión del término de “beneficiario efectivo”, o del “*beneficial owner*”, el cual está diseñado para limitar la aplicación de beneficios únicamente a los sujetos a los que el tratado se destina.

Ésta cláusula desconoce la aplicación de las reglas del CDI a los sujetos que no califiquen como los beneficiarios efectivos de los dividendos, intereses o regalías, imponiendo el respectivo impuesto que correspondería a una operación con los residentes del Estado del real “beneficiario efectivo”.

En el contexto descrito, los Convenios vigentes en Ecuador acogidos al MC OCDE, poseen la cláusula del beneficiario efectivo en sus artículos 10, 11 y 12 referentes a dividendos, intereses y regalías, respectivamente, a continuación se detalla los porcentajes de retención tanto para Ecuador como para los demás estados contratantes para los tres casos.

Dividendos

La Resolución No. NAC-DGERCGC15-00509 del SRI, abarca las “Normas para el tratamiento tributario del impuesto a la renta sobre dividendos distribuidos por sociedades residentes en el país o establecidas en el Ecuador a favor de personas naturales

y sociedades”, publicado en el Registro Oficial – Suplemento – No. 545 el 16 de julio de 2015, la disposición comprende lo siguiente:

Cuando una sociedad residente o establecida en el Ecuador reparte dividendos calculados después del pago del impuesto a la renta, debe aplicar las siguientes reglas:

- a) Si la sociedad que distribuye sus dividendos ha incumplido su responsabilidad de comunicar sobre su constitución societaria: el dividendo estará gravado y sujeto a retención en el porcentaje pertinente.
- b) Si se asigna dividendos a favor de una sociedad residente o establecida en el extranjero, no ubicada en paraíso fiscal, jurisdicción de menor imposición o régimen fiscal preferente:
 - (i) cuyo beneficiario efectivo sea una persona natural residente en el Ecuador: el ingreso por dividendos está gravado y está sujeto a retención en la proporción pertinente.
 - (ii) cuyo beneficiario efectivo sea no residente en el Ecuador: el ingreso por dividendos está exento y no está sujeto a retención.
- c) Si se reparte dividendos a favor de una sociedad residente o establecida en un paraíso fiscal, en una jurisdicción de menor imposición o en un régimen fiscal preferente, el ingreso por dividendos está gravado y está sujeto a retención.
- d) Si se distribuye dividendos a favor de una sociedad residente o establecida en el Ecuador, el ingreso por dividendos está exento y no está sujeto a retención, aún en el caso de que el beneficiario efectivo sea residente en Ecuador.
- e) Si se distribuye dividendos directamente a favor de una persona natural residente en el Ecuador, el ingreso por dividendos está gravado y está sujeto a retención. La persona natural deberá consolidar el dividendo con su renta global, declarar y pagar el impuesto sobre la totalidad de sus ingresos.

f) Si se distribuye dividendos a favor de una persona natural no residente en el Ecuador, el ingreso por concepto de dividendos está exento y no está sujeto a retención.

La normativa señala además cuándo y qué puede el beneficiario efectivo utilizar como crédito tributario para efectos de su declaración y pago del impuesto a la renta, así como los límites de crédito tributario para personas naturales residentes en Ecuador a quienes reciban dividendos. Los sujetos pasivos residentes o establecidos en el Ecuador quienes cobran dividendos directamente, considerarán como ingreso el valor reconocido a su favor en el momento de la distribución, por último, la manera en la que debe efectuarse el cálculo para la retención se realizará en el momento que se produzca el hecho generador; es decir, al momento de la distribución de los dividendos.

Según los convenios para evitar la doble tributación con Ecuador en el artículo 10 literal 3, define a los dividendos como:

Las ganancias del patrimonio, sin considerar los de crédito, que dan la oportunidad de ser partícipe en los beneficios, y las ganancias de otras acciones comunes que se desarrollan bajo el mismo sistema fiscal que las ganancias del patrimonio por el régimen del país de residencia de la firma que ejecuta la repartición. (Corte Constitucional, 2013).

Como se observa en la Tabla 3:

- a) Con respecto al caso de Alemania, Italia, Francia, España, Rumania, Suiza y Bélgica los dividendos tributan en el Estado beneficiario de los mismos, pueden gravarse de acuerdo a la legislación del estado que los expide, sólo en el caso que el principal beneficiario de los dividendos es una persona residente del otro país Contratante el impuesto a tributar no deberá superar el 15% del importe bruto de los dividendos.
- b) En el caso de los convenios celebrados con México y China los dividendos tributan en el estado beneficiario de los mismos, se pueden gravar de acuerdo a la legislación del estado que los expide, siempre que el principal beneficiario de los dividendos sea una persona residente del otro País

Contratante el impuesto a tributar no deberá superar del 5% del importe bruto de los dividendos.

- c) En el caso de Canadá y Chile los dividendos tributan en el Estado beneficiario de los mismos, pueden gravarse de acuerdo a la legislación del estado que los expide, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente en otro Estado Contratante, el tributo a pagar no podrá exceder del 5% si controla directa o indirectamente al menos el 25% del patrimonio de la empresa que desembolsa la re participación de las utilidades y hasta el 15% para los otros casos.
- d) Para el caso de Corea del Sur los dividendos tributan en el Estado beneficiario de los mismos, pueden gravarse de acuerdo a la legislación del estado que los expide, pero si el principal beneficiario de las utilidades es un residente en otro país contratante, el impuesto a cancelar no deberá superar del 5% si controla directa o indirectamente mínimo el 10% del patrimonio de la empresa que desembolsa la repartición de las utilidades y hasta el 10% para los otros casos.
- e) Para el caso de Uruguay los dividendos tributan en el país beneficiario de los mismos, pueden gravarse de acuerdo a la legislación del Estado que los expide, pero si el principal beneficiario de las utilidades es un residente del otro país contratante, el impuesto a cancelar no deberá superar del 10% si controla directa o indirectamente mínimo el 25% del capital social de la empresa que desembolsa la repartición de las utilidades y hasta el 15% para los otros casos.
- f) Para el caso de los países miembros del pacto andino, según el convenio de la CAN, las utilidades y aportaciones únicamente deberán ser gravadas por el país en donde reside la firma que los remesa.

Intereses

El MC OCDE en los Comentarios al Artículo 11 relativo a la Imposición de los Intereses establece:

En su acepción general, el término “intereses” designa las rentas de las cantidades prestadas que deben incluirse en la categoría de “rentas de los capitales mobiliarios”. A diferencia de lo que sucede en materia de dividendos, los intereses no soportan la doble imposición económica; es decir, no tributan al mismo tiempo en manos del deudor y del acreedor. Salvo que se pacte lo contrario, el pago del impuesto que grava los intereses corresponde al beneficiario de los mismos. Si el deudor se compromete a veces a tomar a su cargo el pago del impuesto exigido en la fuente sobre los intereses, es lo mismo que si aceptase pagar a su acreedor un suplemento de interés equivalente a dicho impuesto. (p216)

Como se observa en la Tabla 3:

- a) Para el caso de Alemania, Francia y México los intereses tributan en el Estado Contratante que remite los mismos y se gravan con una tasa del 10% de la cantidad bruta si estos se cancelan en calidad de créditos originados en préstamos otorgados por instituciones financieras, oferta de material industrial, mercantil o científico, así como también los destinados a la financiación de obras públicas y se impondrá una tarifa del 15% en los demás casos.
- b) Para el caso de Italia, Bélgica, España, Rumania, Suiza y China los intereses tributan en el Estado Contratante receptor de los mismos, pueden gravarse de acuerdo a la legislación del Estado que los expide, sin embargo si el principal beneficiario de los intereses es una persona residente del otro país Contratante, el tributo mínimo no deberá superar el 10% de la cuantía bruta de los intereses.

- c) Para el caso de Brasil, Canadá, Chile y Uruguay, los intereses tributan en el Estado Contratante receptor de los mismos, también pueden gravarse de acuerdo a la legislación del Estado Contratante que los expide, sin embargo, si el principal beneficiario de los intereses es una persona residente del otro país Contratante, el tributo mínimo no deberá superar el 15% de la cuantía bruta de los intereses.
- d) Para el caso de Corea del Sur los intereses tributan en el Estado Contratante que remite los mismos y se gravan con una tasa del 12% de la cuantía bruta si los mismos se cancelan en calidad de créditos originados en préstamos otorgados por instituciones financieras, oferta de material industrial, mercantil o científico, así como también los destinados a financiar obras públicas.
- e) Para el caso de España, los intereses tributan en el Estado receptor de los mismos y también pueden gravarse de acuerdo a la legislación del Estado Contratante que los expide, sin embargo si la persona residente quien los cobra es el principal beneficiario de los intereses, el tributo mínimo no deberá superar el 10% de la cuantía bruta de los intereses, adicionalmente no podrán superar el 5% si se cancela sobre créditos originados de las venta de material industrial, mercantil o científico, oferta de mercancías, así como también los destinados a la financiación de obras de construcción y montaje.
- f) Para el caso de los países miembros de la CAN, según su acuerdo en el artículo 10 establece que: “Los intereses y otra productividad económica, si sólo si podrá ser impuesta en el país contratante, en donde la nación atribuye e inscribe su cancelación.” (Decisión 578: Régimen para prevenir la doble imposición tributaria y prevenir la evasión fiscal, 2004).

