



FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES

LA APLICACIÓN DE “CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN”  
POR SUCURSALES DOMICILIADAS EN ECUADOR

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

Profesor Guía

Dr. Juan Carlos Córdova León

Autor

Eduardo Gonzalo Góngora Avilés

Año

2015

## 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.

Dr. Juan Carlos Córdova León

C.C. 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.

Eduardo Gonzalo Góngora Avilés

C.C. 171575407 – 1

## **RESUMEN**

El principal objetivo del presente trabajo es demostrar y determinar que una sucursal de compañía extranjera debidamente domiciliada bajo las leyes de la República del Ecuador, puede aplicar en Ecuador un Convenio para Evitar la Doble Imposición en virtud del cumplimiento de las formalidades y requisitos que han sido legalmente establecidos para el efecto. La investigación tiene fundamento en el análisis de la norma vigente con el de verificar el alcance de la misma complementado con el criterio general de autores reconocidos en el ámbito del Derecho Tributario Internacional respecto de residencia fiscal en aplicación de los Convenios antes mencionados y las sucursales.

## **ABSTRACT**

The main objective of the present work is to demonstrate and determine the applicability of a Double Taxation Treaty by a branch of foreign company duly domiciled under the Ecuadorian legislation in force. The branch is able to apply this Treaty in compliance of all formalities and requirements legally establish for the correspondent effect. The investigation is based in the analysis of the legislation in force in order to confirm its scope, duly complemented with the general criteria on tax residence of well-known authors recognized in International Taxation regarding the aforementioned Treaties and branches.

# ÍNDICE

|   |    |
|---|----|
| Introducción .....  | 1  |
| 1.Capítulo I: Aplicación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional bajo el modelo de la OCDE ..... | 3  |
| 1.1 Generalidades de los Convenios para Evitar la Doble Imposición (en adelante “CDI”) .....                            | 3  |
| 1.2 Elementos y Requisitos para la aplicación de los CDI .....  | 8  |
| 1.3 Comentarios de la OCDE sobre los requerimientos para la aplicación de un CDI .....                                  | 14 |
| 2.Capítulo II: Las sucursales en el Régimen Tributario Internacional y Local .....                                      | 23 |
| 2.1. Régimen tributario aplicable a las sucursales domiciliadas en Ecuador .....  | 23 |
| 2.2. Régimen de Impuesto a la Renta para Sucursales.....  | 27 |
| 2.3. Deberes formales y obligaciones de cumplimiento tributario .....   | 32 |
| 2.4. Las sucursales según el modelo de convenio para evitar la doble imposición de la OCDE .....                        | 33 |
| 3.Capítulo III: Certificaciones emitidas por el Servicio de Rentas Internas .....                                       | 40 |
| 3.1. El Servicio de Rentas Internas .....   | 40 |
| 3.2. Facultades del Servicio de Rentas Internas .....   | 42 |
| 3.3. Los sujetos pasivos frente al Servicio de Rentas Internas .....  | 46 |
| 3.4. Certificados requeridos a la Administración Tributaria.....  | 47 |
| 3.5. Certificado de Residencia Fiscal .....   | 50 |

|   |    |
|---|----|
| 4. Capítulo IV: Aplicación de un CDI a favor de sucursales.....   | 57 |
| 4.1. Análisis de aplicación del CDI a favor de sucursales.....  | 57 |
| 4.2. Admisibilidad del certificado de residencia fiscal para<br>sucursales como requisito de aplicación de un CDI ..... | 67 |
| 4.3. Alternativas para las sucursales en la emisión del<br>certificado de residencia fiscal.....                        | 70 |
| CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES .....  | 75 |
| REFERENCIAS .....   | 77 |

# **La Aplicación de “Convenios Para Evitar La Doble Imposición” por sucursales domiciliadas en Ecuador**

## **Introducción**

Desde un punto de vista legal societario, una sucursal es una compañía extranjera que realiza su actividad económica en el Ecuador a través de un permiso de operaciones otorgado por la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros. Precisamente por ser una compañía extranjera domiciliada en el Ecuador, una sucursal es una extensión de su casa matriz; es la misma compañía que opera en el Ecuador y por lo tanto en la perspectiva del Derecho Societario no existe ninguna discusión. Sin embargo, partiendo de lo tributario, no se mantiene esta afirmación puesto que las disposiciones legales respecto de una sucursal, como una entidad independiente, son claras.

