

PROYECTO DE TITULACIÓN:

**ANÁLISIS DEL IMPACTO DE CAMBIO DEL MECANISMO DE EXENCIÓN AL
DE IMPUTACIÓN DE LOS GRANDES CONTRIBUYENTES PARA EVITAR LA
DOBLE TRIBUTACIÓN EN ECUADOR**

Previa la obtención del Título de:

MAGÍSTER EN FISCALIDAD INTERNACIONAL Y VALORACIÓN ADUANERA

Presentado por:

Diana Quishpillo Pilco

Verónica Tomalá Bermeo

Guayaquil – Ecuador

2024

AGRADECIMIENTO

A Dios, por la vida y por la sabiduría que me permitió seguir adelante. A quienes me precedieron y me mostraron el valor de la disciplina y el conocimiento. A mi familia, por ser mi refugio y mi mayor inspiración.

A mis amigos, por los momentos de distracción que me recordaron el equilibrio. Dedico este trabajo a la convicción de que el esfuerzo constante y el trabajo en equipo alimentado por el apoyo de quienes amamos siempre rinde frutos.

Finalmente, a mis profesores y guías, por compartir su sabiduría y su experiencia.

Diana Quishpillo Pilco

A Dios y a mi familia, por su amor incondicional, fortaleza y apoyo constante a lo largo de este camino.

De manera especial, al amor de mi vida, quien con su cariño, paciencia, apoyo constante y palabras de aliento fue mi motor para seguir adelante, dándome la fuerza y el empuje para superar cada reto y seguir persiguiendo mis sueños con determinación.

Extiendo también mi gratitud a los docentes y compañeros, cuyas experiencias, conocimientos y generosidad hicieron de este proceso una experiencia de aprendizaje más enriquecedora y significativa.

Verónica Tomalá Bermeo

DEDICATORIA

A Dios que nos da la vida para seguir nuestro camino, por el esfuerzo de mis padres y la compañía de mis hermanos, porque un segundo puede cambiar una o varias vidas.

Diana Quishpillo Pilco

Dedico este trabajo a mis personas favoritas que habitan en el cielo, a quienes amo y extraño profundamente. Su recuerdo ha sido mi motor y su luz, mi guía en este recorrido

Verónica Tomalá Bermeo

COMITÉ DE EVALUACIÓN

Mgtr. Jorge Valdiviezo Burgos

Tutor

MSc. Fausto García Balda

Evaluador 1

MSc. Viviana Borja Ligua

Presidenta

DECLARACIÓN EXPRESA

Nosotros, Diana Quishpillo Pilco y Verónica Tomalá Bermeo acordamos y reconocemos que: La titularidad de los derechos patrimoniales de autor (derechos de autor) del proyecto de graduación corresponderá al autor o autores, sin perjuicio de lo cual la ESPOL recibe en este acto una licencia gratuita de plazo indefinido para el uso no comercial y comercial de la obra con facultad de sublicenciar, incluyendo la autorización para su divulgación, así como para la creación y uso de obras derivadas. En el caso de usos comerciales se respetará el porcentaje de participación en beneficios que corresponda a favor del autor o autores. El o los estudiantes deberán procurar en cualquier caso de cesión de sus derechos patrimoniales incluir una cláusula en la cesión que proteja la vigencia de la licencia aquí concedida a la ESPOL.

La titularidad total y exclusiva sobre los derechos patrimoniales de patente de invención, modelo de utilidad, diseño industrial, secreto industrial, secreto empresarial, derechos patrimoniales de autor sobre software o información no divulgada que corresponda o pueda corresponder respecto de cualquier investigación, desarrollo tecnológico o invención realizada por nosotros durante el desarrollo del proyecto de graduación, pertenecerán de forma total, exclusiva e indivisible a la ESPOL, sin perjuicio del porcentaje que nos corresponda de los beneficios económicos que la ESPOL reciba por la explotación de nuestra innovación, de ser el caso.

En los casos donde la Oficina de Transferencia de Resultados de Investigación (OTRI) de la ESPOL comunique a los autores que existe una innovación potencialmente patentable sobre los resultados del proyecto de graduación, no se realizará publicación o divulgación alguna, sin la autorización expresa y previa de la ESPOL.

Guayaquil, 14 de agosto del 2025.

Diana Quishpillo Pilco

Verónica Tomalá Bermeo

Contenido

Agradecimiento	II
Dedicatoria	II
Comité De Evaluación	III
Declaración Expresa.....	2
Resumen	4
Abstract	4
Introducción	6
Objetivo General	7
Objetivos específicos.....	8
Revisión de Literatura	8
Política Fiscal y su relación con la Doble Tributación	8
Definición de la Doble Imposición	9
Clases de doble tributación	13
Figura 1	13
Figura 2	13
Medidas para evitar la doble imposición	14
Medidas bilaterales y multilaterales: Convenios de doble imposición	16
CDI: Modelos y Aplicaciones.....	16
Plan BEPS: Una Estrategia Multilateral	18
Tabla 1	18
Figura 3	20
Figura 4	20
Impuesto Mínimo Global	20
Normativa Tributaria en Ecuador	22
Tabla 2	24
Metodología	26
Tabla 3	27
Tabla 4	27
Gráfico 1	28
Análisis de resultados.....	29
Tabla 5	31
Tabla 6	32
Recomendaciones	34
Limitaciones	34
Referencias	35

Análisis del impacto del cambio del mecanismo de exención al de imputación de los grandes contribuyentes para evitar la doble tributación en Ecuador

Diana Quishpillo – Verónica Tomala

Palabras clave: Doble tributación, impuesto a la renta, tributación internacional

Clasificación JEL: H25, H71

Resumen

A través del presente documento se pretende desarrollar la creciente internacionalización de las operaciones empresariales, Ecuador, por medio de sus tratados de doble imposición, adoptó principalmente los métodos de exención e imputación para disminuir la doble tributación sobre las rentas generadas fuera del estado, específicamente en los grandes contribuyentes.

La investigación parte de una revisión de la legislación tributaria vigente y del análisis de los convenios suscritos por Ecuador con distintas jurisdicciones. Se aplicó una metodología cuantitativa basada en información financiera de grandes empresas que han declarado ingresos del exterior en los últimos años. A partir de estos datos, se identificó los tipos de rentas más frecuentes, siendo los intereses el componente más representativo, seguido por regalías y dividendos.

Con base en los datos recolectados, se elaboró ejemplos comparativos aplicando los métodos de exención e imputación, permitiendo visualizar su efecto sobre la liquidación del impuesto a la renta.

Conclusión, la investigación resalta la importancia de analizar caso por caso el tratamiento fiscal de los ingresos internacionales, así como de revisar periódicamente el marco normativo vigente en medida que el entorno tributario global ha cambiado. La incorporación de nuevos estándares como el impuesto mínimo global representa un desafío y una oportunidad para fortalecer la coherencia y la competitividad del sistema tributario ecuatoriano.

Abstract

This document aims to develop the growing internationalization of business operations. Ecuador, through its double taxation agreements, mainly adopted exemption and imputation methods to reduce double taxation on income earned abroad, especially in of large taxpayers.

The research is based on a review of current tax legislation and an analysis of the agreements signed by Ecuador with different jurisdictions. A quantitative methodology was applied based on financial information from large companies that have declared foreign income in recent years. From this data, the most frequent types of income were identified, with interest being the most representative component, followed by royalties and dividends.

Based on the data collected, comparative examples were developed using the exemption and imputation methods, allowing for visualization of their impact on income tax determination.

In conclusion, the research brings to light the vital role of assessing how income from abroad is treated for tax purposes on a case-by-case basis, as well as periodically reviewing the current regulatory framework in light of changes in the global tax environment. The incorporation of new standards such as the global minimum tax represents a challenge and a chance to strengthen the coherence and competitiveness of the Ecuadorian tax system.

Introducción

En la actualidad, la digitalización ha modificado sustancialmente la forma en la que operan las economías de modo que los gobiernos diversifican la gestión de sus recursos. Las administraciones tributarias a nivel global no son ajenas a este fenómeno, enfrentando tanto oportunidades como desafíos significativos en un entorno caracterizado por el crecimiento del comercio electrónico, la automatización de procesos y el aumento de transacciones digitales generando un tráfico legal y tributario que permite dar incentivos para realizar una planificación fiscal agresiva.

Si bien la tecnología ofrece herramientas innovadoras para mejorar la eficiencia en la recaudación y fiscalización en los sistemas de la administración tributaria, también plantea complejidades relacionadas con la defraudación y elusión impositiva, el tratamiento de los criptoactivos y la necesidad de adaptar marcos normativos tradicionales a modelos de negocio disruptivos. Este ensayo expone las mayores dificultades que afrontan las agencias tributarias en un entorno digitalizado, explorando cómo pueden aprovechar las tecnologías emergentes para garantizar una tributación equitativa y sostenible, mientras responden a las expectativas de transparencia y cumplimiento por parte de los contribuyentes (Ambite Ana & López Carlos, 2012).

Por esta razón, se deriva en un problema de índole internacional, ya que crecen las transacciones comerciales con diferentes naciones, por lo tanto, aumentan los flujos de divisas y por ende la movilización de las personas. Hoy en día, llevar a cabo una negociación no es necesario presentarse en un espacio para realizar una actividad económica, debido a que se puede encontrarse el vendedor en un país “x”, tener nacionalidad “y”, y ser residente en un estado “z”, dando como resultado una falta de regularización económica y deficiente difusión de información en los diferentes territorios soberanos (Castellanos Polo et al., 2021).

Con base en lo anterior, resulta influyente las decisiones que se tomen entorno a la fiscalidad internacional, para alcanzar un equilibrio en la autonomía impositiva de una jurisdicción e imponer una carga fiscal justa a los sujetos pasivos; lo cual, evita la doble imposición y permite expandir las transacciones económicas con entes de las multinacionales, debiéndose llevar a cabo sin perder de enfoque del hecho de que el contribuyente pueda erosionar o evadir impuestos en una transacción (Echegaray Ricardo, 2013).

De esta manera, en un panorama con constante cambios donde las corporaciones y personas físicas participan en actividades económicas que trascienden las fronteras nacionales, los tratados bilaterales para evitar la doble imposición se han convertido en un pilar esencial para el desarrollo del comercio internacional y la inversión extranjera. Estos acuerdos, negociados entre países, buscan disminuir los resultados adversos de la doble tributación, una situación en la que una misma renta o ganancia es gravada simultáneamente en dos jurisdicciones fiscales.

