

**ELUSIÓN ARTIFICIOSA DEL ESTATUTO DE ESTABLECIMIENTO
PERMANENTE Y SUS EFECTOS EN LA BASE IMPONIBLE.
RECOMENDACIONES PARA ECUADOR**

Proyecto Integrador realizado por:

GALLEGO DIANA CAROLINA

QUELAL ROBALINO KEVIN JAVIER

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

Previa a la obtención del Título de:

ECONOMISTA CON MENCIÓN EN GESTIÓN EMPRESARIAL

Director de Proyecto: Eco. Juan Carlos Campuzano M.Sc.

Febrero 2017

RESUMEN

A lo largo de los años los sistemas tributarios latinoamericanos se han mostrado incapaces de resolver la problemática de evasión fiscal, pues presentan debilidades en sus estructuras en relación al nivel de impuestos que recaudan. Los modelos de convenios concerniente a Establecimiento Permanente (EP) que Ecuador presenta con los diferentes países siguen un lineamiento fundamentado en los que presenta la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), según el análisis se sugiere reformar dichos convenios apegándose al contexto de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), pero con características propias del entorno económico del país. En el ámbito de la normativa tributaria ecuatoriana se halló que el EP tiene obligaciones que le incumbiría cumplir según la normativa vigente ecuatoriana, pero la misma debería especificar de manera más clara y detallada cual es el proceso a seguir cuando se establece un EP para los entes individuales o jurídicos ante la administración. En el contexto de globalización las empresas se extendieron geográficamente, es decir trascendieron fronteras, Ecuador mantiene convenios para evitar doble con diferentes países, para el presente trabajo se analizó el convenio que Ecuador mantiene con Brasil, en el que dicho convenio fue celebrado en una fecha muy antigua, la cual no estaba en el contexto actual, en el que se desarrolla el ámbito económico, lo cual permitió mostrar ciertos aspectos que deben reformarse concerniente al EP de dicho convenio.

Palabras claves: Establecimiento Permanente, convenios, Ecuador, Brasil, OCDE, ONU.

ABSTRACT

Over the years, Latin American tax systems have been unable to solve the problem of tax evasion, since it has weaknesses in its structures in relation to the level of taxes collected. The models of agreements related to the Permanent Establishment (PE) that Ecuador has with different countries follow a guideline based on those with the Organization of Economic Cooperation and Development (OECD), per the analysis suggests to reform these agreements adhering to the context of the United Nations (UN), but with the characteristics of the country economic environment. In the field of the Ecuadorian tax legislation is found that the PE has obligations that it would have to fulfill per current Ecuadorian regulations, but the same should specify in a clearer and detailed way which is the process to follow when establishing an PE for the individual or legal entities to the administration. In the context of globalization, companies spread geographically, i.e. it transcended borders, Ecuador maintains agreements to avoid double with different countries, for the present project analyzed the agreement that Ecuador has with Brazil, in which it was held in a very early date, that is not in the current context, in which the economic sphere is developed, that allowed to see all the article that must be reformed concerning the PE of that agreement.

Keywords: Permanent establishment, agreement, Ecuador, Brazil, OECD, UN.

DEDICATORIA

A mi mamá Doris, quien con todo su amor confió en mí y en sus oraciones siempre me tenía y sus palabras de aliento fueron la fuerza que me permitió avanzar para ser una profesional.

A mis hermanos Manuel Isaac y Marco Antonio, para que se motiven y logren ser profesionales, el esfuerzo es grande, pero que nada los detenga.

A mis verdaderos amigos, que con su afecto me motivaron para no detenerme y lograr mis metas.

Diana Carolina Gallego

A mis padres, Tannia y Hugo, quienes son un ejemplo de perseverancia y que sin su ayuda no hubiera podido culminar con éxito mi carrera, no me alcanzaría la vida para poder agradecerles por todo.

A mi tía Rocío, que siempre confió en mí y me dio su voz de aliento.

A Joselyn Espinoza, mi enamorada, quien siempre me ha ayudado incondicionalmente.

Kevin Javier Quelal Robalino

AGRADECIMIENTOS

A Dios, quien nos ha dado esa esperanza para seguir el camino y no desmayar en el intento.

A todas aquellas personas que nos dieron aliento y nos brindaron su amistad, para perseguir y alcanzar la meta propuesta.

A nuestro tutor de la materia integradora, M.Sc. Juan Carlos Campuzano, por la asistencia brindada en la elaboración de este proyecto.

Al Eco. Gonzalo Ramón Vaca López M.Sc. por la entrevista que nos brindó para este proyecto.

Al Ing. Comercial Harold Alcívar Villamar por la entrevista que nos brindó para este proyecto.

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.

Gallego Diana Carolina

Quelal Robalino Kevin Javier

SIGLAS

BEPS	Erosión de la base imponible y el traslado de beneficios
CAN	Comunidad Andina de Naciones
CDI	Convenio de doble imposición
CEPAL	Comisión Económica para América Latina y el Caribe
EC	Estado Contratante
EP	Establecimiento permanente
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LORTI	Ley Organica de Regimen Tributario Interno
OCDE	Organización para la cooperación y el desarrollo económico
OEC	Otro Estado Contratante
ONU	Organización de las Naciones Unidas
PIB	Producto Interno Bruto
PYMES	Pequeñas y medianas empresas
SRI	Servicio de Rentas Interno

TABLA DE CONTENIDO

RESUMEN	ii
ABSTRACT	iii
DEDICATORIA	iv
AGRADECIMIENTOS	v
DECLARACIÓN EXPRESA	vi
SIGLAS	vii
Tabla de contenido.....	viii
LISTADO DE GRÁFICOS	xii
LISTADO DE TABLAS	xiii
1. INTRODUCCIÓN	14
1.1 Motivación de la Investigación	14
1.2 Planteamiento del Problema	15
1.3 Justificación	17
1.4 Planteamiento de los Objetivos	18
1.4.1 Objetivo General	18
1.4.2 Objetivos Específicos.....	18
2. MARCO TEÓRICO	19
2.1 La Globalización	19
2.2 Comercio Electrónico	19
2.3 Tributación Internacional	20
2.4 Soberanía del Estado	21
2.5 ¿Qué son los tributos?	21
2.6 Proceso de las Obligaciones Tributarias.....	22
2.6.1 El Hecho Imponible	22
2.6.2 La base imponible	23
2.6.3 La cuantía del tributo	23

2.6.4	Los sujetos activos y pasivos de la determinación tributaria	23
2.6.5	Función que desempeñan los sujetos activos de la determinación tributaria.....	23
2.6.6	El sujeto pasivo	24
2.7	Treaty Shopping	24
2.8	La doble imposición	24
2.9	La doble imposición jurídica	25
2.10	Medidas unilaterales	26
2.11	Medidas bilaterales	26
2.12	Medidas multilaterales.....	26
2.13	Convenios para evitar la doble imposición	26
2.14	Fiscalidad internacional.....	27
2.15	Residencia.....	27
2.16	Fuerza de atracción.....	28
2.17	Establecimiento permanente.....	28
2.18	Establecimiento permanente en Ecuador.....	29
3.	METODOLOGÍA	30
3.1	Alcance	30
3.2	Diseño de la Investigación.....	31
3.3	Modalidad de la Investigación.....	31
3.4	Tipos de Investigación.....	32
3.4.1	Enfoque cuantitativo	32
3.4.2	Enfoque cualitativo	32
3.5	Métodos de Investigación.....	33
3.6	Población y Muestra	33
3.7	Técnicas e Instrumentos de Investigación.....	37

3.8 Desarrollo metodológico	37
3.8.1 Comparar el ámbito y alcance de la definición de Establecimiento Permanente entre el Modelo de Convenio de la OCDE y el Modelo de Convenio de las Naciones Unidas para encontrar diferencias significativas en su adecuada aplicación, a través de un análisis integral de los modelos.....	37
3.8.2 Identificar en la normativa ecuatoriana vigente las características sobre la definición de Establecimiento Permanente para determinar si existe ambigüedad, a través de un análisis integral del concepto de Establecimiento Permanente.....	43
3.8.3 Analizar el convenio entre Ecuador y Brasil para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, relevante a los establecimientos permanentes, para determinar buenas prácticas en su aplicación, a través de un análisis integral del convenio y de un caso jurídico de estudio.	46
4. RESULTADOS	56
5. COMENTARIOS.....	58
5.1 Comparar el ámbito y alcance de la definición de Establecimiento Permanente entre el Modelo de Convenio de la OCDE y el Modelo de Convenio de las Naciones Unidas para encontrar diferencias significativas en su adecuada aplicación, a través de un análisis integral de los modelos.....	58
5.2 Identificar la normativa ecuatoriana vigente sobre la definición de Establecimiento Permanente para determinar su adecuada aplicación, a través de un análisis integral del concepto EP.....	58
5.3 Analizar el convenio entre Ecuador y Brasil para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, relevante a los establecimientos permanentes, para determinar buenas prácticas en su aplicación, a través de un análisis integral del convenio y de un caso jurídico de estudio.	59

6.	CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	60
6.1	Conclusiones.....	60
6.2	Recomendaciones	62
7.	REFERENCIAS.....	64
	APÉNDICE A: ENTREVISTA 1	67
	APÉNDICE B: ENTREVISTA 2	71

LISTADO DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Importaciones y Exportaciones Ecuador – Brasil	34
Gráfico 2: Principales productos importados por Ecuador desde Brasil	35
Gráfico 3: Principales productos exportados de Ecuador a Brasil	36
Gráfico 4: Flujos de inversión extranjera directa de Brasil en Ecuador	36

LISTADO DE TABLAS

Tabla 1: Importaciones y Exportaciones Ecuador – Brasil	34
Tabla 2: Artículo 5. Establecimiento permanente	37
Tabla 3: Artículo 9. Establecimientos permanentes de empresas extranjeras ..	43
Tabla 4: Artículos relevantes a Establecimiento Permanente.....	47

1. INTRODUCCIÓN

1.1 Motivación de la Investigación

Este proyecto integrador se encaminó a aportar una posible respuesta al debate sobre la correcta definición y aplicación del Establecimiento Permanente, el cual es motivo en algunas ocasiones de abuso al momento de utilizar los convenios para evitar la doble imposición, ocasionando la erosión de la base imponible en el Ecuador.

Lo que se esperaría es transparentar el beneficio deseado de las empresas con una recaudación justa de impuestos bajo la aplicación correcta de los convenios internacionales y buenas prácticas, debido a que algunos convenios fiscales entre los países ricos y pobres suelen disminuir los ingresos percibidos por los países pobres o en vías de desarrollo y crean una repartición injusta de los derechos, puesto que tienen la oportunidad de adquirir una carga impositiva reducida, además de poseer una falta de transparencia en el sistema financiero, ocasionando que los países en desarrollo cada año pierdan millones de dólares producto de la evasión artificiosa de los impuestos.

Claramente se evidencia una alta desigualdad de ingresos tributarios que se está propagando en los países en desarrollo, aminorando el crecimiento económico y crea una cohesión social, y se esperaría que se incluya en las negociaciones a todos los países y en especial a los que están en desarrollo, porque se está ocasionando una interpretación equivocada sobre los estatutos fiscales favoreciendo exclusivamente los intereses de las naciones más ricas y poderosas.

Lo anterior motivó a realizar este trabajo y brindar la información necesaria para poder mejorar la renta interna del país y evitar malas prácticas artificiosas para eludir impuestos a razón del abuso de los EP, eliminando aquellos incentivos tributarios perversos y nocivos para establecer parámetros impositivos en los tributos de las empresas, que sean equitativos y que aporten al bien común; así como buscar mejorar el conocimiento de leyes y estatutos conexos con la definición y aplicación del Establecimiento Permanente.

1.2 Planteamiento del Problema

Los sistemas tributarios latinoamericanos se han mostrado incapaces de resolver la problemática de evasión fiscal, debido a que presentan debilidades en sus estructuras en relación al nivel de impuestos que recaudan. Una de las principales causas de esta problemática es el alto nivel de incumplimiento tributario por parte de las empresas tanto nacionales como extranjeras.

Durante los últimos años ha existido una constante preocupación sobre los tributos que deben cancelar las grandes transnacionales. Sklair (2002) hace referencia que prácticas de las grandes transnacionales superan las fronteras de los Estados. Las transnacionales operan en tres esferas, la económica, la política y la ideológica cultural. Gracias al gran flujo de poder económico, estas empresas pueden realizar maniobras privilegiadas sobre las estructuras encargadas de la tributación tanto nacional como internacionalmente, poniendo en marcha estrategias de planificación fiscal, en la que reducen indirectamente sus ingresos tributarios de los territorios nacionales, donde están realizando sus actividades económicas y donde se genera el mayor valor agregado de su producción.

Los gobiernos de los países desarrollados fueron los que tomaron la iniciativa para enfocar sus esfuerzos en garantizar la transparencia para de esta manera poder combatir los flujos de financieros ilícitos que ocasionaban la erosión de las bases tributarias nacionales y traslado de los beneficios entre los países (esta iniciativa es conocida como BEPS, "*Base Erosion and Profit Shifting*"). Los países en vías de desarrollo han sumado sus esfuerzos en este sentido, ya que probablemente pueden ser los más afectados por este tipo de prácticas debido a que presentan marcos jurídicos e institucionales frágiles y sistemas fiscales menos avanzados.

Con la finalidad de maximizar los beneficios y poder expandirse a mercados internacionales, las empresas utilizan estrategias sofisticadas con la finalidad de reducir la carga impositiva global más allá de las fronteras de los países en la que realizan sus actividades y obtienen utilidades. Surge una de las principales problemáticas pues se deteriora la capacidad de retener ingresos tributarios los cuales podrían servir para impulsar el desarrollo económico de las naciones, la generación de empleo y de cierta manera lograr la equidad social.

En el contexto internacional el intercambio del comercio otorga grandes oportunidades para la evasión y elusión de impuestos, esto representa una gran herramienta para alcanzar los propósitos de los llamados paraísos fiscales, lugares donde existe una contribución mínima o casi nula en la imposición tributaria, lo que hace muy atractivo a las empresas trasladar sus ingresos a dichos paraísos fiscales. Los convenios no suelen ser capaces de eliminar la evasión, no obstante, cada uno de los convenios suelen abarcar cláusulas las cuales impiden este ilícito y plantea un punto en contra del evasor. (Galeas Zaldumbide & Tipantuña Vergara, 2014)

Según el informe de la CEPAL (2016), sugiere que la pérdida atribuible a por lo mecanismos BEPS ascendería entre \$100.000 a \$240.000 millones de dólares para el año 2014, generando un mayor impacto relativo en los países en vías de desarrollo debido a la mayor dependencia fiscal respecto al impuesto sobre la renta.

