



FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES

LOS EFECTOS JURÍDICOS DE LA RESOLUCIÓN N°. NAC-DGERCGC16-
00000204, FRENTE A LOS CONVENIOS PARA EVITAR DOBLE IMPOSICIÓN
SUSCRITOS POR ECUADOR

Autor

Edgar David Ortiz Arias

Año
2017



FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES

LOS EFECTOS JURÍDICOS DE LA RESOLUCIÓN N°. NAC-DGERCGC16-
00000204, FRENTE A LOS CONVENIOS PARA EVITAR DOBLE IMPOSICIÓN
SUSCRITOS POR ECUADOR

Trabajo de Titulación presentado en conformidad a los requisitos establecidos
para optar por el título de Abogado de los Tribunales y Juzgados de la
República

Profesor Guía
Dr. José Dionicio Suing Nagua

Autor
Edgar David Ortiz Arias

Año
2017

DECLARACIÓN DEL PROFESOR GUÍA

“Declaro haber dirigido este trabajo a través de reuniones periódicas con el estudiante, orientando sus conocimientos y competencias para un eficiente desarrollo del tema escogido y dando cumplimiento a todas las disposiciones vigentes que regulan los Trabajos de Titulación”.

José Dionicio Suing Nagua

Doctor en Jurisprudencia

C.I.: 1706860440

DECLARACIÓN DEL PROFESOR CORRECTOR

“Declaro haber revisado este trabajo, dando cumplimiento a todas las disposiciones vigentes que regulan los Trabajos de Titulación”.

Juan Carlos Córdova León

Magíster en Derecho Societario, Financiero y Mercado de Valores

C.I.: 0102847746

DECLARACIÓN DE AUTORÍA DEL ESTUDIANTE

“Declaro que este trabajo es original, de mi autoría, que se han citado las fuentes correspondientes y que en su ejecución se respetaron las disposiciones legales que protegen los derechos de autor vigentes”.

Edgar David Ortiz Arias

C.I.: 131014658-2

AGRADECIMIENTOS

Agradezco profundamente a mi profesor de derecho tributario y tutor en el presente trabajo de titulación, doctor José Suing, ha sido un verdadero privilegio contar con su guía, ayuda y conocimiento.

Agradezco a Dios por iluminar mi camino y permitirme cumplir mis objetivos y metas.

A mi familia, gracias de todo corazón; sin ustedes a mi lado no lo hubiera logrado.

DEDICATORIA

Idónea es la ocasión, al culminar mis estudios universitarios, aducir ilustres agradecimientos con todo mi amor y admiración a mis amados padres David y Rocío; fuente infinita de incondicional y constante apoyo, mis ejemplos de vida.

A mi adorable hija, Samantha Ortiz, mi amada princesa, mi luz y mi motor, mi motivo diario y alegría constante. Finalmente, a mi adorada esposa, tus alegrías se convierten en mías, y mis alegrías son tuyas, este logro también te dedico a ti, con todo mi amor.

RESUMEN

Con el propósito de prevenir las singularidades que evidencian la doble imposición, los Estados han establecido mecanismos tendientes a evitar la concurrencia de soberanías fiscales, supuesto en el cual, el contribuyente o sujeto pasivo soporta un mismo gravamen por parte de dos Estados, es precisamente en este contexto donde surgen los denominados convenios de doble imposición.

Ecuador ha celebrado hasta la fecha dieciséis convenios de doble imposición con distintos países, previniendo así, que entre Estados suscriptores se pueda imponer la misma renta a un mismo contribuyente en el mismo periodo fiscal.

No obstante, con la expedición de la Resolución N°. NAC-DGERCGC16-00000204, del 14 de junio del 2016 del Servicio de Rentas Internas, se evidencia una problemática en la legislación ecuatoriana, pues establece montos máximos y requisitos para la aplicación automática de los beneficios previstos en los convenios de doble imposición.

En este sentido, a lo largo del presente trabajo se realizará un análisis de la importancia de los convenios de doble imposición suscritos por Ecuador, que al haber sido legalmente celebrados y al encontrarse en estatus vigentes en nuestra legislación, gozan de mayores prerrogativas frente a la Resolución N°. NAC-DGERCGC16-00000204 del 14 junio de 2016, que se abordará en este estudio.

Se demostrará la incompatibilidad que detenta la Resolución objeto de investigación frente a los contenidos de los convenios para evitar doble imposición suscritos por Ecuador; lo cual tiene como consecuencia un indudable efecto en el derecho a la seguridad jurídica, establecido en la Constitución de la República.

ABSTRACT

In order to prevent the uniqueness of double taxation, States have established mechanisms to avoid the concurrence of fiscal sovereignty, in which case the taxpayer or taxable person bears the same taxation on the part of two States. In this context where the so-called double taxation agreements arise.

Ecuador, as it could not be otherwise, has so far signed sixteen double taxation agreements with different countries, thus preventing, among subscribing States, the same income can be imposed on the same taxpayer in the same fiscal period.

However, with the issuance of Resolution No. NAC-DGERCGC16-00000204, dated June 14, 2016, a problem arises through its application, since maximum amounts and requirements were established so that the automatic application of the benefits provided for in the Double taxation subscribed by Ecuador, which rule that in cases where the amounts exceed the limits set, the benefit of the agreements will be made through the return of taxes, which obviously affects the content of treaties.

In this sense, throughout this paper an analysis will be made of the importance of the international double taxation agreements signed by Ecuador, which, having been legally concluded and being in the current status of our legislation, enjoy greater prerogatives against Resolution No. NAC-DGERCGC16-00000204 dated June 14, 2016, which is addressed in this study.

The incompatibility of the resolution under investigation with respect to the contents of the double taxation agreements signed by Ecuador will be demonstrated; Which has as a consequence an undoubted effect on the right to legal certainty, established in the Constitution of the Republic.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
1. LOS CONVENIOS PARA EVITAR DOBLE IMPOSICIÓN	2
1.1 Nociones generales sobre la doble imposición tributaria (concepto y reseña histórica).	2
1.2 Los convenios para evitar doble imposición (concepto y sus principales modelos).	6
1.3 Mecanismos para evitar doble imposición.....	9
2. LOS CONVENIOS PARA EVITAR DOBLE IMPOSICIÓN EN EL ECUADOR.....	12
2.1 Convenios para evitar doble imposición suscritos por Ecuador.	12
2.2 Criterios de aplicación de los convenios para evitar doble imposición.	18
2.3 Efectos Jurídicos de los convenios para evitar doble imposición en la legislación ecuatoriana.	22
3. La Resolución N°. NAC-DGERCGC16-00000204 del 23 de mayo de 2016 del Servicio de Rentas Internas versus el contenido de los convenios para evitar doble imposición, suscritos por Ecuador.	25
3.1 Análisis de la Resolución N°. NAC-DGERCGC16-00000204.	25
3.2 Efectos Jurídicos de la Resolución N°. NAC-DGERCGC16-00000204, frente a los convenios para evitar doble imposición suscritos por Ecuador.	26
3.3 Estrategias para contrarrestarlas.	35
4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	38
4.1. Conclusiones.....	38
4.2. Recomendaciones	39
REFERENCIAS.....	41

INTRODUCCIÓN

De acuerdo con la doctrina internacional, los tributos son contraprestaciones de carácter pecuniario que el Estado impone unilateralmente en ejercicio de su capacidad soberana, y que la administración pública exige como consecuencia de la realización de un hecho imponible dispuesto en la ley, con el objeto de que tal contribución permita obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público, sin que ello cause algún perjuicio al sujeto pasivo.

Desde la antigüedad, los Estados han exigido el pago de tributos a sus nacionales, con el fin de obtener ingresos públicos que financien su gestión, que hecho se ha mantenido hasta la actualidad; sin embargo, ante el vertiginoso avance de la globalización económica, financiera y tributaria, las relaciones jurídicas entre Estado y contribuyente se han visto modificadas sustancialmente.

Es así que el desarrollo de las actividades comerciales ha sobrepasado el ámbito de la territorialidad, por lo que las personas y las asociaciones han adquirido connotaciones de carácter internacional, capaces de ofertar a un mercado global sus productos, bienes o servicios y con ello se ha modificado también la forma de tributación.

De este modo la globalización ha obligado paulatinamente a los países a tomar diversas figuras de aplicación internacional como instrumentos que permitan el desarrollo de los mercados modernos, realizando acuerdos de conveniencia o mutuo beneficio, que contengan normas específicas para proteger aspectos vulnerables como la doble tributación internacional, que ha sido regulada mediante convenios bilaterales y multilaterales, que permiten la cooperación entre dos o más países para evitarla.

Sin embargo, pese a los múltiples convenios y acuerdos internacionales que existen para evitar el fenómeno, se presentan determinados problemas derivados de la existencia de normas locales que se contraponen a lo pactado

por los Estados, generando conflictos que perjudican principalmente al contribuyente, al comercio, a la inversión extranjera y al ordenamiento jurídico.

Es por este motivo, que el presente ensayo pretende estudiar la interacción entre los convenios para evitar la doble imposición internacional suscrita por Ecuador y la Resolución N°. NAC-DGERCGC16-00000204, del Servicio de Rentas Internas, que, a criterio de distintos expertos, es atentatoria y va en contra de los contenidos establecidos en los convenios internacionales firmados por Ecuador, generando inseguridad jurídica y vulnerando el principio de jerarquía normativa establecido en el artículo 425 de la Constitución de la República. Por ello resulta de gran importancia realizar un análisis de los efectos jurídicos que conlleva esta Resolución y acto seguido aportar posibles soluciones al problema.

1. LOS CONVENIOS PARA EVITAR DOBLE IMPOSICIÓN

1.1 Nociones generales sobre la doble imposición tributaria (concepto y reseña histórica).

Asumiendo como punto de partida del presente trabajo una perspectiva histórica, se puede advertir que desde la antigüedad existieron ciertos “supuestos de imposición” que plantearon determinados problemas emergentes del conflicto entre la distinta ubicación de los bienes y la residencia de los propietarios de los mismos, situación que generó al menos una duda con respecto a cuál era la autoridad con ejercicio de poderes impositivos en los dos lugares.