A través de estos convenios, los Estados no solo establecen reglas claras para repartir derechos tributarios, sino que también promueven la cooperación fiscal, incrementan la seguridad jurídica para los contribuyentes y fomentan un ambiente propicio para la movilidad de capital, tecnología y personas. Este ensayo explora el propósito de estos tratados en el contexto de la economía global, sus principales características y los desafíos que enfrentan en un escenario marcado por la lucha contra la defraudación fiscal y las nuevas dinámicas económicas (Steenkamp, 2014).

En Ecuador, el significado de renta se establece en el artículo 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI en adelante), el cual concluye que en el país se utiliza un criterio de renta mundial para la liquidación del impuesto a la renta, es decir, los sujetos pasivos con residencia fiscal en Ecuador están obligados a informar y liquidar los gravámenes consignados por la totalidad de sus ingresos percibidos, independientemente de donde estos se generen, es decir, sea dentro del país o en el extranjero (Asamblea Nacional del Ecuador, 2024).

En línea de lo anterior, respecto al tratamiento de las rentas del extranjero, hasta noviembre 28 de 2021, la normativa tributaria ecuatoriana contemplaba que se excluyan las rentas generadas en el extranjero de la base tributaria a liquidar en Ecuador por las ganancias obtenidas fuera del país que ya hayan sido gravadas en otro estado, sin embargo, con la excepción de aquellas provenientes de jurisdicciones fiscales de menor tarifa impositiva con respecto a la de Ecuador.

Posteriormente, mediante Registro Oficial Suplemento número 587, de noviembre 29 de 2021, se publica la Ley Orgánica para el desarrollo económico y sostenibilidad fiscal tras la pandemia COVID-19, en la cual, por medio del su artículo 52 sustituye el artículo 49 de la LRTI y contempla el mecanismo de imputación ordinaria, permitiendo a los sujetos pasivos utilizar como crédito tributario del impuesto a la renta causado en el Ecuador, el impuesto a pagado en el extranjero, cumpliendo ciertas condiciones y límites establecidos por la Ley (Asamblea Nacional del Ecuador, 2024)

Sin duda, el paso del sistema de exención a uno de imputación ordinaria genera impactos financieros, administrativos y estratégicos en las empresas, por consiguiente, es importante evaluar estos cambios y dar recomendaciones para minimizarlos.

Objetivo General

Analizar el impacto de la doble tributación bajo la aplicación de los métodos de exención o imputación en Ecuador en operaciones de servicios con el exterior para el caso de grandes contribuyentes, a través de un estudio comparativo.

Objetivos específicos

- Examinar a través del tiempo los métodos aplicados en la legislación ecuatoriana para evitar la doble imposición.
- Evaluar la efectividad del mecanismo vigente en los grandes contribuyentes en la reducción de la carga fiscal.
- Analizar las implicaciones tributarias del actual método para eliminar la doble tributación en los grandes contribuyentes.
- Proponer recomendaciones para adaptar el método para eliminar la doble imposición ante las nuevas tendencias BEPS.

Revisión de Literatura

Política Fiscal y su relación con la Doble Tributación

De acuerdo con Reyes (2017), un estado debe mantener una política fiscal sólida para equilibrar la distribución del ingreso, fortalecer el sistema financiero y optimizar los recursos.

Esto permitirá la estabilización macroeconómica, lo cual se reflejará en oportunidades de crecimiento y atracción de inversiones. De igual manera, manifiesta que se debe implementar impuestos directos que recaen sobre los ingresos y/o patrimonio, como un instrumento eficaz para el sistema tributario de las naciones. Aunque la aplicación de este tipo de impuestos difiere entre naciones, principalmente en su estructura, el evento que genera la obligación tributaria es similar. Como resultado, estos esquemas pueden dar lugar a situaciones de doble tributación.

El crecimiento de las negociaciones transfronterizas origina que la aplicación de una normativa tributaria unilateral enfrente problemas al momento de gravar una transacción de un sujeto pasivo, puesto que sus ingresos pueden ser gravados con base en distintos criterios como es el de la renta territorial o residencial, tal como lo establece (Maldonado Galo, 2016), la doble tributación se produce por una negociación internacional, para que el contribuyente genera renta, la cual es susceptible de imposición en dos territorios con criterios disímiles.

Este fenómeno puede derivar en discriminación tributaria, especialmente en países con alta carga tributaria y políticas fiscales que gravan la renta mundial de sus residentes, independientemente de dónde se genere. Para mitigar este problema, los países suelen suscribir convenios de doble imposición (CDI), que establecen mecanismos de reparto de atribuciones tributarias y métodos de eliminación de la doble imposición. Sin embargo, la falta de estabilidad jurídica y la complejidad de las normativas fiscales domésticas e

internacionales, incluso con la existencia de los CDI, exacerban este problema, creando incertidumbre y dificultando la planificación fiscal a largo plazo para los inversores (Tunnermann, 2024).

La necesidad de comprender las complejas interacciones entre las leyes fiscales de diferentes jurisdicciones, incluyendo aspectos como la residencia fiscal, la valoración de las operaciones entre partes vinculadas y los tratados de doble tributación, son de suma importancia para el cumplimiento normativo, la planificación fiscal efectiva y la gestión del riesgo tributario (Trujillo, 2024).

Además, la cooperación internacional y la transparencia fiscal juegan un papel clave para prevenir la evasión y elusión fiscal, garantizando así la equidad y la estabilidad del sistema tributario global (Trujillo, 2024).

Definición de la Doble Imposición

Según (Checa Clemente, 1987), define la doble imposición como el efecto de que el mismo tributo genere obligaciones impositivas en dos (2) naciones, en relación con la base gravable, sobre el mismo evento en un intervalo de tiempo. Es decir, la doble tributación surge como un efecto de la interconexión y la internacionalización de actividades mercantiles, por lo que, dos o más territorios con sistemas tributarios pueden reclamar el derecho de gravar un mismo ingreso, originado en actividades que involucran transacciones más allá de las fronteras de un país en particular.

Desde este enfoque, es relevante destacar que, para establecer el nexo legal tributario del contribuyente con la autoridad fiscal, el primero es quién mantiene compromisos tributarios; y el segundo es el responsable de garantizar el cumplimiento de los mismos, se identifican dos tipos de criterios: personales y reales, también conocidos como criterios subjetivos y económicos.

En el criterio subjetivo, se consideran factores como la nacionalidad, el domicilio o la residencia del contribuyente para determinar qué país tiene la jurisdicción para gravar los ingresos correspondientes; este criterio también es llamado "*principio de renta mundial*", es decir, según el país donde el contribuyente es residente fiscal deberá gravar todas las rentas que obtenga, sin importar dónde se generen o perciban.

Así es que, en el Ecuador, el artículo 4.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) señala que las personas naturales serán clasificadas por la Administración Tributaria como residentes impositivos en el Ecuador, siempre que se encuentra en alguna de las siguientes condiciones:

(...)

a) Cuando su permanencia en el país, incluyendo ausencias esporádicas sea de ciento ochenta y tres (183) días calendario o más, consecutivos o no, en el mismo periodo fiscal;

b) Cuando su permanencia en el país, incluyendo ausencias esporádicas, sea de ciento ochenta y tres (183) días calendario o más, consecutivos o no, en un lapso de doce meses dentro de dos periodos fiscales, a menos que acredite su residencia fiscal para el periodo correspondiente y que el núcleo principal de sus actividades o intereses económicos se encuentra en esa jurisdicción, caso contrario se presumirá su residencia fiscal en el Ecuador.

(...)

c) El núcleo principal de sus actividades o intereses económicos radique en Ecuador, de forma directa o indirecta.

Una persona natural tendrá el núcleo principal de sus actividades o intereses económicos en el Ecuador, siempre y cuando haya obtenido de éste, en los últimos doce meses, directa o indirectamente, el mayor valor de ingresos con respecto a cualquier otro país, valorados al tipo de cambio promedio del periodo.

d) No haya permanecido en ningún otro país o jurisdicción más de ciento ochenta y tres (183) días calendario, consecutivos o no, en el ejercicio impositivo.

(...)

El artículo 4.2 ibidem del mismo cuerpo normativo señala que una sociedad tiene residencia fiscal en Ecuador, cuando esta ha sido constituida y creada en territorio ecuatoriano, bajo la legislación ecuatoriana.

Con base en el análisis de la normativa interna, se procedió a recopilar información sobre cómo otras jurisdicciones establecen los criterios para calificar a una sociedad o entidad como residente fiscal:

- **España**

Según el artículo 8 de la Ley de Impuesto sobre Sociedades indica que una entidad o persona jurídica es residente cuando cumpla al menos una de las siguientes consideraciones: 1) entidades constituidas en bajo la legislación española; 2) mantenga domicilio social dentro del estado español y 3) mantenga sede de dirección efectiva en territorio español en donde se ejerza el control y dirección; en caso de que no se cumpla ninguna de las condiciones la persona jurídica se clasificada como no residente para efectos fiscales (Larena, 2018).

- **Colombia**

De acuerdo con el artículo 12 del Estatuto Normativo publicado en la página web de Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) dispone que una entidad nacional es residente cuando cumpla lo siguiente: 1) Sociedades constituidas bajo la normativa colombiana; 2) sociedades o compañías que mantengan su dirección efectiva en Colombia dentro del periodo gravable y 3) Su domicilio principal se encuentre en Colombia (Cabrera, 2021).

- **Chile**

De lo establecido en la Ley sobre el impuesto a la renta Publicado en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1974 Del Decreto Ley Nro. 824 una persona jurídica se considerará como residente las constituidas bajo las normas chilenas e incluso si tiene dirección o gestión efectiva en territorio chileno, esto se refiere al lugar donde las decisiones claves y operativas de las corporaciones son implementadas, independientemente del lugar de constitución (Ley Sobre Impuesto a La Renta, 1974).

- **Argentina**

Respecto a la Ley de Impuesto a las Ganancias promulgada el 29 de diciembre de 1973, Ley N.º 20.628, se establece que una compañía es considerada residente fiscal en Argentina cuando se constituye, mantiene dirección y gestión efectiva y, en consecuencia, sujeta a tributación en dicho estado bajo el fundamento de renta mundial. Esto implica que las empresas residentes deben declarar y tributar sobre la totalidad de sus ingresos, independientemente de si estos se generan dentro del territorio argentino o en el extranjero.

Por otro lado, el criterio económico, destaca factores de territorialidad o de fuente, es decir que, el país en el que se generó el ingreso tiene el derecho de gravarlo, independientemente de la jurisdicción de residencia, domicilio o nacionalidad del contribuyente.