La legislación tributaria en vigencia establece que persona jurídica es considerada como una “sociedad” para todos los efectos fiscales pertinentes. En este sentido, una sucursal está obligada a cumplir con todas las obligaciones tributarias y requerimientos formales en éste ámbito al ser una persona ficticia con establecimiento y representación en el Ecuador, independientemente de su casa matriz y el domicilio de ésta.

Además del otorgamiento del permiso de operaciones, la sucursal debe obtener su identificación tributaria (Registro Único de Contribuyentes – RUC) y la patente municipal en el cantón donde realice sus actividades económicas. De forma directa y en virtud del cumplimiento de estos requisitos, el domicilio de la sucursal es el Ecuador, siendo el país donde ejecuta sus operaciones, genera renta y tributa conforme a lo definido por ley.

Para acceder a los beneficios previstos en aplicación de un Convenio para Evitar la Doble Imposición suscrito por Ecuador, la normativa local establece como requisito mandatorio la obtención de un certificado de residencia fiscal

que acredite la domiciliación de la entidad que aplica el Convenio. Resoluciones del SERVICIO DE RENTAS INTERNAS mantienen la orden de que únicamente sociedades **constituidas** en el país pueden acceder a este certificado, pero una sucursal no se constituye sino que se domicilia y por esta diferenciación la administración tributaria niega la emisión de este certificado. El equivocado entendimiento ha ocasionado que este tipo de personas jurídicas no puedan acceder a los beneficios de un Convenio puesto que, para la autoridad fiscal, las sucursales tienen su domicilio donde permanece su casa matriz pero no en el Ecuador y, por lo tanto, no se les otorga el certificado de residencia fiscal siendo este un requisito indispensable para los efectos de un Convenio de Doble Imposición.

La sucursal es una entidad que mantiene operaciones y realiza actividades económicas en el Ecuador, es una persona jurídica que genera renta en el país, misma renta que tributa localmente de manera separada a su casa matriz; es una sociedad que tiene incluso su RUC donde se identifica y verifica que su domicilio, para todo efecto tributario, se encuentra residiendo en el Ecuador.

Por lo mencionado, a breves rasgos se podría comprobar que las sucursales pueden acceder a los beneficios del acuerdo en mención cumpliendo con la formalidad de obtener un certificado de residencia fiscal que erróneamente es negado por el Servicio de Rentas Internas sin tener fundamento legal válido ni suficiente argumento de derecho para refutar el otorgamiento de este documento.

A manera introductoria, el presente trabajo de investigación develará la correcta aplicación de un Convenio para Evitar la Doble Imposición a favor de sucursales en virtud de su residencia fiscal, comprobando que estas personas jurídicas están en pleno derecho de acceder a los beneficios en cumplimiento de los requisitos y formalidades que se han determinado para este propósito.

# 1. Capítulo I: Aplicación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional bajo el modelo de la OCDE

## 1.1 Generalidades de los Convenios para Evitar la Doble Imposición (en adelante “CDI”)

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) cuenta actualmente con 34 países miembros lo cuales tienen el objetivo de promover políticas en favor del mejoramiento del bienestar económico y social. Se incluye en sus estudios y programas una parte dirigida a la tributación internacional y uno de los aportes más importantes que ha contribuido esta organización es el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (Modelo OCDE) el cual pretende evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal.

La tributación internacional en la actualidad tiene un gran alcance e importancia, tanto es así que Amatucci (2000, p. 735) explica que:

A lo largo de este siglo hemos asistido a un fenómeno de internacionalización de la economía debida a la cada vez más fácil movilidad de personas, capitales, bienes y servicios, propiciada por el desarrollo de los medios de comunicación. El número de empresas multinacionales con intereses económicos en muchos Estados está en continuo aumento, lo cual conduce a una compenetración de la economía de los Estados.

Ecuador no es miembro de la OCDE, sin embargo, para efectos de Derecho Tributario Internacional sí se consideran los lineamientos y guías que proporciona la organización, específicamente se toma como referencia y se adopta el formato de acuerdos para evitar la doble imposición.