Esta duplicidad generada por una doble imposición, se extendió también a aquellos casos en los que existía una jurisdicción en razón de la renta generada en el lugar donde las actividades fueren producidas, y otra jurisdicción distinta en razón del lugar en donde residía quien obtenía tal renta.

Para dar respuesta a estas interrogantes, desde aproximadamente el siglo XII se realizaron distintos cuestionamientos respecto de quien era la autoridad competente para gravar impuestos en tales casos, siendo el problema de la superposición de jurisdicciones impositivas, ampliamente tratado en la Edad Media con el fin de dar una solución efectiva a tales cuestionamientos. Sin embargo, no sería sino a partir de la segunda mitad del siglo XIX cuando la problemática de la doble imposición se logró teorizar en forma efectiva y adquirió alcance en el derecho internacional, en donde finalmente se empezaron a vislumbrar las primeras soluciones dentro del ámbito jurídico para tal conflicto (Atchabahian, 2003, p. 527).

Desde aquella época, hasta la actualidad, el fenómeno de la doble imposición tributaria ha tomado una ingente relevancia, tanto en la doctrina normativa interna de los países y en el derecho internacional, importancia que se ha generado a priori, por la tensión que existe entre contribuyentes y estados al momento de contribuir impuestos.

En este sentido, es preciso que, como primer punto del presente trabajo, se comprenda de qué se trata y cuál es el alcance de la doble imposición tributaria, de allí que sea necesario apuntar al menos los criterios más relevantes de la doctrina respecto a la temática que atañe.

Autores como César Montaña Galarza, afirman que “la doble imposición puede ser interna o internacional”, aunque en sentido estricto, “si un sistema tributario es un auténtico sistema y su ámbito es nacional no se deberían dar supuestos de doble imposición interna”, quedando claro que la doble imposición suele presentarse como un fenómeno de carácter internacional, sin descartar su presencia en el ámbito de los Estados (Montaña, 1999, p. 47).

Precisamente en el contexto internacional, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, (en adelante OCDE por sus siglas), en el año 2010 adoptó el siguiente concepto de doble imposición internacional:

“La doble imposición jurídica internacional puede definirse de forma general como el resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o más Estados a un mismo contribuyente, respecto de la misma materia imponible y por el mismo periodo de tiempo”.

Como señala la OCDE, la doble imposición puede resumirse como una aplicación de dos impuestos similares a un mismo contribuyente, por dos o más Estados. Cabe resaltar que el organismo internacional, claramente señala que se tratan en definitiva de dos impuestos similares, no del mismo impuesto, pues el gravamen se genera en dos legislaciones de distintos países, aunque es cierto que gravan el mismo hecho y materia imponible en el mismo periodo de tiempo.

Por su parte, el autor Dalmier, citado por Montaña, al definir el fenómeno de la doble imposición, analiza dos perspectivas diferentes; por un lado, distingue doble imposición desde la perspectiva del contribuyente y en este sentido menciona que “consiste en tener que soportar en razón de un mismo hecho imponible, impuestos exigidos por dos o más Estados”, mientras que una segunda conceptualización, analizada desde la previsión de los poderes públicos explica que:

“Consiste en la concurrencia de varias soberanías fiscales, como consecuencia lógica de la existencia de una pluralidad de ellas, que son independientes entre sí, sin que exista ninguna regla de derecho de gentes y sancionada por una jurisdicción internacional que tienda a limitar el ejercicio de estas diferentes soberanías y a circunscribirlas en su ámbito respectivo” (Montaña, 1999).

La doble perspectiva planteada por el autor permite comprender mejor el fenómeno de la doble tributación, pues por un lado afirma que desde el punto de vista del contribuyente se trata de un doble gravamen que debe soportar, proveniente de distintas legislaciones estatales; mientras que desde el punto de vista del poder público, se trata de una superposición de soberanías de carácter fiscal, siendo tal situación producida por la ausencia de una normativa que las regule a fin de poder delimitar cuando opera cada una de éstas, y con

ello, evitar que el contribuyente se vea gravado más de una vez a consecuencia de la pluralidad de jurisdicciones.

Por lo tanto, la principal función atribuible a la trascendencia de los convenios de doble imposición “CDI”, esencialmente radica en prevenir el doble y reiterado pago de tributos en distintos países, evitando lo que en la doctrina se ha dado por llamar “superposición de jurisdicciones fiscales internacionales”, particular que surge cuando las leyes tributarias internas originan y utilizan distintos criterios de sujeción o configuran distintos mecanismos para gravar tributos.

De estas primeras conceptualizaciones apuntadas se puede identificar en forma lógica que existe una doble imposición cuando se presentan ciertos elementos, ya que como lo explica Troya (2008) citando a Alegría Borrás, se requiere la concurrencia de al menos “dos autoridades fiscales, dos impuestos sobre el mismo hecho generador, misma identidad del sujeto pasivo y análogos impuestos correspondientes al mismo periodo fiscal” (p. 49).

Según el criterio planteado por Borrás se requiere la convergencia de cinco elementos:

- a)** Identidad de la naturaleza del gravamen;
- b)** Que haya un mismo hecho generador del impuesto;
- c)** Simultaneidad en el periodo de tiempo en el que ocurre el hecho gravable;
- d)** Identidad en el sujeto sobre quien recae el tributo;
- e)** Que más de un Estado ejerza su potestad tributaria.

De conformidad al criterio aceptado por la doctrina, la doble imposición ha tenido una importante injerencia en la relación con los contribuyentes y Estados, y es por ello que se han propuesto distintos métodos tendientes a prevenir la doble imposición, mediante mecanismos y estrategias que serán tratados a continuación.

1.2 Los convenios para evitar doble imposición (concepto y sus principales modelos).

Los autores Mauricio Durango y Álvaro Cárdenas definen a los convenios para evitar doble imposición en los siguientes términos:

“Los convenios para evitar la doble imposición son acuerdos solemnes entre estados soberanos contratantes que tienen como finalidad distribuir la potestad tributaria entre ellos para evitar que sus residentes estén sometidos a doble imposición jurídica por una misma operación con incidencia transfronteriza” (Durango & Cárdenas, 2016).

Como bien señalan los autores, los convenios para evitar doble imposición son acuerdos de carácter internacional entre Estados soberanos, cuya principal finalidad es prevenir la doble imposición. Criterio similar mantienen los autores Vicente Ferrer y Rosa García, quienes al respecto realizan la siguiente definición:

“Los convenios de doble imposición son tratados fiscales internacionales entre dos o más Estados para establecer un real reparto de la imposición tributaria, es decir que un contribuyente solo tribute en un Estado o que su carga tributaria resulte menor que la que derivaría de la completa aplicación de la legislación de cada país. En definitiva, persiguen evitar la doble imposición internacional, la discriminación y el fraude fiscal” (Ferrer & García, 2012, p. 11).

Según el criterio expuesto por los autores, los convenios para evitar doble imposición constituyen tratados de carácter internacional cuyo contenido se limita al área fiscal, éstos persiguen como objetivos no solo evitar la doble imposición internacional, sino que también evitan el fraude fiscal y la discriminación frente a los contribuyentes.

Los autores también coinciden en el criterio de que, para poder evitar la superposición tributaria de distintas legislaciones, los Estados que celebren un convenio de doble imposición han de repartirse entre sí la obligación tributaria o al menos deberán determinar las medidas necesarias para que la carga

tributaria resulte atenuada o parcializada en relación a la carga total que tendría el contribuyente si lo hiciera en forma completa. En tal sentido, los tratados de derecho internacional tributario “TDIT” o convenios de doble imposición “CDI”, - como se conocen en la doctrina y en la aplicación del derecho internacional tributario-, son instrumentos internacionales que impulsan la colaboración entre las Autoridades Tributarias de los distintos países, pues suponen un mecanismo de cooperación económica.

Una vez conceptualizados los convenios para evitar doble imposición, es preciso apuntar cuales son los principales modelos que han sido adoptados por los Estados celebrantes. Ferrer y García afirman que “la historia de los convenios modelos empieza hace ochenta años, cuando el Comité Financiero de la Sociedad de Naciones enfocó el problema de la doble tributación y dio forma al primer modelo de convenio multilateral” (Ibídem); mientras que los autores Sandro Vallejo y Galo Maldonado van más allá y citan como primer antecedente el convenio para combatir la Doble Imposición del año 1899, celebrado entre el Imperio Austro-Húngaro y Prusia, tratado fiscal que regula el problema de la doble tributación (Vallejo & Maldonado, 2007, p. 50).

Sin perjuicio de las diferencias encontradas, los autores coinciden en que es precisamente en el seno de la Liga de las Naciones cuando se empieza a abordar con profundidad el problema que supone la doble imposición, así como los mecanismos más efectivos para combatirla. Fue en 1921 cuando el Comité de Asuntos Económicos de este organismo encargó un estudio a cuatro importantes expertos: Bruinis de Holanda, Einaudi de Italia, Seligman de Estados Unidos y Stamp de Gran Bretaña, el cual concluyó dos años más tarde. (Ibídem)

Posteriormente se desarrollaron estudios y discusiones que dieron lugar a los modelos de convenio de México de 1943 y de Londres en 1946. Según exponen Vallejo y Maldonado, en este primer grupo de modelos “se consideró el criterio de fuente para los llamados impuestos reales y el criterio de residencia, para los llamados impuestos personales, considerando como

método adecuado para evitar la doble imposición, el método de deducción simple” (Vallejo & Maldonado, 2007, p. 50).

Después de la Segunda Guerra Mundial, los debates sobre este asunto se realizaron en la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE); misma que con posterioridad se convirtió en la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), donde precisamente se crearía el modelo de mayor importancia y aplicación, según explican Ferrer y García:

“Este modelo es el utilizado por los países miembros y no miembros de la OCDE como plantilla para la mayoría de los Convenios de doble imposición celebrados entre Estados. El modelo de convenio de la OCDE, que sigue siendo hoy base en la mayoría de convenios bilaterales, es actualizado cada dos o tres años” (Ferrer & García, 2012, p. 11).