De lo expuesto anteriormente y para ejemplificarlo se examinó las leyes y criterios utilizados en la República de Panamá:

- **Panamá**

Según el Código Fiscal de la República de Panamá Ley Nro. 8 De 27 de enero de 1956 Publicado en la Gaceta Oficial 12,995 de 29 de junio de 1956, prevé que una compañía es considerada residente fiscal en Panamá si cumple con los requisitos relacionados con su constitución, domicilio legal, o si la administración y el control de sus actividades se realizan en territorio panameño y que mantengan inscripción en el Registro Público (Código Fiscal de La República de Panamá, 1956).

Sin embargo, es importante notar que el sistema fiscal panameño grava exclusivamente las rentas obtenidas dentro del territorio nacional.

Del mismo modo, otro pilar fundamental a ser evaluado al momento el concepto clave para la operatividad de los tratados de doble tributación es el de establecimiento permanente, debido a que es el vínculo entre una compañía extranjera y la jurisdicción desarrolladora de la actividad por lo cual en el artículo 5 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, se entiende como un "lugar fijo de negocios" mediante el cual una empresa realiza, total o parcialmente, sus actividades en otro estado. Esto incluye oficinas, sucursales, fábricas, talleres, entre otros. Sin embargo, el término no se limita únicamente a instalaciones físicas; también abarca actividades de agentes dependientes que actúan en nombre de la empresa extranjera (Ugalde, 2018).

Por otro lado, el artículo 9 del RLRTI, dispone que, un establecimiento permanente es el lugar fijo donde una empresa extranjera realiza de forma total o parcial sus actividades en Ecuador. Este puede configurarse por la existencia de centros de dirección, sucursales,

agencias, oficinas que actúen por cuenta de la empresa, así como fábricas, talleres, bienes inmuebles e instalaciones similares. También incluye explotaciones de recursos naturales como minas, yacimientos, canteras, bosques o factorías; obras o montajes cuya duración supere los seis meses; y almacenes destinados al comercio interno, excluyendo aquellos usados solo para exhibición o demostración. Adicionalmente, se considera establecimiento permanente la tenencia de oficinas para la prestación de servicios o ejecución de actividades específicas que representen una presencia económica significativa en el país.

De este modo, cada nación, considerando su economía y contexto particular, elige el criterio que mejor se ajuste a sus necesidades, para establecer la relación entre la obligación de tributar los ingresos y la autoridad de las administraciones tributarias para gravarlos. En este contexto, los países desarrollados adoptan el principio de renta mundial en sus normativas, debido a que este les permite maximizar la recaudación debido a su fuerte participación en la economía global permitiéndoles gravar a los contribuyentes según su vínculo personal con el país, mientras que, los países en desarrollo suelen optar por el criterio de la fuente, debido a que sus ingresos dependen mayoritariamente de las actividades económicas dentro de su territorio, centrando su imposición en los ingresos generados dentro de sus fronteras (Mojica, 2025).

En síntesis, la doble imposición produce un fenómeno entre países desarrollados y economías emergentes, que para los primeros al ser exportadores de capital mantienen el criterio de residencia, buscando mantener los ingresos fiscales, mientras que los segundos como son importadores de divisas aplican el principio de fuente, buscando proteger la recaudación fiscal para financiamiento de la sociedad (Borrás Alegría, 1975). Por tanto, (Orellana et al., 2019) resalta que las empresas multinacionales juegan un papel importante en el crecimiento económico de las naciones latinoamericanas.

En Ecuador, para determinar el vínculo de la obligación jurídico tributario, se emplean los dos criterios (subjetivo y económico), según con lo indicado en el artículo 2 de la LRTI:

(...)

Para efectos de este impuesto se considera renta:

1.- Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y

2.- Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 de esta Ley.

(...)

Por lo tanto, se evidencia que el numeral uno adopta un criterio de territorialidad, mientras que el numeral dos aplica un criterio subjetivo, al tomar en cuenta el domicilio fiscal y la nacionalidad del sujeto pasivo para propósitos tributarios, en base al principio de renta mundial.

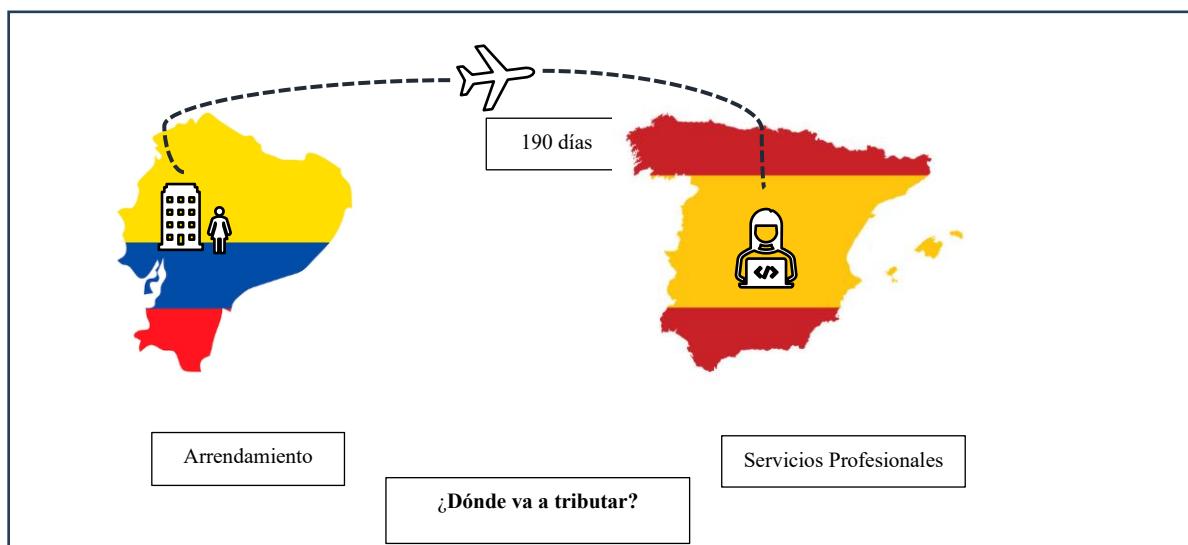
Clases de doble tributación

(Villasmil Milagros, 2020), señala que se hallan un par de categorías de doble tributación como la económica y jurídica.

La doble imposición económica, se da cuando dos o más países aplican impuestos similares sobre un mismo hecho imponible, pero a diferentes personas jurídicas o contribuyentes formalmente distintos.

Figura 1

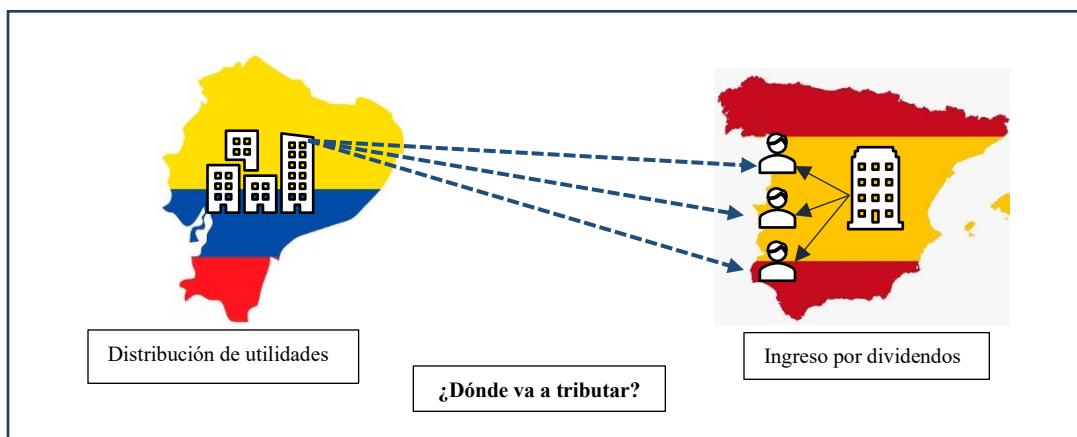
Doble imposición económica sobre un mismo impuesto



Por otro lado, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, define la doble imposición jurídica, similar a la situación donde dos o más naciones gravan un mismo tipo de ingreso, generado por un mismo contribuyente, utilizando impuestos idénticos o similares, y dentro del mismo período fiscal.

Figura 2

Doble imposición jurídica sobre un mismo impuesto



Dentro de ese orden de ideas, ambos tipos de doble imposición disminuyen la atracción de inversiones y también vulneran los principios del sistema fiscal de una nación, como lo indica (Jáuregui Luis et al., 2023), por tanto, debido a que no existe justicia tributaria en busca de optimizar su carga fiscal, los inversores deciden invertir en países o regiones con menor presión tributaria, conocidos como regímenes o jurisdicciones fiscales de menor imposición, en consecuencia de aquello genera un impacto significativo en el rendimiento potencial de la inversión extranjera (Maldonado Galo, 2016).

Medidas para evitar la doble imposición

Debido a ello, los gobiernos y organismos internacionales han desarrollado medidas que buscan armonizar las obligaciones tributarias entre países y garantizar un tratamiento justo. Para abordar este desafío, se han desarrollado diversas medidas que buscan garantizar un tratamiento fiscal equitativo y evitar conflictos entre las administraciones tributarias. Estas medidas pueden clasificarse en:

Medidas unilaterales

(Blas Alfredo, 2018) especifica que las disposiciones unilaterales son normas internas establecidas por cada país como medidas tributarias para reducir los riesgos fiscales. Sin embargo, no solucionan íntegramente la doble imposición, debido a que tienen un alcance limitado.

En este contexto, las medidas unilaterales implican que unos de los estados participantes asuman la pérdida de la recaudación fiscal, a causa de ello se ve mermado el principio de capacidad contributiva.

Las medidas unilaterales para evitar la doble imposición son herramientas útiles que los países implementan para proteger a sus residentes y empresas de cargas tributarias excesivas derivadas de ingresos obtenidos en el extranjero. Aunque no sustituyen completamente los tratados internacionales, representan una solución práctica y autónoma para fomentar la competitividad y atraer inversiones internacionales. Sin embargo, su efectividad depende de un diseño adecuado, su implementación eficiente y la coordinación con otras jurisdicciones fiscales.