En el ámbito doméstico de los países, están realizando esfuerzos por combatir la evasión tributaria local durante las dos últimas décadas. Han sumado esfuerzos las naciones por fortalecer los sistemas administrativos tributarios, pero parece ser que dichos esfuerzos no son suficientes para contrarrestar esta problemática. Existe una conciencia social en Latinoamérica sobre la problemática de evasión tributaria, pero existe una dispersión y escasez de estudios específicos en este ámbito, lo que dificulta establecer una valoración sobre la dimensión del incumplimiento tributario.

El SRI ha detectado varios tipos de elusión fiscal desde el año 2001, lo cual repercute al país con flujos de dinero que se pierden y este monto asciende a \$1.500 millones que compañías ecuatorianas habrían manejado a través de empresas de papel domiciliadas en paraísos fiscales.

Una de las maneras que los países desarrollados tratan de evitar la evasión tributaria es mediante el *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* planteado por la OCDE y en este trabajo se enfocó principalmente en la acción 7 “*Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente*”. (OCDE, 2014)

Es de suma importancia aclarar que la aplicación de convenios representa una ventaja para el inversionista; sin embargo, para el Estado Ecuatoriano en algunos casos la aplicación de dichos convenios representa una desventaja, pues las transnacionales no tributan en el país donde están realizando la actividad económica haciendo uso excesivo del estatuto del EP, entonces surge una gran interrogante ¿Qué tan factible sería

implementar la acción 7 de la BEPS: Impedir la elusión artificiosa del estatuto de Establecimiento Permanente en el Ecuador?

1.3 Justificación

Este proyecto busca establecer el reconocimiento de establecimiento permanente en relación a la norma tributaria ecuatoriana vigente, ya que es una de las principales afectaciones a las cuales deben enfrentarse tanto las entidades encargadas de la administración tributaria del país (SRI), como cada uno de los contribuyentes que realizan actividades que generan renta y que pueden resultar rentas gravadas en otro país que no sea el Ecuador.

Dada la gran importancia del tema, con relación a la elusión artificiosa del estatuto EP en el Ecuador, es fundamental tener una definición clara de Establecimiento Permanente que beneficie al país donde se está realizando la actividad económica, además es necesario un estudio de los convenios de carácter tributario que ha firmado el país y de qué manera se ha beneficiado a los inversionistas con la recaudación de impuestos bajo la aplicación de los convenios internacionales.

De acuerdo a un estudio del Colegio de Economistas de Pichincha, existe una pérdida anual de \$ 300 a \$ 400 millones por evasión de impuestos. “Desde el 2000 hasta marzo del 2016 alcanzaría el 28%, cerca de \$ 4.500 millones que ha dejado de percibir el Estado”. Dichos capitales no solo estarían depositados en empresas de papel, sino también en bancos extranjeros (Unidad de Investigación ,2016).

Es necesario analizar la tributación local y la normativa relacionada con la doble tributación que se haya instaurada en cada país. Es de gran importancia demarcar una definición de EP que se adapte al contexto económico del Ecuador, para que de esta manera se pueda impedir la elusión artificiosa del estatuto EP.

La República del Ecuador mantiene convenios en los cuales se pretende evitar la evasión fiscal y la doble tributación, pero surge una interrogante ¿Qué tan efectivos son estos convenios?, esta pregunta surge a partir del análisis del Convenio que para el presente trabajo es el que Ecuador mantiene con Brasil.

1.4 Planteamiento de los Objetivos

1.4.1 Objetivo General

Establecer recomendaciones que ayuden a impedir la elusión artificiosa del estatuto de Establecimiento Permanente en el Ecuador a través de un análisis integral de los convenios y normativas vigentes en el país.

1.4.2 Objetivos Específicos

- Comparar el ámbito y alcance de la definición de Establecimiento Permanente entre el Modelo de Convenio de la OCDE y el Modelo de Convenio de las Naciones Unidas para encontrar diferencias significativas, a través de un análisis integral de los modelos.
- Identificar en la normativa ecuatoriana vigente las características sobre la definición de Establecimiento Permanente para determinar si existe ambigüedad, a través de un análisis integral del concepto de Establecimiento Permanente.
- Analizar el convenio entre Ecuador y Brasil para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, relevante a los establecimientos permanentes, para determinar buenas prácticas en su aplicación, a través de un análisis integral del convenio.

2. MARCO TEÓRICO

2.1 La Globalización

A principios del siglo XXI surgieron una serie de transformaciones sociales, tecnológicas, económicas y culturales; las cuales dieron inicio a una nueva era basada en la red. En donde los sistemas tradicionales quedaron en el pasado, dándose un gran salto generacional.

Los ciudadanos están enfrentándose a un mundo globalizado en el cual se han integrado los diferentes medios de comunicación, experimentando cambios desde los métodos tradicionales a sistemas de redes horizontales de comunicación organizadas en torno al internet.

Dando paso al triunfo de los mercados integrales, los cuales aparecen como un intercambio o interacción sin consolidar por los diferentes contextos sociales y culturales, se caracterizan porque están más allá del alcance regulatorio de los gobiernos nacionales. (Castells, 2010). Se debe tomar en cuenta que durante el proceso de globalización se acortó fronteras lo cual dio un giro trascendental en la manera de realizar el comercio, pero también surgieron problemáticas.

2.2 Comercio Electrónico

El comercio es una actividad económica que surgió hace tiempos remotos, pertenece al sector terciario y se basa en el intercambio de bienes y servicios entre diversas personas o naciones.

Pequeño (1998) presentó que el internet es el exponente de una nueva forma de entender la economía, la cual se está desarrollando de manera digital. Internet se presenta como un mundo sin fronteras en la que la ubicación física de la empresa en que se desarrolla los negocios queda en un segundo plano ya que el internet ha permitido acortar las distancias entre las naciones al momento de realizar comercio. La evolución del comercio es el reflejo de los constantes avances tecnológicos, medios de comunicación y de la estructuración de la sociedad todos estos aspectos han cambiado la forma del desenvolvimiento de las relaciones comerciales y económicas.

El aparecimiento de Internet expande aún más la definición de comercio, dejando a un lado el concepto tradicional con el que se lo entendía, por lo que cabe

preguntarse: ¿El comercio presenta una modificación sustancial en su forma tradicional? La respuesta a esta pregunta es, en definitiva, sí; el comercio ha cambiado en su manera de concebirse, esta evolución se llamará comercio electrónico.

Se presentan a continuación dos definiciones del comercio electrónico:

1. El comercio electrónico es definido por Del Águila (2000) como “el desarrollo de actividades económicas a través de las redes de telecomunicaciones”.
2. La OCDE (2010) define al comercio electrónico como: El medio o herramienta para que haya transacciones comerciales entre dos o más sujetos, pues antes de llegar a pactar el negocio, debe existir un proceso en el que las partes expongan sus puntos acerca del negocio, dicho proceso se lo hace mediante canales electrónicos.

Dadas estas definiciones de comercio electrónico, se observó la gran utilidad que brinda a las empresas pues acorta las distancias por lo que de esta manera se traduce en una reducción de gastos y se estaría hablando de un proceso comercial mucho más ágil.

2.3 Tributación Internacional

Se puede definir de distintas maneras al Derecho tributario:

Según Villegas (2002): “La rama del derecho tributario tiene como objetivo estudiar las normas que corresponde aplicar cuando dos naciones o entes supranacionales integrados entran en contacto por motivos de distinta índole, como, por ejemplo, evitar los problemas que ocasionan la doble imposición o coordinar los métodos necesarios para combatir la evasión fiscal internacional, hoy en expansión mediante modalidades cada vez más sofisticadas” .

Es de vital importancia tener clara la normativa para que se desarrolle un proceso justo para ambas partes, pero muchas de las veces la elución de impuestos sucede debido a la no tan clara normativa de los países, no tener clara ciertas definiciones importantes de los regímenes tributarios y la falta de presión fiscal por parte de los entes reguladores. En la investigación de la CEPAL (2016) se expone que durante 2015, las cuentas fiscales de América Latina registraron, en promedio, un leve deterioro, de modo que se alcanzó un déficit fiscal del 3,0% del PIB y un nivel de deuda pública bruta del 34,7% del PIB.

Por otra parte se debe tener en cuenta la definición que Montaña (2006) presenta, el cual define al derecho tributario internacional “como una rama del derecho público

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

Se puede decir que el derecho tributario internacional se rige mediante normas, procedimientos que permiten solucionar los diferentes conflictos que enfrenten las partes que realicen actividad económica. Dándose un trato justo a las partes involucradas en el proceso de actividad económica. Muchos de los procesos que involucran elusión tributaria se ven enmarcada por aspectos subjetivos los cuales son utilizados de manera continua por las empresas para la evasión.

2.4 Soberanía del Estado

Un tema muy importante para el presente trabajo es la soberanía la cual es definida como el poder y la facultad que posee cada Estado para ejercer el poder sobre su territorio. La Constitución de la República del Ecuador (2009) nos dice que: “El país es un Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático, soberano, (...). La soberanía radica en el pueblo, cuya voluntad es el fundamento de la autoridad, y se ejerce a través de los órganos del poder público y de las formas de participación directa previstas en la Constitución”.

La soberanía en temas tributarios define que el estado es la fuente del derecho tributario, pues es el creador y tiene potestad ante lo constituido por él. (Queralt, 2006)

El estado puede tomar decisiones soberanas y autónomas sobre los impuestos, tasas y contribuciones siempre apegados a las normativas legales vigentes. Las cuales están encaminadas a las al desarrollo económico del país. Lo que ha hecho que los países avancen en reformar las legislaciones tributarias en donde se incorporen mecanismos para evitar el traslado de beneficios y erosión de la base imponibles [BEPS] a otras jurisdicciones.

2.5 ¿Qué son los tributos?

Se debe tener en cuenta que la política económica se fundamenta a partir de los objetivos que se espera conseguir y; además, es trascendental mencionar que la política tributaria es un instrumento de la política fiscal.

Se puede clasificar a la política económica en macroeconómicas o microeconómicas, cabe recalcar que existen otros autores que tienen otras clasificaciones véase (Cuadrado, 2006). Las políticas microeconómicas se basan en la toma racional de decisiones por parte de los individuos mientras que la política macroeconómica es uno de los varios instrumentos que el Estado puede utilizar para fortalecer el manejo económico del país esta categoría se basa en decisiones a nivel país.

Las políticas macroeconómicas se dividen en 3: política monetaria, política de rentas y política fiscal. Según Cuadrado (2006) la política fiscal consiste en realizar movimientos en las variables de gasto e ingresos del estado. Es decir, incrementar o reducir impuestos y gastos. Las variables de impuestos y gastos tienen esencialmente un efecto sobre el PIB y el empleo.

Existen muchas definiciones sobre tributos pero para el presente trabajo la más acertada es la que presenta el Dr. José Troya: “El tributo es una prestación exigida unilateralmente por el Estado a los particulares para solventar el gasto público, en virtud de su potestad de imperio, derivada de la soberanía, la misma que radica en el pueblo y se ejerce por medio de sus representantes” (Troya,s.f, citado por Torres, 2007)

Las alteraciones en las recaudaciones tributarias debido a evasiones fiscales son uno de los principales problemas por lo que disminuye el nivel de carga tributaria en los países.

Los impuestos tienen un rol fundamental en la economía de un país, pues no solo tienen la misión de recaudar la cantidad necesaria de recursos para proporcionar bienes y servicios públicos a la ciudadanía, sino que también pueden cumplir un rol importante en la redistribución de ingresos en la sociedad.

2.6 Proceso de las Obligaciones Tributarias

2.6.1 El Hecho Imponible

Es el hecho que genera el impuesto, es el conjunto de circunstancias a cuyo apreciamiento, la ley vincula el nacimiento de la obligación tributaria. El hecho imponible o también conocido como presupuesto factico es de carácter jurídico o económico, que la ley establece para estructurar cada tributo y cuya ejecución tiene como consecuencia la retribución del impuesto.

2.6.2 La base imponible

Es la materia imponible filtrada, después que se han aplicado las respectivas rebajas y deducciones estipuladas en la ley para una mayor precisión la base imponible está compuesta por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios consignados con el impuesto, menos las devoluciones, costos, descuentos, gastos y las diferentes deducciones atribuibles a tales ingresos.

2.6.3 La cuantía del tributo

El Art. 16 del (Código Tributario, 2007) se entiende por hecho generador “al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo”. De esta manera la tarifa del impuesto, es aquella cuantía o porcentaje que se aplica a la base imponible para determinar el monto del impuesto.

El estado posee poder, el cual lo utiliza para la creación de leyes y normativas, entre las cuales están las de orden y carácter tributario, especificando así mismo a través de ellas los hechos imposables que perfeccionan la obligación fiscal. Todo lo vinculado con la tributación de un estado es y será creada por ley, afectando tanto a los sujetos activos como a los sujetos pasivos de la imposición fiscal.

2.6.4 Los sujetos activos y pasivos de la determinación tributaria

Los sujetos que intervienen en la determinación tributaria son: el sujeto activo y el sujeto pasivo; se analizará el sujeto activo para luego definir el sujeto pasivo con sus personas naturales y jurídicas.

En el art. 23 del (Código Tributario, 2007) se define al sujeto activo como el ente público acreedor de los tributos. Entre instituciones que forman parte del sujeto activo tenemos: El Estado, los Municipios y demás entidades públicas; tienen autoridad financiera además de la facultad de determinar y percibir los tributos. El Estado está representado por el Fisco, el cual cumple la función de personalización financiera.

2.6.5 Función que desempeñan los sujetos activos de la determinación tributaria

Una vez que se ha determinado quienes pueden ser sujetos activos de la determinación tributaria, se procederá a ver la función que desempeñan: Determinan los tributos. - Es decir reconocen la existencia de una obligación tributaria con relación a un

contribuyente. Recaudan los tributos. - Siendo facultad especial en esta fase, la coercitiva, que está determinada en el Art. 65 del Código Tributario. En concreto en el Código Tributario, se establece: "En el ámbito Provincial o Municipal, la Dirección de la Administración Tributaria corresponderá, en su caso, al Prefecto Provincial y al Alcalde o Presidente del Consejo, quienes la ejercerán a través de las dependencias, direcciones u órganos administrativos que la Ley determine".