Por su parte, la Organización de las Naciones Unidas decidió publicar su propio modelo de convenio, cuyo objetivo fue buscar un mayor equilibrio entre los criterios de residencia y de fuente.

“El modelo convenio de la ONU, pone más énfasis en el principio de la fuente que en el de la residencia, pues considera que los países en desarrollo son mayores exportadores de materias primas. Este modelo fue actualizado en 1999 y sigue el ejemplo de la versión original, es decir, se basa en el convenio de la OCDE, pero ofrece posibilidades para proteger la base tributaria en la base en el país de fuente.” (Ibídem)

Según apunta Vallejo y Maldonado, tanto el modelo elaborado por la Organización de Naciones Unidas como el realizado por la OCDE son los más utilizados y en “ambos modelos reconocen a los Estados suscriptores, el derecho de gravar tanto en el país donde se ubica la fuente generadora de la renta como en el país donde se encuentre la residencia del sujeto que la obtuvo” (Vallejo & Maldonado, 2007, p. 49).

Si bien es cierto que estos dos modelos son los mayormente aplicados y constituyen la base para la celebración de convenios bilaterales, existen países que han optado por la creación de sus propios modelos como el caso de

Estados Unidos “que tiene su propio modelo de convenio vigente desde 1977, usando el criterio de nacionalidad como criterio de sujeción de la renta” (Ferrer & García, 2012, p. 12).

De importante aplicación dentro del ámbito de América latina es el “Convenio para evitar la doble imposición entre los países miembros y, el convenio de la CAN para evitar la doble imposición entre países miembros y otros ajenos a la subregión” del mismo organismo, creado mediante la celebración del Acuerdo de Cartagena, cuya Comisión expidió la Decisión número 40, que fue revisada y completada mediante decisión número 578.

Cabe señalar que las decisiones adoptadas por la Comunidad Andina de Naciones constituyen normativa supranacional y tienen carácter vinculante para los países miembros, por lo que éstos deben aplicarlas en forma obligatoria. El modelo planteado por la Comunidad Andina “recoge el principio general de gravamen en la fuente de donde proviene la renta” (Vallejo & Maldonado, 2007, p. 51). Otro de los modelos aplicados en forma multilateral fue el celebrado a través del Tratado Multilateral de los países del Norte de Europa de 22 de marzo de 1983, que tuvo como finalidad eliminar la doble imposición en los impuestos sobre la renta y el patrimonio, establecido entre países pertenecientes al Consejo Nórdico en Helsinki (Tutor, 2007, p. 352).

Ahora bien, además de los convenios de doble imposición existen ciertos mecanismos tendientes a evitar la concurrencia de jurisdicciones tributarias, mecanismos que por su importancia merecen el siguiente apartado.

1.3 Mecanismos para evitar doble imposición.

En forma general puede señalarse que los principales mecanismos para evitar doble imposición internacional son dos: afirmación que es realizada en base al criterio del autor José Troya, quien señala que el primer criterio es la normativa del derecho interno de cada país, mientras que el segundo es el uso y aplicación de convenios bilaterales o multilaterales (Troya, 2008, p. 36).

Entre los métodos unilaterales se encuentran particularmente los siguientes: el método de la exención, el método del crédito fiscal o también llamado de la imputación, y el método de la deducción.

El método de la exención consiste en que “las rentas o los elementos patrimoniales que pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente, están exentos en el estado de residencia” (Vallejo & Maldonado, 2007, p. 55), y en este sentido se admiten dos alternativas:

“i) Exención simple: cuando las rentas o el patrimonio, obtenidos en el Estado de la fuente, no se tienen en cuenta en ningún momento en la base imponible del perceptor.

ii) Exención con progresividad: cuando dichas rentas o patrimonio solamente se computan al determinar el tipo impositivo que se aplicará a las demás rentas o elementos patrimoniales del contribuyente” (Vallejo & Maldonado, 2007, p. 56).

En otras palabras, el método de exención consiste en el hecho de que la renta queda exenta de pago en uno de los Estados, pues ésta se grava en forma exclusiva tan solo en uno de éstos, lo que significaría que el otro Estado renuncia a la percepción del contribuyente.

Por otra parte, se encuentra el método de crédito fiscal o también llamado de la imputación, que según explican Ferrer y García, es el mayormente aplicado por los países debido a su practicidad. Al respecto, los autores señalan:

“Consiste en que cada país de residencia del inversor calcula el impuesto utilizado como base el importe total de las rentas percibidas del contribuyente, incluidas las extranjeras, pero permitiendo una deducción (o crédito fiscal) de la cuota del impuesto abonado en el extranjero. Así pues, este método supone la posibilidad de compensar en los impuestos que corresponde pagar en el país de residencia, el importe íntegro de los impuestos satisfechos en el país de la fuente” (Ferrer & García, 2012, p. 18).

Por su parte, Vallejo y Maldonado afirman que dentro de este método pueden darse dos modalidades, a saber:

- “i) Imputación total o integral: cuando se deduce la totalidad del impuesto satisfecho en el estado de la fuente.
- ii) Imputación parcial o limitada: cuando la deducción por el impuesto satisfecho en el extranjero tiene un máximo que es el importe que por dichos rendimientos correspondería pagar en el estado de residencia, si se hubiesen obtenido en dicho territorio” (Vallejo & Maldonado, 2007, p. 56).

Finalmente se encuentra el método de deducción. Ferrer y García lo explican detalladamente en los siguientes términos:

“Consiste en deducir el impuesto extranjero de la base imponible del impuesto en el país de residencia (a diferencia del método del crédito fiscal o de imputación, donde la deducción del impuesto extranjero es sobre la cuota tributaria del país de residencia del contribuyente.) En general este mecanismo de deducción proporciona una compensación inferior a los dos anteriormente comentados, pues no compensa el impuesto extranjero, sino solo una parte proporcional, es decir solo la correspondiente a lo pagado por el impuesto” (Ferrer & García, 2012, p. 19).

Por otra parte, y de acuerdo a lo señalado en líneas anteriores se encontrarían los mecanismos bilaterales y multilaterales, que se producen cuando “dos o más Estados firman un convenio, acuerdo o tratado internacional para regular las situaciones de doble imposición y establecer que Estado es competente para gravar un hecho imponible” (Ibídem).

De acuerdo a los autores, los mecanismos internacionales son los denominados convenios para evitar doble imposición, lógicamente, dentro de esta categoría tenemos convenios de carácter bilateral, que como su propia denominación lo indica comprenden a dos Estados; y los convenios de carácter multilateral celebrados entre más de dos Estados y generalmente involucran a países de una determina región.

Una última consideración a tomar en cuenta es que dentro de un determinado Estado pueden colindar los dos tipos de mecanismo tendientes a evitar doble imposición, es decir, aquellos de carácter interno y aquellos de índole internacional; sin embargo, es importante mencionar que, para evitar doble imposición entre dos Estados, los mecanismos unilaterales únicamente ayudarían a disminuir o atenuar los efectos de la doble imposición internacional, mas no lograrían eliminarla.

En tal sentido, los tratados de derecho internacional tributario “TDIT” o convenios de doble imposición “CDI”, tienen vital importancia en el ordenamiento jurídico de cada uno de los distintos Estados, por lo que es sustancial en el presente trabajo mencionar al menos en forma sucinta los convenios que Ecuador actualmente mantiene vigentes en la materia.

2. LOS CONVENIOS PARA EVITAR DOBLE IMPOSICIÓN EN EL ECUADOR.

2.1 Convenios para evitar doble imposición suscritos por Ecuador.

El tratadista Andrés Martínez afirma que existe un proceso para celebrar acuerdos y que comprende los siguientes pasos:

- a) “Negociación.
- b) Firma ad referendum.
- c) Aprobación (Momento fundamental dentro del proceso, y que en el caso ecuatoriano cuenta con el control de la Asamblea Nacional e informe vinculante de la Corte Constitucional).
- d) Ratificación.
- e) Publicación” (Martínez, 2013, p. 199).

Según explica el autor, existe un determinado proceso para la celebración de acuerdos internacionales que permite que un tratado internacional tenga plena vigencia en el ámbito nacional de un Estado, siendo su última instancia la ratificación, situación que es definida por Martínez como el “momento en el cual de acuerdo a la legislación interna de cada Estado se realiza un control a las

decisiones tomadas por parte del Jefe de Estado en su función de representar al pueblo” (Martínez, 2013, p. 200).

Ahora bien, en Ecuador el proceso de suscripción de los instrumentos internacionales está regulado tanto por el derecho interno como por el derecho internacional, cabe aclarar que no todos los convenios para evitar doble imposición fueron ratificados bajo el mismo mandato constitucional.

Actualmente la Constitución de la República vigente desde el año 2008 prescribe que un tratado internacional tendrá plena vigencia y validez dentro del territorio ecuatoriano, una vez ratificado de acuerdo con el procedimiento y las normas prescritas en la Constitución, concretamente como lo señalan los artículos 417 y siguientes: “Los tratados internacionales ratificados por el Ecuador se sujetarán a lo establecido en la Constitución” (Constitución de la República, 2008, art. 417).

En cuanto a los convenios para evitar doble imposición tributaria celebrados con anterioridad al año 2008, siguieron el procedimiento determinado en sus respectivos marcos constitucionales vigentes a la fecha, por lo que tiene plena validez y vigencia en virtud del principio de irretroactividad. Dentro de este contexto es oportuno señalar que hasta la presente fecha Ecuador ha suscrito quince convenios de carácter bilateral y un convenio multilateral para evitar doble imposición internacional, según informa el Servicio de Rentas Internas.

A continuación, se presenta una tabla que resume en forma sintética y cronológica, algunos de los aspectos importantes de cada uno de estos instrumentos.

Tabla 1.