El Convenio bajo los estándares de la OCDE establece el tratamiento de los diferentes tipos de rentas que puedan originarse en una transacción así como los sujetos comprendidos y definiciones generales para una correcta aplicación de lo establecido en dicho Tratado. En este sentido, el referido modelo agrupa siete capítulos divididos en 31 artículos siempre manteniendo la misma estructura para los Estados Contratantes que suscriben este acuerdo.

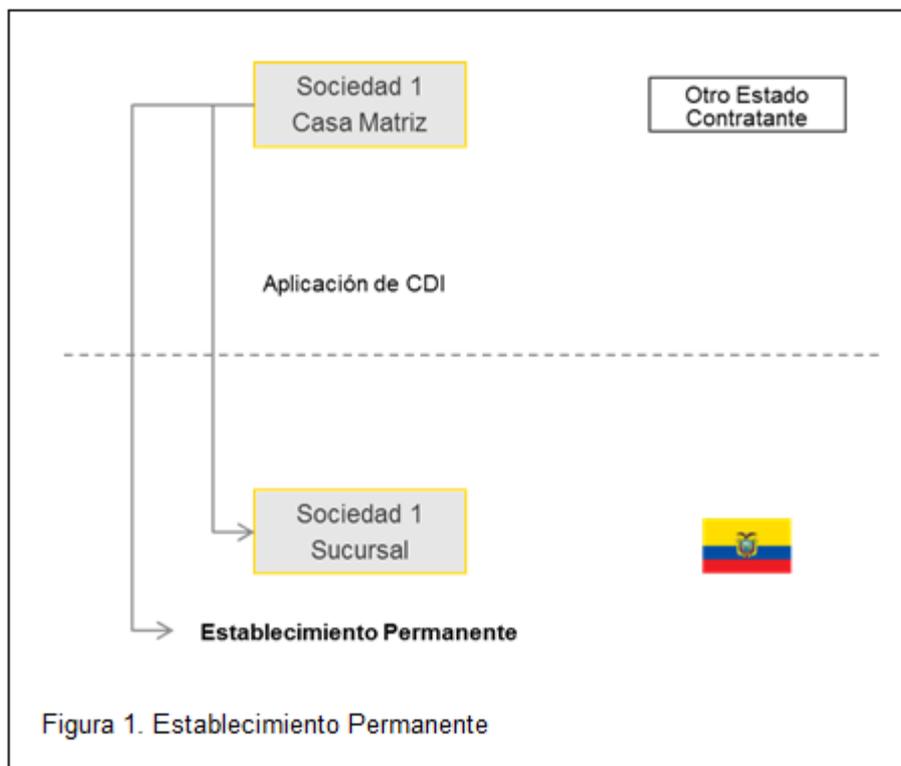
Importante determinar que los CDI son aplicables únicamente para los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, así como también se aplicará en impuestos de naturaleza idéntica o análoga a estos (Modelo OCDE, Art. 2, párrafo 2 – 4). En Ecuador, afecta únicamente al Impuesto a la Renta.

Conforme lo detalla el Art. 1 del Modelo de Convenio, este Tratado aplica a las personas residentes de uno o de ambos estados contratantes. Para estos efectos, se entiende como residente fiscal a:

Toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. (Modelo OCDE, Art. 4, párrafo 1)

Por lo citado, se comprende que un residente fiscal para efectos de aplicación de un CDI, es aquella persona natural o jurídica que tributa en uno de los Estados Contratantes **en razón de su domicilio o residencia**.

El modelo OCDE considera a las sucursales como un “establecimiento permanente” pero considerando que una entidad realiza sus actividades a través de éste en el otro Estado, tal como se considera en el siguiente ejemplo:



A partir del Capítulo III (Imposición de Rentas), el Modelo OCDE establece el tratamiento fiscal para los diferentes tipos de rentas, siendo las más comunes aquellas de naturaleza pasiva, es decir, dividendos, intereses y regalías. El tratamiento tributario respecto de “Beneficios Empresariales” incluidos bajo el Art. 7 corresponde a aquellas rentas percibidas por uno de los Estados Contratantes que se excluyen de la descripción prevista en el resto de artículos. Principalmente podría deducirse que los beneficios empresariales, en general, se refieren a los ingresos percibidos por la prestación de servicios, ingresos que no constituyen rentas pasivas como los dividendos, intereses y regalías.