Mundialmente existen métodos para eliminar la doble imposición, los cuales son adoptados por cada país de acuerdo con su política fiscal; a continuación, se explican conceptualmente cada uno de estos:

- **Método de exención o reparto**

(Pulla Marian, 2023) menciona que dicho método se sustenta en la idea de distribuir la carga impositiva entre la nación de residencia y de la fuente, mediante la renuncia parcial del primero a ejercer su soberanía tributaria sobre el segundo por las rentas percibidas,

respecto a ello están se encuentran gravadas exclusivamente en uno de los países, mientras que en el segundo la considera exenta de impuesto.

Este criterio puede ocurrir de dos formas, la exención integral y la exención con progresividad. La primera se refiere cuando el país de residencia renuncia totalmente a los ingresos generados en la jurisdicción de fuente.

Mientras que el método de exención progresiva aplica cuando el estado de residencia toma en cuenta el importe de las rentas recibidas en el exterior como ingreso no renta para la liquidación del impuesto a la renta, sino también que el tributo no cobrado, se establecerá a una tasa promedio inferior a la que hubiera correspondido de no haber existido dicha exoneración.

- **Método de imputación o crédito fiscal**

Este método consiste que en el país de residencia se puede reducir el impuesto pagado por los ingresos generados en el exterior en la liquidación del impuesto a la renta, dicho método contiene las siguientes categorías: imputación integral e imputación ordinaria, la primera precisa que la jurisdicción de residencia permite la reducción del monto total del impuesto desembolsado en el estado de origen, mientras que la segunda establece el país de residencia únicamente deduce un monto restringido, es decir un proporcional del impuesto a las ganancias originadas en la otra nación.

Según (Maldonado Galo), afirma que el método de exención se aplica cuando la imposición favorece más al país de residencia y no al de fuente ya que al aplicar la exención de las rentas generadas en territorio fuente no se tendrán en cuenta para la liquidación del impuesto a la renta en jurisdicción de residencia, mientras que por el método del crédito estas se deducirán del impuesto a las ganancias del país de residencia, estableciendo disminuir dicha carga impositiva en la inversión extranjera.

La diferencia entre ambas medidas reside en su enfoque: mientras que el método de reparto se centra en gravar a la renta el de imputación se encuentra dirigido al impuesto causado.

Es importante indicar, que dichos métodos también se encuentran regulados en los convenios internacionales que mantenga el estado, es por ello, por lo que es fundamental fijarse en el Artículo 23 de los CDI debido a que ahí recoge las disposiciones convenidas entre los estados contrates (OCDE, 2019).

Medidas bilaterales y multilaterales: Convenios de doble imposición

Estas medidas ayudan a implementar una norma estándar internacional en la que los sistemas fiscales coinciden y plantean estrategias de intercambio de información para reducir el impacto de la doble imposición, elusión y defraudación tributaria de los contribuyentes.

(Gutiérrez Ana, 2020) afirma que las acciones bilaterales y multilaterales son negociaciones entre dos o más naciones, respectivamente, que dimiten parcialmente de un presupuesto fiscal para alcanzar beneficios económicos disminuyendo la imposición fiscal al sujeto pasivo.

Estas medidas tienen efectos legales a nivel internacional, los cuales dan lugar a la creación de convenios o tratados, que según la convención de Viena son instrumentos clave para la regulación de la creación, interpretación y aplicación de los tratados internacionales que se regulan por la justicia y derecho internacional (Castellanos Polo & Pérez Barrios, 2022).

Aunque los estados pueden mitigar los efectos adversos de la doble imposición internacional de forma unilateral, la doctrina sugiere optar por medidas basadas en acuerdos internacionales, debido a que estas ofrecen mayores ventajas a las partes involucradas.

En resumen, los Convenios de Doble Imposición (CDI) tienen como objetivo principal restringir a la autoridad tributaria de un Estado sobre un hecho imponible determinado. Esto se logra, concediendo a un Estado el derecho prioritario para imponer rentas sobre la otra nación, o restringiendo completamente la capacidad de esta última para imponer impuestos sobre ellas.

CDI: Modelos y Aplicaciones

Existen dos modelos principales que sirven como fundamento para la negociación y redacción de los tratados entre países: el más utilizado es el elaborado por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) el cual es empleado por las naciones desarrolladas ya que su principal enfoque es eliminar la doble imposición jurídica mediante el establecimiento de criterios de residencia sobre la de la fuente. Incluye disposiciones como: 1) Intereses, dividendos y regalías; 2) Métodos de resolución de controversias y 3) Cláusulas para prevenir el abuso de los tratados, así como el principio de beneficiario efectivo.

Por otra parte, tenemos el diseñado por la Organización de Naciones Unidas (ONU) el cual se centra en el criterio de fuente, reconociendo que las naciones en desarrollo dependen más de la recaudación fiscal de las actividades económicas realizadas en su territorio.

Además, de los anteriores detallados tenemos el desarrollado por los Estados Unidos este modelo incorpora elementos específicos que reflejan las prioridades fiscales de dicho país, también incluye cláusulas de limitación de beneficios para evitar el uso indebido de los tratados.

De lo expuesto, se va a comparar los modelos elaborados por las organizaciones OCDE y ONU debido a que son los más aplicados por los estados contratantes:

- **Modelo OCDE**

Los modelos de convenios tributarios implementados por la OCDE han tenido gran influencia en las negociaciones internacionales, ya que desde 1963 dichos modelos sirven para aplicar e interpretar el instrumento tributario internacional y son utilizados por integrantes y no miembros de la red de la OCDE, así también lo usan organismos regionales y mundiales para brindar uniformidad en los convenios bilaterales suscritos (OCDE, 2019).

Según la (OCDE, 2019) al momento que dos estados firmen tratados para evitar la doble tributación cada nación contratante deberá tener presente el efecto dentro de la política tributaria interna, resultado de aquello, al firmar acuerdos, se debe evaluar aspectos como, la existencia de baja o nula tributación en territorios considerados como jurisdicciones o regímenes tributarios de baja imposición, contemplar las transacciones transfronterizas realizadas que involucran a residentes, analizar disposiciones de fuente o territorialidad determinadas en la normativa tributaria del país contratante, analizar el riesgo de la imposición como medidas correctivas de la doble tributación, crecimiento de inversión extranjera y aplicación de controles tributarios correctivos.

En síntesis, este modelo prioriza el criterio de residencia, favoreciendo a los países exportadores de capital. El propósito fundamental es promover el comercio, suprimiendo las inquietudes fiscales en el país de destino, lo cual favorece a las compañías con mayor presencia internacional.

- **Modelo ONU**

En 1980 se emitió el modelo de acuerdo impositivo de la ONU entre economías avanzadas y países emergentes. El modelo no busca imponerse respecto al modelo de convenio tributario de la OCDE, este sirve como referencia para el análisis de la aplicación e interpretación de los tratados fiscales, sin embargo, aplica criterios en los que prevalece el criterio de imposición en la fuente, en lugar del principio de residencia.

Cabe resaltar que los tratados bilaterales tienen como fin evitar la manipulación de tratados para obtener ventajas fiscales (treaty shopping) y el abuso reiterado de los convenios para erosionar la base tributaria (United Nations Department of Economic and Social Affairs., 2021).

Un convenio multilateral es firmado con más de dos naciones de ahí que la Comunidad Andina de Naciones (CAN) al estar integrada de los estados: Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú suscriben la Decisión Nro. 578 la cual tiene como objetivo disminuir el riesgo de evasión e ilusión fiscal en la región latinoamericana dicho contenido sostiene que independiente de la nacionalidad o residencia las rentas acordadas en dicha decisión solo

serán gravadas en el país miembro donde se obtenga la fuente productora de ingresos (Blas Alfredo, 2018).

Es preciso indicar, que las rentas gravadas de la Decisión Nro. 578 en un país miembro y recibida por el otro país este deberá considerar como ingreso exento para la determinación de impuesto a la renta. Del mismo modo, otro ejemplo de convenios multilaterales suscritos son las directivas de la Unión Europea.

Plan BEPS: Una Estrategia Multilateral

En el ámbito de la fiscalidad internacional, los convenios que evitan la doble tributación desempeñan un papel crucial el disminuir los obstáculos de las transacciones comerciales y facilitar el financiamiento extranjero, brindando certeza legal y disminuyendo la obligación tributaria al inversionista. No obstante, estos acuerdos también han dado lugar a prácticas inadecuadas, como lo es el treaty shopping, una práctica que ha cobrado importancia en los últimos tiempos Maarten & Lejour (2023).

El treaty shopping se refiere a los procedimientos mediante la cual personas naturales o compañías aprovechan de manera indebida los beneficios fiscales ofrecidos por implementar un convenio de doble imposición en una transacción, utilizando estructuras legales o entidades interpuestas en jurisdicciones con tratados convenientes, pero sin una verdadera esencia económica o sustancia en esos territorios. Este comportamiento erosiona la base imponible de los países y actúa en contra de los objetivos fundamentales de los CDI, que buscan evitar la doble imposición sin fomentar la conducta evasiva o la elusión de impuestos (Balcha, 2021).

En respuesta aquello, los países pertenecientes a la OCDE y las economías del G-20 han desarrollado instrumentos y directrices, como el Plan de Acción BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), con la finalidad de recuperar la credibilidad en el régimen fiscal internacional y asegurar que las ganancias se graven en el territorio en el que se desarrollan las actividades productivas y se crea valor, este plan incluyen cláusulas antiabuso para evitar el treaty shopping. No obstante, la implementación de estas medidas plantea desafíos significativos, ya que deben equilibrar la protección de los sistemas fiscales nacionales con la necesidad de promover la inversión internacional legítima (Rodríguez, 2020).

A continuación, se presentan las 15 acciones desarrolladas en el Plan BEPS:

Tabla 1

Acciones de Base Erosión and Profit Shifting

Nro. Acción

- | | |
|---|---|
| 1 | Abordar los retos fiscales de la economía digital |
| 2 | Neutralizar los efectos de los instrumentos y mecanismos híbridos |
| 3 | Neutralizar los efectos de los instrumentos y mecanismos híbridos |

4	Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros
5	Combatir las prácticas tributarias nocivas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia
6	Impedir la utilización abusiva de convenios internacionales
7	Impedir la elusión artificiosa del establecimiento permanente
8	Aspectos de precios de transferencia de intangibles
9	Aspectos de precios de transferencia de riesgos y capital
10	Aspectos de precios de transferencia de otras transacciones de alto riesgo
11	Establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y sobre las acciones para enfrentarse a ella
12	Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva
13	Examinar la documentación sobre precios de transferencia
14	Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias
15	Desarrollar un instrumento multilateral

En el Plan de Acción BEPS establece 15 medidas para desarrollar estrategias tributarias, las acciones 5 y 6 establecen un estándar básico para evitar la práctica de treaty shopping, e incorpora nuevas disposiciones que contemplan mecanismos de salvaguarda para evitar el uso indebido de los convenios, otorgando cierta flexibilidad en su aplicación (Shukla et al., 2020).