Convenios para evitar la doble Tributación celebrados por el Ecuador

País/	Fecha de Celebración	Fecha Vigencia	Criterio de aplicación del convenio	Impuestos comprendidos	Beneficios empresariales	Procedimiento amistoso
01. Alemania	07 de diciembre de 1982	5 de Agosto de 1986.	Residencia	Renta y Patrimonio	Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente serán gravables en este Estado	Las autoridades competentes de cada Estado deberán resolver las dudas y dificultades mediante procedimiento amistoso
02. Brasil	6 de mayo de 1983	2 de Febrero de 1988.	Residencia	Renta	No establece la forma de calcular los beneficios imputables al establecimiento permanente	Las autoridades competentes de cada Estado deberán resolver las dudas y dificultades mediante procedimiento amistoso
03. Italia	23 de mayo de 1984	30 de Marzo de 1990	Residencia	Renta	Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente serán gravables en este Estado	Las autoridades competentes de cada Estado deberán resolver las dudas y dificultades mediante procedimiento amistoso
04. Francia	16 de marzo de 1989	25 de Septiembre de 1992	Residencia	Renta	Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente serán gravables en este Estado	Las autoridades competentes de los Estados contratantes o las comisiones designadas por ellos podrán ponerse directamente de acuerdo entre

05. España	20 de Mayo de 1991	3 de Agosto de 1993	Residencia	Renta y patrimonio	No establece la forma de calcular los beneficios imputables al establecimiento permanente	Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver mediante acuerdos amistosos
06. Rumanía	24 de abril de 1992	20 de Septiembre de 1995	Residencia	Renta y Capital	Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente serán gravables en este Estado	Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver mediante acuerdos amistosos
07. México	30 de Julio 1992	9 de Marzo de 2001	Residencia	Renta	Gastos que no son deducibles	Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver mediante acuerdos amistosos
08. Suiza	28 de Noviembre de 1994	25 de Septiembre de 1995	Residencia	Renta y Patrimonio	Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente serán gravables en este Estado	Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán ponerse directamente de acuerdo entre sí para llegar a acuerdos
09. Bélgica	18 de Diciembre de 1996	13 de Abril de 2004	Fuente	Renta y Patrimonio	Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente serán gravables en este Estado	Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver mediante acuerdos amistosos
10. Chile	26 de Agosto 1999	16 de Marzo de 2004.	Residencia	Renta y Patrimonio	Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente serán gravables en este Estado	Si cualquier dificultad no puede ser resuelta por las autoridades competentes, el casos puede ser sometido a arbitraje y el laudo será

								vinculante para ambos Estados y no tendrá efecto retroactivo
11. Canadá	28 de Junio 2001	31 de Diciembre de 2001	Residencia	Renta		Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente serán gravables en este Estado	Si cualquier dificultad no puede ser resuelta por las autoridades competentes, el caso puede ser sometido a arbitraje y el laudo será vinculante para ambos Estados respecto del caso	
12. Comunidad Andina de Naciones	04 de Mayo 2004	9 de Noviembre de 2004	Fuente	Renta		Cuando una empresa efectúe actividades en dos o más Países Miembros, cada uno de ellos podrá gravar las rentas que se generen en su territorio, aplicando para ello cada País sus disposiciones internas en cuanto a la determinación de la base gravable como si se tratara de una empresa distinta, independiente y separada, pero evitando doble tributación	Recursos ante la Comisión de la CAN y Tribunal de la CAN	
13. Uruguay	26 de Mayo de 2011	4 de Febrero de 2013	Residencia	Renta y Patrimonio		Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente serán	Sometido a la competencia de autoridad del estado contratante del que sea	

						gravables en este Estado	residente
14. Corea	8 de Octubre de 2012	15 de Noviembre de 2013	Residencia	Renta		Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente serán gravables en este Estado	Sometido a la competencia de autoridad del estado contratante del que sea residente
15. China	21 de Enero 2013	27 de marzo de 2014	Fuente	renta		Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente serán gravables en este Estado	Sometido a la competencia de autoridad del estado contratante del que sea residente
16. Singapur	27 de junio de 2013.	29 de octubre de 2015	Residencia	Renta		Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente serán gravables en este Estado	Las autoridades de los Estados podrán ponerse de acuerdo en eliminar la doble tributación que no esté determinada dentro del acuerdo.

Adaptado de: Troya, J. (2008).

Los convenios para evitar doble imposición celebrados por Ecuador, poseen algunas características comunes; es así que casi todos, con excepción del Convenio de la CAN, mantienen la siguiente estructura y contenido:

- a)** **Ámbito de aplicación:** Se delimitan el ámbito objetivo (los impuestos sobre los que se aplican) y subjetivo (las personas sobre quienes se aplican).
- b)** **Definiciones:** Son los términos claves utilizados dentro del Convenio.
- c)** **Imposición sobre las rentas:** Distribución de la potestad tributaria entre Estados, sobre lo referente a las rentas.
- d)** **Imposición sobre el patrimonio:** Distribución de la potestad tributaria entre Estados, sobre lo referente al patrimonio.
- e)** **Métodos para evitar la doble imposición:** Mecanismos concretos para evitar la doble tributación.
- f)** **Disposiciones especiales:** Disposiciones para el buen funcionamiento, aunque también podrían incluir objetivos para prevenir el fraude fiscal, la discriminación tributaria; mecanismos para intercambiar información y asistencia entre países.
- g)** **Disposiciones generales:** Entrada en vigencia y terminación del instrumento (Ferrer & García, 2012, p. 12).

Toda vez que se analizaron en el presente capítulo los convenios de doble imposición vigentes en la legislación ecuatoriana, es de vital importancia establecer los criterios de aplicación que contemplan los convenios, lo cual se desarrollará a continuación con mayor detalle.

2.2 Criterios de aplicación de los convenios para evitar doble imposición.

Según explican los tratadistas Vicente Ferrer y Rosa García:

“Para que un Estado pueda gravar una renta es necesario establecer criterios entre el sujeto que manifiesta la renta y el propio Estado. Son los llamados criterios de sujeción y puntos de conexión que permiten determinar qué Estado

es competente a la hora de gravar los hechos imponible derivados de las relaciones económicas internacionales” (Ferrer & García, 2012, p. 10).

De acuerdo con la opinión vertida por los autores, existen determinados criterios de sujeción que establecen la forma en la que se grava la renta y se determina cuál es la jurisdicción tributaria competente.

Estos criterios han sido aplicados en los distintos modelos internacionales creados para evitar la doble imposición internacional, ya que en tal sentido aplican uno u otro modelo de acuerdo a lo convenido entre las partes contratantes, razón por la cual dos criterios suelen ser los más utilizados: el criterio o principio de la residencia y el criterio o principio de la territorialidad.

El criterio de la residencia consiste en que “se tributa en el país de residencia por la totalidad de la renta independientemente del lugar donde se origine”; es decir, “se refiere al destino de la renta” (Ibídem). Por su parte el tratadista Adolfo Atchabahian, respecto de este principio explica lo siguiente;

“Según el principio del domicilio o de la residencia del titular del capital, o de la renta, se grava el capital o la renta de quienes (personas de existencia visible o ideal) sean sus dueños, o la obtengan, respectivamente, cuyo domicilio o residencia se halle en el país que aplica la ley, cualquiera fuere el lugar donde se hallare instalado el capital o estuviere la fuente productora de la renta. Ello se traduce en gravar según el concepto de ‘renta mundial’ del residente, sujeto pasivo del impuesto (Atchabahian, 2003).

En el caso de la mayoría de convenios celebrados por Ecuador, los tratadistas Vallejo y Maldonado afirman que:

“El criterio de vinculación utilizado por los convenios es el de residencia, es decir, se aplica a los residentes de uno o de ambos estados contratantes. En todo caso, los convenios remiten a la legislación interna de cada estado los criterios para determinar la residencia, y en el caso ecuatoriano en más de un convenio se introduce la noción de domicilio recogida por nuestra normativa interna” (Vallejo & Maldonado, 2007, p. 52).

Un aspecto fundamental a tomar en consideración en el principio de la residencia es que debe delimitarse el concepto de lo que se entiende por residencia; precisamente este criterio suele venir contemplando dentro de cada uno de los modelos de convenios para evitar la doble imposición y se hace constar en forma expresa dentro de cada convenio. Ferrer y García señalan que: “en el caso de las personas físicas, generalmente, la residencia fiscal se adquiere por permanecer en un estado más de 183 días al año”; mientras que “para las personas jurídicas, la residencia fiscal se adquiere en el lugar donde se encuentre su sede de dirección efectiva o en el que se desarrollen sus actividades económicas principales” (Ferrer & García, 2012, p. 10).

Por otra parte, se encuentra el principio de territorialidad o de la fuente, que es explicado por los referidos autores en los siguientes términos:

“Se tributa en el país donde se obtienen las rentas y exclusivamente por las rentas obtenidas en el país, independientemente del lugar de residencia. Se refiere al origen de la renta. Este criterio presenta dos manifestaciones. Lugar de situación donde se genera la renta: se tributa en el lugar de la actividad o del bien que genera la renta” (Ferrer & García, 2012, p. 10, 11).

Según explican los autores, el criterio de la fuente como su denominación lo sugiere, determina que se deberá tributar en el país donde se generan las rentas que se hayan obtenido en tal país.

A este criterio el autor Adolfo Atchabahian lo denominada como de “territorialidad”, “de la fuente productora”, o de “carácter objetivo” y explica que;

“Grava el capital por la ubicación física que él tenga, y la renta derivada de, o producida por fuentes instaladas dentro de los límites del territorio del país que aplica la ley, cualquiera fuere la nacionalidad, la ciudadanía, el domicilio o el lugar de residencia del titular de ese capital o de esa renta, en calidad de sujeto pasivo del tributo” (Atchabahian, 2003).

Como ya advierten Ferrer y García, estos dos criterios suelen ser los mayormente aplicados, aunque no los únicos, razón por la cual los países escogen entre uno u otro criterio, tomando en consideración los beneficios que

le otorga a los intereses económicos de cada Estado. En este sentido Javier Jaque López explica que:

“Es necesario tener presente que ampliamente el principio de la residencia favorece a los países exportadores de capital ya que les permite gravar las rentas generadas como resultado de la exportación de capital hecha por sus residentes al extranjero. Por otra parte, el principio de la fuente favorece claramente a los países importadores de capital debido a que permite gravar las rentas generadas por capitales importados a través de no residentes” (Jaque, 2010, p. 3).