2.6.6 El sujeto pasivo

En el Art. 23 del Código Tributario (2007) se define al Sujeto Pasivo como "Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sean como contribuyente o como responsable".

2.7 Treaty Shopping

Según Ferreira Verdi, Pecho Trigueros, Juárez Espíndola, Redondo Sánchez, & Jaén Arias (2016) el treaty shopping se lo puede decir como una compra de tratado, el mismo que sustituye una forma de elusión impositiva, debido a que normalmente se lo atañe con los convenios internacionales para evitar la doble imposición y evasión fiscal, y se lo delimita como un manejo erróneo o arbitrario de los convenios de doble tributación internacional, el cual se origina cuando los residentes de un tercer Estado pretendan instituir un ente jurídico en uno de los dos países contratantes con la finalidad de favorecerse de las formas reducidas de las retenciones y demás ayudas fiscales, de las cuales no hubieran tenido derecho de intervenir directamente.

El treaty shopping o referido también como "abuso de los tratados", se suscita cuando los residentes de un tercer Estado y que no son residentes de otro Estado contratante de los convenios para evitar la doble imposición, y que pueda valerse de eso para conseguir beneficios fiscales (Maldonado, 2016); principalmente por medio del treaty shopping se realiza una transacción solamente en forma jurídica, sin tener ésta sustancia económica.

2.8 La doble imposición

El fenómeno de la "doble imposición" comenzó luego de la globalización, la cual dio paso a la evolución internacional de los mercados, generando así, que los países empiecen a promover transacciones económicas y no solo dentro de sus territorios, sino

con sus semejantes internacionales. Por consiguiente, dentro de cada Estado se aplican determinados criterios para establecer la retención tributaria para gravar ingresos en su territorio (Maldonado, 2016) y se crea un problema de doble imposición cuando se genera una transacción económica entre un sujeto pasivo dentro de un país en el que se aplica un criterio de tributación territorial, y una parte residente de otro país, en el que se aplica un criterio de tributación residencial; siendo un mismo ingreso percibido por dos diferentes sujetos pasivos, pero es gravado dos veces.

Existen medidas de tipo “unilaterales” para lidiar con la “doble imposición”, las mismas que son decretadas en los regímenes de cada país, como exoneraciones o créditos tributarios. Pero el problema de la doble imposición no se elimina solo con la aplicación de alguna medida; lo cual abre un camino, para que los países se comprometan en las negociaciones de los convenios para evitar la doble imposición, y conforman las “medidas bilaterales o multilaterales” para la lucha contra este suceso.

Según (Vallejo Chamorro & Gutiérrez Lousa, 2001) la doble imposición es inducida por el sostenimiento fiscalizador de los gobiernos protegiendo su propia soberanía y la difusión de las transacciones internacionales por medio de la administración de sus capitales.

2.9 La doble imposición jurídica

Según la (OCDE, 2010) la doble imposición jurídica internacional surgió como consecuencia del pago de impuestos similares, en más de dos Estados, al mismo contribuyente, en relación al mismo elemento imponible y por el mismo lapso de tiempo. Pero esto ocasiona problemas para el progreso comercial entre países, por ello la importancia de generar acuerdos para evitar la doble imposición entre ellos y avivar las relaciones internacionales.

La doble imposición jurídica comenzó luego de la presencia de acuerdos económicos a razón de un igual sujeto pasivo (Maldonado, 2016) concibiendo el mismo ingreso, aquel que es asignado dos veces por la agrupación de los asientos de sujeción tributaria.

Bajo los propósitos tributarios, (Vallejo Chamorro & Gutiérrez Lousa, 2001) la doble imposición jurídica se emplea a estados de residencia, de acorde a los residentes de un Estado que asisten con sus tributos por su renta internacional, sin importar donde haya

sido el lugar de su adquisición y la apertura territorial o de tributo en la fuente sin afectación por la residencia de quien la hubiese adquirido.

2.10 Medidas unilaterales

Las medidas unilaterales consistieron en la incorporación, por parte de las autoridades fiscales de un país, en sus legislaciones nacionales de las medidas necesarias para hacer frente a cualquiera de las situaciones antes descritas. A modo de ejemplo, es frecuente el uso de estas medidas para evitar la doble imposición sobre las rentas obtenidas en el exterior por sus residentes. (Vallejo Chamorro & Gutiérrez Lousa, 2001).

2.11 Medidas bilaterales

Según (Vallejo Chamorro & Gutiérrez Lousa, 2001) las medidas bilaterales surgieron por dos soberanías fiscales en la cual se acogen por medio de convenios para excluir disconformidades entre sus regímenes, sean estos por discernimientos de cualesquiera que fuesen sus asignaciones, siendo así por discrepancias en la definición por algún mecanismo en materia tributaria o un desacuerdo que induzca a la doble imposición o la carencia de la misma.

2.12 Medidas multilaterales

Estas medidas nacieron por las soberanías fiscales de algunos países y que regularmente son de una idéntica área geográfica o de un nivel de avance análogo (Vallejo Chamorro & Gutiérrez Lousa, 2001), pero en otro caso, con intereses y dificultades comunes, deciden emprender globalmente el acogimiento de compendios, o la elaboración de normas en sus regímenes, con la finalidad de corregir los contenidos del cual todos se ven afectados.

2.13 Convenios para evitar la doble imposición

Los convenios para evitar la doble imposición (CDI), nacieron a partir de la segunda guerra mundial, y son herramientas que escudriñan en atraer la inversión y a su vez en luchar contra la elusión y la evasión fiscal (Maldonado, 2016) especialmente por medio de la concentración de normativas con la reciprocidad en la búsqueda de información dentro de estos instrumentos. Estos convenios comprenden aspectos tributarios por medio de los cuales se constituyen reglamentos para aquellos países que

actúan en ellos y aprueban equiparar la ordenanza tributaria en materia de gravar los ingresos concebidos en actividades comerciales en sus propios territorios, empleando criterios de residencia, en adhesión a sus artículos.

Según el modelo de las (Naciones Unidas, 2011) su finalidad es salvaguardar los haberes en cuanto al tributo se refiere estipulando al citado país de origen en relación de un convenio fiscal en materia de protección a los derechos de imposición del país dirigente de la inversión en lugar del país con residencia del inversor, con la finalidad de optimizar el libre comercio internacional. Por un lapso de tiempo los países en vías de desarrollo han generado gran valor a estos asuntos, asintiendo en la cooperación de los tributos fiscales con el objetivo de prevenir la evasión de impuesto, y a su vez ciertos países desarrollados han promovido añadirlos en sus acuerdos bilaterales.

2.14 Fiscalidad internacional

La fiscalidad internacional contiene normas tributarias internacionales que son designadas por un país, en adición a los convenios para evitar la doble imposición. Dichos acuerdos comúnmente aprobados por el derecho tributario internacional de un país (Peragón Lorenzo, 2013), que tiene libre albedrío de emplear una normativa interna en su jurisdicción, pero no está autorizado para explayar esa jurisdicción afuera de su territorio. Por ende, la normativa tributaria interna de los países se halla limitada a los sujetos pasivos y hechos imposables que entablan vínculos con otro país y únicamente puede administrar las actividades de sus residentes en el extranjero y las de los no residentes.

Hablar de fiscalidad internacional es referirse a la afectación entre países en el ámbito impositivo. Para tal efecto se considera la residencia y no la nacionalidad, y por ende una persona que percibe una renta en un país que no es residente, esto constituye un problema de fiscalidad internacional (De La Vega Meneses, 2005). Por lo tanto, el pago de impuestos debería darse en donde reside o en el país que obtiene la renta.

2.15 Residencia

El termino de residencia es delimitada según el Estado, aquel que es impuesto a un canon de renta por una fuente transnacional/extranjera, considerándose así la territorialidad recurriendo a la evidencia en juicio del Tribunal de Justicia a aquella diferencia tanto para ingresos como para rentas y de esta manera se otorgara un trato diferente por el Estado fuente a los EP que no consiguen enmendar aquellas pérdidas con

acogimientos del domicilio central; tanto por parte del Estado de la residencia, que está en las facultades de retener el gravamen aquellos beneficios adquiridos por un residente en el extranjero, pero que a su vez no toma en cuenta los beneficios adquiridos por una dependencia en el extranjero, no siendo ambas situaciones comparables.

Es residente en un Estado, a todo aquel individuo que según los regímenes de un Estado, deba participar en los tributos de acuerdo a la dirección domiciliaria o de residencia y los mismos que estarán sujetos a dictámenes de políticas o administraciones particulares (Naciones Unidas, 2011). Pero este término, no estará sujeto a aquellas personas que estén determinadas al pago de impuestos en ese Estado, únicamente si perciben las rentas procedentes de ese Estado o de capitales adquiridos en él.

2.16 Fuerza de atracción

La llamada “fuerza de atracción” es un mecanismo en el cual los ingresos que se conciben por medio actividades económicas entre un residente de una Parte Contratante (estado fuente) que requiere un servicio y dicho servicio que presta una persona de la otra Parte Contratante (en residencia) (Maldonado, 2016), cuando esta persona tiene en el estado fuente un EP y la prestación se hubiera realizado solamente por ese EP, en estos asuntos, el ingreso concebido por esta transacción, podrá ser otorgado por “fuerza de atracción” al EP.

Según (Cuevas Ozimica, 2010) la fuerza de atracción fue acogida por los Estados que admitían tener el derecho a gravar las rentas procedentes de beneficios empresariales, dividendos, intereses y regalías, originadas en sus territorios, donde el beneficiario de las mismas poseía un EP, así las rentas no sean aplicables a ese EP.

2.17 Establecimiento permanente

El término de EP da lugar primordialmente, en la determinación del derecho de un Estado contratante a gravar los beneficios de una empresa del otro Estado contratante. (Peragón Lorenzo, 2013) En relación al artículo 7.1, del Modelo de Convenio de la OCDE, un Estado contratante no puede gravar los beneficios de una empresa del otro Estado contratante, a menos que esta efectúe su actividad a través de un EP puesto en aquel. Por lo tanto, se crea una salvedad para asegurar que el primer Estado adquiera los ingresos tributarios producto de esa actividad.

La definición de EP es una de las estipulaciones más importantes de un convenio para evitar la doble imposición, (Maldonado, 2016) dando lugar a definir si el país fuente está a punto de gravar los ingresos por las actividades que se desarrollan en su país, tal y como grava a sus residentes o si por el contrario, no está en posibilidad de gravar esas actividades, pues al no realizarse por medio de un EP, no son objeto de imposición.

El concepto de “domicilio de negocios” se otorga para distinguir el territorio donde un individuo particular o compuesto ejerce su actividad económica. Entiéndase, que si ésta se produce en otros países fortuitamente estaría sujeta a más de una potestad tributaria, lo que es perjudicial para el sujeto impuesto. (Montaño Galarza, 2002) en agregación a este doble efecto, en varias legislaciones se requiere que esa actividad goce de cierta permanencia o autonomía.

2.18 Establecimiento permanente en Ecuador

Se entiende como EP de una empresa extranjera todo lugar o centro consolidado ubicado dentro del territorio nacional, en el que una compañía extranjera efectúe todas sus actividades o parte de ellas (Congreso Nacional, 2016).

Para efectos tributarios, EP es el lugar fijo en el que una empresa efectúa todas o parte de sus actividades. Bajo tales circunstancias, se considera que una empresa extranjera tiene EP en el Ecuador, cuando [...], también se considera que una empresa extranjera tiene un EP en el Ecuador si cuenta con una persona o entidad que actúe por cuenta de dicha empresa y ostente o ejerza habitualmente en el país alguna actividad económica distinta de las establecidas [...]. (SRI, n.d.)

3. METODOLOGÍA

3.1 Alcance

Este proyecto integrador tuvo como alcance establecer recomendaciones en relación al desarrollo de los principales mecanismos para impedir la elusión artificiosa del estatuto de Establecimiento Permanente en el Ecuador a través de un análisis integral de los convenios y normativas vigentes en el país. El alcance del presente proyecto no generará una viabilidad financiera, debido a que su enfoque es de beneficio social y su afán es fomentar las buenas prácticas que contribuyan al pago de impuestos por una nueva sociedad basada en la Normativa y los Regímenes del país, previstos en la Constitución de la República.

Las características puntuales que comprendió la investigación están referidos a los contratos y convenios que rigen en Ecuador con empresas extranjeras, dentro de los cuales abarca el tema de interés sobre la definición de establecimiento permanente.

Se analizará específicamente el convenio entre Ecuador y Brasil para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta. El enfoque principal fue sobre los establecimientos permanentes, para determinar buenas prácticas en su aplicación, a través de un análisis integral de los convenios. Para dicho análisis se tomó de referencia las importaciones y exportaciones desde el 2008 al 2016 entre ambos países. No serán contemplados otros convenios vigentes de Ecuador con el resto del mundo.

Existen limitaciones en el alcance del proyecto; puesto que por factor de tiempo no se pueden analizar todos los convenios que tiene el Ecuador con el resto del mundo. Esta investigación se llevó a cabo únicamente con los autores del proyecto, con la asistencia del tutor del proyecto y las entrevistas con expertos.

Con este estudio no se pretende cambiar la normativa ecuatoriana, sino realizar recomendaciones que puedan coadyuvar a posibles reformas en el futuro, debido a que se dio a conocer que existen vacíos legales en los convenios que ha firmado Ecuador con otros países, conceptos que no están claramente definidos y en los cuales por la antigüedad de los convenios, no se actualizaron y ha dado lugar a que el concepto de EP quede a libre interpretación de las partes involucradas; ocasionando una posible

disminución de ingresos fiscales por parte de las empresas extranjeras que vienen a realizar actividades económicas en el país.

3.2 Diseño de la Investigación

En la presente investigación se usó información de tipo cualitativo contenida en informes tales como el *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* planteado por la OCDE, en este trabajo se enfocó principalmente en la acción 7 “*Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente*”, con referencias bibliográficas, entrevistas con expertos, artículos académicos, los dos modelos de convenios de la OCDE y ONU para evitar la doble imposición que permitirán abordar de manera clara los temas a tratarse. Así como también datos cuantitativos de las exportaciones e importaciones entre Ecuador y Brasil para explicar por qué se seleccionó la muestra, además la principal razón por la que seleccionó a Brasil como muestra fue porque presenta un caso jurídico relacionado con EP, en el cual se utilizó la técnica de caso de estudio en la que se argumentó los diferentes puntos en los que el convenio con Brasil debería ser reformado, dada la sentencia que se ejecutó en el caso.