Regalías

El MC OCDE (OCDE, 2011) en los Comentarios al Artículo 12 relativo a la Imposición de las Regalías establece:

Las regalías por el permiso de autorización para la utilización de patentes y recursos semejantes y las cancelaciones parecidas se establecen para la persona beneficiaria, ganancias de origen de arrendación. Este último se puede desarrollar en vínculo con una firma o de manera independiente de las operaciones del que adjudica. (p230).

Como se observa en la Tabla 3:

- a) En Alemania y Francia las regalías con origen en uno de los países contratantes que sean canceladas a una persona que registre domicilio en el otro país contratante, asimismo puede ser impuesto por el país que las remesas según su legislación, sin embargo el tributo mínimo no debe superar el 15% de la cuantía bruta de las regalías.
- b) En Rumania, Suiza, Canadá, México, Bélgica y China, los cánones y regalías tributan en el Estado receptor de los mismos, también pueden gravarse de acuerdo a la legislación del Estado que los expide, sin embargo, si el principal beneficiario de las rentas es una persona residente del otro país contratante, el tributo registrado no debe superar el 10% de la cuantía de las rentas.
- c) En España, los cánones tributan en el Estado del receptor de los mismos, también pueden gravarse de acuerdo a la legislación del Estado que los remesa, pero, si la persona que los recibe es el beneficiario efectivo de los mismos, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10% del monto bruto de los cánones y en caso de que se traten de cánones pagados en virtud de derechos de autor y otras remuneraciones similares el impuesto exigido no puede exceder del 5% del importe bruto.
- d) En Brasil, los cánones tributan en el Estado del receptor de los mismos, también pueden gravarse de acuerdo a la legislación del Estado que los remesa, sin embargo si el sujeto que los obtiene es el principal beneficiario de estos, el tributo mínimo no debe superar el 25% de la cuantía bruta de los cánones y en caso de que se traten de cánones pagados en virtud de derechos

de autor y otras remuneraciones similares el impuesto exigido no puede exceder del 15% del importe bruto.

- e) En Italia, los cánones y regalías tributan en el Estado del receptor de los mismos, también pueden gravarse de acuerdo a la legislación del Estado que los expide, sin embargo si el principal beneficiario de las rentas es una persona residente del otro país contratante; el tributo mínimo no debe superar el 5% de la cuantía de los cánones.
- f) En Chile, Canadá y Uruguay, los cánones tributan en el Estado del receptor de los mismos, también pueden gravarse de acuerdo a la legislación del Estado que los expide, sin embargo, si el sujeto que los recibe es el principal beneficiario, el tributo mínimo no debe superar el 10% de la cuantía bruta de las utilidades por la ocupación o permiso de material productivo, científico o mercantil y se registrarán con una tarifa del 15% en las otras circunstancias.
- g) En Coreo del Sur, los cánones tributan en el Estado del receptor de los mismos, también pueden gravarse de acuerdo a la legislación del Estado que los expide, sin embargo si la persona residente que los obtiene es el principal beneficiario; el tributo mínimo no debe superar el 5% de la cuantía bruta de las rentas por la ocupación o el permiso de desgaste de material mercantil, industrial o científico, y serán registrados con una tarifa del 12% en los demás casos.
- h) Para el caso los integrantes de la CAN de acuerdo a la decisión 578 de su acuerdo indica que: “Las ganancias obtenidas por una propiedad intangible únicamente se registrará en el Estado en donde se ocupe o se posee la autorización de que se ocupe la propiedad intangible.” (Decisión 578: Política para prevenir la doble imposición tributaria e impedir la evasión fiscal, 2004).

Tabla 3*Porcentaje de Retención en Intereses, Dividendos y Regalías*

Estado Contratante	Dividendos			Intereses		Regalías	
	Tasa impositiva matriz filial	Grado de propiedad	Segunda tasa para otros casos	Tasa General	Otros Casos	Tasa General	Otros Casos
Alemania (1986)	15%	-	-	10%	15%	15%	-
Brasil (1988)	15%		15%	15%		25%	15%
Italia (1990)	15%	-	-	10%	-	5%	-
Francia (1992)	15%	-	-	10%	15%	15%	-
España (1993)	15%	-	-	10%	5%	10%	5%
Rumania (1995)	15%			10%		10%	
Suiza (2000)	15%			10%		10%	
Canadá(2001)	5%	25%	15%	15%	-	10%	15%
México (2001)	5%	-	-	10%	15%	10%	-
CAN (2004)	0%			0%		0%	
Bélgica (2004)	15%			10%		10%	
Chile (2004)	5%	25%	15%	15%	-	10%	15%
Corea del sur(2011)	5%	10%	10%	12%		5%	12%
Emiratos árabes unidos (2012)	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a
Uruguay (2013)	10%	25%	15%	15%	-	10%	15%
China (2013)	5%	-	-	10%	-	10%	-

Nota: cada país esta con el respectivo año que entro en vigencia el convenio.**Fuente:** Servicio de Rentas Internas (SRI)**Elaboración:** Las Autoras

3.4 Análisis de los CDIs firmados por Ecuador con Alemania y Uruguay

Los convenios en calidad de negociación que el Ecuador ha firmado con otros países, están estructurados por una serie de artículos sujetos de análisis, para entender su propósito, en cada artículo se detallan las normas bajo las cuales se va a llevar a cabo la aplicación del convenio, y establecen claramente la recaudación impositiva.

El presente trabajo analiza dos convenios en particular, el primer convenio firmado por Ecuador y un convenio ratificado en los últimos 5 años, como se indica a continuación:

- a) **Convenio para evitar la doble imposición, celebrado entre el Estado de Ecuador y el Estado de Alemania.**

El convenio fue firmado el 7 de diciembre de 1982, siendo el primero celebrado por Ecuador, fue refrendado mediante acuerdo ministerial N°242 y ratificado en el registro oficial # 493 del año 1986.⁷

b) **Convenio para evitar la doble imposición, celebrado entre el Estado de Ecuador y el Estado de Uruguay.**

El convenio fue publicado en el registro oficial # 552 del año 2011.⁸

3.4.1 Características de los CDIs celebrados por la Republica de Ecuador con la República Federal de Alemania, y, la República Oriental del Uruguay.

Matriz explicativa de la estructura de los CDIs firmados

Estructura (Artículos)	Ecuador – Alemania	Ecuador – Uruguay
Personas Comprendidas	Aplica a personas que registran domicilio en uno o los dos Estados Contratantes	Aplica a personas con residencia en uno o los dos Estados Contratantes
Impuestos	Impuestos sobre las ganancias Impuesto sobre el capital Impuesto sobre personas jurídicas	Impuesto sobre las ganancias Impuesto sobre el capital
Personas	Persona natural y jurídica	Persona natural y sociedades
Domicilio Tributario	Persona domiciliada en un Estado Contratante.	Persona con domicilio, residencia, lugar de constitución, sede de dirección.
Establecimiento Permanente	Lugar fijo de negocios, oficina o dirección de administración en donde se ejecuta el trabajo productivo integro o parcial, y otros espacios físicos en donde opere la compañía que exceda de 12 meses.	Las sedes de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres y minas.
Rentas Inmobiliarias	Gravables en el país miembro en donde estén situados	Las rentas obtenidas por un residente se sujetan a tributación en el Estado Contratante en donde se asienten.
Beneficios Empresariales	Las utilidades de una compañía de un Estado Contratante únicamente se establecerán a tributación en dicho estado, salvo el caso que esta compañía ejecute actividades productivas a través de un EP.	Las utilidades de una compañía de un Estado Contratante únicamente se establecerán a tributación en dicho estado, salvo el caso que esta compañía ejecute actividades productivas a través de un EP.
Transporte Marítimo y Aéreo	Las utilidades se establecerán en el país en donde la compañía registre domicilio del uso de embarcaciones en territorio extranjero.	Las ganancias de la compañía se establecerán en el país en donde se registre su domicilio de administración del uso de embarcaciones en territorio extranjero. .