De acuerdo con el concepto expuesto por el autor, son los propios Estados quienes suelen optar por uno u otro criterio y la explicación está en la actividad económica que realizan, pues en definitiva se trata de imponer un régimen tributario favorable para el desarrollo estatal.

Existe también otro criterio de aplicación denominado criterio o principio de imposición personal o nacionalidad; al respecto Ferrer y García explican que el principio de nacionalidad “consiste en tributar por la renta total obtenida, en el Estado donde se tiene la nacionalidad, con independencia del lugar de la residencia. Hay solo unos pocos países que aplican este criterio, en particular Estados Unidos” (Ferrer & García, 2012, p. 10).

Por su parte, la Cámara de Comercio de Quito explica el principio de la nacionalidad en los siguientes términos: “este principio aplicado en los Estados Unidos, junto con el de residencia, dice relación con la nacionalidad, es decir, se pagará impuesto, sin considerar la fuente y en forma independiente de donde se encuentre el contribuyente, por el sólo” (Cámara de Comercio de Quito, 2014).

Un último aspecto que debe considerarse respecto de los criterios o principios de aplicación es que, en determinados países, no suelen aplicarse en forma única, sino que, dependiendo de las distintas situaciones económicas, éstos pueden combinarse, de allí que existen algunos modelos híbridos. Este mismo criterio tiene Javier Jaque, que al respecto afirma:

“No es sorprendente que los estados adopten medidas híbridas en la aplicación de los principios de tributación, ya sea de residencia o de la fuente de los ingresos, esto debido a intereses nacionales o por exigencias políticas internacionales. De todas maneras, es necesario aclarar que ninguna de las formas antes enunciadas previene ineficiencias que serán tratadas cuando se aborde el tema de la Doble Tributación Internacional” (Jaque, 2010, p. 3).

De este modo, los efectos jurídicos de la doble imposición que surge por la coexistencia de potestades tributarias que devienen de jurisdicciones internas, propias de cada país se solucionarían al menos teóricamente, si los Estados en lugar de aplicar diferentes criterios de atribución de potestad tributaria, aceptaran un único método.

2.3 Efectos Jurídicos de los convenios para evitar doble imposición en la legislación ecuatoriana.

Diversos son los efectos jurídicos que tiene la celebración de un convenio para evitar doble imposición, algunos de carácter general y otros de carácter específico, en tal sentido, como bien señala la normativa internacional y la doctrina, el primordial efecto jurídico que tiene la ratificación de un tratado es la obligación que tienen los Estados partes de cumplir el compromiso que han adquirido al firmar un convenio, tratado o acuerdo internacional.

De este modo, como explica Horacio Andaluz, los Estados tratantes tienen la obligación de cumplir con sus acuerdos en base al principio de buena fe, es decir, en palabras del autor Anzielotti, citado por el mismo Andaluz, “la fuerza obligatoria de estas normas deriva del principio de que los Estados deben respetar los acuerdos concluidos entre ellos” (Ibídem).

Una segunda consecuencia jurídica, deriva de la primera ya que una vez vigente un tratado internacional, éste pasa a formar parte del ordenamiento jurídico interno del país o países suscriptores, por lo que surte los mismos efectos legales que una ley o normativa local. Ahora bien, cabe señalar que la Constitución de la República del 2008, dentro de su artículo 425, le otorga el

segundo orden jerárquico de aplicación normativa a los instrumentos internacionales, es decir se encuentran por encima de las leyes orgánicas y ordinarias, las normas regionales y las ordenanzas distritales, los decretos y reglamentos, los acuerdos y las resoluciones, y los demás actos y decisiones de los poderes públicos.

De esta manera, los tratados y convenios internacionales en la legislación ecuatoriana tienen fuerza obligatoria y prevalecerán por encima de la demás normativa, con excepción de la propia Constitución de la República que es “norma suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico”; en este sentido, los tratados deben ser acatados cabalmente de acuerdo a lo dispuesto en sus contenidos. Los tratados o convenios internacionales también obligan a las autoridades a tomar todas las medidas necesarias para su cumplimiento, inclusive modificar la normativa interna a fin de que se ajuste a los requerimientos de lo pactado en un instrumento internacional.

Un ejemplo claro de ello son precisamente los convenios para evitar la doble imposición internacional, cuya celebración y ratificación no elimina en forma automática este fenómeno, sino que ha de requerirse determinadas acciones estatales para dar cumplimiento a los fines previstos. Al respecto los autores Ferrer y García señalan:

“Los convenios de doble imposición no contienen reglas de como tributar en cada país los distintos tipos de renta y patrimonio, sino unas reglas para repartir las potestades tributarias entre los países. Por lo tanto, los convenios de doble imposición no son aplicables por sí solos, sino que requieren de la existencia de una norma interna en la que se defina dichas potestades tributarias y someter a tributación dichas rentas, las que quedan exentas y la forma de gravamen al que están sometidas, En definitiva, se requiere de una normativa interna que sustente y desarrolle el convenio” (Ferrer & García, 2012, p. 12, 13).

Como bien afirman los autores, los convenios para evitar doble imposición internacional no actúan por sí mismos, sino que requieren del desarrollo de la normativa interna y concurren en armonía entre los convenios, a fin de evitar

conflictos, en caso contrario podría pensarse en la reforma legal para poder lograr lo convenido. En este sentido, Susana Bokobo explica la prevalencia de los Convenios de doble imposición sobre la normativa interna de un Estado, en los siguientes términos:

“Puede afirmarse, por tanto, que la prioridad de la normativa de los Convenios de doble imposición sobre la legislación interna viene a salvaguardar que todo el sistema de coordinación de soberanías fiscales que los Estados contratantes han pactado no sea alterado por la voluntad unilateral de uno de ellos. La aplicación preferente de las disposiciones de los Convenios impide que tanto el reparto del poder tributario como las reglas técnicas comunes que se han pactado sean sustituidas por la aplicación de normas internas de un Estado contratante.” (Bokobo, 2005, p. 29).

Por otra parte, como ya se dejó apuntado, existe un efecto jurídico particular en la celebración de convenios de doble imposición, cuya finalidad u objeto concreto es que los sujetos pertenecientes a ambos países, no tributen doblemente, inclusive muchos de los convenios bilaterales y multilaterales celebrados entre Estados soberanos no solo persiguen evitar la doble imposición tributaria internacional, sino también controlar la evasión fiscal y la discriminación tributaria.

Finalmente, en el siguiente capítulo, se realizará un análisis de la Resolución N°. NAC-DGERCGC16-00000204, pues es objeto del presente trabajo evidenciar la contraposición de la mencionada resolución, frente a los convenios para evitar doble imposición vigentes en Ecuador y señalar además de las afectaciones a los contenidos de los convenios, las consecuencias en la seguridad jurídica del país, y concluir con el planteamiento de ciertas estrategias que puedan ayudar a contrarrestar dichos efectos.

3. La Resolución N°. NAC-DGERCGC16-00000204 del 23 de mayo de 2016, del Servicio de Rentas Internas versus el contenido de los convenios para evitar doble imposición, suscritos por Ecuador.

3.1 Análisis de la Resolución N°. NAC-DGERCGC16-00000204.

La Ley Orgánica para el Equilibrio de las Finanzas Públicas, publicada en el Registro Oficial, Suplemento 744 del 29 de abril del 2016, reformó una serie de artículos de la Ley de Régimen Tributario Interno, incluido el artículo 48, con lo cual, se otorgó al Servicio de Rentas Internas la prerrogativa para determinar a través de resolución montos máximos y otros requisitos para la aplicación automática de los beneficios previstos en los convenios para evitar doble imposición suscritos por Ecuador. “La norma determinó que en aquellos casos en que los montos sobrepasen los límites fijados por el SRI, el beneficio de los Convenios se hará efectivo mediante la devolución de impuestos” (Consejo Editorial de Pérez, Bustamante y Ponce , 2017).

De acuerdo a lo dispuesto, el 4 de julio de 2016, el Servicio de rentas Internas promulgó la Resolución N°. NAC-DGERCGC16-00000204, misma que contiene una parte considerativa, una parte normativa comprendida por cuatro artículos, y una disposición transitoria única.

El artículo primero de la referida resolución establece el ámbito de aplicación de la misma en los siguientes términos: “El presente acto normativo establece los montos máximos y requisitos para aplicar automáticamente los beneficios previstos en los convenios para evitar la doble imposición.”

En el artículo segundo se establece el monto máximo para la aplicación de los beneficios en veinte fracciones básicas gravadas con tarifa cero de impuesto a la renta para personas naturales, y acto seguido, con relación al monto máximo determina que este se aplicará “sobre la suma de todos los pagos y créditos de cuenta” (según lo que suceda primero en cada caso), realizados por un mismo agente de retención, a un mismo proveedor, en un mismo año fiscal, siempre que correspondan a costos o gastos deducibles para el agente de retención.

La resolución además contempla dentro de su artículo tercero que el cumplimiento de estos requisitos no exime a los sujetos pasivos de cumplir con lo dispuesto dentro de los respectivos convenios para evitar la sobre imposición, y adicionalmente que el agente de retención deberá conservar los documentos que acrediten el cumplimiento de los requisitos en sus registros por el tiempo previsto en el Código Tributario, es decir por siete años.

Finalmente, dentro del artículo 4 de la Resolución se impone una sanción pecuniaria para quienes incumplan la obligación de retener o declarar las retenciones efectuadas o de entregar los comprobantes de retención, consistente en “el monto de la retención no realizada, más intereses y recargo de ser aplicable, además de la multa del 100% de la retención no efectuada conforme al art. 50 de la Ley de Régimen Tributario Interno” (Consejo Editorial de Pérez Bustamante & Ponce. 2017).

En cuanto a la disposición transitoria, la normativa determinó en forma excepcional, que quienes ya hubiesen superado el monto establecido en la Resolución, desde el primero de 01 de enero del 2016 hasta la fecha en que entró en vigencia la resolución, los sujetos pasivos podrían presentar su primera solicitud de devolución a partir del mes de septiembre de 2016, y no en diciembre de cada año como se impone para los años siguientes.