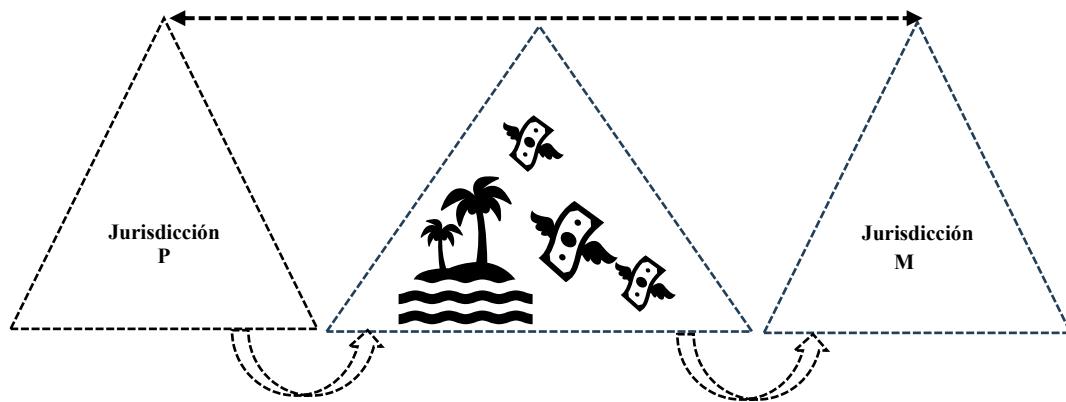
Los convenios fiscales están diseñados para prevenir la doble tributación y fomentar la cooperación económica entre países. No obstante, los abusos de estos tratados representan una amenaza significativa para la integridad del sistema tributario internacional, generando una pérdida de la renta tributaria para las jurisdicciones involucradas.

Debido a ello las disposiciones antiabuso relacionadas con el uso indebido de los tratados son:

Acción 5 - Combatir las prácticas tributarias nocivas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, cuyo objetivo es reducir la competencia fiscal perjudicial entre países, especialmente a través de regímenes preferenciales que facilitan el traslado de beneficios hacia jurisdicciones con baja o nula tributación, centrándose en evaluar los regímenes fiscales que incentivan prácticas de planificación fiscal agresiva, y, en fortalecer y asegurar el intercambio de información entre administraciones tributaria y además regula y verifica si dichas actividades realizadas mantienen sustancia dentro de las jurisdicciones (OCDE, 2016).

Figura 3

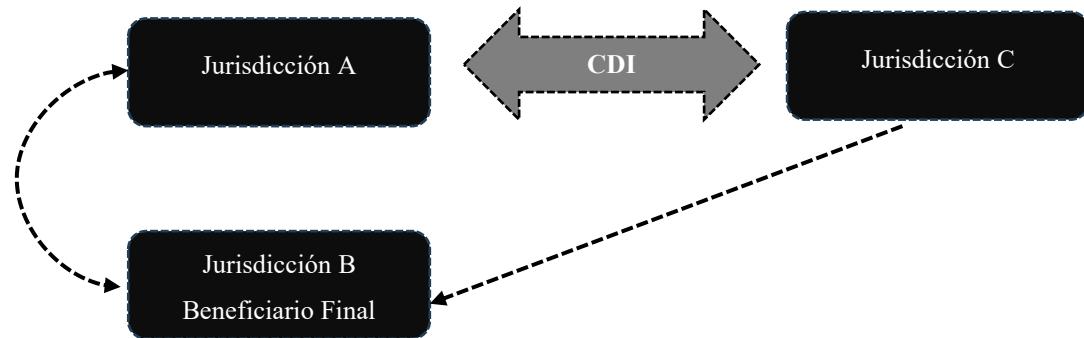
Regímenes preferenciales que no mantienen transparencia ni sustancia



Acción 6 - Prevenir el Abuso de Tratados Fiscales, mantiene como finalidad evitar que los contribuyentes realicen estrategias o planificaciones con los CDI para así reducir indebidamente sus obligaciones tributarias, lo que se conoce como *treaty shopping*, el cual utiliza sociedades instrumentales con el fin de beneficiar directamente a una persona no residente el cual dicho convenio no le resulta aplicable (Rodríguez, 2020).

Figura 4

Ejemplo de treaty shopping en una transacción



Impuesto Mínimo Global

En la expansión de las operaciones transfronterizas de las empresas multinacionales, ha cobrado relevancia el debate sobre la equidad y eficiencia de los sistemas tributarios internacionales. Como respuesta a los desafíos generados por la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés), la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), junto con el G20, ha impulsado una reforma integral bajo el proyecto denominado Marco Inclusivo sobre BEPS (Fajardo, 2022).

Uno de los pilares fundamentales de esta reforma es el denominado Pilar 2, que introduce el concepto del Impuesto Mínimo Global. Esta medida busca establecer una tasa efectiva mínima del 15% sobre las utilidades de los grupos empresariales multinacionales con ingresos consolidados superiores a 750 millones de euros. Su propósito fundamental es impedir que las empresas desplacen sus beneficios hacia jurisdicciones con baja o inexistente imposición, con el fin de minimizar su carga tributaria a nivel global (OECD, 2025).

La implementación de este impuesto se estructura en torno a cuatro reglas clave:

1. **Regla de Inclusión de Renta (IIR):** Permite a la jurisdicción de la empresa matriz aplicar un impuesto complementario cuando una subsidiaria paga menos del mínimo establecido.
2. **Regla de Pago Subrogado (UTPR):** Aplica el impuesto adicional en las jurisdicciones donde operan las subsidiarias, si la jurisdicción de la matriz no lo hace.
3. **Regla de Sujetos Excluidos:** Establece excepciones para ciertas entidades o ingresos de bajo valor.
4. **Regla de Tributación Nacional Complementaria (QDMTT):** Permite a cada país aplicar internamente la tasa mínima del 15% a las entidades locales para evitar que otros países capten la tributación.

Según (González, 2024), países como México, Chile y Colombia ya han iniciado estudios técnicos o normativos para adaptar su legislación interna al Pilar 2. En contraste, Ecuador aún no ha definido una posición oficial, lo que representa tanto un riesgo de rezago como una oportunidad para evaluar con antelación los impactos potenciales. El Impuesto Mínimo Global introduce una nueva dinámica que limita la efectividad de estrategias fiscales basadas en la planificación internacional agresiva. En este sentido, la capacidad de un país como Ecuador para atraer inversión extranjera mediante regímenes preferenciales podría verse restringida si dichos beneficios son neutralizados por impuestos complementarios en otras jurisdicciones.

Para los grandes contribuyentes ecuatorianos que perciben ingresos del exterior, el escenario cambia de manera significativa. Bajo el mecanismo de exención, estos ingresos no tributan en Ecuador, siempre que hayan sido gravados en el extranjero. Sin embargo, con la implementación del Pilar 2, estos ingresos podrían estar sujetos a una tributación adicional en la jurisdicción de la casa matriz, lo que disminuye el atractivo de los mecanismos de planeación fiscal.

Por otro lado, el método de imputación, al permitir el reconocimiento de impuestos abonados en el exterior como créditos fiscales, podría integrarse de forma más coherente en un esquema donde se exige demostrar una carga fiscal efectiva global. Por tanto, el presente estudio aporta elementos de análisis que se vuelven especialmente pertinentes ante la evolución del marco fiscal internacional.

En conclusión, la discusión sobre el Impuesto Mínimo Global evidencia pertinencia de someter a revisión los mecanismos actuales de tributación internacional en Ecuador, considerando no solo su coherencia con el principio de no doble imposición, sino también su alineación con las tendencias globales que buscan garantizar una tributación justa y efectiva de las rentas empresariales (Bogotá & Fernán, 2022).

Normativa Tributaria en Ecuador

Luego de haber analizado las generalidades de los métodos unilaterales, bilaterales y multilaterales sugeridos por la doctrina sobre la doble imposición, es importante indicar lo implementado por la normativa ecuatoriana.

En Ecuador las normas jurídicas se basan en la Carta Magna o Constitución del Ecuador en la cual cita en el Art. 425 (Asamblea Nacional, 2008), el orden jurídico después de la constitución se encuentra los acuerdos y tratados internacionales, en tercer lugar se encuentran las leyes orgánicas y ordinarias en donde se encuentra a la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) la cual regula el sistema fiscal ecuatoriano, de esta manera el segundo, establece mecanismos ordinarios para la creación de instrumentos comunes entre naciones para así unificar criterios tributarios que favorezcan la inversión extranjera en países importadores de capital.

De lo establecido en la LRTI, la medida unilateral establecida por Ecuador para las rentas obtenidas del exterior mantiene hechos históricos a lo largo del tiempo y cambios significativos en la legislación, los que se detallarán a continuación:

La Ley Régimen Tributario Interno Codificación, publicada el 22 de diciembre de 1989, de acuerdo con su artículo 49 detalla que:

Art. 49 Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno: Sin perjuicio de lo establecido en convenios internacionales, las personas naturales residentes en el país y las sociedades nacionales que perciban ingresos en el exterior sujetos al impuesto a la renta en el país de origen, tienen derecho a descontar del impuesto a la renta causado en el Ecuador, el impuesto pagado en el extranjero sobre esos mismos ingresos, siempre que el crédito no exceda del valor del impuesto atribuible a dichos ingresos en el Ecuador.

De lo expuesto, se evidencia que los ingresos obtenidos en el exterior tendrán el tratamiento de acuerdo con el método de imputación ordinaria ya que para la determinación del impuesto a la renta se permite usar como crédito sin que este supere la tarifa para sociedades atribuible a dichas rentas.

El 29 de diciembre del 2007 se publica la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador la cual tiene como Registro Oficial Suplemento Nro. 242 y reforma la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, señala que:

Art. 49.- Tratamiento sobre rentas del extranjero. - Toda persona natural o sociedad residente en el Ecuador que obtenga rentas en el exterior, que han sido sometidas a imposición en otro Estado, se excluirán de la base imponible en Ecuador y en consecuencia no estarán sujetas a imposición. En el caso de rentas provenientes de paraísos fiscales no se aplicará la exención y las rentas formarán parte de la renta global del contribuyente.