En este estudio se investigó y analizó artículos, convenios y literatura especializada en el tratamiento y definición de EP. Por otro lado, en el proyecto también se abordaron los antecedentes de los conceptos que se presentan en la OCDE y ONU, de esta manera se analizaron cuáles podrían ser las propuestas idóneas para establecerlas en el país. Se analizó la normativa ecuatoriana sobre EP y se evaluó si dicha normativa es la adecuada para el manejo correcto de los tributos. Como último punto se hizo la revisión del convenio que Ecuador mantiene con Brasil.

3.3 Modalidad de la Investigación

Es primordial la revisión de la literatura para abordar la problemática de la investigación; así también es de vital importancia la interpretación mesurada de los convenios para evitar doble tributación planteados por la OCDE y ONU; por lo que para esta parte se deben revisar investigaciones previas de carácter jurídico y carácter social que permitan presentar un nuevo aporte sobre este tema, además un análisis del concepto de EP en la normativa ecuatoriana y los convenios que el país mantiene para evitar la doble imposición en definitiva a lo largo del trabajo tiene como objetivo primordial detectar, obtener y consultar la bibliografía y otros materiales asociados a los temas en

mención. La modalidad de investigación que más se alinea al trabajo es la Investigación Documental.

Investigación Documental: Este tipo de investigación es la que se realiza apoyándose en fuentes de carácter documental, esto es, en documentos de cualquier especie.

3.4 Tipos de Investigación

Se identifican dos tipos principales de investigación en el presente trabajo el enfoque cuantitativo y el enfoque cualitativo de la investigación. Estos dos tipos de la investigación emplean procesos cuidadosos, sistemáticos y empíricos en el proceso de generar conocimiento. (Sampieri, Collado, & Lucio, 1996).

3.4.1 Enfoque cuantitativo

El enfoque cuantitativo parte de una afirmación sobre la naturaleza de un fenómeno y debe conseguir enmarcar esa suposición en un contexto teórico e ideológico que sustente sus ideas y juicios, para luego proceder a verificar sus supuestos con un diseño metodológico. No se realizará completamente un análisis de este tipo, ya que debido a la naturaleza de la información la inclinación esta por el análisis cualitativo, pero con el convenio con Brasil se partirá con un análisis estadístico del nivel de importaciones y exportaciones entre Ecuador y Brasil, para de esta manera dejar en claro por qué se seleccionó a estos dos países como muestra.

3.4.2 Enfoque cualitativo

Grinnell (1997) señala que el enfoque cualitativo es investigación naturalista, fenomenológica, interpretativa, es una especie de "paraguas" en el cual se incluye una variedad de concepciones, visiones, técnicas y estudios no cuantitativos.

El enfoque del presente trabajo por su naturaleza y tipo de información a utilizarse será cualitativo ya que existe interés por interpretar la problemática planteada y darle una posible solución al mismo, y siendo cualitativa se orientó a la explicación del fenómeno.

3.5 Métodos de Investigación

Existen muchos métodos de investigación pero el método denominado investigación-acción el cual según Álvarez-Gayou (2003) tiene como finalidad resolver problemas cotidianos e inmediatos y mejorar prácticas concretas. La utilización de este método de investigación permitió abordar de manera más clara la problemática de este trabajo pues se analizó y se trató de dar una propuesta que vaya acorde a la situación en materia tributaria en la que se encuentra el Ecuador, además se analizó un caso judicial en el que se ve inmerso el estatuto de EP en el convenio que Ecuador firmo con Brasil, y mediante este método de investigación, se presentara los posibles criterios para una reforma en materia de dicho convenio. Basado en lo que se expuso anteriormente el propósito fundamental se centra en aportar información y por medio de la cual se guíe la toma de decisiones para programas, procesos y reformas estructurales. La investigación-acción busca principalmente propiciar el cambio social, transformar la realidad y que las personas tomen conciencia de su rol en ese proceso de transformación.

3.6 Población y Muestra

Población. - Ecuador tiene convenios para evitar la doble imposición con 16 países y la CAN, los países son: Alemania, Argentina, Bélgica, Brasil, Canadá, Chile, Corea, España, Francia, Italia, México, Rumania, Singapur, Suiza, Uruguay, China; los países miembros de la CAN para este convenio son: Bolivia, Colombia, Perú y Venezuela.

Muestra. - Para la obtención de la muestra se fundamentó en el muestreo no probabilístico el cual indica que todas las unidades que componen la población no tiene la misma posibilidad de ser seleccionado. Pineda, De Alvarado, & De Canales (1994) mencionan que "también se lo conoce como muestreo por conveniencia, su característica fundamental es que no es aleatorio, por esta razón se desconoce la probabilidad de selección de cada unidad o elemento de la población".

Para el presente trabajo se seleccionó el convenio que Ecuador mantiene para evitar la doble imposición con Brasil, se utilizó este convenio debido al nivel comercial que Ecuador mantiene con esta nación, otra razón por la que se seleccionó a Brasil fue porque se presentó un proceso judicial a una empresa brasileña Norberto Odebrecht la

cual se la acusaba de abuso de convenios para evitar doble imposición. Se procederá a explicar de manera más analítica porque se seleccionó este país como muestra.

Brasil

Las cifras que se muestran a continuación no son alentadoras para Ecuador, por lo que se podría indicar que el Convenio estudiado no ha sido un incentivo de exportación para las empresas ecuatorianas a Brasil. A continuación, se presenta un cuadro estadístico de los últimos nueve años de las importaciones y exportaciones que el Ecuador ha tenido con Brasil. Los valores expresados en la siguiente tabla 1 se encuentran en Toneladas.

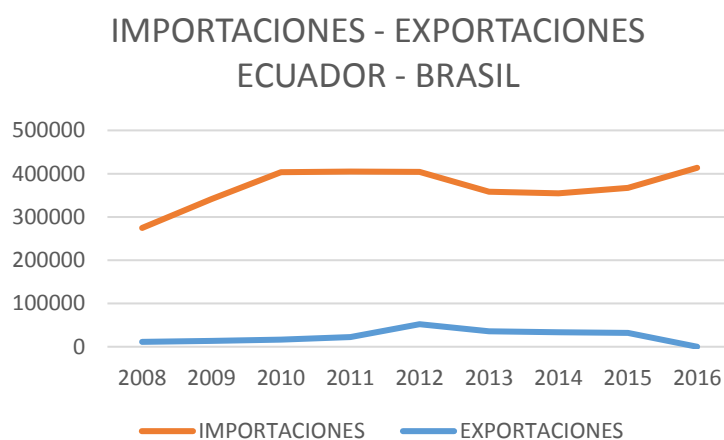
Tabla 1: Importaciones y Exportaciones Ecuador – Brasil

AÑOS	IMPORTACIONES	EXPORTACIONES
2008	274578.99	10920.43
2009	341167.42	13250.89
2010	403569.4	16390.44
2011	404843.4	22425.42
2012	403936.39	52113.78
2013	358193.80	35616.50
2014	354679.70	33165.90
2015	366834.10	31875.40
2016	413576.70	49.633,5

Fuente: Banco Central del Ecuador

La diferencia entre el nivel de importaciones y exportaciones entre Ecuador y Brasil es muy grande, como se observa en el gráfico 1.

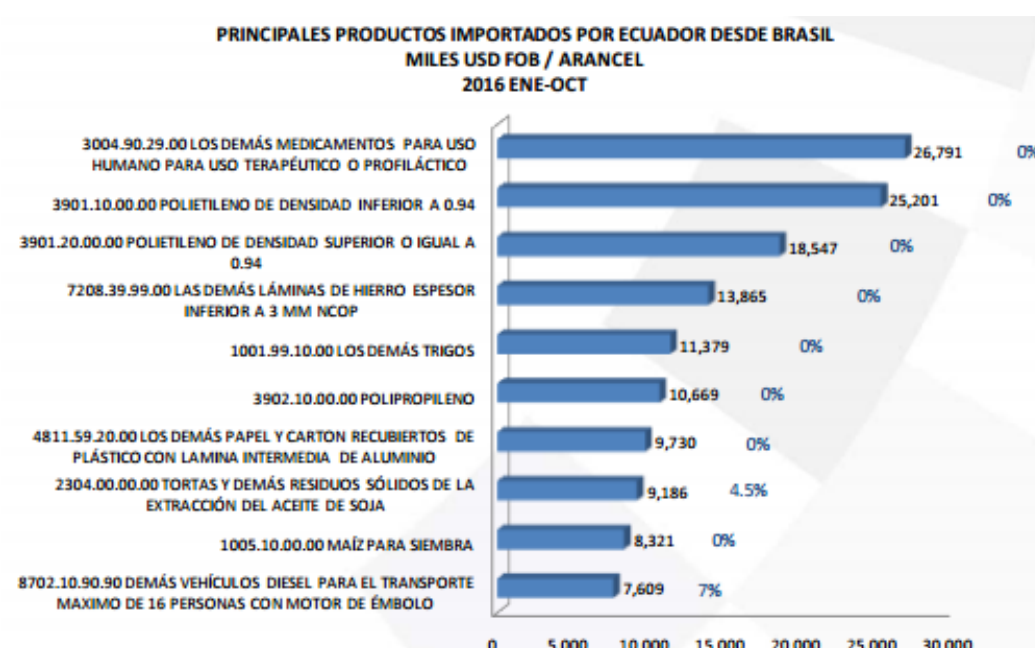
Gráfico 1: Importaciones y Exportaciones Ecuador – Brasil



Fuente: Banco Central del Ecuador

Los niveles generales de las exportaciones de Ecuador han disminuido y según fuentes de Pro Ecuador (2016) en el período ene-mar 2016 vs. 2015, las exportaciones de productos primarios e industrializados han decrecido un 29.59% y 9.47% respectivamente. Pero como se observa la gráfica el nivel de importaciones que mantiene con Brasil ha ido en aumento, entre los principales productos que Ecuador importó son los que se presenta en el siguiente gráfico 2.

Gráfico 2: Principales productos importados por Ecuador desde Brasil



Fuente: Banco Central del Ecuador

Elaboración: Pro Ecuador

Por otro lado, como se observa en el gráfico 3, los principales productos que Ecuador exporto a Brasil son:

Gráfico 3: Principales productos exportados de Ecuador a Brasil

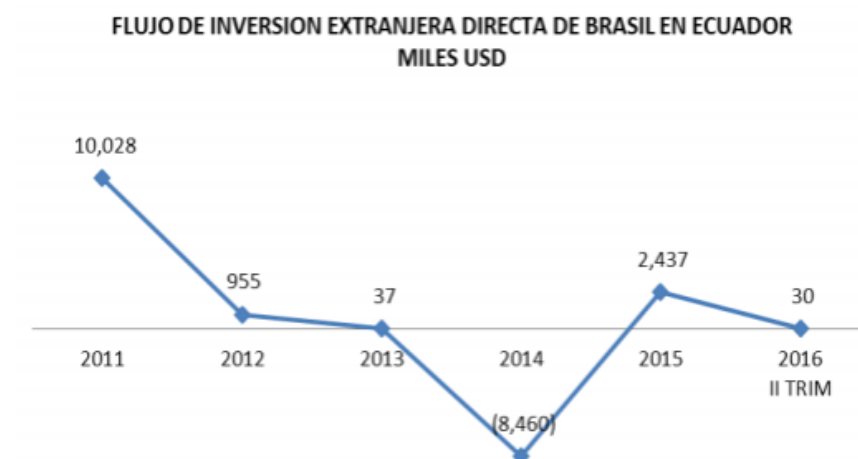


Fuente: Banco Central del Ecuador

Elaboración: Pro Ecuador

La inversión extranjera directa de Brasil en Ecuador tuvo su más alto nivel en el año 2011 y de ahí fue disminuyendo paulatinamente, tuvo su recuperación en el año 2015 como se puede observar en el gráfico 4.

Gráfico 4: Flujos de inversión extranjera directa de Brasil en Ecuador



Fuente: Banco Central del Ecuador

Elaboración: Pro Ecuador

3.7 Técnicas e Instrumentos de Investigación

Una de las principales técnicas utilizadas es la comparativa, pues se presentan dos modelos de convenios los de OCDE y ONU, en donde de forma analítica se comparó estos modelos de convenios para de esta manera llegar a un consenso sobre cual modelo de convenio sería el que se enmarque al contexto ecuatoriano. Se utilizó la técnica de caso de estudio pues en el Ecuador si ha presentado un caso jurídico relevante al convenio evitar la doble imposición y prevenir la evasión tributaria con respecto a los impuestos sobre la renta que Ecuador mantiene con Brasil.

Se utilizará la técnica de entrevistas con expertos ya que de esta manera se podrá tener una perspectiva más amplia sobre sobre lo relacionado al EP.

¿Qué es la entrevista?

Es una técnica con la cual el investigador pretende obtener información de una forma oral y personalizada. La información versará en torno a acontecimientos vividos y aspectos subjetivos de la persona tales como creencias, actitudes, opiniones o valores en relación con la situación que se está estudiando.

La planificación de la entrevista es fundamental para que la información recolectada sea útil a la investigación. Del mismo modo, el desarrollo de la entrevista será crucial para conseguir la información necesaria

3.8 Desarrollo metodológico

3.8.1 Comparar el ámbito y alcance de la definición de Establecimiento Permanente entre el Modelo de Convenio de la OCDE y el Modelo de Convenio de las Naciones Unidas para encontrar diferencias significativas en su adecuada aplicación, a través de un análisis integral de los modelos.