⁷ Registro Oficial, Órgano del Gobierno del Ecuador.

⁸ Registro Oficial, Órgano del Gobierno del Ecuador.

Empresas asociadas	Los beneficios obtenidos por una de las empresas se incluirán en las utilidades de esta empresa y serán gravados.	Los beneficios obtenidos por una de las compañías deben ser incluidas en las utilidades de dicha y deben ser sujetos a tributación. En el caso que se consienta por la otra compañía, está en la facultad de aplicar un arreglo al tributo.
Dividendos	Serán gravables en el Estado en que está domiciliada la sociedad que pague los dividendos, el mismo que no debe superar el 15%.	1.- Serán gravables en el país de residencia de la empresa que los perciba. 2.- También se sujetan en el país de residencia de la compañía que los cancela y bajo el régimen regulatorio de dicho país, sin embargo, no puede exceder: del 10% si el beneficiario es una sociedad que controla no menos del 25% de las acciones, y el 15% en todos los otros casos.
Intereses	Serán gravados donde se generen (fuente). No puede exceder 10% del monto bruto si se originan por Préstamos concedidos por bancos, financiación para obra pública, venta equipos industriales, comerciales, del 15% en los demás casos. No aplicaba retención entre los dos Estados, a las instituciones del Gobierno.	Son gravables en el Estado donde resida la persona que los reciba. Pueden ser gravables en el Estado de donde provengan pero el impuesto exigido no puede exceder el 15% (beneficiario efectivo).
Regalías	Gravable en el país de donde procedan y según la legislación de este país, pero no puede ser mayor del 15%.	Se gravan en el Estado donde resida quien las recibe. Pueden además ser gravados en el país de donde provienen bajo el régimen de dicho país.
Ganancias de Capital	Son gravables en el Estado donde se encuentren situados los bienes.	Son gravables en el Estado donde se encuentren situados los bienes. Las ganancias derivadas de la enajenación de buques, embarcaciones o aeronaves (Art.8) se someterán a imposición en el Estado en el Estado donde resida el enajenante.
Trabajos no dependientes	Gravables en el lugar de prestación de servicios, a excepción si la persona domiciliada en un país a razón de empleo está en otro país menos de 180 días (se grava en el primero).	Solo podrán someterse a imposición donde se presten los servicios, a excepción si la persona domiciliada en un país a razón de empleo está en otro país menos de 183 días.
Profesionales dependientes	Los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por una persona serán gravables en el Estado que ejerce la actividad.	Los ingresos obtenidos bajo dependencia, serán sujetos a imposición en el Estado que se ejerce la prestación de servicios, sin perjuicio de los artículos 16, 18 y 19.
Dirigentes de Sociedades	Gravables en el país donde la persona esté domiciliada.	Gravables en el país donde la persona esté domiciliada.
Artistas y Deportistas	Gravables en el Estado en el que ejerzan dichas actividades; salvo que sea costado por instituciones públicas del otro Estado.	Gravables en el Estado en el que se ejerzan, excepto cuando se trata de actividades financiadas por los Estados (50%) o por convenios culturales entre Estados.
Pensiones	Gravables en el Estado en el que ejerzan dichas actividades	La renta obtenida por concepto de jubilación ganada por una persona

		residente de un país únicamente debe registrarse a tributo en dicho país.
Funciones Públicas	Gravables en el Estado de Residencia, salvo que los ingresos se hayan generados en el otro Estado.	Gravables en el Estado de Residencia.
Estudiantes	Gravables en el Estado de Residencia, salvo que los ingresos se hayan generados en el otro Estado.	Están exentas siempre que proceda de fuentes situadas fuera de ese Estado.
Otras Rentas	Gravables en el Estado donde esté domiciliado.	Pueden someterse a imposición en el Estado del cual proceden.
Patrimonio	Gravables en el Estado donde estén ubicados.	Gravables en el Estado donde estén ubicados.
Métodos para evitar la Doble Imposición	Exención Imputación	Imputación
No Discriminación	Las personas residentes en los países contratantes no están sujetos a tributar de forma diferente que no estén sujetos a los residentes del otro país, es decir están en igualdad de condiciones impositivas.	Las personas residentes en los países contratantes no están sujetos a tributar de forma diferente que no estén sujetos a los residentes del otro país, es decir están en igualdad de condiciones impositivas.
Limitación de Beneficios – Cláusula anti abuso		<ol style="list-style-type: none"> 1. Un sujeto o entidad residente de un país contratante y que obtenga ingresos de otro país contratante tendrá derecho a todos los beneficios de este convenio. 2. Un individuo residente en uno de los países contratantes califica para realizar una actividad fiscal en los siguientes casos: <ul style="list-style-type: none"> • Organización estatal o una firma establecida en uno de los países contratantes. • Su actividad comercial es cotizada en la bolsa de valores. • Al menos el 50 % del derecho de voto o el coste del capital suscrito de la firma está bajo el poder de uno o más propietarios como lo establece el convenio residentes en alguno de los países contratantes o sea propiedad de sociedades que cumplan la misma condición. • Organización que ejecuta actividades benéficas. 3. Una persona puede acceder a los beneficios que otorga el convenio fiscal si las autoridades correspondientes define que dicha persona ejecuta operaciones comerciales en el país y su propósito no califica para aprovecharse de determinado convenio. 4. los países que suscriban y ejecuten el convenio de forma mutua para ejercer una desgravación se consultarán.

Procedimiento en Mutuo Acuerdo	Plena libertad para someter un caso a la autoridad competente del Estado Contratante en el que la persona se encuentre domiciliada.	Libertad para someter un caso a la autoridad competente, con independencia de los recursos previstos.
Intercambio de Información	Los representantes en calidad de autoridades gubernamentales de cada país partícipes del convenio no pondrán obstáculo al intercambio de información para la ejecución del convenio suscrito.	Los representantes en calidad de autoridades gubernamentales de cada país partícipes del convenio no pondrán obstáculo al intercambio de información para la ejecución del convenio suscrito.
Cooperación al Cobro de Tributos		Los países que suscriban el convenio evitarán obstáculo alguno en la cooperación para el cobro de tributos en todas sus clases.
Funcionarios Diplomáticos y Consulares	El derecho internacional protege a las autoridades y brinda ciertas ventajas tributarias.	El derecho internacional protege a las autoridades y brinda ciertas ventajas.
Orden Variado		Las responsabilidades de los representantes gubernamentales no se limitan en su normativa interna por el presente convenio fiscal en donde participan los países.
Ejecución	El convenio suscrito entrará en vigencia a la brevedad posible.	Cada país que suscriba el convenio indicará que se ha ejecutado de acuerdo a las disposiciones legales que obliga cada país.
Acusación	Sólo en el caso de que uno de los países que participan del convenio lo denuncie, dicho convenio deja de tener validez.	Sólo en el caso de que uno de los países que participan del convenio lo denuncie, dicho convenio deja de tener validez.

La matriz anterior detalla los artículos de los convenios firmados por Ecuador con Alemania y Uruguay, y hace una comparación entre ellos, de manera clara y objetiva se encuentran diferencias entre los dos CDIs firmados, es importante recalcar que una de las diferencias se deben a las diferentes fechas en las que se celebraron, con Alemania fue en el año 1986 y con Uruguay en el año 2011.

Las principales diferencias las establece la adición de artículos en el convenio firmado por Ecuador con Uruguay que se detallan a continuación:

1. Artículo 25 Limitación de beneficios, detalla la aplicación de una cláusula anti abuso de convenios propuesta en el plan de acción BEPS por la OCDE, que establece evitar el uso ilegítimo del Convenio por entes que no son residentes de los Estados Contratantes y que obtienen los beneficios del convenio mediante el

uso de entidades interpuestas, que tienen la condición de residentes de uno de los Estados y por lo tanto cuentan con los beneficios del convenio.

2. Artículo 28 Cooperación a la Recaudación de Impuestos, que describe que los países que suscriban el convenio evitarán obstáculo alguno en la cooperación para el cobro de tributos en todas sus clases.
3. Artículo 30, Orden variado o Disposiciones Misceláneas, que describe que las responsabilidades de los representantes gubernamentales en calidad de autoridades no se limitan en su normativa interna por el presente convenio fiscal en donde participan los países.

En particular el Artículo 25, consiste en el objeto de análisis, ya que dicho artículo caracteriza el primer convenio firmado por Ecuador que contiene cláusulas anti abuso, y refleja la importante evolución de los convenios a lo largo de los años; desde los inicios de las negociaciones internacionales los Estados encuentran la necesidad de firmar convenios de cooperación y para promover la inversión y el creciente desarrollo es imprescindible firmar convenios para evitar la doble imposición.