3.2 Efectos Jurídicos de la Resolución N°. NAC-DGERCGC16-0000204, frente a los convenios para evitar doble imposición suscritos por Ecuador.

a) La Resolución establece límites a los contenidos de los de los convenios internacionales para evitar la doble imposición suscritos por Ecuador.

Los convenios de doble imposición celebrados por Ecuador deben cumplirse en forma íntegra, de acuerdo con los principios de buena fe, de no contradicción

de los tratados internacionales, con la normativa interna y en consideración al principio de jerarquía normativa establecidos en la Constitución vigente.

En tal sentido la Resolución N°. NAC-DGERCGC16-00000204 del Servicio de Rentas Internas tiene como efecto jurídico el limitar a un determinado monto los beneficios que se ha pactado dentro de los distintos acuerdos, modifica las condiciones pactadas de buena fe por los Estados y limita la aplicación de los convenios, pues la restricción de montos máximos no fue discutida ni incorporada dentro de los instrumentos celebrados de común acuerdo entre los Estados contratantes.

En este sentido los autores Durango y Cárdenas opinan que es poco conveniente que se impongan limitaciones o condiciones a los beneficios de los tratados internacionales que se han ratificado, pues esto produce un efecto de inseguridad jurídica, al tratarse de una medida de “dudosa constitucionalidad y legalidad” según lo prescrito por el artículo 425 de la Constitución. En este sentido los autores exponen lo que a su consideración serían las limitaciones que arbitraria e ilegítimamente se han establecido:

“En cuanto a los límites del Estado Fuente a someter a imposición ciertas operaciones, es claro al mencionar que determinadas rentas no están sujetas a imposición en Ecuador, o en su defecto que están sujetas a imposición, pero con un límite de imposición, y por tanto en nuestra opinión la literalidad del tratado internacional indica que en estos casos el beneficio del Convenio aplica directamente, cuando se ha constatado la residencia fiscal del perceptor de la renta. De ahí que al establecer la legislación interna del Ecuador que sobre ciertos montos pagados al exterior, no es posible la aplicación directa del convenio internacional, sino que es necesario gravar la renta en Ecuador, y luego proceder a un procedimiento administrativo de devolución es atentatorio a las normas del tratado internacional” (Ibídem).

Desde esta perspectiva, la Resolución en cuestión genera efectos sobre el ordenamiento jurídico interno, esencialmente en el principio de jerarquía normativa.

Lo dispuesto por la doctrina y la legislación internacional -como se analizó en capítulos anteriores- resulta lógico, pues los Estados celebran en forma libre, voluntaria y soberana los tratados, convenios y acuerdos, mismos que pasan por distintas etapas, incluida la de ratificación, en la cual las funciones del Estado conocen de su contenido, ámbito y alcance, antes de proceder a ratificar el instrumento e incorporarlo a su ordenamiento jurídico, de tal modo que una vez ratificados, es obligación de las partes cumplir con lo pactado.

Los Estados partes también deberían analizar antes del proceso de celebración de un tratado, cuando existen contradicciones entre la normativa interna y el instrumento internacional, a fin de poder armonizarlas, de tal forma que no se pueda utilizar como excusa de incumplimiento en la posterioridad.

En cuanto a la razón por la que el Estado ecuatoriano ha optado por aplicar una limitación de los montos de los beneficios, Durango y Cárdenas señalan que el fundamento técnico se encuentra en “los comentarios al modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición desarrollados por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, misma que en su versión del año 2010, estableció un comentario al Artículo 1 del Modelo del Convenio” (Durango & Cárdenas, 2016).

Este comentario se enfoca en opinar respecto de las “limitaciones relativas a la imposición en la fuente”, tratando principalmente sobre los aspectos procedimentales, y en su parte más importantes señala:

“(…) Cada Estado es libre de utilizar el procedimiento previsto en su legislación interna para imponer los límites establecidos en el Convenio. Por ello, un Estado puede disminuir automáticamente el impuesto conforme a las disposiciones del Convenio que correspondan, a reserva de una verificación previa eventual del derecho a los beneficios previstos, o puede exigir el impuesto establecido en su legislación nacional y posteriormente reembolsar la parte de este que excede la exigible en virtud del Convenio. (...) Si es necesario el sistema de reembolso, debe centrarse en las dificultades observables de determinación del derecho a los beneficios del tratado. Asimismo, (...) es muy importante que el reembolso sea expedito, en especial

si no se devengan intereses sobre la cuantía de dicho reembolso en la medida que todo retraso injustificado de la devolución representa un coste directo para el contribuyente” (Ibídem).

Cabe señalar que las resoluciones expedidas por la OCDE no son vinculantes para sus Estados miembros ni para otros países, aun cuando la mayoría de Estados empleen sus modelos, en todo caso constituyen parte de la doctrina internacional, por lo que en el sistema de fuentes jurídicas poseen el rango de “soft law”.

Un análisis particular merece el único convenio multilateral celebrado por Ecuador para evitar la doble imposición, siendo este la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones, pues la CAN se rige por su Tratado de Conformación, -el Acuerdo de Cartagena-, instrumento mediante el cual los países miembros se comprometen a armonizar sus legislaciones y a tomar las medidas necesarias tendientes a respetar la normativa comunitaria Andina, misma que se encuentra reglada por las “Decisiones”, que son de carácter vinculante para los Estados miembros y deben cumplirse de manera obligatoria, de allí que algunos doctrinarios consideren que esta normativa es supranacional.

Respecto a la supranacionalidad, Alberto Solares explica que se trata de un conjunto de “factores, intereses y objetivos comunes, nuevos principios de representatividad institucional, reordenamiento de las soberanías a través de la asignación de competencias y poderes, el proceso de elaboración normativa autónomo y la facultad jurisdiccional comunitaria, propios del Derecho de Integración.” (Solares, 2010).

A manera de conclusión, se puede deducir que la expedición de la Resolución N°. NAC-DGERCGC16-00000204 ha producido como principales efectos jurídicos, una limitación al contenido de los convenios de doble imposición suscritos por Ecuador, en virtud de que impide su libre aplicación, afectando al principio de seguridad jurídica, y generado una antinomia dentro del sistema jurídico ecuatoriano, consecuencias que serán tratadas a continuación.

b) Establecimiento de montos máximos para la aplicación directa de los beneficios previstos en los convenios para evitar doble imposición.

En el contenido de los convenios para evitar doble imposición tributaria no se establecen límites fiscales para la aplicación de sus beneficios, sin embargo, en forma impositiva la Resolución N°. NAC-DGERCGC16-00000204, establece montos máximos para aplicar automáticamente los beneficios previstos en los convenios de doble imposición suscritos por Ecuador en veinte fracciones básicas gravadas con tarifa cero de impuesto a la renta para personas naturales, y acto seguido, con relación al monto máximo determina que este se aplicará “sobre la suma de todos los pagos y créditos de cuenta” (según lo que suceda primero en cada caso), realizados por un mismo agente de retención, a un mismo proveedor, en un mismo año fiscal, siempre que correspondan a costos o gastos deducibles para el agente de retención.

De este modo, dentro de los dos primeros incisos del referido artículo se establece en primer lugar un monto máximo de aplicación, -veinte fracciones básicas gravada con tarifa cero de impuesto a la renta para personas naturales-importe por fracción que en el año 2016 corresponde a USD 11,170. Por lo tanto, el sumatorio total establecido por la resolución corresponde a USD 223,400. En segundo lugar, se determina la forma de aplicación y las condiciones sobre las cuales recae, inclusive en el último inciso se determina como se actuará en los casos en los cuales se exceda de tal monto, así prescribe la norma:

“En el caso de que la totalidad de pagos referidos en el párrafo anterior superen el monto máximo, el agente de retención aplicará la fuente de retención conforme en lo establecido en la normativa tributaria vigente, sin considerar los beneficios previstos en los convenios para evitar la doble imposición, desde el momento en que se exceda el monto máximo y hasta el 31 de diciembre de ese ejercicio impositivo, por el valor íntegro del pago o crédito o cuenta que provoque dicho exceso.”

De conformidad con lo dispuesto en este último inciso, si se supera el monto establecido “se deberá aplicar la tarifa de retención aplicable a partir del momento en que se exceda el monto máximo y hasta el final del ejercicio, por el valor íntegro del exceso”, sin considerar lo previsto en los convenios de doble imposición suscritos por Ecuador; limitando los beneficios previstos y dejando parcialmente sin efecto lo pactado.

c) Incumplimiento de las obligaciones internacionales pactadas por Ecuador.

El principal efecto jurídico derivado de la celebración de un tratado, es que los Estados parte se obligan a sí mismos a cumplir lo pactado en forma efectiva, completa y en sujeción al principio de buena fe. Consecuentemente, en el caso específico, si a través de la Resolución N°. NAC-DGERCGC16-00000204, se modifica el contenido de los convenios para evitar doble imposición, Ecuador objetivamente está incumpliendo sus obligaciones internacionales.

d) Antinomia en el derecho tributario interno.

En cuanto a los efectos jurídicos de la Resolución N°. NAC-DGERCGC16-00000204, frente al régimen normativo interno se presenta la eminente contradicción entre distintos niveles normativos, ya que en este contexto debe reiterarse la disposición constitucional del artículo 425 que prescribe que los instrumentos internacionales tienen segundo orden jerárquico. Consecuentemente el efecto jurídico que se genera es una antinomia.

Luis Prieto Sanchís afirma que una característica fundamental dentro de un Estado es que exista una coherencia del sistema jurídico, y que por ella se entiende la “cualidad del sistema en cuya virtud cada situación de hecho recibe un único tratamiento normativo dentro del sistema en cuestión”, y que por lo tanto cuando el sistema imputa consecuencias jurídicas distintas a un mismo supuesto de hecho, existe una antinomia (Prieto, 2011, p. 131).