Tabla 2: Artículo 5. Establecimiento permanente

<u>Artículo 5. Establecimiento permanente</u>	
MODELO OCDE 2010	MODELO NACIONES UNIDAS 2011
1. A efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante	1. A los efectos de la presente Convención, por “establecimiento permanente” se entenderá cualquier local fijo de negocios

<p>el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.</p>	<p>en el que se desarrolle, total o parcialmente, la actividad de la empresa.</p>
<p>2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) las sedes de dirección; b) las sucursales; c) las oficinas; d) las fábricas; e) los talleres; y f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales. 	<p>2. En particular, se considerarán “establecimientos permanentes”:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) los centros administrativos; b) las sucursales; c) las oficinas; d) las fábricas; e) los talleres; y f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras u otros lugares de extracción de recursos naturales.
<p>3. Una obra o un proyecto de construcción o instalación sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.</p>	<p>3. La expresión “establecimiento permanente” comprenderá, asimismo:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Unas obras, una construcción o un proyecto de instalación o montaje o unas actividades de inspección relacionadas con ellos, pero solo cuando tales obras, proyecto o actividades continúen durante un período superior a seis meses; b) La prestación de servicios por una empresa, incluidos los servicios de consultores, por intermedio de sus empleados o de otro personal contratado por la empresa para ese fin, pero solo en el caso de que las actividades de esa naturaleza

	<p>prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en un Estado contratante durante un período o períodos que sumen o excedan en total más de 183 días en cualquier período de doce meses que empiece o termine durante el año fiscal considerado.</p>
<p>4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión “establecimiento permanente” no incluye:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa; b) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas; c) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa; d) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa; e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar 	<p>4. No obstante las disposiciones precedentes del presente artículo, se entenderá que la expresión “establecimiento permanente” no comprende:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) El uso de instalaciones destinadas exclusivamente a almacenar o exponer bienes o mercancías pertenecientes a la empresa; b) El mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con fines exclusivos de almacenamiento o exposición; c) El mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el fin exclusivo de que los elabore otra empresa; d) El mantenimiento de un local fijo de negocios dedicado exclusivamente a la compra de bienes o mercancías o a la

<p>para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;</p> <p>f) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.</p>	<p>obtención de información para la empresa;</p> <p>e) El mantenimiento de un local fijo de negocios dedicado exclusivamente a realizar, por cuenta de la empresa, cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar;</p> <p>f) El mantenimiento de un local fijo de negocios dedicado exclusivamente a una combinación de las actividades mencionadas en los apartados a) a e) siempre que la actividad del local fijo de negocios resultante de esa combinación sea de carácter preparatorio o auxiliar.</p>
<p>5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona distinta de un agente independiente (al que le será aplicable el apartado 6) actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la</p>	<p>5. No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2, cuando una persona, a menos que se trate de un representante independiente al que se aplique el párrafo 7, actúe en un Estado contratante en nombre de una empresa del otro Estado contratante, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en el primer Estado contratante con respecto a cualesquiera actividades que esa persona emprenda para la empresa, si esa persona:</p> <p>a) Tiene y habitualmente ejerce en ese Estado poderes para concertar contratos en nombre de la empresa,</p>

<p>consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.</p>	<p>a no ser que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 que, si se ejercieran por medio de un local fijo de negocios, no harían de ese local fijo de negocios un establecimiento permanente en virtud de las disposiciones de dicho párrafo; o</p> <p>b) No tiene esos poderes, pero mantiene habitualmente en el primer Estado existencias de bienes o mercancías que utiliza para entregar regularmente bienes o mercancías por cuenta de la empresa.</p>
<p>6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de</p>	<p>6. No obstante las disposiciones anteriores del presente artículo, se considerará que una empresa aseguradora de un Estado contratante tiene, salvo por lo que respecta a los reaseguros, un establecimiento permanente en el otro Estado si recauda primas en el territorio de ese Estado o si asegura contra riesgos situados en él por medio de una persona que no sea un representante independiente al que se aplique el párrafo 7.</p> <p>7. No se considerará que una empresa de un Estado contratante tiene un establecimiento permanente en el otro Estado contratante por el solo hecho de</p>

<p>un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.</p>	<p>que realice en ese otro Estado operaciones comerciales por mediación de un corredor, un comisionista general o cualquier otro representante independiente, siempre que esas personas actúen en el desempeño ordinario de sus negocios. No obstante, cuando ese representante realice todas o casi todas sus actividades en nombre de tal empresa, y entre esa empresa y el representante en sus relaciones comerciales y financieras se establezcan o impongan condiciones que difieran de las que se habría establecido entre empresas independientes, dicho representante no será considerado como representante independiente en el sentido del presente párrafo.</p>
<p>7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.</p>	<p>8. El hecho de que una sociedad de uno de los Estados contratantes controle a una sociedad del otro Estado contratante o esté controlada por ella, o de que realice operaciones comerciales en ese otro Estado (por mediación de un establecimiento permanente o de otra manera), no bastará por sí solo para equiparar ninguna de dichas sociedades a un establecimiento de la otra.</p>

Fuente: OCDE (2010) y Naciones Unidas (2011)

El Modelo de la OCDE tiene como alcance la eliminación de la doble imposición por parte del Estado de la residencia favoreciendo a los países exportadores de capital;

mas no así al Modelo de la ONU que se enfoca en poder eliminar la doble imposición entre los países en desarrollo y los países desarrollados.

En relación a las obras de construcción o instalación el Modelo de la OCDE establece un tiempo mayor a doce meses para concretar un EP, pero el Modelo de la ONU hace una reducción para las obras de construcción, instalación, montaje o inspección de seis meses para los países desarrollados y en desarrollo, un cambio significativo en el tiempo de duración de las obras limitando la extensión de plazos.

El Modelo de la OCDE limita el concepto de EP al excluir la utilización de las instalaciones con el fin de entregar mercaderías o bienes de una empresa, pero el Modelo de la ONU no lo excluye del concepto de EP.

En lo referente a un agente independiente, el Modelo de la ONU indica que no es un EP siempre y cuando este agente no realice todas o casi todas sus actividades a nombre de alguna empresa y si considera la existencia de un EP si este agente mantiene habitualmente en el primer Estado contratante existencias de mercaderías o bienes que opera para entregarlos normalmente por cuenta de la empresa, pero el Modelo de la OCDE no contempla estas últimas especificaciones.

El Modelo de la ONU insta un concepto específico de EP sobre las empresas aseguradoras, exceptuando las funciones de reaseguro y recaudación de primas o asegura frente a riesgos ubicados en el territorio de un Estado por medio de un representante no independiente, pero esto no es reconocido por el Modelo de la OCDE.

3.8.2 Identificar en la normativa ecuatoriana vigente las características sobre la definición de Establecimiento Permanente para determinar si existe ambigüedad, a través de un análisis integral del concepto de Establecimiento Permanente.

Tabla 3: Artículo 9. Establecimientos permanentes de empresas extranjeras

<u>Artículo 9. Establecimientos permanentes de empresas extranjeras</u>
ECUADOR
<p>1. Para efectos tributarios, establecimiento permanente es el lugar fijo en el que una empresa efectúa todas o parte de sus actividades. Bajo tales circunstancias, se considera que una empresa extranjera tiene establecimiento permanente en el Ecuador, cuando:</p> <p style="padding-left: 40px;">a) Mantenga lugares o centros fijos de actividad económica, tales como:</p>

- (I) Cualquier centro de dirección de la actividad;
- (II) Cualquier sucursal, agencia u oficina que actúe a nombre y por cuenta de una empresa extranjera;
- (III) Fábricas, talleres, bienes inmuebles u otras instalaciones análogas;
- (IV) Minas, yacimientos minerales, canteras, bosques, factorías y otros centros de explotación o extracción de recursos naturales;
- (V) Cualquier obra material inmueble construcción o montaje; si su duración excede de 6 meses; y
- (VI) Almacenes de depósitos de mercaderías destinadas al comercio interno y no únicamente a demostración o exhibición.

b) Tenga una oficina para:

- I) La práctica de consultoría técnica, financiera o de cualquier otra naturaleza para desarrollar proyectos relacionados con contratos o convenios realizados dentro o fuera del país; y,
- II) La prestación de servicios utilizables por personas que trabajan en espectáculos públicos, tales como: artistas de teatro, cine, televisión y radio, toreros, músicos, deportistas, vendedores de pasajes aéreos y de navegación marítima o de transportación para ser utilizados en el Ecuador o fuera de él.

2. No obstante lo dispuesto en el numeral 1), también se considera que una empresa extranjera tiene un establecimiento permanente en el Ecuador si cuenta con una persona o entidad que actúe por cuenta de dicha empresa y ostente o ejerza habitualmente en el país alguna actividad económica distinta de las establecidas en el numeral 3) de este artículo, en cualquiera de las siguientes formas:

- a) Con poder que la faculte para concluir contratos a nombre de la empresa o comprometer legalmente a las personas o empresas para quienes trabajan;
- b) Ligadas mediante contrato para realizar actividades económicas por cuenta de las personas o empresas para quienes trabajen;

- c) Con tenencia de mercaderías de propiedad de una empresa extranjera, destinadas a la venta en el Ecuador; y,
- d) Que pague a nombre de una empresa el valor de arrendamiento de locales, de servicios o de gastos vinculados con el desarrollo de una actividad económica.

3. El término "establecimiento permanente" no comprende:

- a) La utilización de instalaciones con el único fin de exponer bienes o mercaderías pertenecientes a la sociedad;
- b) El mantenimiento de un lugar con el único fin de recoger y suministrar información para la empresa; y,
- c) El desarrollar actividades por medio de un corredor; comisionista general, agente, representante, distribuidor o cualquier otro mediador que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad y aun cuando, para cumplir con la Ley de Compañías, les haya sido otorgado un poder; todo ello, sin perjuicio de la responsabilidad tributaria personal de dicho corredor, comisionista general, agente, representante, distribuidor o mediador.

De todas maneras, los representantes de las correspondientes empresas que utilizan los mencionados locales, deberán obtener la inscripción en el Registro Único de Contribuyentes, siempre que tal utilización sea por un período superior a un mes y sin que tengan la obligación de presentar declaraciones ni de efectuar retenciones.

Fuente: SRI (s. f.)

Se debería contemplar el pago de impuesto a toda persona natural o jurídica, asociaciones internacionales y entidades gubernamentales de toda renta gravada e ingresos sometidos a gravamen por todo contribuyente residente y no residente que actúe con o sin EP en el territorio nacional por actividades lucrativas, productivas y económicas. Además, los estados deberían comprometerse en adaptarse a los esquemas internacionales y en aumentar la recaudación fiscal estipulando medidas anti elusivas.

Pero para Ecuador un EP no comprende a la utilización de instalaciones con el único fin de exponer mercaderías o bienes pertenecientes a la sociedad, el mantenimiento de un lugar con el único propósito de suministrar y recoger información para la empresa

y al hecho de desarrollar actividades por intermedio de un corredor, agente, comisionista general, representante, distribuidor o cualquier otro intermediario que goce de un estatuto independiente, siempre que estos representantes operen dentro del marco ordinario de su actividad y cumplan con la Ley de Compañías se les haya sido otorgado un poder; todo ello, sin perjuicio de la responsabilidad tributaria personal de dicho corredor, agente, comisionista general, representante, distribuidor o intermediario, los mismos que deberán obtener la inscripción en el Registro Único de Contribuyentes, siempre que tal uso sea por un período superior a un mes y sin que tengan la obligación de presentar declaraciones ni de efectuar retenciones.

Por otra parte, Ecuador considera que una empresa extranjera tiene un EP en el país, si cuenta con un representante o entidad que opere por cuenta de dicha empresa y ostente o ejerza regularmente en el país alguna actividad económica como la tenencia de mercaderías de propiedad de una empresa extranjera, destinadas a la venta en el Ecuador y que pague a nombre de una empresa el valor de arrendamiento de servicios, de locales o de gastos afines con el desarrollo de una actividad económica.

3.8.3 Analizar el convenio entre Ecuador y Brasil para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, relevante a los establecimientos permanentes, para determinar buenas prácticas en su aplicación, a través de un análisis integral del convenio y de un caso jurídico de estudio.

Los Convenios de Doble Imposición (CDI) pueden ser entendidos desde distintos puntos de vista, esto va a depender si se trata de la administración o el contribuyente, los objetivos también pueden variar.

El concepto de EP que se encuentra enmarcado en los convenios para evitar la doble imposición internacional, resulta claramente específico para entender que se trata de una norma de directa aplicación en la que se indica los alcances del concepto, pero resulta importante resaltar la fecha en que se han suscrito, este punto será de vital importancia para el análisis. Los convenios se incluyen en el ordenamiento interno de los países, cumpliendo con los requisitos constitucionales necesarios, fundamentalmente el que protege el derecho de someter a imposición a los sujetos que desarrollen actividad económica dentro de su territorio.

Los efectos que genera la existencia de un EP deben ser estipulados en la normativa interna de los países, en razón del principio de legalidad, el cual limita que una norma de directa aplicación haga originar obligaciones tributarias no estipuladas en las normas internas. Por lo tanto, los convenios para evitar la doble imposición no son fuente de soberanía tributaria, sino que se limitan a funcionar como canal de aplicación de la normativa interna de cada Estado u, opuestamente, a impedir su aplicación. A raíz de esto surge una problemática en la que los entes que realizan actividad económica en otro país hacen uso excesivo de los convenios o buscan mecanismos artificios que les ayuden a evadir tributos y también a no ser declarados establecimientos permanentes siendo un tema que aqueja a muchos países.

El convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión tributaria con respecto a los impuestos sobre la renta celebrado entre la República de Ecuador y La República Federativa del Brasil fue firmado el 26 de mayo de 1983, y para posteriormente ser publicado en el Registro Oficial 865, del 2 de febrero de 1988. En el convenio se detalla que los impuestos que se aplicarán en Ecuador son el impuesto sobre la renta de las personas naturales y de las sociedades en tanto que en Brasil es el impuesto federal sobre la renta.

A continuación, se detallará los artículos más relevantes que están relacionados con establecimiento permanente, para después realizar el respectivo análisis.