Del mismo modo, el Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno en su Artículo 136 indica lo siguiente:

Art. 136.- Impuestos pagados en el exterior. - Sin perjuicio de lo establecido en convenios internacionales, las personas naturales residentes en el país y las sociedades nacionales que perciban ingresos en el exterior sujetos a Impuesto a la Renta en el Ecuador, que hubiesen sido sujetos a imposición en otro Estado, se excluirán de la base imponible en el Ecuador, y se tratarán como rentas exentas (...)

Del análisis realizado a la norma expuesta, para la determinación de la base imponible de impuesto a la renta de sujetos naturales o personas jurídicas se estipula que dicho ingreso obtenido y cancelado en el extranjero sea considerado como ingreso exento en la conciliación tributaria, en consecuencia, la norma local utiliza el método de exención progresiva.

Posterior aquello, el mundo experimentó una pandemia global en el 2020 situación que generó un entorno complejo en el desarrollo económico, las compañías tuvieron problemas para generar flujo para así mantener las inversiones existentes, del mismo modo buscaron el financiamiento interno como externo para implementar nuevas, para la mejora de su productividad obteniendo obstáculos para acceder al mercado internacional debido a las restricciones impuestas por los gobiernos tal como lo indica (Argoti Ana et al., 2023).

Según (Sheng y Hong. 2020) en el Ecuador la pandemia de la CODIV-19 generó un declive económico provocando el cierre de empresas, disminuyendo la inversión extranjera, aumentando el desempleo y una inestabilidad económica en los hogares ecuatorianos, siendo esto un precedente importante el estado plantea medidas económicas urgentes para balancear la economía.

Es debido aquello que con la promulgación de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal publicada en (Registro oficial No 587, 29 de noviembre del 2021), aplicable a partir del ejercicio 2022, menciona que:

Art. 49.- Crédito tributario por impuestos pagados en el exterior.- Sin perjuicio de lo establecido en convenios internacionales, las personas naturales residentes en el país y las sociedades nacionales que perciban ingresos en el exterior sujetos al impuesto a la renta en el país de origen, tienen derecho a utilizar como crédito tributario del impuesto a la renta causado en el Ecuador, el impuesto pagado en el extranjero sobre esos mismos ingresos, hasta la cuota que corresponda al impuesto atribuible a dichos ingresos en el Ecuador.

El Servicio de Rentas Internas emitirá la normativa con carácter general que regule la forma y requisitos para que el contribuyente pueda utilizar como crédito tributario el impuesto pagado en el exterior.

Con base a lo anterior y al cambio realizado en la legislación fiscal respecto a las rentas obtenidas en otra jurisdicción, se considerarán como crédito tributario tomando el menor entre lo efectivamente pagado en el extranjero y la operación obtenida al multiplicar dicho ingreso con la tasa efectiva utilizada por el contribuyente al calcular el impuesto sobre la renta, es así como la medida unilateral utilizada en Ecuador actualmente está en base al método de imputación ordinaria.

De las facultades legales contenidas en el Código Tributario y la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, la Administración tributaria mediante resolución Nro. NAC-DGERCGC22-00000026 establece los requisitos y documentación que acredite el pago efectivo; amplia el tratamiento de la renta obtenida en el exterior así también indica las normas por el método imputación.

Es de tal forma que, la legislación fiscal actual en la LRTI, hasta el ejercicio fiscal 2021, quedaba fuera del monto sujeto a imposición para determinar el impuesto a pagar, los ingresos obtenidos en el exterior que estuvieran gravados en otro Estado, mediante la aplicación del método de exención. Sin embargo, esta disposición no aplicaba a la renta proveniente de países considerados paraísos fiscales de acuerdo con la resolución emitida por la Administración Tributaria NAC-DGERCGC15-00000052.

En ese contexto, al analizar los mecanismos unilaterales que la legislación ecuatoriana ha implementado para evitar la doble tributación, es importante comprender cómo estos han cambiado con el tiempo y su relación con la aplicación de convenios internacionales. Las normas locales permiten a los contribuyentes ecuatorianos compensar los impuestos pagados en el extranjero mediante deducciones o créditos fiscales, sin embargo, se ha dado más importancia a los convenios internacionales, debido a la búsqueda de soluciones más efectivas y seguras para suprimir la imposición múltiple.

Los acuerdos, negociados entre naciones, establecen reglas claras y proporcionan mayor certeza jurídica, lo que no siempre se logra con los mecanismos unilaterales. Así, Ecuador ha evolucionado en su estrategia fiscal, adaptándose a un mundo cada vez más globalizado, donde la coordinación internacional es crucial para resolver conflictos fiscales y garantizar una tributación equitativa.

En esa perspectiva, Ecuador mantiene 22 convenios internacionales vigentes y la Decisión Nro. 578, tal como se muestra a continuación:

Tabla 2

Convenios para evitar la doble imposición firmados por Ecuador

Nro.	País	Inicio de Aplicación
1	Alemania	1987

2	Argentina*	1983
3	Belarús	2018
4	Bélgica	2005
5	Brasil	1989
6	Canadá	2002
7	Chile	2005
8	China	2015
9	Corea	2014
10	Emiratos Árabes Unidos	2022
11	España	1994
12	Francia	1993
13	Italia	1991
14	Japón	2020
15	México	2002
16	Qatar	2020
17	Rumanía	1997
18	Rusia	2019
19	Singapur	2016
20	Suiza	1996 (Texto Original) 2020 (Protocolo)
21	Uruguay	2013
22	Reino Unido	2025
23	Comunidad Andina (Bolivia, Colombia, Perú)	2005

Nota: Además de la Decisión No. 587 firmado con la Comunidad Andina, Ecuador ha firmado los detallados convenios bilaterales.

Fuente: Portal web del SRI (<https://www.sri.gob.ec/fiscalidad-internacional2>)

Metodología

La finalidad de este estudio es llevar a cabo un análisis de las implicaciones financieras derivadas de la transición del mecanismo de exención al de imputación en Ecuador para los grandes contribuyentes. Para ello, se empleó una metodología cuantitativa que permite evaluar el impacto en las empresas mencionadas.

De acuerdo con Hernández Sampieri, describe que una investigación cualitativa es una perspectiva metodológica propia de las ciencias sociales y humanas, orientada a interpretar situaciones de alta complejidad, a través de la interpretación y comprensión de las experiencias, comportamientos, y contextos sociales.

Por otro lado, la metodología cuantitativa se distingue por su enfoque en la medición precisa y el análisis estadístico de la información, con la finalidad de identificar regularidades o tendencias y determinar relaciones causales entre variables.

El diseño del estudio es no experimental con estructura seccional, debido a que se observa una situación bajo condiciones preestablecidas sin manipulación de variables. Las variables directas e indirectas no se afectan entre sí, ya que se trata de hechos que ya han producido sus efectos (Bernal, 2010).

Para cumplir con el objetivo del presente proyecto, se tomó como base las 520 grandes empresas ecuatorianas de acuerdo con el catastro publicado en el portal web del SRI y los datos financieros que reposan en el portal web de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (SCVS). Luego, se evaluaron los ingresos obtenidos fuera del país durante el intervalo que va desde el 2017 hasta el 2023, obteniendo finalmente una muestra de 53 compañías no financieras, que de acuerdo con la información reportada a la SCVS generaron ingresos provenientes del exterior.

Este análisis se orientó a identificar y clasificar las rentas de mayor recurrencia, determinando los principales conceptos por los cuales estas sociedades obtienen ingresos en el extranjero con el propósito de ofrecer una perspectiva global de la dinámica tributaria internacional y medir la incidencia de los ingresos generados en el extranjero sobre el total de ingresos generados por una compañía clasificadas como grande contribuyente.

Entre los conceptos identificados destacan los ingresos provenientes de dividendos, regalías e intereses generados por préstamos, los cuales representan las fuentes de rentas más relevantes internacionales para los grandes contribuyentes.

Conforme al modelo de acuerdo tributario de la OCDE se incorpora la definición de estos rubros, los cuales a continuación se detallan:

Regalías: “*(...) los pagos de cualquier clase percibidos por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas incluidas las películas cinematográficas, o las películas o cintas utilizadas para su difusión por radio o televisión, patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por el uso o el derecho al uso de equipos industriales,*

comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas”.

Intereses: “(...) los rendimientos procedentes de créditos de todo tipo estén o no garantizados por una hipoteca y conlleven o no un derecho a participar en los beneficios del deudor y, en particular, los rendimientos de los valores públicos y los rendimientos de los bonos u obligaciones, incluidas las primas y los premios vinculados a dichos valores, bonos y obligaciones. Para efectos del presente Artículo, los recargos por pagos tardíos no se considerarán como intereses”.

Dividendos: “(...) los rendimientos de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las acciones de fundador o de otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como rentas de otros derechos corporativos que estén sujetos al mismo tratamiento tributario que los rendimientos provenientes de acciones”.

De la información histórica analizada del periodo comprendido del 2017 al 2023, a continuación, se resumen por año y rubro el nivel de los principales ingresos obtenidos del exterior de la muestra seleccionada:

Tabla 3

Ingresaos obtenidos en el exterior por las compañías que cumplían los criterios para ser considerados en el análisis entre periodo 2017 al 2023

Año	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	Totales
Intereses	6.00	6.89	10.96	6.84	5.95	3.38	5.99	46.01
Regalías	7.39	1.34	1.23	0.06	0.62	-	-	10.64
Dividendos	0.01	0.00	-	-	0.00	-	-	0.01
Totales	13.40	8.23	12.19	6.90	6.57	3.38	5.99	56.66

* En millones de dólares

Tomando como base esta información se puede identificar que los intereses representan el 81% del total de los ingresos provenientes del extranjero de la muestra analizada, los ingresos por regalías representan el 19%, y, finalmente los dividendos corresponden aproximadamente el 1% de la muestra, tal como se muestra:

Tabla 4

Tabla porcentual de los ingresos obtenidos en el exterior en el periodo 2017 al 2023

Ingresos	Totales	Porcentaje
Intereses	46.01	81%
Regalías	10.64	19%
Dividendos	0.01	0%
Totales	56.66	100%