Como parte de las generalidades de los CDI, es importante resaltar lo pertinente a la residencia fiscal frente a estos Tratados. La Asociación Latinoamericana de Integración en su “Análisis Comparativo de los Modelos de Convenios de Doble Tributación en materia de Comercio de Servicio Profesionales” aclara que:

Los CDI se aplican exclusivamente a las personas físicas o jurídicas residentes en uno de los Estados Partes. Un punto importante a mencionar es que no toma el criterio de la nacionalidad, sino el de la residencia. (Asociación Latinoamericana de Integración [ALADI], 2012, p. 16)

En concordancia con lo citado, Velásquez (2012, p. 193) explica que “la cuestión de la residencia fiscal es vital (...) pues determina que el sujeto sea gravado, **en su Estado de residencia, por la totalidad de su renta mundial.**” (Las negrillas me pertenecen)

En este sentido, considerando las generalidades del Modelo OCDE, la residencia fiscal es el factor que determina la imposición de rentas o la tributación como tal para efectos de aplicación del Convenio. En lo referente a la “renta mundial”, se entiende por tal a aquellos ingresos obtenidos tanto en el Estado donde reside la persona como por otros generados en el exterior. La normativa ecuatoriana establece que se considera como renta a:

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. (LORTI, 2004, Art. 2)

Por lo expuesto, para aplicar un CDI, la persona debe ser residente de uno o ambos de los Estados Contratantes, en este caso, ser residente tributario en Ecuador. La doble imposición pretende beneficiar a la persona residente en uno de los Estados para que no tribute dos veces sobre una misma transacción o que no se le impongan dos tributos iguales a la recepción de un mismo ingreso. La doble imposición internacional se produce cuando, sobre una misma base imponible y en un mismo período fiscal, se aplican dos impuestos

similares, por dos (o más) Estados distintos, como consecuencia de la yuxtaposición de dos soberanías fiscales, para lo cual se debe diferenciar la doble imposición jurídica y la doble imposición económica.

Ana María Ambite explica que la doble imposición jurídica:

Se produce cuando una misma persona es gravada por una misma capacidad económica o renta en más de un Estado. En los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, a los requisitos anteriores, se añade el de que la situación descrita se produzca en un mismo período impositivo. (Ambite, 2014, p.8)

Para la misma autora (Ambite, 2014, p. 8) “hay doble imposición económica cuando una misma capacidad objeto de gravamen es gravada a personas diferentes en más de un Estado”.

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

Mientras que la doble imposición económica se entiende como la situación producida cuando dos o más Estados pretenden gravar una misma materia imponible, transacción económica o ingreso, en manos de diferentes titulares y durante un mismo período de tiempo.

Los parámetros generales para la debida aplicación de un CDI corresponde directamente a la residencia fiscal de una persona, misma que debe encontrarse en uno de los Estados Contratantes; para efectos de este estudio, se deberá considerar la residencia de las sucursales mismas que se domicilian en el Ecuador. Al respecto, el análisis del ALADI (ALADI, 2012, p. 16) clarifica diciendo que “la lógica de los CDI es que una persona puede ser residente sólo en un Estado contratante, no en los dos simultáneamente.”

El modelo establecido y que ha sido previamente analizado es el que el Ecuador ha adoptado a pesar de no pertenecer a la OCDE, pero siguiendo sus lineamientos, instrucciones y comentarios para la correcta aplicación del tratamiento tributario en lo que se refiere a evitar la doble imposición.

## 1.2 Elementos y Requisitos para la aplicación de los CDI

En el Ecuador el impuesto a la renta grava sobre la renta global, misma que considera los ingresos de fuente ecuatoriana y aquellos obtenidos en el exterior, que para efectos del presente análisis se considerarán como aquellos que se reciban por una sociedad en virtud de la prestación de servicios que sean provistos desde el Ecuador o fuera del país, pero cuyo ingreso sea registrado localmente y sobre el cual se tribute.