Tabla 4: Artículos relevantes a Establecimiento Permanente

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE
Sede de dirección
Sucursal
Oficina
Fábrica
Taller
Mina, cantera u otro lugar de extracción de recursos naturales
Obra de construcción, instalación o montaje, cuya duración exceda de doce meses
BENEFICIOS DE LAS EMPRESAS
Solo serán gravables en este Estado, a no ser que se efectúe transacciones mediante un establecimiento permanente situado en el

<p>otro Estado. De ser así serán gravables en el otro Estado, pero sólo en la medida que sean atribuibles al establecimiento permanente</p>
<p>En cada Estado Contratante se atribuirán al establecimiento permanente los beneficios que éste obtendría si fuese una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y con total independencia</p>
<p>Para la determinación del beneficio se deducirán los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines del establecimiento permanente, siempre que la empresa demuestre que los gastos estén efectivamente relacionados con los beneficios del establecimiento permanente</p>
<p>BUQUES Y AERONAVES</p>
<p>Sólo serán gravables en el Estado Contratante en el que esté situada la sede de dirección o administración efectiva</p>
<p>Si la sede de dirección efectiva de una empresa de navegación estuviera a bordo de un buque, se tomará en cuenta en donde este el puerto de base del mismo, y de no existir, se considerará en el que resida la persona que explote el buque</p>
<p>DIVIDENDOS</p>
<p>Los pagados por una sociedad domiciliada en un Estado Contratante a una persona domiciliada en el otro Estado Contratante serán gravables en el que está domiciliada la sociedad que pague los dividendos, pero el impuesto así exigido no puede exceder del 15% del monto bruto de los dividendos</p>
<p>Lo antes expuesto no se aplica si el beneficiario de los dividendos domiciliado en un Estado Contratante tiene en el otro Estado Contratante un establecimiento permanente con el que la participación que genere los dividendos esté vinculada efectivamente, en este caso se aplica beneficios empresariales</p>

<p>Cuando una sociedad residente de un Estado Contratante tuviera un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante, dicho establecimiento pagará un impuesto de acuerdo con la legislación de ese otro Estado. Sin embargo, este no puede exceder del 15% del importe bruto de los beneficios del establecimiento permanente</p>
<p>INTERESES</p>
<p>Intereses comprende rendimientos de la Deuda Pública, bonos u obligaciones, con o sin garantía hipotecaria y con derecho o no a participar en beneficios, y demás créditos, así como cualquier otra renta que la legislación tributaria del Estado de donde proceden los intereses asimile a los rendimientos de las cantidades adeudadas al préstamo</p>
<p>Lo anterior no se aplica si el beneficiario de los intereses domiciliado en un EC, tiene en el OEC del que proceden los intereses de un EP con el que el que el crédito que genera los intereses está vinculado efectivamente, siendo así se aplica beneficios empresariales</p>
<p>Lo anterior no se aplica si el beneficiario de los intereses domiciliado en un EC, tiene en el OEC del que proceden los intereses de un EP con el que el que el crédito que genera los intereses está vinculado efectivamente, siendo así se aplica beneficios empresariales</p>
<p>Los intereses se consideran procedentes de un EC cuando el deudor es el propio Estado, Estados Federados, divisiones, subdivisiones políticas, autoridades locales o persona domiciliada en este Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, este o no domiciliado en un EC, tenga en un EC un EP en relación con el cual se haya contraído la deuda que da origen a los intereses y este establecimiento soporte el pago de los mismos, los intereses se consideran procedentes del EC donde esté el EP</p>
<p>REGALÍAS</p>
<p>Se considerarán procedentes de un EC cuando el deudor es el propio Estado, subdivisión política, entidad local o un residente de este Estado. Sin embargo, cuando el deudor sea o no residente de un EC, tenga en</p>

<p>un EC un EP o base fija en relación con el cual se haya contraído la obligación, éstos se considerarán como procedentes del Estado donde esté situado el EP o base fija</p>
<p>Todo lo anterior no se aplicará si el beneficiario de las regalías, domiciliado en un EC, tiene en el OEC del cual proceden las regalías, un EP con el cual el derecho o propiedad por el que se pagan las regalías esté vinculado efectivamente, en este caso se aplica beneficios empresariales</p>
<p>GANANCIAS POR ENAJENACIÓN DE BIENES</p>
<p>Ganancias derivadas de la enajenación de buques, embarcaciones o aeronaves, inclusive los bienes muebles afectados a los mismos, utilizados en el tráfico internacional, de propiedad de una empresa comprendida en el artículo "Transporte aéreo, marítimo y fluvial", sólo pueden someterse a imposición en el EC donde esté situada la sede de dirección o administración efectiva de la empresa</p>
<p>ACTIVIDADES PROFESIONALES NO DEPENDIENTES</p>
<p>Rentas obtenidas por un residente de un EC por la prestación de servicios profesionales o de otras actividades independientes de naturaleza análoga sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que los pagos por tales actividades y servicios sean soportados por un EP o una base fija que estén situados en el OEC o por una sociedad residente de este otro Estado. En este caso, estas rentas pueden someterse a imposición en este otro Estado</p>
<p>Servicios profesionales comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, técnico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médico, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores o auditores</p>

PROFESIONES DEPENDIENTES
Sin perjuicio de las disposiciones de los artículos: "Honorarios de Directores", "Pensiones y Anualidades", "Retribuciones gubernamentales y pagos de sistema de seguridad social", "Profesores o investigadores", "Estudiantes y aprendices", los salarios, sueldos, remuneraciones similares obtenidos por un residente de un EC en virtud de un empleo sólo pueden someterse a imposición en este Estado a no ser que el empleo se ejerza en el OEC. Si el empleo se ejerce en este último Estado, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en este otro Estado
No obstante, lo anterior, las remuneraciones obtenidas por un residente de un EC en virtud de un empleo ejercido en el OEC sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado si:
El beneficiario permanece en el otro Estado durante un período o varios períodos que no excedan en total de 183 días en el año fiscal considerado;
Las remuneraciones se pagan por, o en nombre de, un empleador que no es residente del otro Estado; y,
Las remuneraciones no se soportan por un EP o una base fija que el empleador posea en el otro Estado
No obstante, las disposiciones precedentes del presente artículo, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque, embarcación o aeronave utilizado en el tráfico internacional por una empresa comprendida en el artículo "Transporte aéreo, marítimo y fluvial" sólo pueden someterse a imposición en el EC, en que esté situada la sede de dirección o administración efectiva de dicha empresa

Fuente: (Ecuador y Brasil, 1983b)

El principio de la residencia se ha convertido en el último tiempo en uno de los conceptos fundamentales del Derecho Tributario Internacional, y está directamente vinculado a la aplicación de la potestad tributaria de los estados, puesto que constituye un elemento fundamental y determinante de la soberanía de éstos.

En el artículo 5 del convenio para evitar doble tributación se encuentra la definición de EP el cual lo se establece como el “lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”, además comprende en especial: una sede de dirección, una sucursal, una oficina, una fábrica, un taller, una mina, un pozo de petróleo o de gas, una cantera o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales, además incluye las obras, la construcción o el proyecto de instalación o montaje, o las actividades de inspección relacionadas con ellos, pero sólo cuando tales obras, construcción o actividades continúen durante un periodo superior a seis meses.

En un mundo donde la tecnología avanza a pasos agigantados, las empresas adquieren nuevas maquinarias para de esta manera realizar sus actividades de una manera más eficiente y utilizando la menor cantidad de tiempo posible, dado que el convenio lo elaboraron en 1983, entonces surge la siguiente interrogante ¿Qué tan justo es para Ecuador que en el convenio con Brasil se estipule un periodo superior a doce meses para poder ser llamado EP? Para un país en vías de desarrollo como lo es Ecuador es de vital importancia la utilización mesurada y activa de la política tributaria, del gasto público y de la gestión de la deuda los cuales pueden dar un nuevo empuje al crecimiento, desarrollo económico, la reducción de la pobreza y de la desigualdad, teniendo en cuenta que el principio de equidad tiene una clara conexión con el sistema tributario.

La ciudadanía a menudo se supone que los impuestos son algo malo, que los gobiernos pretenden arrebatar a los ciudadanos su dinero los cuales han conseguido con tanto esfuerzo. Pero si se analiza desde una nueva perspectiva de justicia económica y derechos humanos, los impuestos son cruciales, juegan un rol importante dentro de la sociedad. En este sentido la política tributaria puede desempeñar un papel importante en la redistribución de la riqueza dentro de una economía, ayuda a enfrentar la pobreza y la desigualdad mediante el uso de la recaudación tributaria, pues son las personas de escasos recursos los que tienden a necesitar más de los servicios esenciales tales como salud y educación financiados con fondos públicos.

El gobierno ecuatoriano se enfrenta al desafío de hacer tributar a los contribuyentes (entiéndase a los individuos y empresas) por los ingresos y el patrimonio generado dentro de sus fronteras geográficas, de esta manera en el artículo 5 párrafo quinto (Ecuador y Brasil, 1983a) donde indica lo siguiente “cuando una persona -distinta de un agente que goce de un estatuto independiente, actúe por cuenta de una empresa y

ostente y ejerza habitualmente en un Estado Contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esta empresa tiene un establecimiento permanente de este Estado respecto a todas las actividades que esta persona realiza por cuenta de la empresa, a menos que las actividades de esta persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 y que, de haber sido ejercidas por medio de un lugar fijo de negocios, no se hubiera considerado este lugar como un establecimiento permanente, de acuerdo con las disposiciones de este párrafo”.

Existe una ambigüedad en el párrafo quinto al momento de declarar a una empresa establecimiento permanente pues como señalan el siguiente término “habitualmente”, no se encuentra plenamente delimitado el tiempo para poder ser llamado establecimiento permanente, además surge otro inconveniente no se tomó en cuenta el avance tecnológico pues para realizar actividad comercial no necesariamente se debe estar presente, tan solo con uso de software se podrían comunicar las partes y tan solo acudir al país donde se realiza la actividad comercial para cerrar y firmar el contrato comercial, es aquí donde las empresas podrían hacer excesivo de los convenios.

Análisis de caso

Compañía Constructora Norberto Odebrecht

Sentencia N.- 231-14-SEP-CC

Caso N.- 0589-13-EP

Desarrollo del caso

En calidad de apoderado y representante legal Thiago de Paula Ribeiro de la constructora brasileña Norberto Odebrecht Ecuador S.A., realiza la acción extraordinaria de protección, en contra de la sentencia de casación expedida el 10 de enero de 2013, por los jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dentro de recurso de casación N.- 467-2010. En tanto que el 4 de abril de 2013, el secretario general de la Corte Constitucional certificó que, en relación a la presente causa, no se ha presentado otra demanda con las mismas características de objeto y acción.

El tema central de proceso es dilucidar si la sentencia del tribunal, incurre o no en la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación, por falta de aplicación de los artículos 48 y 9 del numeral 3 de la ley de Régimen Tributario interno, artículo 14 del

Convenio para evitar doble imposición y prevenir la evasión tributaria en materia de impuesto a la renta con el Brasil y el artículo 23 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. La glosa de los gastos vinculados que fueron reembolsados a la casa matriz por un monto de USD 2'381.499,77, se llegó establecer la verdad material de que la compañía actora lo que en realidad hizo fue pagos directos a compañías extranjeras y por tanto debió realizar las retenciones a la fuente, conforme lo determina la normativa legal vigente para ese periodo fiscal.

Análisis

Ecuador sigue la línea de convenios como lo estipula la OCDE, los cuales fundamentalmente fueron elaborados para países desarrollados, por lo que implementar la misma receta para países en vías de desarrollo pueden traer inconvenientes como se lo expuso anteriormente. La ONU plantea un modelo en el cual se tratan de reformar ciertos artículos para que de esta manera puedan ser más justos para los países en vías de desarrollo.

En el presente caso tuvo más peso el convenio internacional a la normativa tributaria interna. Como efectuaron un pago directo entonces este pago se entendería realizado a personas jurídicas domiciliadas en Brasil, país con el cual se mantiene un convenio para evitar la doble imposición tributaria, pero dicho convenio no exime de cumplir las disposiciones del mismo.

Como lo menciona el artículo 14 de “Profesionales independientes” dice que si las rentas obtenidas por un residente de un estado contratante por prestación de servicios profesionales o actividades independientes de naturaleza análogas pueden someterse a imposición de ese estado (entiéndase a Brasil), a no ser que sean soportados por un EP. Se debe recalcar cual es el concepto de EP que se manejó en el convenio el cual dice que “es el lugar fijo de negocio donde se realiza toda o parte de su actividad”, un aspecto muy importante es que se denota como EP a las sucursales, en este caso la compañía brasileña tiene su EP (entiéndase sucursal) en el Ecuador. Por lo tanto, la empresa Norberto Odebrecht tenía que someterse al ordenamiento jurídico tributario del Ecuador y retener los valores por el concepto de impuesto a la renta.

Los CDI en ningún momento son instrumentos de exoneración de ingresos, sino su finalidad es evitar la doble imposición internacional por la misma actividad o hecho

generados. La empresa brasileña aduce es una premisa ficticia la de que se realizó pagos directos al extranjero.

Como fue el primer caso jurídico de esta índole, parecería ser que los jueces involucrados no tenían los criterios o argumentos sólidos los cuales permitiesen que durante el transcurso del caso se logre el fallo a favor de Ecuador. Los argumentos presentados por los jueces ecuatorianos no presentaban claramente la infracción que se estaba analizando, solamente se manejó el criterio de que se debió realizar las retenciones en la fuente.

Dadas las circunstancias de este caso mencionadas anteriormente el fallo fue para la empresa brasileña Norberto Odebrecht, siendo este el primer caso de esta índole.

4. RESULTADOS

El Modelo de la OCDE considera que existe un EP cuando la duración de un proyecto o una obra de instalación o construcción excedan los doce meses de ejecución. Pero el Modelo de la ONU contempla que existe un EP cuando la duración sea mayor de seis meses y a su vez agrega que de existir actividades de inspección o un proyecto de montaje, también serán contempladas como un EP si tales obras excedan un tiempo de seis meses.

También el Modelo de la ONU considera que existe un EP cuando la prestación de servicios por una empresa, contenidos los servicios de consultores, por medio de sus empleados o de otro personal contratado por la empresa para ese fin, pero solo en el caso de que dichas actividades perduren ya sean con el mismo proyecto o con uno semejante en un Estado contratante durante un período o períodos que sumen o excedan más de 183 días en cualquier período de doce meses que empiece o termine durante el año fiscal considerado.

El Modelo de la OCDE no considera que exista un EP en la utilización de instalaciones con el único fin de dar mantenimiento y entregar mercancías o bienes pertenecientes a la empresa; pero el Modelo de la ONU si lo contempla.

Además, el Modelo de la ONU contempla que la existencia de un representante independiente que opere en un Estado contratante en nombre de una empresa del otro Estado contratante, se considerará que esa empresa tiene un EP en el primer Estado contratante respecto a cualquier actividad que ese representante inicie para la empresa, si ese representante no tiene esos poderes pero mantiene habitualmente en el primer Estado existencias de mercancías o bienes que utiliza para entregar regularmente por cuenta de la empresa. Lo contrario sucede con el Modelo de la OCDE.