Para marcar las diferencias de por qué es preciso incluir cláusulas anti abuso en los CDIs se analizaron las principales condiciones económicas en las que se firmaron los convenios, con una síntesis del antes y ahora, y, se estudió la normativa interna de Ecuador y Uruguay en materia de normas anti abuso.

3.4.1.1 Contexto Económico en que se firmaron los CDIS.

En esta sección se examina, detalla y compara las condiciones en las que se celebraron los CDIs firmados por Ecuador con Alemania y Uruguay, lo que hace referencia en los cambios generados a través del tiempo en materia de negociación internacional, lo que hizo necesario la firma de dichos convenios.

En el desarrollo del análisis del escenario económico en el cual se firmó el primer CDI entre Ecuador y Alemania, se consideró variables exógenas y endógenas que caracterizó la economía ecuatoriana de los 80s.

Tabla 4*Variables Exógenas y Endógenas que afectaron a Ecuador en la década de los 80s*

EXÓGENAS	ENDÓGENAS
Deuda externa	Estructura productiva del país
Volatilidad del precio del barril de petróleo	Conflictos bélicos con Perú
Desastres naturales	Inestabilidad política
Crisis financiera internacional	

Fuente: Banco Central del Ecuador**Elaboración:** Las Autoras

Como variables exógenas se encuentran la deuda externa que consistió en un factor de vulnerabilidad y dependencia de los recursos internacionales, siendo un elemento crítico perdurable con constantes renegociaciones y desplazamientos; la volatilidad del precio del barril de petróleo, como producto dinamizador de la economía ecuatoriana; los desastres naturales factor que afectó a la economía y población ecuatoriana mediante la destrucción de las plantaciones agrícolas; y, la crisis financiera internacional afectó la competitividad del país en materia de negocios internacionales (Naranjo, 2004).

Las variables endógenas fueron las que propiciaron la crisis de la economía ecuatoriana en la época de los 80s y 90s (Hofman, 1994). Los continuos enfrentamientos entre los diferentes poderes del Estado, entre el ejecutivo y el legislativo y entre el gobierno nacional y los gobiernos locales, marcó la inestabilidad política lo que disminuyó la gestión económica del país, con una política económica caracterizada por el ajuste, que generó inconsistencia en la aplicación de los programas macroeconómicos, a esto se sumó la inestabilidad jurídica que constituyó una barrera para la inversión y la llegada de capitales extranjeros. El enfrentamiento bélico con Perú generó gastos millonarios al país, con el coste adicional de la paralización de las corrientes comerciales fronterizas, con pérdida en la economía y el empleo. Las características de la estructura productiva del país fueron causa y efecto de la crisis de estas épocas, como la debilidad y fragilidad del mercado interno, aparato productivo altamente heterogéneo, elevados niveles de subempleo, desintegración regional, escasa vinculación entre los sectores de la economía, elevada dependencia de importaciones, continua aversión al riesgo por parte del sector empresarial, corrupción en los sectores gubernamentales y privados, y bajos niveles de tributación (Naranjo, 2004).

Las relaciones comerciales entre Ecuador y Alemania se dieron frente a condiciones poco favorables, sin embargo fomentaron su cooperación con la firma del primer CDI en Ecuador, como modelo de planificación fiscal en materia internacional, que se proyectó hasta la actualidad, ya que Ecuador representa el 0.05% de las importaciones de Alemania y un 0,04% de su exportación, además los principales productos exportados de Ecuador a Alemania cuentan con el 0% de arancel (Instituto de Promoción de Exportaciones e Inversiones [PROECUADOR], 2014).

A partir del año 2000 Ecuador adoptó el dólar, lo que brindó ventajas en el desempeño de la economía internacional, a pesar de la crisis mundial que enfrentó en el año 2008, sin embargo la economía ecuatoriana se logró consolidar por condiciones endógenas favorables como, precios del petróleo y las remesas en divisas por parte de los migrantes; con un crecimiento en la producción del petróleo (Banco Central del Ecuador [BCE], 10).

El CDI firmado por Ecuador con Uruguay se lleva a cabo ante condiciones económicas bastante favorables, pues luego de la dolarización, el sector externo genera el circulante que dinamiza la actividad productiva, que incurre en los niveles de producción y empleo. Hasta el año 2011 Ecuador ha desempeñado un crecimiento en el sector real y desarrollo en temas de salud, educación, innovación e investigación (CEPAL, 2013). El dicho convenio se celebró frente a las siguientes condiciones económicas:

Tabla 5

Variables Exógenas y Endógenas que afectaron a Ecuador desde el 2010

EXÓGENAS	ENDOGENAS
Precio del petróleo	Estabilidad política
Remesas en divisas por parte de los migrantes	Estabilidad jurídica
Incremento precio del petróleo	Alto índice de confianza empresarial
	Transformación de la matriz productiva

Fuente: Banco Central del Ecuador (BCE)

Elaboración: Las Autoras

Las variables endógenas y exógenas descritas anteriormente son una muestra del mejor sistema económico del Ecuador, que sin duda fortalecen la planificación fiscal y tributaria interna y externa en materia de convenios internacionales. Las variables

endógenas juegan sin duda el principal rol del desarrollo del país, la estabilidad política y jurídica, con alta inversión pública en los diferentes sectores productivos que promovió la transformación de la matriz productiva del Ecuador, generó una plataforma atractiva para la inversión privada nacional e internacional. Con detalle se observa el Índice de Confianza Empresarial (ICE) de 665,6 puntos en el año 2011 manifiesta la confianza de los empresarios y sus expectativas (MINISTERIO DE COORDINACIÓN DE LA POLÍTICA ECONÓMICA, 2012).

Ecuador deja de ser un productor de materias primas que lo caracterizaba en los 80s, con pésimas condiciones de producción y se convierte en un país que promueve a industrialización mediante la transformación de la matriz productiva con fuerte estructura institucional debido a la inversión pública, lo que garantiza el buen desempeño de su actividad económica.

Frente a este contexto, las relaciones comerciales entre Ecuador y Uruguay se intensifican, a pesar de que la balanza comercial muestre déficit para Ecuador (Asociación Latinoamericana de Integración [ALADI], 2011), los productos de exportación e importación entre estos países hasta ese entonces se proyectaban en crecimiento, mediante la identificación de productos con oportunidad de exportación entre los dos mercados, y alianzas estratégicas empresariales que consolidan la relación comercial entre los dos países, lo que se muestra con el Índice de Complementariedad Comercial (ICC)⁹ concluyendo que Uruguay tienen complementariedad comercial con Ecuador (Instituto de Promoción de Inversiones y Exportaciones de Bienes y Servicios, 2013).

Los CDIs firmados por Ecuador con Alemania y Uruguay en décadas diferentes en contextos totalmente dispares, muestran la evolución de la economía ecuatoriana a través del tiempo y la brecha que marcó el equilibrio macroeconómico de Ecuador, lo que hizo mejorar su desempeño en materia internacional; lo que genera un incremento y mejora en relaciones comerciales con otros países, que promueve la actividad económica nacional, para lo cual es necesario la firma de CDIs.

⁹ Índice de Complementariedad Comercial (ICC) expresa ventajas comparativas en el nivel de asociación entre los productos que exporta Uruguay (A), y los que importa Ecuador (B).

Normativa interna de Ecuador y Uruguay, en materia de CDIs y cláusulas anti abuso.

Normativa Interna de Ecuador

Los continuos cambios en los mercados nacionales e internacionales exigen a la normativa interna tributaria reformas y ajustes que respondan a estos cambios, y así surgieron los Convenios para evitar la doble imposición internacional, en este caso se analizó la normativa ecuatoriana respecto a los CDIs. Especialmente, se concretó en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI) en donde el Servicio de Rentas Internas (SRI) en calidad de Autoridad Tributaria Nacional define los CDI, y las posibles normas para evitar la doble tributación, lo que estableció como medida unilateral para evitar la doble imposición.

Es necesario tener claros los conceptos en materia tributaria, según el Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributaria Interna (RLORTI), Artículo 17, publicado en el Registro Oficial Suplemento # 209 del año 2010 define como Acuerdo Internacional Fiscal al documento registrado por la autoridad o Estado oficial con otro u otros Estados el cual debe cumplir con el requisito de ser promulgado en el Registro Oficial.