Son sujetos pasivos del impuesto a la renta las sociedades tal como se definen en la norma fiscal; además de las personas naturales y sociedades indivisas. (LORTI 2004, Art. 4).

La tarifa de impuesto a la renta corresponde al 22% sobre la base imponible compuesta por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos. (LORTI, 2004, Art. 16)

La ley dispone:

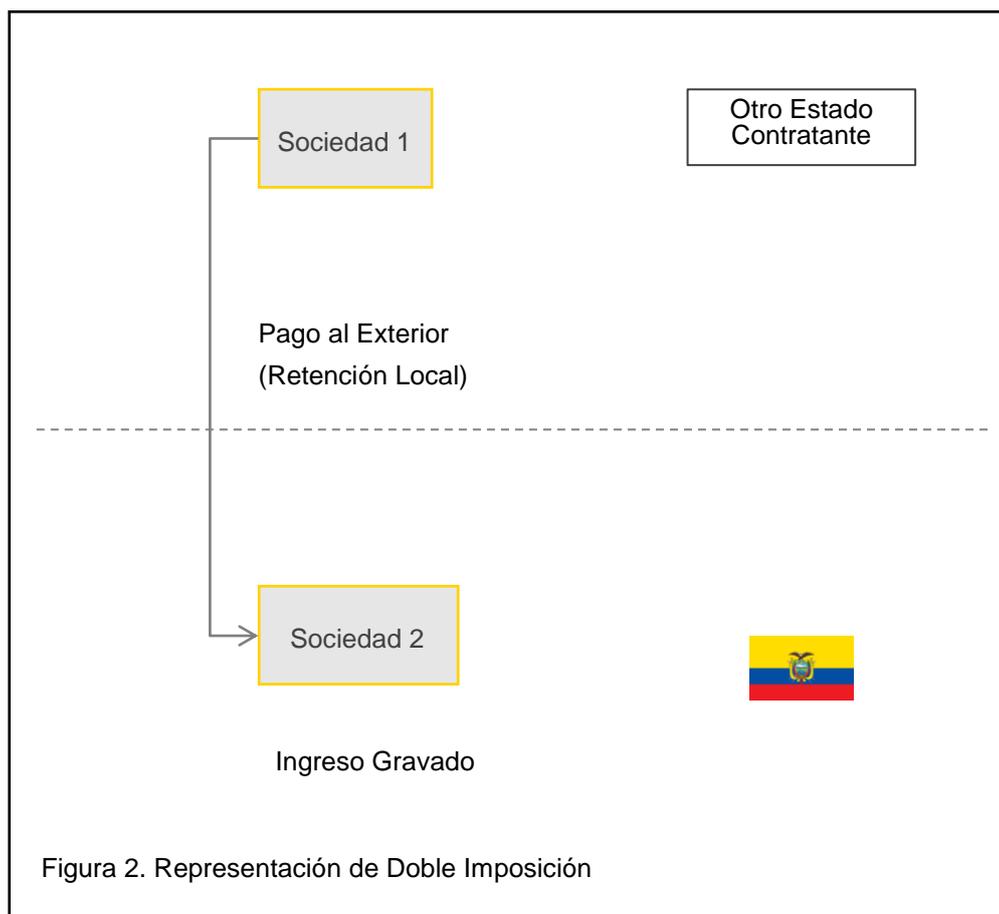
Quienes realicen pagos o créditos en cuenta al exterior, que constituyan rentas gravadas por esta Ley, directamente, mediante compensaciones o con la mediación de entidades financieras u otros intermediarios, **actuarán como agentes de retención en la fuente del impuesto** establecido en esta Ley. (LORTI, 2004, Art. 48) (Las negrillas me pertenecen)

En concordancia, la Resolución NAC-DGERCGC14-00787 (2014, Art. 4) emitida por el Servicio de Rentas Internas establece que:

Los montos pagados a personas naturales y sociedades **no residentes ni domiciliados en el Ecuador**, por servicios ocasionalmente prestados en el Ecuador que constituyan ingresos gravados, así como otros pagos distintos a utilidades o dividendos que se envíen, paguen o acrediten al exterior, directamente, mediante compensaciones o con la mediación de entidades financieras u otros intermediarios, **estarán sujetos a retención en la fuente. En estos casos se aplicará la tarifa general de impuesto a la renta prevista para sociedades sobre el total de los pagos o créditos efectuados**, conforme lo previsto en la Ley de Régimen Tributario Interno y las disposiciones reglamentarias concordantes. (Las negrillas me pertenecen)