Como bien señala el autor, la antinomia se produce en términos generales, cuando no existe coherencia normativa dentro de un determinado Estado, que

se produce a causa de contradicciones entre distintos niveles normativos que regulan una misma materia, es decir, necesariamente esta contradicción debe presentarse en el mismo ámbito. El mismo criterio tiene la autora Angélica Porras quien al respecto manifiesta:

“Las antinomias pueden encontrarse en todo el ordenamiento jurídico, vale decir entre normas provenientes de leyes y otras normas infra constitucionales, así como de aquellas provenientes de la propia Constitución. (...) Existen una serie de parámetros mediante los cuales la doctrina y la práctica jurisprudencial han dado respuesta a este problema. Entre los parámetros más importantes tenemos: el jerárquico, el de competencia, el cronológico y el de especialidad” (Porras, 2011, p. 152).

Por su parte, la legislación ecuatoriana contiene los criterios para la solución de antinomias dentro del artículo 425 de la Constitución que prescribe que: “en caso de conflicto entre normas de distinta jerarquía, la Corte Constitucional, las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, lo resolverán mediante la aplicación de la norma jerárquica superior”; mientras que dentro de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional en su artículo 3, referente a los métodos y reglas de interpretación constitucional, en su numeral primero, dispone las reglas de solución de antinomias, y prescribe que “cuando existan contradicciones entre normas jurídicas se aplicará la competente, la jerárquicamente superior, la especial, o la posterior” (Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, 2009, art. 3).

e) Consecuencias en el principio de Seguridad Jurídica.

Una de las principales consecuencias que ha tenido la promulgación de la Resolución N°. NAC-DGERCGC16-00000204 del Servicio de Rentas Internas ha sido el negativo efecto en la seguridad jurídica, por el hecho de que ha limitado y modificado las condiciones pactadas en instrumentos internacionales que tiene como objetivo evitar la doble tributación, lo cual desalienta a los

sujetos contribuyentes, quienes esperan una mayor estabilidad normativa en cuanto a los acuerdos pactados a nivel internacional.

El tratadista Guillermo Cabanellas Torres afirma que la seguridad jurídica consiste en “la estabilidad de las instituciones y la vigencia de la auténtica ley, con respecto de los derechos proclamados y su amparo eficaz ante desconocimientos o transgresiones, por la acción restablecedora de la justicia en los supuestos negativos.” (Cabanellas, 2010, p. 67). Según explica Cabanellas, la seguridad jurídica implica que exista una estabilidad y permanencia de la ley y de los derechos proclamados dentro de esta, pero sobre todo que existan medidas que amparen en forma efectiva a las personas en caso de que se transgredan tales principios, a través de la función restablecedora de la justicia.

En este sentido, Emilio Fernández, citado por Juan de Pomar señala que la seguridad jurídica:

“Constituye ante todo una garantía de la aplicación objetiva de la ley, de tal modo que los individuos saben en cada momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones, sin que el capricho, la torpeza o la mala voluntad de los gobernantes puedan causarles perjuicios. A su vez la seguridad delimita y determina las facultades y los deberes de los poderes públicos” (De Pomar, 1992, p. 131).

El criterio de Fernández precisamente orienta las consecuencias que puede tener la falta de seguridad jurídica dentro de un Estado, pues esta garantía efectiviza una aplicación estable y permanente de la normativa, determinando derechos y obligaciones de los sujetos y de las autoridades públicas, estableciendo a su vez reglas claras que no deberían ser cambiadas en forma indiscriminada o caprichosa por parte de las autoridades.

La Constitución de la República prescribe en su artículo 82 que “el derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y a la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes” (Constitución de la República, 2008, art. 82).

Precisamente este criterio fue corroborado por la Corte Constitucional, en su jurisprudencia mediante sentencia N.º 088-13-SEP-CC determinó que la seguridad jurídica:

“Es un principio universalmente reconocido del Derecho, por medio del cual se entiende como certeza práctica del Derecho, y representa la seguridad de que se conoce o puede conocer lo previsto como prohibido, mandado y permitido por el poder público, respecto de uno para con los demás y de los demás para con uno. (...) La seguridad jurídica es la garantía dada al individuo, por el Estado, de que su persona, sus bienes y sus derechos no serán violentados (...) en resumen, la seguridad jurídica es la certeza que tiene el individuo de que su situación jurídica no será modificada más que por procedimientos regulares y conductos establecidos previamente”.

Según dictamina la Corte Constitucional, la seguridad jurídica es una garantía dada a todos los individuos, a través de la cual se les brinda certeza de que su situación jurídica no será cambiada violentamente, sino sólo a través de los procedimientos regulares contemplados en forma clara por la Constitución de la República y las normas, de tal modo de que toda persona tenga claro que se encuentra prohibido, mandado y permitido por el poder público.

En cuanto a la seguridad jurídica dentro del ámbito tributario se la puede considerar como “aquella que garantiza a los particulares un cierto grado de certeza y previsibilidad, tanto en la actuación, interpretación y aplicación de las leyes tributarias por parte de las autoridades competentes para ello” (Trávez, 2015, p. 35). De este modo, la seguridad jurídica en sentido tributario implica un alto grado de certeza y previsibilidad en la actuación de las autoridades públicas en el área tributaria, sobre todo de parte de aquellas que tiene potestad normativa, y cuyas actuaciones podrían beneficiar o perjudicar los intereses de los sujetos contribuyentes, condicionándoles a actuar o no actuar en determinada forma.

El autor Rodrigo Patiño opina que la seguridad jurídica debe sustentarse en los principios constitucionales y legales:

“Cuya función esencial es la de actuar como límites al ejercicio del poder y como garantes de los derechos de los contribuyentes, para procurar un régimen tributario que deje de ser un sistema de recaudación de ingresos suficientes para atender el gasto público, y se transforme en un ordenamiento de justicia distributiva que respete la libertad patrimonial y la igualdad material de los asociados” (Patiño, 2011, p. 9).

En este mismo contexto, debe destacarse la importancia de la seguridad jurídica en el ámbito tributario, que de acuerdo con los principios legales y constitucionales implica la existencia de una verdadera justicia distributiva, procurando un equilibrio entre las necesidades económicas del Estado y los derechos de los contribuyentes, “pues la verdadera igualdad tiene que ver con la capacidad contributiva” haciendo las diferenciaciones requeridas para cada caso particular (Troya, 2014, p. 130). Desde esta perspectiva la Resolución en cuestión, genera efectos sobre el ordenamiento jurídico interno esencialmente en el principio de jerarquía normativa.

3.3 Estrategias para contrarrestarlas.

Como es evidente, desde la promulgación de la Resolución N°. NAC-DGERCGC16-00000204 del Servicio de Rentas Internas existen una serie de problemas de orden jurídico en distintos ámbitos: nacional e internacional, ante lo cual cabe el lógico cuestionamiento de cuáles podrían ser las principales estrategias o medidas para solucionarlo. En este sentido César Montaña Galarza señala:

“Afrontamos un problema jurídico complejo para su comprensión, nuevo y dinámico por su naturaleza, que implica transformaciones del actual sistema jurídico que hemos conocido. En la práctica tal dilema muestra una faz diferente, con antinomias y lagunas jurídicas, que han de ser subsanadas con buen criterio por quienes están al frente de los órganos públicos nacionales o supranacionales en sede administrativa o jurisdiccional” (Montaña, 2006, p. 335)

Según explica el autor, el problema jurídico existente, que a nivel pragmático se manifiesta a través de antinomias y lagunas jurídicas, requiere de una transformación del actual sistema, y esto se logra únicamente a través de acciones emprendidas por las autoridades competentes de los organismos públicos, ya sean a nivel nacional o internacional, ejerciendo sus distintas facultades dispuestas por la Constitución y la ley.

En este sentido, el mecanismo jurídico más efectivo para contrarrestar las consecuencias de la Resolución N°. NAC-DGERCGC16-00000204 del SRI se encuentra dentro de la normativa constitucional ecuatoriana, siendo esta la acción de inconstitucionalidad; pues según explica Angélica Porras, “según el criterio jerárquico, una antinomia entre una norma inferior y una superior se resuelve a favor de esta última, es decir, la norma inferior no podrá ser aplicada porque no es válida por contradecir la superior”; y en caso de que una norma no cumpla con este mandato, estaría contrariando el mandato constitucional, por lo que daría paso a la interposición de una acción de inconstitucionalidad.

El tratadista Juan Francisco Guerrero señala que “la acción de inconstitucionalidad es el mecanismo de control abstracto por antonomasia que le corresponde conocer a la Corte Constitucional”; y que “en cuanto a la oportunidad, es una modalidad de control a posteriori, es decir, que se lo ejerce una vez que la norma ha sido promulgada y está vigente” (Guerrero, 2012, p. 120).

Por su parte, la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional dispone en su artículo 74 que:

“El control abstracto de constitucionalidad tiene como finalidad garantizar la unidad y coherencia del ordenamiento jurídico a través de la identificación y la eliminación de las incompatibilidades normativas, por razones de fondo o de forma, entre las normas constitucionales y las demás disposiciones que integran el sistema jurídico” (Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, 2009, art. 74).

De este modo para hacer efectivo el control de la unidad y coherencia del ordenamiento jurídico, se ha dado competencia a la Corte Constitucional para ejercer el control abstracto de constitucionalidad, a través de la resolución de acciones de inconstitucionalidad, que procederán en contra de: “enmiendas y reformas constitucionales, resoluciones legislativas aprobatorias de tratados internacionales, leyes, decretos leyes de urgencia económica y demás normas con fuerza de ley, y actos normativos y administrativos con carácter general.”

De conformidad con lo prescrito en la propia normativa, la acción de inconstitucionalidad procederá en contra de “actos normativos y administrativos con carácter general”, siempre que estos tengan incompatibilidades normativas, por razones de fondo o de forma con las normas constitucionales.

En este sentido, el mismo autor explica que el acto normativo es todo acto de carácter general, “es decir, se aplica a todos los sujetos cuya conducta se acopla a los presupuestos de hecho previstos en la norma, es decir, no se dicta para que se aplique a determinada persona” (Guerrero, 2012, p. 122, 123).