Así mismo, el Modelo de la ONU considera que una empresa aseguradora de un Estado contratante tiene un EP, salvo por lo que respecta a los reaseguros en el otro Estado si recauda primas en el territorio de ese Estado o si asegura contra riesgos situados en él por medio de una persona que no sea un representante independiente; pero cuando ese representante realice casi todas o todas sus actividades en nombre de dicha empresa y entre esa empresa y el representante en sus relaciones comerciales y financieras instauren o impongan condiciones que difieran de las que se habría establecido entre empresas

independientes, dicho representante no será considerado como representante independiente.

Ecuador considera que una empresa extranjera tiene un EP en el territorio cuando posea lugares o centros fijos con actividades económicas, como una agencia que actúe a nombre y por cuenta de una empresa extranjera, asimismo instalaciones análogas o bienes inmuebles, bosques, yacimientos minerales, centros de explotación de recursos naturales y factorías, como también una obra material inmueble o de montaje si su duración excede de 6 meses; además almacenes de depósitos de mercaderías destinadas al comercio interno y no únicamente a exhibición o demostración, siguiendo el Modelo similar al de la ONU.

Además Ecuador considera que existe un EP cuando una empresa extranjera posea una oficina para la práctica de consultoría financiera, técnica o de cualquier otra naturaleza para desarrollar proyectos relacionados con convenios o contratos realizados dentro o fuera del país y también ejerza la prestación de servicios utilizables por personas que trabajan en espectáculos públicos, tales como: radio, toreros, artistas de teatro, cine y televisión, músicos, deportistas, vendedores de pasajes aéreos y de transportación o de navegación marítima para ser utilizados en el Ecuador o fuera de él, siguiendo el Modelo similar al de la ONU con ciertas modificaciones en su contenido.

El convenio firmado por Ecuador y Brasil para evitar la doble imposición fue en 1983. El comercio tradicional fue la principal fuente de tributos, pero la manera de hacer comercio fue evolucionando hasta convertirse en comercio electrónico, por lo que no se puede legislar con herramientas jurídicas elaboradas en el siglo XX para realizar operaciones comerciales del siglo XXI.

Existen un solo caso relacionado al convenio para evitar doble tributación, en el que el fallo estuvo a favor de la empresa brasileña. La normativa interna ecuatoriana no fue lo suficientemente fuerte como para evitar el fallo del caso.

La figura del EP no es tratada con el mismo significado y alcance similar en las distintas legislaciones tributarias de los países.

Ecuador sigue un lineamiento planteado por los convenios de la OCDE, tomando en cuenta que este tipo de convenios fueron planteados en primera instancia para países desarrollados.

5. COMENTARIOS

- 5.1 Comparar el ámbito y alcance de la definición de Establecimiento Permanente entre el Modelo de Convenio de la OCDE y el Modelo de Convenio de las Naciones Unidas para encontrar diferencias significativas en su adecuada aplicación, a través de un análisis integral de los modelos.

Los CDI que firman los países deberían contener las cláusulas más claras sobre el concepto de EP para así evitar la interpretación equivocada en su definición. Así mismo las empresas deberían pagar los impuestos establecidos por cada Estado, ya sean estos miembros o no de la OCDE u ONU, ya que los CDI deberían proveer información, la libre circulación de capitales, servicios y bienes.

Se debería lograr que todos los países cumplan a cabalidad con las normas y los objetivos de la OCDE, ONU y sus países miembros, concordando en su totalidad al respeto del derecho fiscal internacional que adquieren valor los distintos países en su lucha por combatir la pobreza y más aún en aquellos que están en vías de desarrollo favoreciendo al beneficio de la eficacia en la correcta asignación de los recursos.

Ambos modelos difieren en la estructura conformada por los miembros delegados para su elaboración. Debido a que el Modelo de la OCDE se lo realiza a través de un Comité de Asuntos Fiscales en cuyo lugar los países que son miembros intervienen por medio de sus representantes generando un sitio oficial en afinidad con los Estados participantes.; mientras que el Comité de Asuntos Fiscales de la ONU está conformado por miembros de los Estados en desarrollo y desarrollados pero que proceden en su condición personal y por ende no relacionan a los Estados que los nombran y mucho menos al resto de los Estados, teniendo una representación mayor.

- 5.2 Identificar la normativa ecuatoriana vigente sobre la definición de Establecimiento Permanente para determinar su adecuada aplicación, a través de un análisis integral del concepto EP.

Ecuador posee recursos naturales muy importantes, siendo así que una gran parte de la economía nacional se debe a la actividad agrícola, por ende, se deberían proteger

estos recursos y es oportuno que a toda entidad que quiera hacer uso de los mismos le correspondería pagar un impuesto por cualquier actividad que realice en el país.

Todo EP tiene obligaciones que le incumbiría cumplir según la normativa vigente ecuatoriana, pero la misma debería especificar de manera más clara y detallada cual es el proceso a seguir cuando se establece un EP para los entes individuales o jurídicos ante la administración tributaria y el registro mercantil del país, entre otros. Así como también le corresponderían conocer cuáles serían las sanciones en el caso de incumplir con las obligaciones.

5.3 Analizar el convenio entre Ecuador y Brasil para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, relevante a los establecimientos permanentes, para determinar buenas prácticas en su aplicación, a través de un análisis integral del convenio y de un caso jurídico de estudio.

El convenio fue firmado en 1983, lo que lo hace ver con ambigüedad y su carencia en la actualización del mismo según normas nuevas y vigentes que son representativas para aquellos países que pactan acuerdos internacionales y cooperan en pro del bienestar social.

Los principios que rigen el derecho tributario tienen que ser reformados según los avances tecnológicos para de esta manera disminuir la brecha que existe entre el avance del tecnológico y la legislación tributaria.

6. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

6.1 Conclusiones

El término Establecimiento Permanente es un concepto usado principalmente en el ámbito tributario con el objetivo de instituir el derecho de un Estado a gravar en determinadas rentas empresariales logradas en ese Estado por un no residente.

Se presenta resistencia en los países al tratar el concepto de EP y más bien se prefiere decir que existen nociones de tal concepto, el cual será más amplio o limitado, lo cual va a depender de cuál sea el país que las elabora, debido a esto la idea del Establecimiento Permanente estará en directa relación a los intereses tributarios de cada uno de los países que buscan la sujeción o la no sujeción de las sociedades que funcionan o realizan sus actividades económicas fuera del Estado de la residencia.

La soberanía con respecto al carácter tributario escasamente ha alcanzado un concepto relevante en el Derecho Tributario como es el establecimiento permanente, por lo que la legislación local, en algunos casos, no puede ser suficiente para controlar la evasión fiscal, por este motivo es necesaria la cooperación internacional y la firma de tratados entre países para establecer conexiones que permitan mejorar los procesos de control y tributación.

Se considera que toda empresa o persona que ejerce negocios en un país debe pagar un valor equánime por las actividades comerciales que operan, sean estas residentes o no. Puesto que con ese dinero se lograrían avances significativos para el desarrollo sostenible, económico e inclusivo. Lo que se esperaría es una cooperación y compromiso entre las partes involucradas, que divulguen información transparente y paguen los impuestos justos y equitativos.

El Modelo de la ONU supone que los servicios de consultoría deberían ser percibidos por los estados residentes porque la prestación de los mismos por parte de las empresas de países industrializados alcanza a concebir magnas ganancias sobre los países menos favorecidos o aquellos que están en desarrollo.

Asimismo, con relación a las actividades de montaje, ya que debido a las modernas tecnologías actuales los trabajos pueden tener una duración más corta y serían de mayor beneficio para las empresas que las ejecute, aunque existe una controversia por

la existencia de un plazo porque esto podría ser manipulado por empresas extranjeras que lleguen a establecer arreglos artificiales para eludir los tributos en el país residente.

Se ha percibido que muchas empresas fragmentan sus actividades con el propósito de minimizar la duración de sus actividades, necesitándose entonces modificaciones en dichas actividades debido a la distribución que debería ser reemplazada por comisiones, ya que las mismas no revelan las identidades ni las sedes del comitente evadiendo el estatuto de EP. Se requiere direccionar el uso de intangibles para resituar beneficios y que sean gravados en el territorio que se producen.

Adicionalmente, el Modelo de la ONU exterioriza que un representante dependiente en una empresa constituirá un establecimiento permanente, sin que este habitualmente realice contratos en nombre de la empresa y si esa persona tiene usualmente existencias de bienes y realiza la entrega de los mismos. Además, considera que el hecho de hallarse una empresa aseguradora, es posible que exista un establecimiento permanente.

La ONU incita a la OCDE a que considere la inclusión de una exención para las PYMES o pequeños límites sobre los bajos valores de las ventas a los consumidores residentes ya que en muchos casos no tienen otra opción como parte del proceso del negocio a almacenar las mercancías en otro estado y las mismas son susceptibles a un impuesto directo y las obligaciones tributarias estarán sujetas al IVA que dependen de las normas relativas a las de un establecimiento y esto agravará aún más los problemas internacionales.

La disminución de los ingresos fiscales causa pérdidas anuales por millones de dólares en todo el mundo y en especial en los países en desarrollo a razón de la evasión fiscal y acarrea dificultades al Estado para ejecutar una política social limitando el desarrollo de las economías, en particular de aquellas que no tienen un régimen tributario fuerte.

El hecho de no pagar los impuestos u ocultar la procedencia de su patrimonio es un ilícito, observándose artificiales técnicas de empresas de papel que tienen el asesoramiento especializado de expertos tributarios y firmas de abogados. Todo esto no solo crea corrupción, sino que además intuye a la desigualdad y las diferencias sociales, además de generarse una pérdida de la competencia y logra que este tipo de empresas puedan aprovechar esas oportunidades y adquirir ventajas competitivas indebidas en

relación a otras empresas, tales como las PYMES que desarrollan su actividad en su mayoría a escala nacional. Se debe procurar garantizar una normativa equitativa para las empresas.

En los convenios para evitar la doble imposición que tiene firmado Ecuador con otros países, se identificó que están basados el principio de residencia y fuente. Estos se fundamentan en el modelo desarrollado por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), donde se refleja que al momento de firmar un convenio cada país se compromete a no someter a imposición a personas que residan en el otro Estado Contratante siempre que los mismos no ejerzan actividad alguna dentro del primer Estado Contratante.

La normativa, los principios de la tributación están en algunos casos muy deficientes, pues fueron creados, estudiados y analizados en una época muy diferente y ante los nuevos cambios tecnológicos que se presentan en el presente siglo, estas quedan obsoletas.

Los jueces que llevan casos tributarios necesitan mayor preparación para este tipo de casos un ejemplo fue lo que sucedió en el caso Norberto Odebrecht, donde el fallo final del proceso fue para la empresa brasileña, en donde el argumento principal de Odebrecht fue que los jueces no presentaban un argumento sólido, por lo que no debía proceder el caso.

6.2 Recomendaciones

Se recomienda que cada Estado cree cláusulas anti abuso, concretas, contundentes y claras que produzcan una lucha eficaz contra la formación fiscal agresiva, que es sometida en un estado de residencia a toda aquella ganancia siendo transferida por estrategias agresivas.

Por lo tanto, se deben crear mecanismos con el objetivo de mejorar su aplicación efectiva y el ajuste a los nuevos esquemas abusivos que puedan surgir para evitarlos y es necesario que exista un intercambio de declaración tributaria y que los países cuenten con un sistema integral eficiente para la transferencia de información.

No obstante, sería factible que los estados convengan en suministrar soluciones unilaterales, ya que con esto obtendrían grandes ventajas, además sería preciso promover una vía regulatoria a escala internacional para garantizar un trato equitativo entre los países iniciando con la cooperación, la solidaridad y la integración de los estados.

Además, que las entidades públicas y privadas presenten la información de sus estados financieros y que los datos que proporciona el SRI sea el mismo que provee el Banco Central del Ecuador.

La aplicación de convenios brinda mayor seguridad a los inversionistas extranjeros, y se da carta abierta a que decidan invertir en el Ecuador ya que verifican que existen lineamientos claros y aplicables con el comercio internacional, más aún si el ente regulador tributario los expone en sus medios de comunicación.

La administración encargada de la parte tributaria debe implementar mecanismos y modelos de control de sociedades más avanzadas en términos de recaudación tributaria como el modelo para evitar la doble imposición que presenta la ONU, pero siempre que este tipo de modelo este apegado al entorno económico en que se desempeña el Ecuador, debido a que este tipo de modelos fue creado para países desarrollado.

7. REFERENCIAS

- Álvarez-Gayou, J. (2003). *Como hacer investigación cualitativa Fundamentos y Metodología*. (México: Paidós Educador, Ed.).
- Castells, M. (2010). *The Rise of the Network Society. Massachusetts: Blackwell Publishing* (Vol. I). <https://doi.org/10.2307/1252090>
- CEPAL. (2016). Evasión tributaria en América Latina Nuevos y antiguos desafíos en la cuantificación del fenómeno en los países de la región. *Macroeconomía Del Desarrollo*, 172, 63.
- Código Tributario. Código Tributario (2007).
- Congreso Nacional. Ley Orgánica de Regimen Tributaria Interno, LORTI (2016).
- Constitución de la República del Ecuador. (2009). *Constitución de la República del Ecuador*. Quito-Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Cuevas Ozimica, A. (2010). *Enfoque Autorizado de la OCDE sobre Atribución de Beneficios a los Establecimientos Permanentes (2010)*.
- De La Vega Meneses, J. G. (2005). Fiscalidad internacional y pago de impuestos. Retrieved from <http://www.gestiopolis.com/fiscalidad-internacional-y-pago-de-impuestos/>
- Del Águila, A. R. (2000). *Comercio Electrónico y Estrategia Empresarial* (2da ed.). RAMA.
- Dr. David Fernando Torres Rodas. (2007). “La Determinación Tributaria por parte del sujeto Activo del Tributo- Legislación Ecuatoriana.”
- Ecuador y Brasil, G. de. Convenio de Doble Imposición entre Ecuador y Brasil (1983).
- Ecuador y Brasil, G. de. Convenios para Evitar la Doble Imposición y Fraude Fiscal (1983).
- Ferreira Verdi, M., Pecho Trigueros, E., Juárez Espíndola, A., Redondo Sánchez, J. F., & Jaén Arias, N. (2016). *Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF*. Retrieved from <http://www.ciat.org>
- Galeas Zaldumbide, S., & Tipantuña Vergara, L. (2014). *Recaudación Tributaria producto de la aplicación de Convenios para evitar la doble imposición y el fraude fiscal y su relación con las inversiones en el Ecuador*. Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.