En el marco del presente trabajo, es preciso mencionar como la normativa interna en fiscalidad internacional trata de identificar la acción del *treaty shopping*, mediante la utilización de los beneficios de un CDI otorgados a un tercero, en el siguiente artículo:

En el escenario de determinarse que la persona sujeta a tributar utilizó a una tercera persona, con domicilio en otro país con el cual se ha firmado un CDI, con el principal objetivo de ejecutar un acto para aprovecharse del descargo del impuesto, la Autoridad Tributaria se encuentra facultado para establecer el tributo que será cancelado sin perjuicio de las obligaciones legales y penales que se podría enfrentar. (SRI, 2016)¹⁰

¹⁰ Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, segundo inciso del literal c) del Artículo 30, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 209.

Con observación de la historia en la legislación tributaria ecuatoriana con referencia a las rentas extranjeras de personas jurídicas o naturales residentes en Ecuador, se encuentran variaciones, la LORTI publicada en 1989 en el artículo 48, respecto al tratamiento de las rentas que fueron asistidas por diferentes u otras jurisdicciones tributarias, menciona las personas sean estas físicas o jurídicas nacionales que reciben rentas del extranjero sujetos a la obligación tributaria en el país de origen, cuentan con el privilegio de liberar el impuesto a la renta originado en Ecuador y también el tributo cancelado en el exterior del mismo impuesto.

El artículo anterior, señala el crédito tributario que estipula el límite a ser deducido por el contribuyente en relación a la tasas que establece la Ley, lo que tuvo vigencia hasta la prescripción de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, Art. 102, Registro Oficial Suplemento No. 242 publicada el 29 de diciembre de 2007 la cual cambió la forma en que el régimen tributario tratará las rentas de los residentes en Ecuador que fueron asistidas a imposición en otro país, indica:

Tratamiento sobre rentas del extranjero.- Toda persona natural o sociedad residente en el Ecuador que obtenga rentas en el exterior, que han sido sometidas a imposición en otro Estado, se excluirán de la base imponible en Ecuador y en consecuencia no estarán sometidas a imposición. En el caso de rentas provenientes de paraísos fiscales no se aplicará la exención y las rentas formarán parte de la renta global del contribuyente. (SRI, 2008)

El artículo anterior descrito, somete a los residentes en el Ecuador a la aplicación del método de exención a las rentas obtenidas en el extranjero, y no se aplica a los ingresos que se obtuvieron en paraísos fiscales. Para la eficiente aplicación según el RLORTI, Art.136, estable reglas, en su inciso primero indica:

Sin inconveniente de lo suscrito en los tratados internacionales fiscales con otros Estados, los sujetos que participen de dicho tratado y obtengan rentas en el extranjero bajo el régimen impositivo interno de Ecuador y también se encuentren bajo régimen impositivo de otro Estado, se descargará su base en Ecuador, constituyéndose como ingreso libre de imposición tributaria.

El artículo anterior deja claro que el método de exención es la medida unilateral para evitar la doble imposición, que no se aplica a rentas provenientes de paraísos fiscales, sin embargo cuando es exente del Estado fuente, se aplica el crédito tributario antes descrito.

Con los artículos descritos anteriormente, la legislación tributaria interna respecto a la fiscalización internacional establece los métodos para prevenir y evitar la doble imposición en el Art. 49 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y en el Art. 136 del RLORTI; siendo la exención integral la herramienta unilateral para evitar la doble tributación, además se aplica lo implementado con detalle en los convenios firmados por Ecuador, que en el presente trabajo se especificó en el CDI firmado con Uruguay, la normativa tributaria interna no estipula específicamente cláusulas anti abuso aplicados a los CDIs.

Normativa Interna de Uruguay

La normativa interna de Uruguay en materia de fiscalización internacional con referencia a cláusulas anti abuso de convenios de doble tributación, carece de normas que respondan a alguna situación de abuso de los CDIs celebrados por Uruguay con otros Estados, entre ellos Ecuador, sin embargo cuenta con relación al uso y aplicación del principio de realidad estipulado en la normativa uruguaya.

El Código Tributario Uruguayo (CTU) en el artículo 6 establece el principio de realidad, que plantea la libertad del derecho tributario, y de acuerdo a su inciso primero se exige al intérprete a estipular a las normas tributarias la descripción que más acople al hecho o realidad considerada por la ley al crear el tributo (Bruzzone, 2015). Como lo especifica la Dirección General Impositiva (DGI) en calidad de autoridad tributaria, en el Código Tributario, Art. 6:

Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente del concepto que éstas establecen, se debe asignar a aquélla el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.

Las formas jurídicas adoptadas por los particulares no obligan al intérprete; éste deberá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, siempre que del análisis de la norma surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.

A pesar de que en el CDI no establezca normas anti abuso, el principio de la realidad se aplica, respecto a que el Convenio reconoce a los Estados Contratantes el derecho a obligar a tributación una expresión de facultad contributiva, sea el caso ingreso por renta o posesión de patrimonio sin opción a negación del Estado a someterse al sistema tributario en reglas específica de anti abusos y lo acordado en el CDI.¹¹

En consecuencia, aclarada la potestad tributaria por uno de los Estados Contratantes con lo establecido en el mismo CDI, la normativa interna no es afectada por la ejecución de dicho convenio, las rentas obtenidas por las actividades comerciales entre los Estados Contratantes, son examinadas bajo el artículo 6 del CTU, la examinación puede recaer sobre la circunstancia del hecho o residencia y de derecho, con el objetivo de calificar un acto abusivo en el CDI en el aprovechamiento de los beneficios (Acosta, Bruzzone, & Nieves, 2013).

La normativa tributaria interna uruguaya no establece disposiciones anti elusivas, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) en su extensión a los ingresos por productividad del patrimonio del extranjero que presenta la obligación de establecer y efectuar cláusulas anti elusivas (Melgander & Gonzalez, 2011), que se conocen en derecho tributario internacional y se han especificado en el presente trabajo. Sin embargo no existe una normativa que estipule dichas normas, únicamente en la actualidad para evitar la elusión fiscal está en vigencia el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (INRAE), respecto a precios de transferencia en el Capítulo VII.

En los CDIS vigentes en Uruguay se incluyen algunas cláusulas anti abuso como son:

¹¹ Comentario Artículo 1º del Modelo de Convenio versión 2010 OCDE, en el ámbito internacional que corresponde a la postura favorable de la OCDE sobre la aplicación de la normativa interna anti abusiva general.

1. Beneficiario efectivo
2. Sociedades de artistas
3. Sociedades de inmuebles
4. Limitación de beneficios.

Mediante la investigación exploratoria basada en análisis documental, no se presenta evidencia de que las normativas internas ecuatorianas y uruguayas suscriban cláusulas anti abuso que se apliquen en los Convenios de doble imposición. Sin embargo en dichos convenios se establecen claramente algunas de las cláusulas que se conocen en fiscalidad internacional, recomendadas por la OCDE.

3.5 Análisis comparativo de la aplicación del Proyecto BEPS entre un país desarrollado y un país en vías de desarrollo

Para realizar el análisis comparativo entre un país desarrollado y un país en vías de desarrollo, se consideró dos países latinoamericanos, debido a la heterogeneidad de la región, como país desarrollado se consideró a Chile que ha mostrado un firme y estable sistema fiscal y monetario y actual miembro de la OCDE; y como país en vías de desarrollo se consideró a Uruguay (CEPAL, 2015).

América Latina hasta el año 2010 había registrado altas tasas de crecimiento, sin embargo en la actualidad ha logrado modestas tasas con un pronóstico de descenso, la expectativa de los países se concentra en la necesidad de incrementar la inversión y producción, y así tener un fuerte efecto en política macroeconómica y proyectarse como economías solventes en economía internacional (CEPAL, 2016).

La OCDE ha trabajado en cooperación y diálogo con América Latina y el Caribe, con el fin de impulsar los esfuerzos de los gobiernos de la región en materia de políticas que aporten y mantengan un desarrollo sostenible (OCDE, 2016). El plan BEPS es un trabajo que propone reformas al trabajo tributario para impedir la elusión fiscal por parte de las empresas; en este trabajo se enfatizó el desempeño de dicho plan en la Acción # 6, en países como Chile y Uruguay.

Uruguay y la adopción de cláusulas anti abuso de CDIs

Uruguay en la actualidad no es miembro de la OCDE, sin embargo esta organización anima a países no miembros a participar y asociarse en los trabajos que lleva a cabo, como es la implementación del Plan BEPS. De esta manera Uruguay en el Foro Global de Fiscalidad realizado en Berlín en el año 2004, se incluye como centro financiero significativo dentro de los programas de la OCDE, siendo la fiscalidad un aspecto fundamental en la agenda mundial de desarrollo, con la misión de mejorar el trabajo en materia de transparencia fiscal (OCDE, 2015). Es preciso indicar que Uruguay se adhirió a la normativa BEPS en junio del 2016.