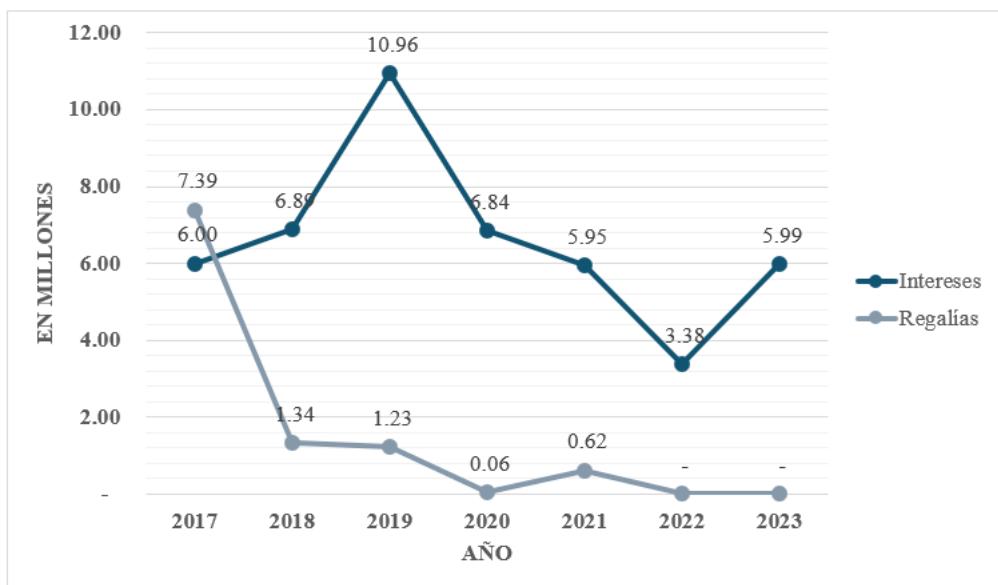
* En millones de dólares

Esto indica que los flujos financieros externos de los grandes contribuyentes analizados dependen en gran medida de inversiones y financiamiento en el extranjero, mientras que las regalías han perdido relevancia como fuente de ingresos internacionales.

Mediante gráficos de tendencia analizaremos los dos principales ingresos generados en el extranjero de los grandes contribuyentes seleccionados entre 2017 y 2023:

Gráfico 1

Tendencias de los ingresos obtenidos en el exterior entre el periodo 2017 al 2023



Fuente: Información financiera extraída de la data de la SUPERCIAS

El análisis de los ingresos provenientes del extranjero por concepto de intereses y regalías entre 2017 y 2023 muestra una tendencia divergente entre ambas categorías.

- **Intereses:** Presentan un crecimiento inicial hasta 2019, alcanzando su punto más alto en 10.96 millones. Sin embargo, a partir de 2020, se observa una disminución hasta 2022, con una leve recuperación en 2023. Esto sugiere que los grandes contribuyentes seleccionados ajustaron sus estrategias de financiamiento y colocación de capital en función de las condiciones económicas y regulatorias.
- **Regalías:** Presentan una caída abrupta desde 2017, cuando registraron su mayor valor de 7.39 millones, hasta prácticamente desaparecer en 2022 y 2023. La drástica reducción podría atribuirse a cambios en la estructura de negocio de los grandes contribuyentes seleccionados, modificaciones en acuerdos de propiedad intelectual,

o una menor dependencia de ingresos por licencias y regalías en mercados internacionales.

Este comportamiento puede tener implicaciones en la aplicación del mecanismo de exención o imputación en Ecuador. Dado que las regalías han disminuido significativamente, el impacto tributario de su tratamiento en acuerdos con el fin de eliminar la doble tributación se ha reducido. En contraste, el tratamiento fiscal respecto a los intereses sigue siendo clave para optimizar la carga tributaria de los grandes contribuyentes y evitar la doble imposición.

Dado que hemos identificado que los intereses son el origen principal de los recursos económicos provenientes del extranjero, procederemos a evaluar su impacto en el cambio de la aplicación del mecanismo de exención o imputación. Para ello, realizaremos dos ejemplos de liquidación de la carga impositiva sobre las rentas, a fin de medir el impacto de cada mecanismo y su influencia en la carga tributaria de los grandes contribuyentes.

Análisis de resultados

Para comprender la dinámica de los ingresos provenientes del exterior en las compañías catalogadas como grandes contribuyentes en Ecuador, se analizó la información financiera correspondiente al período 2017–2023. Este rango de tiempo se seleccionó por ser lo suficientemente amplio para identificar tendencias, variaciones y recurrencias en los principales conceptos por los cuales las empresas ecuatorianas generan ingresos desde el extranjero.

Sin embargo, con el fin de ilustrar el impacto fiscal de los métodos de exención e imputación aplicables al cálculo del impuesto a la renta, se optó en desarrollar un ejercicio práctico centrado en un año representativo. Esta decisión responde al objetivo de mostrar con claridad y simplicidad la diferencia en la carga tributaria entre ambos métodos, sin distorsionar los resultados con datos acumulados de varios años. El uso de un solo ejercicio permite aislar el efecto del método tributario aplicado, manteniendo un enfoque didáctico y funcional para fines comparativos.

Para la elaboración de los ejemplos prácticos del cálculo del tributo sobre la renta bajo el método de exención e imputación, se seleccionaron como referencia los casos de España y Colombia. Esta elección no fue aleatoria, sino que responde a una razón técnica y jurídica: Ecuador mantiene con ambos países convenios vigentes para evitar la doble tributación, pero suscritos bajo marcos normativos diferentes.

El convenio suscrito con España sigue el Modelo de Convenio de la OCDE, el cual promueve generalmente el uso del método de exención a efectos de prevenir la doble carga fiscal. En este modelo, los ingresos gravados en el país de origen no vuelven a ser objeto de imposición en el Estado de residencia. Por otro lado, el tratado suscrito con Colombia se basa en la

Decisión 578 de la Comunidad Andina, en el que se establece el método de imputación, facilitando que los tributos pagados en el Estado fuente sean acreditados contra el impuesto a pagar en el país de residencia.

A continuación, es pertinente revisar lo que establecen los acuerdos internacionales vigentes entre Ecuador y las Naciones seleccionadas (España y Colombia) respecto al tratamiento tributario de los intereses, con el fin de contextualizar el análisis realizado en el presente estudio:

El CDI con **España** establece en el Artículo 11 lo siguiente:

Los intereses procedentes de un estado contratante y pagados a un residente del otro estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro estado y según la legislación del mismo.

Estos intereses pueden someterse también a imposición en el estado contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este estado, pero el impuesto así exigido no puede exceder del 10% del importe bruto de los intereses.

La Decisión Nro. 578 con **Colombia** indica en el Artículo 10 que:

Los intereses y demás rendimientos financieros sólo serán gravables en el País Miembro en cuyo territorio se impute y registre su pago

De lo expuesto se evidencia que en el CDI con España se tributa sus ingresos en el país que mantenga la sociedad residencia que en este caso es en Ecuador, mientras que en la Decisión Nro. 578 menciona que donde se impute y registre el gasto se tendrá que gravar la renta por lo cual se determina que es en Ecuador por tanto la compañía recibirá un comprobante de retención autorizado por las autoridades fiscales de ambas jurisdicciones.

En ese sentido, se aplicará la tasa de retención para dicha transacción de acuerdo con la legislación tributaria de cada uno de los países en análisis por España se establece en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades Real Decreto 634/2015, de 10 de julio los ingresos sometidos a retención o ingreso en cuenta y de las cuales se aplicará el porcentaje del 19%, por otro lado, en la norma dispuesta en Colombia en el Estatuto Tributario decreto 624 de 1989 Diario Oficial No. 38.756 de 30 de marzo de 1989, indica la tarifa para rentas de capital y trabajo la cual corresponderá al veinte por ciento (20%) del monto nominal del pago o crédito en cuenta.

De lo expuesto, en la norma tributaria española el porcentaje es mayor a lo establecido en el CDI suscrito con Ecuador, por eso, para dicha operación se retiene el 10% en cambio en la legislación Colombia el porcentaje aplicar por el gasto de intereses será de 20% ya que en la Decisión Nro. 578 no indica un límite porcentual, sino que se aplica las normas internas establecidas por la Administración Tributaria.

En Ecuador, los ingresos provenientes de intereses estarán sujetos al porcentaje general del impuesto a la renta (25%), permitiéndose el uso de créditos tributarios por las retenciones efectuadas en el exterior, siempre que no excedan el impuesto causado localmente. Este mecanismo asegura que las transacciones internacionales cumplan con el principio de prevenir la doble tributación, reduciendo la carga fiscal total para el contribuyente.

En línea de lo anterior a continuación se muestra el impacto que se tiene en la aplicación de los métodos dos ejemplos:

Tabla 5

Ejemplo de la determinación de impuesto sobre la renta en el Ecuador por los dos métodos para evitar la doble imposición para sociedades consideradas como grandes contribuyentes por intereses obtenidos en España

Descripción (España)	[i] Exención	[ii] Imputación	[i] - [ii] Variación
(+) Ingresos	1,184,793,457	1,184,793,457	-
(+) Ingresos de exterior (intereses)	2,833,202	2,833,202	-
(-) Gastos	1,149,796,929	1,149,796,929	-
Utilidad del ejercicio	37,829,730	37,829,730	-
(-) Participación a trabajadores 15%	5,674,460	5,674,460	-
(-) Ingresos exentos	2,833,202	-	2,833,202 [a]
(+) Gastos no deducibles	7,772,702	7,772,702	-
(+) Generación/reversión de diferencias temporarias	3,831,323	3,831,323	-
(+) Gastos incurridos para generar ingresos exentos	-	-	-
(+) Participación trabajadores atribuible a ingresos exentos	424,980	-	424,980
Utilidad gravable	41,351,074	43,759,296	- 2,408,222
Impuesto a la renta causado	10,337,769	10,939,824	- 602,055 [b]
(+) Impuesto a la renta por ingresos del exterior (intereses)	283,320	-	283,320 [c]
(-) Retenciones en la fuente que le realizaron en el ejercicio	9,145,064	9,145,064	-
(-) Retenciones o impuesto pagado por ingresos provenientes del exterior con derecho a crédito tributario	-	283,320	- 283,320 [d]
Impuesto a la Renta a pagar	1,476,024	1,511,439	- 35,415 [e]

[a] Corresponde a la diferencia al comparar el ingreso por concepto de intereses en España al aplicar los métodos de exención e imputación.

[b] Representa el incremento en el desembolso económico por impuesto sobre la renta generado al aplicar el método de imputación sobre el de exención.

[c] Corresponde al valor retenido por impuesto sobre la renta en España, el cual es considerado como ingreso exento por el método de exención.