En cuanto a la legitimación y el plazo para poder interponer esta acción, la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional dispone en sus artículos 77 y 78 que puede ser propuesta por cualquier persona, individual o colectivamente; y que, por razones de contenido, las acciones pueden ser interpuestas en cualquier momento.

Una vez presentada la acción ante la Corte Constitucional, esta será la encargada de resolver de acuerdo con el procedimiento, los plazos y los criterios establecidos en la misma norma, pronunciándose “sobre la constitucionalidad de la disposición demandada y sobre los efectos de la decisión” (Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, 2009, art. 91), según prescribe el artículo 91 de la referida ley.

En todo caso se concluye que la acción de inconstitucionalidad es el mecanismo más efectivo para contrarrestar el efecto de la Resolución N°. NAC-DGERCGC16-00000204 del SRI, ya que la declaración de inconstitucionalidad

de esta decisión permitiría la aplicación efectiva y libre de todos los convenios internacionales para evitar la doble imposición celebrados por el Ecuador; aunque existen otras estrategias para contrarrestar los efectos del Resolución que actuarían en forma independiente en cada tratado, a través de la activación de los procedimientos amistosos de los convenios, para poder negociar una resolución de la controversia entre los Estados partes; y en el caso de la CAN, interponer el recurso de incumplimiento ante el Tribunal de Justicia para que sea quien resuelva si existe falta de aplicación de la Decisión 578.

4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1. Conclusiones

A través del desarrollo del presente trabajo de investigación se ha llegado a las siguientes conclusiones:

La doble imposición tributaria internacional es un fenómeno presente a lo largo de la historia, se manifiesta cuando un contribuyente debe soportar un doble gravamen derivado de la superposición de soberanías de carácter fiscal, tal situación se produce por la ausencia de una normativa que regule y distribuya la potestad tributaria entre dos o más Estados; es por ello que se gestaron los convenios de doble imposición, cuya finalidad es lograr evitar que el contribuyente se vea gravado más de una vez por un mismo hecho imponible en el mismo periodo de tiempo.

Los mecanismos para evitar doble imposición tributaria dentro de la normativa del derecho interno de cada país, llamados métodos unilaterales son: el método de la exención, en el cual las rentas pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente y están exentos en el estado de residencia; el método del crédito fiscal o también llamado de la imputación, que consiste que en que cada país de residencia del inversor calcula el impuesto, permitiendo una deducción o crédito fiscal; y el método de la deducción que consiste en deducir

el impuesto extranjero de la base imponible del impuesto en el país de residencia.

Dentro de los mecanismos internacionales para evitar la doble imposición, están la celebración de convenios bilaterales y multilaterales para evitar doble imposición”, que son instrumentos internacionales solemnes, celebrados por Estados soberanos, cuya principal finalidad es la de evitar que se practique doble tributación, para lo cual es necesario que el gravamen se distribuya entre las potestades de los países celebrantes.

El Ecuador ha celebrado hasta la actualidad quince convenios internacionales bilaterales y uno multilateral para evitar la doble imposición tributaria, todos bajo el modelo de la OCDE, mismos que se encuentran vigentes, y cuyos principales efectos jurídicos han sido la fuerza obligatoria que tienen en el ordenamiento jurídico nacional, una vez que han sido ratificados, y que han permitido evitar que se imponga una doble tributación a un mismo sujeto, por un mismo concepto en un determinado tiempo, dentro de los países celebrantes.

La expedición de la Resolución N°. NAC-DGERCGC16-00000204 ha producido como principales efectos jurídicos, una restricción al contenido de los convenios de doble imposición suscritos por Ecuador, al limitar a un determinado monto los beneficios que se ha pactado dentro de los distintos acuerdos, modificando las condiciones pactadas de buena fe por los Estados, lo cual impide su libre aplicación, afectando al principio de jerarquía normativa en consecuencia a la seguridad jurídica. y ha generado una antinomia dentro del sistema jurídico ecuatoriano.

4.2. Recomendaciones

Expedir normativa coherente con el ordenamiento jurídico, incluyendo tratados y convenios internacionales ratificados por el Ecuador, que según prescribe la Constitución de la República tienen el segundo orden jerárquico de aplicación normativa, en tal sentido el Servicio de Rentas Internas, en el ámbito de sus

competencias deberá armonizar su normativa, con el fin de no generar antinomias e inseguridad jurídica.

Que se declare inconstitucional la Resolución N°. NAC-DGERCGC16-00000204, pues claramente afecta al principio de jerarquía normativa establecido en la Constitución (una vez interpuesta la acción de inconstitucionalidad), la Corte Constitucional del Ecuador deberá ejercer su función de control de constitucionalidad abstracto.

Que se activen los procedimientos amistosos de diálogo con la finalidad de ejecutar las acciones necesarias para que se cumpla con lo pactado en los diferentes instrumentos internacionales y se apliquen los beneficios de los convenios para evitar doble imposición libremente y sin ningún tipo de limitaciones.

Que el gobierno ecuatoriano, de acuerdo con lo prescrito por la Constitución de la República, procure respetar los principios constitucionales tributarios, y garantice la unidad y coherencia del ordenamiento jurídico de la normativa expedida en esta materia.

REFERENCIAS

- Andaluz, H. (2005). *Positivismo normativo y derecho internacional*. La Paz: Plural Editores.
- Atchabahian, A. (2003). Derecho Tributario Internacional. En H. García, *Tratado de Tributación* (págs. 519-571). Buenos Aires: Astrea.
- Bokobo, S. (2005). Los Convenios de doble imposición sobre la renta y el patrimonio: interpretación y calificación. *Crónica Tributaria*, 27-34.
- Cabanellas, G. (2010). *Diccionario Jurídico Elemental*. Buenos Aires: Heliasta.
- Código Tributario. (2005). Registro Oficial Suplemento 38 de 14 de junio de 2005, Última modificación 09 de marzo de 2009.
- Constitución de la República del Ecuador. (2008). Registro Oficial 449 de 20 de octubre de 2008 y Registro Oficial 490, Suplemento, de 13 de julio de 2011.
- De Pomar, J. (1992). *Seguridad Jurídica y Régimen Constitucional*. Lima: Instituto Peruano de Derehco Tributario.
- Durango, M., & Cárdenas, Á. (2016). La aplicación de los convenios para evitar la doble imposición en Ecuador a raíz de las reformas de abril 2016. Recuperado el 22 de mayo del 2017 de: <http://ecuador.moorestephens.com/PreBlog001.aspx>
- Falcón, R., & Pulido, E. (2013). *Derecho fiscal internacional*. Madrid: Marcial Pons.
- Ferrer, V., & García, R. (2012). *Fiscalidad Internacional*. Huelva: Fundación para la investigación Juan Manuel Flores Jimeno.
- García, A. (2007). *Fiscalidad internacional de los cánones: derechos de autor, propiedad industrial y know-how*. Valladolid: Lex Nova.
- Guerrero, J. (2012). Aproximación al control abstracto en Ecuador. La acción de inconstitucionalidad. En J. Montaña, *Apuntes de derecho procesal constitucional. Tomo II* (págs. 101-142). Quito: Centro de Estudios y Difusión del Derecho Constitucional.
- Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. (2004). Registro Oficial Suplemento 463 de 17 de noviembre de 2004.

- Ley Reformativa para la Equidad Tributaria. (2007). Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007.
- Manya, M. (2009). *Apuntes de Fiscalidad Internacional*. Quito: Trenio.
- Martín, J. (2015). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Tecnos.
- Martínez, A. (2013). La Asamblea Nacional del Ecuador y el proceso de la aprobación de los tratados Internacionales: Primera Legislatura, 2009-3013. *Revista de la Facultad de la Dirección Sul de Minas de Pouso Alegre*, 193-220.
- Montaño, C. (1999). *El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional*. Quito: Editorial de la Universidad Andina Simón Bolívar.
- Montaño, C. (2006). *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Quito: Corporación Editora Nacional.
- Patiño, R. (2011). Estado de derechos: seguridad jurídica y principios constitucionales en el régimen tributario ecuatoriano. En V. Troya, & F. Murillo, *Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador* (págs. 3-24). Quito: Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos.
- Pérez, Bustamante y Ponce. (2017). *Los montos máximos para la aplicación automática de los beneficios de convenios para evitar doble imposición fueron fijados*. Recuperado el 22 de mayo de: <http://www.pbplaw.com/montos-maximos-aplicacion-automatica-convenios-doble-imposicion-fijados/>
- Porras, A. (2011). Interpretación constitucional, argumentación jurídica y jurisprudencia vinculante. En J. Montaña, *Apuntes de derecho procesal constitucional Tomo I* (págs. 139, 169). Quito: Centro de Difusión y Estudios del Derecho Constitucional.
- Prieto, L. (2011). *Apuntes de Teoría del Derecho*. Madrid: Trotta.
- Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. (2015). Registro Oficial 448, 28 de febrero de 2015, Decreto No. 374.
- Remiro, A. (2007). *Derecho internacional*. Valencia: Tirant Lo Blanch.
- Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000204. (2016). Registro Oficial 775 de

14 de junio de 2016.

- Solares, A. (2010). *Integración. Teoría y Procesos. Bolivia y la Integración*. México D.F: UMED.
- Soria, M. (2014). *Derecho Tributario Internacional y sus Alternativas para Eliminar o Evitar Parcialmente la Doble Imposición Fiscal*. Guayaquil: Universidad de Guayaquil.
- Trávez, M. (2015). *Impuesto a la salida de divisas e impuesto a los activos en el exterior frente a la seguridad jurídica en materia de inversiones*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar.
- Troya, J. (2008). *Estudios de Derecho Internacional Tributario*. Quito: Pudeleco Editores.
- Troya, J. (2014). *Manual de Derecho Tributario*. Quito: Corporación de estudios y Publicaciones.
- Tutor, M. (2007). Convenios de doble imposición y Derecho Comunitario. *Cuadernos de Formación del Instituto de Estudios Fiscales* , 343-354.
- Vallejo, S., & Maldonado, G. (2007). Los convenios para evitar la doble imposición. En M. Cueva, *Fiscalidad* (págs. 39-60). Quito: SRI & Sesos Creación Visual.