De acuerdo a la normativa tributaria de Uruguay converge en algunos puntos con el Plan BEPS como son: control integral a pago de dividendos, cláusulas anti elusivas en los CDIs suscritos y en ejecución, adaptación a cambios en la normativa respecto a costes de traslado, disminuir y prevenir el uso de engaño de firmas domiciliadas y cambio instantáneo de información (Serra, 2014). La Acción #6 del Plan BEPS se ha aplicado en Uruguay mediante la inclusión de cláusulas anti abuso en los CDIs en vigencia, como se detalló anteriormente.

Es importante indicar que la aplicación de los CDIs en países en vías de desarrollo como lo es Uruguay, está sujeto a la legislación doméstica de cada país, ya que generalmente no cuentan con reglas que determinen esta aplicación; para lo cual es necesario identificar las personas que tienen derecho a los beneficios de los convenios, como es identificar a las personas y determinar las residencias, por lo tanto una persona o personas que sea residente en uno de los Estados Contratantes puede solicitar los beneficios de los convenios. La OCDE establece normas anti abuso que ayudan a evitar el uso indebido de los convenios, sin embargo los países pueden incluir reglas específicas anti abuso adicionales en dichos convenios, pero corren el riesgo de dependencia únicamente de estas reglas para enfrentar este problema.¹²

Generalmente en países en vías desarrollo los CDIs tienen preferencia en la legislación doméstica, la carencia de legislación específica o procedimientos administrativos puede perjudicar a los contribuyentes al recibir los beneficios del convenio tributario, no cumpliendo de este modo el objetivo por el cual se suscriben

¹² Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

dichos convenios, ya que según la doctrina tributaria universal los convenios no generan impuestos nuevos, pero podrían restringir la aplicación de la legislación tributaria interna.¹³

Los CDIs brindan una variedad de beneficios tributarios que los países contratantes se otorgan solidariamente, con el propósito de impedir la doble imposición, entre estos beneficios son la exención de impuestos, reducción en la retención de impuestos sobre los dividendos, regalías e intereses y créditos tributarios que impidan la doble imposición. Los CDIS firmados por Uruguay y que acogen las recomendaciones establecidos en el Plan BEPS respecto a la acción # 6 establecen de forma clara a las personas que les corresponde recibir los beneficios de los convenios, lo que garantiza en cierta medida su no uso indebido.¹⁴

De forma General Uruguay adopta los modelos de Convenios establecidos por la OCDE, y adopta de forma general normas generales anti abuso en algunos convenios de forma detallada, mas no decreta en su sistema tributario normas anti elusión específicas; lo que limita a las autoridades tributarias tener conocimiento del cuadro anti elusión lo que impide la aplicación efectiva de las normas anti abuso establecidas en los convenios. Los Comentarios a la Convención del Modelo de las Naciones Unidas¹⁵ y los Comentarios al Convenio Modelo de la OCDE, disponen que una regla general anti abuso pueden ser parte de las normas domésticas básicas para constituir que sucesos dan inicio a una obligación tributaria y que estas normas no se ven afectadas por los convenios tributarios. El contenido dispuesto en los convenios está sujetos a interpretación de buena fe respecto a objeto y propósito.¹⁶

A continuación se presenta los CDIs firmados por Uruguay con otros Estados, en los cuales se incluye normas anti abuso.

¹³ Convención de Viena sobre el derecho de los tratados, artículos 26 y 27 – 1969.

¹⁴ De acuerdo con los artículos 10, 11 y 12 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

¹⁵ Párrafos 21 y 22 de los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

¹⁶ Convención sobre el derecho de los tratados, Viena, 23 de mayo de 1969.

Tabla 6*Ubicación de las Clausulas Anti abuso en los CDI de Uruguay*

N°	Convenios Tributarios firmados por Uruguay	Ubicación de la Normas Anti abuso: Beneficiario efectivo, Exclusión (PPT)*, LoB**, Remisión normas internas***
1	Alemania	**Art. 28 en general ***Beneficiario efectivo en Art. 10, 11 y 12
2	Australia	Beneficiario efectivo en Art. 10, 11 y 12
3	Canadá	Beneficiario efectivo en Art. 10, 11 y 12
4	Chile (Aún no vigente, con aprobación parlamentaria)	Beneficiario efectivo en Art. 10, 11, 12 y 14 *Art. 28 (6) Derecho a los Beneficios **Art. 28(1) (2) (3) (4) & (5)
5	Corea	**Art. 28 Limitación de beneficios
6	Dinamarca	Beneficiario efectivo en Art. 10, 11 y 12
7	Ecuador	**Art. 25 Limitación de beneficios
8	Emiratos Árabes Unidos	Beneficiario efectivo en Art. 10, 11 y 12
9	España	*Protocolo, Apartado IV (1) ***Protocolo, Apartado IV. (2), Lits. a), b) y c)
10	España	Beneficiario efectivo en Art. 10, 11 y 12
11	Finlandia	*Protocolo Apartado 3 (d)
12	Francia	Beneficiario efectivo en Art. 10, 11 y 12
13	Gran Ducado de Luxemburgo	Beneficiario efectivo en Art. 10, 11 y 12
14	Groenlandia	Beneficiario efectivo en Art. 10, 11 y 12
15	Hungría	Beneficiario efectivo en Art. 10, 11 y 12
16	India	**Art. 29(2) a 29(6) Limitación de beneficios ***Art. 29(1) Limitación de Beneficios
17	Islandia	Beneficiario efectivo en Art. 10, 11 y 12
18	Islas Feroe	Beneficiario efectivo en Art. 10, 11 y 12
19	Liechtenstein	Beneficiario efectivo en Art. 10, 11 y 12
20	Malta	Beneficiario efectivo en Art. 10, 11 y 12
21	México	Beneficiario efectivo en Art. 10, 11 y 12
22	México	Beneficiario efectivo en Art. 10, 11 y 12
23	Noruega	Beneficiario efectivo en Art. 10, 11 y 12
24	Portugal	***Protocolo, apartado 7(a)
25	Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte	Beneficiario efectivo en Art. 10, 11 y 12
26	Rumania	Beneficiario efectivo en Art. 10, 11 y 12
27	Suecia	Beneficiario efectivo en Art. 10, 11 y 12
28	Suiza	***Protocolo, apartado 4 (b)

Fuente: Servicio de Rentas Internas (SRI)**Elaboración:** Las Autoras

Los CDIs sin duda otorgan a las autoridades en materia tributaria y penal el poder de detectar y definir actos de elusión fiscal, lo que les permite disminuir el fraude tributario; los convenios evitan la doble imposición, pero al momento de celebrarse los Estados Contratantes deben ser cuidadosos ya que deben evitar crear ventajas para la elusión tributaria (ONU, 2015).

Uruguay de acuerdo a la adhesión a los estándares internacionales de tributación, para evitar la doble tributación en cada CDI firmado determina los sujetos e impuestos, y para evitar su uso indebido establece cláusulas anti abuso, siendo la norma de limitación de beneficios el de mayor empleo, los tratados que se encuentran en análisis en el parlamento Uruguayo se rigen a la normativa del Plan BEPS para lograr los estándares internacional en tributación, que respecto a la Acción #6 recomienda diseñar normas domésticas que impidan el mal uso de los convenios de doble imposición, para lo cual existirían cambios en la normativa tributaria interna. En materia de transparencia fiscal Uruguay ha venido trabajando en los estándares internacionales para mejorar su categorización ante la OCDE.

Chile y la adopción de medidas anti-abuso de CDIs

La OECD a través del Plan BEPS propone una reforma tributaria global en todos los países miembros que incluye a Chile país suramericano y desarrollado; con el propósito de mejorar la recaudación impositiva en sus sistemas con transparencia.

Chile por medio del Servicio de Impuestos Internos (SII) en calidad autoridad tributaria ha introducido el Plan BEPS mediante acciones de auditoría, inspección y seguimiento al cumplimiento de las responsabilidades tributarias de las empresas nacionales y multinacionales, para de esta manera combatir la elusión fiscal, con un eficiente sistema de fiscalización nacional e internacional.¹⁷

El Plan BEPS se ha aplicado de forma paulatina en Chile, siendo uno de sus pilares la coherencia entre la normativa interna y el derecho tributario internacional, Chile ha enfrentado cambios en su sistema tributario con el objetivo de cumplir los estándares propuestos por la OECD. La gestión del SII se ha enfocado en los siguientes puntos:

1. Comercio Internacional, exportación / importación.
2. Contribuyentes con operaciones en el exterior.
3. Análisis sobre empresas relacionadas extranjeras.