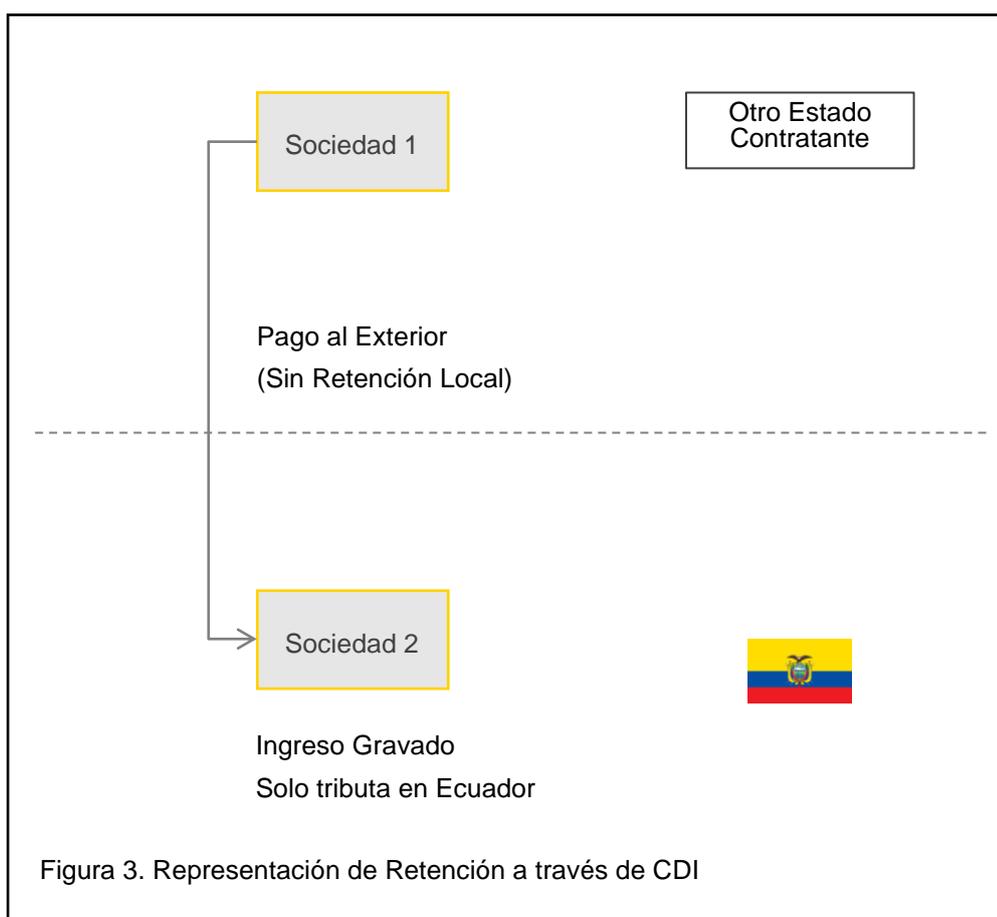
La generalidad en pagos al exterior, es que quien remite el pago debe efectuar la correspondiente retención en la fuente de impuesto a la renta cuya tarifa es del 22%. Ahora bien, la legislación interna considera exenciones de impuesto a la renta, y conforme al Art. 9 numeral 3 de la LORTI se determina que para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente aquellos ingresos en virtud de convenios internacionales, para el presente estudio, los Convenios para Evitar la Doble Imposición.

La pretensión de los CDI consiste en que, si una renta va a tributar en el Estado que recibe el ingreso entonces ésta no debería estar sujeta a retención en el país emisor de la renta.



En la Figura 2, el pago al exterior se encuentra sujeto a una doble imposición puesto que se retiene localmente el impuesto a la renta y sobre este mismo impuesto se tributa en el Ecuador una vez recibido el pago.