- [d] Consiste en el valor retenido en España en el que es considerado como crédito fiscal en Ecuador, siempre que no supere el porcentaje de retención del impuesto sobre la renta aplicable en Ecuador.
- [e] Representa el impuesto sobre la renta a pagar en Ecuador, una vez aplicada la metodología de exención o imputación, considerando los valores retenidos por la sociedad española.

Tabla 6

Ejemplo de la liquidación del impuesto sobre la renta en el Ecuador por los dos métodos para evitar la doble imposición para sociedades consideradas como grandes contribuyentes por intereses obtenidos en Colombia

Descripción (Colombia)	[i] Exención	[ii] Imputación	[i] - [ii] Variación
(+) Ingresos	1,184,793,457	1,184,793,457	-
(+) Ingresos de exterior (intereses)	2,833,202	2,833,202	-
(-) Gastos	1,149,796,929	1,149,796,929	-
Utilidad del ejercicio	37,829,730	37,829,730	-
(-) Participación a trabajadores 15%	5,674,460	5,674,460	-
(-) Ingresos exentos	2,833,202	-	2,833,202 [a]
(+) Gastos no deducibles	7,772,702	7,772,702	-
(+) Generación/reversión de diferencias temporarias	3,831,323	3,831,323	-
(+) Gastos incurridos para generar ingresos exentos	-	-	-
(+) Participación trabajadores atribuible a ingresos exentos	424,980	-	424,980
Utilidad gravable	41,351,074	43,759,296	- 2,408,222
Impuesto a la renta causado	10,337,769	10,939,824	- 602,055 [b]
(+) Impuesto a la renta por ingresos del exterior (intereses)	566,640	-	566,640 [c]
(-) Retenciones en la fuente que le realizaron en el ejercicio	9,145,064	9,145,064	-
(-) Retenciones o impuesto pagado por ingresos provenientes del exterior con derecho a crédito tributario	-	566,640	- 566,640 [d]
Impuesto a la Renta a pagar	1,759,345	1,228,119	531,225 [f]

- [a] Corresponde a los ingresos por intereses obtenidos en Colombia. Bajo el método de exención, en las que son consideradas como exentos en Ecuador en aplicación de la Decisión No. 578.
- [b] Representa el incremento del impuesto sobre la renta causado generado al aplicar el método de imputación sobre el de exención.
- [c] Hace referencia al impuesto sobre la renta retenido en Colombia sobre los intereses obtenidos, el cual es considerado como renta exenta en el método de exención.
- [d] Al aplicar el método de imputación, el valor retenido en Colombia se consideró como crédito fiscal en Ecuador, siempre que no supere el porcentaje de retención del impuesto sobre la renta para sociedades aplicable en Ecuador.
- [f] Finalmente, el valor a pagar por impuesto a la renta por los ingresos por concepto de intereses generados en Colombia es más alta en el método de exención, mientras que en el de imputación genera un ahorro para la sociedad ecuatoriana.

El análisis realizado sobre la aplicación de los mecanismos de exención e imputación en el cálculo del impuesto sobre la renta de los grandes contribuyentes con ingresos provenientes del extranjero refleja diferencias significativas en su impacto fiscal, entre estos:

- Efecto sobre el Impuesto a la Renta Causado

La aplicación del método de imputación genera un impuesto sobre la renta causado mayor, en comparación con el método de exención. Esto se debe a que el método de imputación no excluye los ingresos del exterior de la base tributaria, sino que permite acredecir el impuesto retenido en el extranjero como crédito tributario.

- Uso del crédito tributario

En el escenario de imputación, se reconoce un crédito tributario, correspondiente a la retención efectuada por las sociedades en España y Colombia.

Sin embargo, este crédito tributario solo es aprovechable en la medida en que no supere el impuesto causado en Ecuador, lo que restringe su efecto la disminución de la carga fiscal.

Los resultados del análisis realizado evidencian que la utilización del sistema de exención es más favorable para los grandes contribuyentes con ingresos provenientes del exterior, debido a que reduce la carga impositiva al excluir dichos ingresos de la base imponible. Esto se refleja claramente en el caso de estudio del ingreso generado en España.

Por otro lado, en escenarios donde la retención en el extranjero es elevada, como en el caso analizado de Colombia, el método de imputación puede resultar más beneficioso, ya que permite aprovechar plenamente el crédito tributario en Ecuador. Este mecanismo contribuye a mitigar el impacto fiscal al compensar el impuesto pagado en el exterior con la obligación tributaria local.

En consecuencia, la elección entre ambos mecanismos debe basarse a partir de un examen minucioso de la composición de los ingresos del contribuyente, las tasas de retención aplicadas en cada jurisdicción y la viabilidad de aprovechar los créditos tributarios, con el fin de maximizar la eficiencia tributaria y evitar la doble imposición.

Recomendaciones

- Analizar la viabilidad de adoptar un enfoque más flexible frente a los mecanismos para evitar la doble imposición, de modo que se pueda aplicar el método de exención o el de imputación según el tipo de ingreso recibido y la jurisdicción de origen. Esta medida permitiría lograr una mayor equidad fiscal y minimizar los conflictos tributarios en las operaciones internacionales de los grandes contribuyentes.
- Documentar y sistematizar el uso histórico de ambos métodos (exención e imputación) en los tratados suscritos por Ecuador, con la finalidad de identificar posibles inconsistencias o falta de criterios uniformes. Este análisis podría servir de base para proponer ajustes normativos que fortalezcan la coherencia legal y otorguen mayor seguridad jurídica a los contribuyentes.
- Evaluar periódicamente la efectividad del método actualmente utilizado, considerando tanto su impacto en la carga fiscal como las dificultades prácticas en su aplicación.
- Fortalecer los controles y lineamientos relacionados con la aplicación del mecanismo vigente, a fin de evitar posibles abusos o interpretaciones indebidas
- Ecuador debería anticiparse a las implicaciones del Pilar 2 del proyecto BEPS 2.0, considerando la incorporación en su legislación de un sistema de seguimiento sobre la tasa efectiva global que pagan los grupos empresariales multinacionales. Esto permitiría adaptar oportunamente la aplicación de los métodos de exención o imputación, en función del nivel real de tributación en el extranjero, y prepararse frente a eventuales ajustes realizados por las casas matrices en otras jurisdicciones.

Limitaciones

Una de las mayores limitaciones de presente análisis consiste en la calidad y consistencia de la información financiera reportada por las empresas en el portal de la SCVS. Si bien esta fuente es pública y oficial, es posible que existan inconsistencias o variaciones en el modo

en que las empresas declaran los ingresos provenientes del exterior, lo cual puede afectar la precisión del análisis realizado.

Además, el estudio se enfoca exclusivamente en grandes contribuyentes no financieros, situación que restringe la generación de los hallazgos a empresas de menor tamaño o de otros sectores. También se debe considerar que el estudio se efectuó sobre la base de la normativa vigente entre 2017 y 2023; cualquier cambio posterior en las reglas tributarias, especialmente aquellas relacionadas con las reformas internacionales como el Pilar 2 del proyecto BEPS, podría modificar los efectos observados en esta investigación.

Referencias

- Balcha, A. (2021). *Tax Treaty Shopping in Ethiopia: The Need to Integrate Anti-Treaty Shopping Rule into Double Taxation Avoidance Agreements and domestic income tax law*. *Bahir Dar University Journal of Law*, 11(2).
- Blas Alfredo. (2018). *La doble no imposición en aplicación de los convenios para evitar la doble imposición* [Universidad de Lima]. <https://doi.org/10.26439/ulima.thesis/9558>
- Bogotá, & Fernán. (2022). *BEPS 2.0: Reflexiones para Colombia. Criterio Libre* •, 20(37), 219565. <https://orcid.org/0000-0002->
- Cabrera, O. (2021). *La residencia fiscal de las entidades jurídicas en el sistema tributario colombiano*. *Revista de Derecho Fiscal*, 20, 151–208. <https://doi.org/10.18601/16926722.n20.04>
- Código Fiscal de La República de Panamá (1956).
- Fajardo. (2022). *El Impuesto Mínimo Global: Implicaciones Para Los Estados Y Las Multinacionales*.
- González. (2024). *Observatorio de las reformas fiscales y el fortalecimiento de las administraciones tributarias de América Latina* (2024).
- Larena, D. A. (2018). *Residencia fiscal de las personas físicas y jurídicas: aspectos internacionales*. <https://doi.org/1989-8819>
- Ley Sobre Impuesto a La Renta (1974).
- Maarten, & Lejour. (2023). *Tax Treaty Shopping and Developing Countries*. <https://doi.org/10.19088/ICTD.2023.049>
- Mojica. (2025, January 26). *Convenios para evitar la doble imposición celebrados por Colombia: el arbitraje como mecanismo para dirimir las disputas tributarias internacionales*. <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/9993/17624>
- OCDE. (2016). *Proyecto BEPS - Nota explicativa*. OECD. <https://doi.org/10.1787/9789264263567-es>

- OCDE. (2019). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada 2017.* OCDE. <https://doi.org/10.1787/765324dd-es>
- OECD. (2025). *GloBE Information Return (Pillar Two) XML Schema OECD Tax.* OECD. <https://doi.org/https://doi.org/10.1787/c594935a-en>
- Pulla Marian. (2023). *Medidas adoptadas por el Ecuador para contrarrestar la doble imposición internacional y la vulneración al Principio de Equidad y Neutralidad Fiscal.*
- Rodríguez, J. (2020). *La aplicación de la cláusula PPT del Plan de Acción BEPS en la red de convenios de doble imposición suscritos por Colombia.* *Revista de Derecho Fiscal*, 17, 7–61. <https://doi.org/10.18601/16926722.n17.02>
- Trujillo, C. (2024). *¿Es necesario suscribir convenios para evitar la doble imposición?* *Revista Peruana de Derecho Internacional*, 176, 151–171. <https://doi.org/10.38180/rpdi.v74i176.499>
- Tunnermann, L. (2024). *Tratados De Doble Tributación En Nicaragua Y Sus Efectos En Las Operaciones Económicas Y Financieras De Los Contribuyentes Transnacionales En El País.* *IUSTITIA*, 24. <https://doi.org/10.15332/iust.v0i24.3169>
- Ugalde, A. F. (2018). *El problema del concepto actual de establecimiento permanente en los convenios de doble tributación internacional frente a los nuevos desafíos fiscales en la economía digital.* *Revista Chilena de Derecho y Tecnología*, 7(10.5354/0719-2584.2017.48223), 155–173. <https://doi.org/10.5354/0719-2584.2017.48223>