¹⁷ SII- Sistema de Impuestos Internos de Chile – 2016.

4. Acciones tributarias de contribuyentes que cumplan la DJ F1913¹⁸.

De acuerdo a la Acción #6 del Plan BEPS, en el Código Tributario de Chile en la últimas reformas incluye normas anti elusivas, que evitan a las grandes empresas planificar medios para disminuir o eliminar su carga tributaria perjudicando la base imponible o trasladando sus utilidades, a pesar de que las nuevas exigencias someten a los contribuyentes a sofisticados sistemas de control tributario, el objetivo principal de las reformas tributarias en materia anti elusiva son las actividades de las grandes compañías nacionales y multinacionales (Bravo, 2016).

Según la circular n°57 del 16 de octubre del 2009, (SII, 2009) las normas anti elusivas propuestas por la OCDE como son la de beneficiario efectivo y la de propósito principal para utilidades cumplen el propósito de garantizar que dichas utilidades que ofrece el convenio fiscal sean contraídos por personas residentes los países que participan en dicho convenio y no por terceras personas ajenas al tratado a los cuales no cubre sus ventajas.

Tabla 7

Ubicación de la normas anti abuso en los CDI de Chile

N°	Convenios Tributarios firmados por Chile	Ubicación de las normas anti abuso: Beneficiario Efectivo, Exclusión de Beneficios (PPT) y LOB
1	Argentina	Art. 11 y Art. 24 LOB - aplicados a la renta en general.
2	Australia	Art. 27 LOB aplicado a Dividendos, Intereses.
3	Austria	Protocolo aplicado a los Artículos respecto de Dividendos, Intereses y Regalías.
4	Bélgica	Art. Respecto de Dividendos, Intereses y Regalías.
5	Brasil	Art. Respecto de Intereses y Regalías.
6	Canadá	Art. Respecto de Intereses y Regalías.
7	Colombia	Art. Respecto a LOB en Dividendos, Intereses y Regalías.
8	Corea del Sur	Art. Respecto de Intereses y Regalías.
9	China	Art. Respecto a LOB aplicado a una renta en general.
10	Croacia	Art. Respecto de Procedimiento de Acuerdo Mutuo aplicado a Dividendos, Intereses y 12 Regalías.
11	Dinamarca	Art. Respecto de Dividendos, Intereses y Regalías.
12	Ecuador	Art. Respecto de Intereses y Regalías.
13	España	Protocolo IX que se aplica a Dividendos, Intereses y Regalías.
14	Francia	Art. Respecto de Disposiciones Misceláneas que se aplica a Dividendos Intereses, Regalías y Otras Rentas.

¹⁸ SII- Formulario N° 1913 Caracterización Tributaria Global, indica la relación con las grandes empresas y contribuyentes de la Nómina de la Dirección Grandes Contribuyentes (DGC).

15	Irlanda	Art. Respecto de Dividendos, Intereses y Regalías.
16	Malasia	Art. Respecto de Dividendos, Intereses y Regalías.
17	México	Art. Respecto de Intereses y Regalías.
18	Noruega	Art. Respecto Intereses y Regalías.
19	Nueva Zelanda	Art. Respecto de LOB que se aplica a Dividendos, Intereses y Regalías.
20	Paraguay	Art. Respecto de Dividendos, Intereses y Regalías.
21	Perú	Art. Respecto de Intereses y Regalías.
22	Polonia	Art. Respecto de Intereses y Regalías.
23	Portugal	Protocolo 6 aplicado a Dividendos, Intereses y Regalías.
24	Reino Unido	Art. Respecto Dividendos, Intereses y Regalías.
25	Rusia	Art. Respecto de Dividendos, Intereses y Regalías.
26	Sudáfrica	Art. Respecto de Dividendos, Intereses y Regalías.
27	Suecia	Art. Respecto Dividendos, Intereses y Regalías.
28	Suiza	Protocolo 5 que se aplica a Dividendos, Intereses y Regalías.
29	Tailandia	Art. Respecto de Dividendos, Intereses y Regalías.

Fuente: Servicio de Impuestos Internos – Chile

Elaboración: Las Autoras

La aplicación del Plan BEPS en Chile ha tenido mayor énfasis en las Acciones 6, 7, 13 y 14, en la actualidad están en implantación, para esto la normativa tributaria realizó cambios, que impulsan el desarrollo de las acciones indicadas, de acuerdo los artículos 41 E, 41 F, 41 G, 41 H, artículo 14, artículo 38 y artículo 59 de la Ley de impuesto a la Renta (LIR), en los CDIS firmados de normas anti abuso que evitan la doble tributación.

4. DISCUSION

En el análisis documental del contexto ecuatoriano cuando se firmó el convenio con Alemania y Uruguay se identificó que la situación económica influye en la negociación de los tratados internacionales, esto porque en época de crisis la administración tributaria tiene como prioridad los problemas tributarios internos y deja en segundo plano las relaciones internacionales. Por otro lado, bajo el contexto interno y externo que se firmó el convenio de Uruguay se muestra más orden y acoplamiento a estándares internacionales, aun incluso cuando demandaron el tiempo necesario para su negociación de parte de ambas autoridades tributarias.

Ecuador ha optado por incluir normas anti abuso en los CDIs firmados desde el año 2011, la participación económica en el mercado internacional requiere mayor control en fiscalización tributaria, siendo necesario y oportuno la inclusión de estas normas en dichos convenios. Lo que establece la OCDE para evitar la utilización abusiva de convenios según el análisis del presente trabajo de estudio está al alcance de ser aplicado por los países miembros y no miembros de la organización, no obstante exige el cumplimiento de parámetros tributarios internacionales que demandan reformas tributarias domésticas que sin duda se han logrado con éxito como se ha descrito anteriormente.

Con respecto a la implementación de las tres normas anti abuso analizadas en el presente trabajo, propuestas por el Plan de Acción BEPS/OCDE en los convenios de Ecuador, Chile y Uruguay se resume lo siguiente:

La Clausula Beneficiario Efectivo si está presente en los CDIs, específicamente en los artículos de Dividendos (Art. 10), Intereses (Art. 11) y Regalías (Art.12); con la excepción del Convenio Ecuador Alemania (ya que en su negociación el término todavía era primogénito).

La cláusula de Limitación de Beneficios no se encuentra en todos los CDIs debido a que su implementación ha sido desde el 2011 tanto en Chile como en Uruguay. Ecuador solo la presenta en tres de sus convenios: Uruguay, Corea del Sur y China.

La cláusula del Propósito Principal por ser de naturaleza reciente solo la contienen los convenios de Ecuador -Uruguay y Chile- Uruguay en los últimos apartados de los artículos referentes a Dividendos, Intereses y Regalías, también dicha cláusula se ha agregado independientemente en los protocolos de algunos convenios de Chile y Uruguay.

5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

1. En un contexto global, el proyecto BEPS propuesto por la OCDE representa una excelente oportunidad para replantear la normativa tributaria nacional e internacional y alcanzar soluciones viables a sus desafíos estructurales en fiscalización.
2. El abuso de convenios, en especial el treaty shopping es una fuerte preocupación para los policymakers, este problema en concreto se deriva del inexistente intercambio de información entre autoridades tributarias internas de los países contratantes y en gran medida porque los CDIs no son idénticos.
3. La implementación de cláusulas anti abuso LoB en tres CDIs firmados por Ecuador con otros Estados (Uruguay, Corea del Sur y China) constituye una muestra de los avances que ha desempeñado al sistema tributario nacional y a la vez que es necesaria una actualización para el resto de los CDIs. En especial el convenio con Alemania que no incluye la cláusula de beneficiario efectivo en los artículos 10, 11 y 12.
4. Normas anti abuso como la del PPT o LoB de la Acción 6 BEPS para limitar el acceso a los beneficios de los CDIs no deberían ser automáticamente insertadas en los convenios de Ecuador, es necesario discutir cuales son más convenientes bajo el contexto de un país en vías de desarrollo, es decir, es imprescindible que haya un esfuerzo por armonizar la reforma exigida por las BEPS y los intereses del país enfocándose en el desarrollo económico.