- Grinnell, R. M. (1997). *Sodal work research & evaluation: Quantitative and qualitative approaches* (5ta ed.). Itaca: E. E. Peacock Publishers.
- Juan Cuadrado. (2006). *Política económica: Elaboración, objetivos e instrumentos*. Mc Graw Hill.
- Maldonado, G. A. (2016). *Tendencias en los Convenios para Evitar la Doble Imposición Suscritos por Países de Latinoamérica*. Panamá. Retrieved from www.ciat.org
- Montaño, C. (2006). *Manual de derecho tributario internacional*.
- Montaño Galarza, C. (2002). *El Establecimiento Permanente en los Países Miembros de la Comunidad Andina y en el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico*. Quito.
- Naciones Unidas. (2011). Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo (p. 498). New York.
- OCDE. (2014). BEPS Acción 7: Impedir la elusión artificiosa del Estatuto de Establecimiento Permanente (EP).
- OCDE, C. de A. F. (2010). Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (p. 480). España. Retrieved from www.oecd.org/publishing/corrigenda
- Pequeño, A. (1998). Comercio Electrónico Oportunidades para las empresas y los clientes. *Distribución Y Consumo*, 41, 10–15.
- Peragón Lorenzo, L. A. (2013). *Estudio Exploratorio sobre el Impacto de los Convenios de Doble Imposición para atraer la Inversión Extranjera Directa: El caso de América Latina*.
- Pineda, B., De Alvarado, E. L., & De Canales, F. (1994). *Metodología de la investigación, manual para el desarrollo de personal de salud* (Segunda ed). Organización Panamericana de la Salud. Washington.
- Pro Ecuador. (2016). Boletín Mensual de Comercio Exterior, 25.
- Queralt, J. (2006). El poder financiero en el marco constitucional del Estado de las Autonomías, 567.
- Sampieri, R. H., Collado, C. F., & Lucio, P. B. (1996). Metodología de la investigación. In *Metodología de la investigación* (Edición Mc).
- Sklair, L. (2002). La clase capitalista transnacional y el discurso de la globalización. *Revista Mexicana de Ciencias Políticas Y Sociales*, XLV, 133–156.
- SRI. Ingreso de Fuente Ecuatoriana. Ecuador. Retrieved from

http://www.sri.gob.ec/web/guest/resultados-de-la-busqueda?_48_INSTANCE_Gp6m_iframe_query=normativa&query_texto=normativa&p_p_id=48_INSTANCE_Gp6m&_48_INSTANCE_Gp6m_iframe_index=Default&_48_INSTANCE_Gp6m_iframe_queryTimeout=3000&_48_INSTANCE_Gp6m_iframe_ref=http%3A%2F%2Fwww.sri.gob.ec%2Fsearch%2F%3Fquery%3Dnormativa%26queryTimeout%3D3000%26index%3DDefault&btnSubmit.x=0&btnSubmit.y=0&btnSubmit=%A0#_48_INSTANCE_Gp6m_=http%3A%2F%2Fwww.sri.gob.ec%2Fweb%2Fguest%2F163

Unidad de Investigación. (2016). Ecuador pierde entre \$ 300 y \$ 400 millones anuales por evasión fiscal. *El Telégrafo*.

Vallejo Chamorro, J. M., & Gutiérrez Lousa, M. (2001). *Los Convenios para evitar la Doble Imposición: Análisis de sus ventajas e inconvenientes*.

Villegas, H. (2002). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (Octava edi).

APÉNDICE A: ENTREVISTA 1

Fecha: enero 27, 2017

Entrevistador: Diana Gallego

Datos del entrevistado

Nombre: Eco. Gonzalo Ramón Vaca López M.Sc.

Puesto: Profesor - Director de Proyecto Vinculación, ESPOL

Modo de entrevista: E-Mail

Le agradezco mucho que haya aceptado aportar con su tiempo para hacer esta entrevista. Como le dije anteriormente, estoy realizando un proyecto integrador sobre el concepto de establecimiento permanente en el Ecuador. Este proyecto es la base para construir los posibles mecanismos para impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP en el Ecuador. La obtención de estos mecanismos es el objetivo principal de mi proyecto integrador para la obtención del título de Economista. La información adquirida en la entrevista será presentada para enfatizar los conceptos a tratar y es incluida en el diseño de investigación. La entrevista en su totalidad será incluida en el apéndice A del proyecto.

Panorama fiscal actual

1. ¿Considera usted que los objetivos de la política tributaria actuales en Ecuador son importantes? ¿Por qué?

Considero que son importantes, pero no del todo; ya que existen medidas coercitivas que generan malestar en la sociedad; producto de imposiciones anticonstitucionales que logran una baja liquidez en el desarrollo económico del país.

2. ¿Considera que la carga tributaria de las empresas extranjeras es la apropiada?

Considero que se deben evaluar ciertas perspectivas económicas que incentiven a la inversión extranjera, mitigando la carga impositiva a este tipo de ingreso de divisas.

Impuestos y desarrollo económico

1. ¿Considera usted que el resultado de la gestión actual de la política tributaria contribuye al desarrollo económico?

El desarrollo económico es un criterio multidimensional que evalúa ciertos aspectos de calidad de vida en los ciudadanos, entre los que podemos destacar la salud, vivienda, educación gratuita, entre otros; y estos recursos principalmente se los obtiene

de los ingresos tributarios; sin embargo, no debe ser el único mecanismo consistente que debe existir para cumplir con el objetivo del Gobierno. Debe existir un equilibrio en la búsqueda de fuentes de ingresos para el desarrollo económico; punto clave que en la actualidad se cumple de manera parcial.

2. ¿Considera usted que la doble imposición/doble no imposición afecta al desarrollo económico?

Considero que evitar la doble imposición es una manera de no perjudicar al contribuyente, y por ende permite afianzar sus recursos para convertir ese capital físico (dinero) en ahorro, y que posteriormente podrá trasladarse en una inversión que generará rendimientos futuros.

Establecimiento permanente

1. Considera usted que la normativa actual en relación a la residencia de empresas extranjera brinda un marco de: 1) Seguridad jurídica, 2) Fomento de inversión extranjera, 3) Transparencia en el pago de impuestos.

SI

2. Considera usted que la normativa actual en relación a la definición sobre EP es la adecuada y ¿por qué?

Sí; ya que norman ciertos aspectos necesarios para el cumplimiento en el pago de tributos los cuales son:

a) Mantenga lugares o centros fijos de actividad económica, tales como:

- (I) Cualquier centro de dirección de la actividad;
- (II) Cualquier sucursal, agencia u oficina que actúe a nombre y por cuenta de una empresa extranjera:
- (III) Fábricas, talleres, bienes inmuebles u otras instalaciones análogas;
- (IV) Minas, yacimientos minerales, canteras, bosques, factorías y otros centros de explotación o extracción de recursos naturales;
- (V) Cualquier obra material inmueble, construcción o montaje; si su duración excede de 6 meses; y,
- (VI) Almacenes de depósitos de mercaderías destinadas al comercio interno y no únicamente a demostración o exhibición.

b) Tenga una oficina para:

- (I) La práctica de consultoría técnica, financiera o de cualquier otra naturaleza para desarrollar proyectos relacionados con contratos o convenios realizados dentro o fuera del país; y,
- (II) La prestación de servicios utilizables por personas que trabajan en espectáculos públicos, tales como: artistas de teatro, cine, televisión y radio, toreros, músicos, deportistas, vendedores de pasajes aéreos y de navegación marítima o de transportación para ser utilizados en el Ecuador o fuera de él.

2. No obstante lo dispuesto en el numeral 1), también se considera que una empresa extranjera tiene un establecimiento permanente en el Ecuador si cuenta con una persona o entidad que actúe por cuenta de dicha empresa y ostente o ejerza habitualmente en el país alguna actividad económica distinta de las establecidas en el numeral 3) de este artículo, en cualquiera de las siguientes formas:

- a) Con poder que la faculte para concluir contratos a nombre de la empresa o comprometer legalmente a las personas o empresas para quienes trabajan;
- b) Ligadas mediante contrato para realizar actividades económicas por cuenta de las personas o empresas para quienes trabajen;
- c) Con tenencia de mercaderías de propiedad de una empresa extranjera, destinadas a la venta en el Ecuador; y,
- d) Que pague a nombre de una empresa extranjera el valor de arrendamiento de locales, de servicios o de gastos vinculados con el desarrollo de una actividad económica.

3. El término "establecimiento permanente" no comprende:

- a) La utilización de instalaciones con el único fin de exponer bienes o mercaderías pertenecientes a la sociedad;
- b) El mantenimiento de un lugar con el único fin de recoger y suministrar información para la empresa; y,
- c) El desarrollar actividades por medio de un corredor; comisionista general, agente, representante, distribuidor o cualquier otro mediador que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad y aun cuando, para cumplir con la Ley de

Compañías, les haya sido otorgado un poder; todo ello, sin perjuicio de la responsabilidad tributaria personal de dicho corredor, comisionista general, agente, representante, distribuidor o mediador.

De todas maneras, los representantes de las correspondientes empresas que utilizan los mencionados locales, deberán obtener la inscripción en el Registro Único de Contribuyentes, siempre que tal utilización sea por un período superior a un mes y sin que tengan la obligación de presentar declaraciones ni de efectuar retenciones.

APÉNDICE B: ENTREVISTA 2

Fecha: enero 27, 2017

Entrevistador: Kevin Quelal

Datos del entrevistado

Nombre: Ing. Comercial Harold Alcívar Villamar

Puesto: Subgerente de Control Tributario, QBE Seguros Colonial

Modo de entrevista: Teléfono

Le agradezco mucho que haya aceptado aportar con su tiempo para hacer esta entrevista. Como le dije anteriormente, estoy realizando un proyecto integrador sobre el concepto de establecimiento permanente en el Ecuador. Este proyecto es la base para construir los posibles mecanismos para impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP en el Ecuador. La obtención de estos mecanismos es el objetivo principal de mi proyecto integrador para la obtención del título de Economista. La información adquirida en la entrevista será presentada para enfatizar los conceptos a tratar y es incluida en el diseño de investigación. La entrevista en su totalidad será incluida en el apéndice B del proyecto.

Panorama fiscal actual

1. ¿Considera usted que los objetivos de la política tributaria actuales en Ecuador son importantes? ¿Por qué?

Depende de qué punto de vista lo veas, nuestro panorama tributario es sumamente enfocado en la recaudación, los impuestos te sirven para a más de recaudar de manera general todo lo que es impuesto no te sirve solamente para recaudar, te debe servir para controlar, te debe servir para generar oportunidades aunque no lo parezca, pero nuestros impuestos de manera general tienen una finalidad netamente recaudatoria y que lo que mayormente hacen es crearte cargas fiscales insostenibles, te desalientan mucho lo que es la inversión, cuando ya tú tienes carga impositiva que te dificulta la inversión local a mediana escala, quiere decir que tu carga impositiva es exagerada, no puedes sostener un país teniendo impuestos que te graban hasta el patrimonio mismo de la persona, internacionalmente aquí es como una relación al impuesto al patrimonio, te ves limitado a crecer.

2. ¿Considera que la carga tributaria de las empresas extranjeras es la apropiada?

Una parte si, una parte no, la carga tributaria directa la veo bien, nuestra tasa impositiva de impuesto a la renta hablando de impuesto directo se podría decir está bien, la indirecta la que tiene impuestos que no son impuesto a la renta sino que son impuestos a la salida de divisas, impuestos a los activos en el exterior, lo de la contribución que estuvo muy bien enfocado pero muy mal blanqueado, son cosas que no son correctas, no puedes tener tremenda carga impositiva que te desalienta invertir en el país, si yo fuera extranjero e invierto en este país, no pienso hacer mi vida en el país, si pensara hacer mi vida en el país perfecto porque voy a tener mi patrimonio y lo voy a trasladar a otro lado, pero si quiero invertir voy a tener parte de mi patrimonio para acrecentarlo, crudamente la idea de un negocio es generar dinero, dinero genera dinero, pero te lo digo por experiencia que vi afuera, los extranjeros me decían que no podían invertir en mi país porque de nada me sirve generar una utilidad de un millón si después de participación de empleados (que es un impuesto para ellos), después del impuesto a la renta, la reserva legal, el impuesto a la salida de divisas, me queda casi nada, te limita bastante y aparte de eso el tema del anticipo.

Impuestos y desarrollo económico

1. ¿Considera usted que el resultado de la gestión actual de la política tributaria contribuye al desarrollo económico?

Cuando tu estas en Estados Unidos tú ves la calidad de vida, es por algo podría decir que creo retiran de una manera adecuada los impuestos y la carga impositiva de Estados Unidos es mucho mayor que la nuestra, puede llegar hasta el 60% en ciertos estados, pero tú lo ves reflejado en un hospital que es público, lo ves reflejado en carreteras de primer orden y no solo las principales, lo ves reflejado en servicios públicos de primer orden acá no lo ves reflejado.

2. ¿Considera usted que la doble imposición/doble no imposición afecta al desarrollo económico?

Yo creo que no mientras sean aplicadas correctamente, la doble imposición te beneficia, te estimula el tema de la inversión bueno utilizado de manera correcta, utilizado de manera incorrecta obviamente vas a tener perjuicios, pero suscribir convenios para evitar la doble imposición te impulsa desarrollo, te impulsa la inversión, te impulsa el crecimiento en ambas partes, es bueno, somos bastantes limitados que deberíamos tener

en nuestra matriz para evitar la doble imposición, que debemos de buscar evitar la doble imposición.

Establecimiento permanente

1. Considera usted que la normativa actual en relación a la residencia de empresas extranjera brinda un marco de: 1) Seguridad jurídica, 2) Fomento de inversión extranjera, 3) Transparencia en el pago de impuestos.

Para que tu tengas seguridad jurídica tienes que tener reglas claras en el país normal, yo te diría ninguna de las tres actualmente, yo creo que casi nunca, nunca has tenido una seguridad jurídica, nunca te han brindado reglas claras, nunca te han brindado una transparencia, aquí lo que hace falta es que nuestra gente se transparente que haya transparencia en todo.

2. ¿Considera usted que la normativa actual en relación a la definición sobre EP es la adecuada y por qué?

Podría decir que si, aunque le falta mayor claridad para adaptarse con los convenios para evitar la doble imposición y es bastante amplia nuestra normativa a la definición de que es un establecimiento permanente.