Recomendaciones

1. La implementación de la Acción #6 del Proyecto BEPS en Ecuador requiere de reformas tributarias domésticas que cumplan los parámetros internacionales tributarios, para lo cual es necesario un minucioso análisis de la economía nacional, legislación tributaria y legislación mercantil, con el propósito de facilitar el proceso de adaptación a estándares internacionales.
2. A pesar de los loables esfuerzos de la OCDE para impedir el abuso de los CDIs, es preciso llegar a un punto de convergencia en este contexto que congenie (i) los intereses de las administraciones tributarias de los países que están implementado las acciones BEPS, así como (ii) los intereses de los contribuyentes, que exigen seguridad jurídica a la hora de estructurar sus actividades comerciales; a fin de definir con exactitud los límites de las prácticas internacionales de evasión fiscal, en particular en las cláusulas de los CDIs.
3. Ecuador a pesar de ser un país en vías de desarrollo cuenta con un eficiente sistema tributario que no restringe la inclusión la normas anti abuso en los convenios, al adoptar la Acción #6 se recomienda iniciar con un proceso de adhesión a la OCDE como el caso de Uruguay, para de esta manera avanzar paulatinamente al cumplimiento de dicha acción.

BIBLIOGRAFIA

- Acosta, N., Bruzzone, L., & Nieves, G. (2013). EL ABUSO DE CONVENIOS: Modalidades y forma de evitarlo desde la perspectiva uruguaya. *VI Jornadas Tributarias organizadas por la Dirección General Impositiva (DGI)* (pág. 23). Montevideo: Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios - IJET.
- Asociación Latinoamericana de Integración [ALADI]. (2011). <http://www.aladi.org>. Obtenido de [http://www.aladi.org/nsfaladi/estudios.nsf/510f9aacb0a15d7603256ced005d3cf3/9089a6ab23d7fb69032578f00069d4a2/\\$FILE/F_AC_EC_006_11_UY.pdf](http://www.aladi.org/nsfaladi/estudios.nsf/510f9aacb0a15d7603256ced005d3cf3/9089a6ab23d7fb69032578f00069d4a2/$FILE/F_AC_EC_006_11_UY.pdf)
- Banco Central del Ecuador [BCE]. (10). La Economía Ecuatoriana luego de 10 Años de dolarización. Ecuador. Obtenido de <https://contenido.bce.fin.ec/documentos/PublicacionesNotas/Notas/Dolarizacion/Dolarizacion10anios.pdf>.
- Bravo, M. (2016). *Aplicación del Plan BEPS, un desafío internacional hecho realidad*. Obtenido de RENTA AT 2016: <http://www.rentaat2016.cl/?p=588>
- CIAT. (2012). *La doble imposición y los convenios tributarios por Isabel Chiri*.
- Estudios Económicos de Desarrollo Internacional. AEEADE. (2005). *Factores determinantes de la IED en Latinoamérica*.
- Galarza, C. M. (2002) El establecimiento permanente en los países miembros de la comunidad andina y en el modelo de convenio de la OCDE.
- Hernández, R., Fernández, C., & Baptista, P. (2003). *Metodología de la Investigación*. (L. H. Varela, Ed.). Mexico. Retrieved from <http://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/38911499/Sampieri.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAJ56TQJRTWSMTNPEA&Expires=1484993358&Signature=mgaiuyf5huZB3IWe13ZIVskOI9s%3D&response-content-disposition=inline%3B filename%3DSampieri.pdf>
- Hofman, A. A. (1994). Ecuador: desarrollo económico en el siglo 20 un análisis cuantitativo. Banco Central del Ecuador. *Cuestiones Económicas*, (21).
- Hurtado, H. (2012). The US and Chile Tax Treaty and Its Impact on Foreign Direct Investment. *Florida Tax Review*, 13(2), 56. Retrieved from <http://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/ftaxr13&div=8&id=&page=>

- Instituto de Promoción de Exportaciones e Inversiones (PROECUADOR). (2014). *Ficha comercial de la Republica Federal de Alemania*. <http://www.proecuador.gob.ec/wp-content/uploads/2014/06/Ficha-Comercial-Alemania-mayo-2014.pdf>
- Instituto de Promoción de Inversiones y Exportaciones de Bienes y Servicios. (Agosto de 2013). <http://www.uruguayxxi.gub.uy/es/uruguay-xxi/>. Obtenido de <http://www.uruguayxxi.gub.uy/informacion/wp-content/uploads/sites/9/2015/05/Informe-de-Ecuador-Aosto-2013.pdf>
- Jácome, L. M. (2014). Impacto económico de los convenios de doble tributación en la inversión extranjera directa. Caso Ecuador (Master's Thesis, Quito/iaen/2014).
- Jiménez, A. M., & Calderón, J. M. (2014). El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (“BEPS”): ¿el final, el principio del final o el final del principio? *El Derecho*, 52(13451), 1-7.
- Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Artículo 48. Registro Oficial No. 341 de 22 de diciembre de 1989.
- Melgander, G., & Gonzalez, G. (2011). RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA GRAVADAS POR IRPF. Montevideo, Uruguay. Obtenido de <http://www.dgi.gub.uy/wdgi/agxppdwn?6,4,167,O,S,0,15340%3BS%3B2%3B870>
- MINISTERIO DE COORDINACIÓN DE LA POLÍTICA ECONÓMICA. (Febrero de 2012). *INDICADORES MACROECONÓMICOS*. Obtenido de www.politicaeconomica.gob.ec: <http://www.politicaeconomica.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2013/03/febrero-web.pdf>
- Model Tax Convention on Income and on Capital Condensed version ©2010, Organization for Economic Co- operation and Development (OCDE), Paris ISBN: 978- 92- 64- 08948- 8
- Mogrovejo, J. A. (2005). Factores determinantes de la inversión extranjera directa en algunos países de Latinoamérica. *Estudios Económicos de Desarrollo Internacional*. *AEEADE.*, 5(2), 32. Retrieved from <http://www.usc.es/economet/reviews/eedi524.pdf>
- Naranjo, M. (2004). Dos décadas perdidas: los ochenta y los noventa. *Cuestiones Económicas*, 20(1-3), 223-250. Obtenido de <http://repositorio.bce.ec/handle/32000/230>

- OCDE. (2015). Foro Global del traslado y socialización informativa de Contenido Fiscal. Obtenido de <https://www.oecd.org/tax/transparency/declaracion-de-resultados-2015.pdf>
- OCDE. (2015). *Nota explicativa, Plan OCDE/G20 BEPS*. Retrieved from <https://www.oecd.org/ctp/beps-nota-explicativa-2015.pdf>
- OCDE. (2016). Dinámica con América Latina y el Caribe. Obtenido de <http://www.oecd.org/latin-america/Latin-America-and-the-Caribbean-spanish.pdf>
- Ochoa, M. (2014, June). Elusión O Evasión Fiscal. *Revista Iberoamericana de Contaduría, Economía Y Administración*, 24. Retrieved from <http://www.ricea.org.mx/index.php/ricea/article/viewFile/19/181>
- Ohno, T. (2010). Empirical Analysis of Corporate Tax and Foreign Direct Investment. *Public Policy Review*, 6(2), 287–312.
- ONU. (2013). *Acuerdo modelo de la ONU sobre la doble tributación entre estados desarrollados y en vías de desarrollo*, New York. Obtenido de http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf
- ONU. (2015). *Manual de las Naciones Unidas en temas específicos sobre la administración convenios de doble tributación para países en desarrollo*. Obtenido de http://www.un.org/esa/ffd/wpcontent/uploads/2015/04/UN_Handbook_DTT_Sp.pdf
- Palomero, R. (2012) Instituto de Estudios Fiscales, “Las Medidas Anti abuso en la Fiscalidad Internacional”
- Rodrigo Polanco & Felipe Villanueva, (2016). La relación entre tratados de inversión y convenios de doble tributación: el caso chileno. *Cuaderno CRH*, 29(spe3), 151-170. <https://dx.doi.org/10.1590/S0103-49792016000400011>
- Serra, F. (Octubre de 2014). JORNADAS TRIBUTARIAS DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA [DGI]. Uruguay. Obtenido de <http://www.dgi.gub.uy/wdgi/afiledownload?2,4,1437,O,S,0,30652%3BS%3B2%3B108>
- Samaniego, C. A. (2015). *Análisis del convenio de doble tributación entre Ecuador y la Comunidad Andina de Naciones. Casos prácticos* (Bachelor's thesis, PUCE).

SII. (2009-10-19). *Servicio de Impuestos Internos – Chile*. Obtenido de <http://www.sii.cl/documentos/circulares/2009/circu57.htm>

United Nations. Ad Hoc Group of Experts on International Co-operation in Tax Matters. & United Nations. Department of International Economic and Social Affairs. (1988). *Contributions to international co-operation in tax matters: treaty shopping, thin capitalization, co-operation between tax authorities, resolving international tax disputes [Contribuciones a la cooperación internacional en materia tributaria: compraventa de tratados, capitalización delgada, cooperación entre autoridades fiscales, resolución de controversias fiscales internacionales]*. New York: United Nations