La intención del CDI es considerar que, si la renta ya tributa en Ecuador, entonces evitar la retención en la fuente al momento del pago; esto como un beneficio exclusivo del Convenio. Por lo cual, en aplicación del Tratado el tratamiento tributario de la transacción debería ser el que se describe a continuación:



Es claro que el tratamiento de cada tipo de renta puede variar conforme a lo establecido en los artículos de cada Convenio respectivamente, pero el mecanismo fiscal para evitar una doble imposición es el detallado en el párrafo anterior. Ahora bien, para efectos de acceder a los beneficios del CDI, la normativa ecuatoriana establece:

Para (...) acogerse a los beneficios de convenios internacionales ratificados por el Ecuador, con el fin de evitar la doble imposición internacional, los contribuyentes deberán acreditar su residencia fiscal. La acreditación de la residencia fiscal de una persona en otro país o jurisdicción se sustentará con el certificado de residencia fiscal vigente para el período fiscal en análisis emitido por su respectiva autoridad competente (...). (RALORTI, 2010, Art. 134)

Lo previsto en la cita anterior se refiere al caso en el que la sociedad ecuatoriana sea la que, en beneficio del CDI, no retiene en la fuente el impuesto a la renta. Sin embargo, la misma formalidad es necesaria en caso de que sea la sociedad extranjera la que emita el pago.

El Certificado de Residencia Fiscal se configura entonces como una formalidad obligatoria y necesaria para la aplicación de un CDI. Es así que el Servicio de Rentas Internas (en adelante denominado indistintamente por su propio nombre, “la autoridad fiscal”, “administración tributaria”, o por sus siglas “SRI”) establece que:

Toda persona que, en aplicación de los convenios para evitar la doble imposición internacional suscritos por el Ecuador y vigentes en el ordenamiento jurídico, **o que en virtud de la legislación extranjera, desee acreditar su residencia en Ecuador para efectos tributarios**, podrá solicitar al Servicio de Rentas Internas la emisión de un certificado de residencia fiscal, conforme lo establecido en esta Resolución. (Resolución No. NAC-DGERCGC13-00472, 2013, Art. 1) (Las negrillas me pertenecen)

En este sentido, la autoridad fiscal ecuatoriana reconoce la utilidad y sobre todo la necesidad del obtener el certificado de residencia fiscal como parte fundamental al momento de demostrar la aplicación de un Convenio para evitar la Doble Imposición y acceder a los beneficios que correspondan.

Adicionalmente, para efectos de deducibilidad de impuesto a la renta, en aplicación de estos Convenios, la normativa tributaria establece:

(...) Si el pago o crédito en cuenta realizado no constituye un ingreso gravado en el Ecuador, **el gasto deberá encontrarse certificado por informes expedidos por auditores independientes que tengan sucursales, filiales o representación en el país. La certificación se referirá a la pertinencia del gasto para el desarrollo de la respectiva actividad y a su cuantía y**

**adicionalmente deberá explicarse claramente por que el pago no constituiría un ingreso gravado en el Ecuador.** (LORTI, 2004, Art. 48) (Las negrillas me pertenecen)

En concordancia con lo antes citado, la ley complementa y determina lo siguiente:

A efectos de comprobar la pertinencia del gasto, en el caso de (...), pagos al exterior **en aplicación de convenios de doble tributación** (...) se establezca la necesidad de contar con una certificación de auditores independientes (...), dicha certificación necesariamente deberá ser realizada por los auditores independientes en el exterior, respecto a la verificación de dichos costos y gastos. (...) (RALORTI, 2010, Art. 31) (Las negrillas me pertenecen)

El certificado de auditores independientes, conforme a lo citado, es otro documento necesario para la aplicación de un CDI; aunque éste último se direcciona a verificar la deducibilidad de los gastos efectuados y su pertinencia respectiva.

Una vez detalladas las formalidades que se deben cumplir para aplicar un Convenio de Doble Tributación, no es menos importante explicar que también se debe seguir el principio de “esencia sobre la forma” conforme a lo que detalla el Código Tributario (“CT”) (2001, Art. 17) “cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, **se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados**”. (Las negrillas me pertenecen)

Lo citado se refiere a que la Administración Tributaria podrá verificar el hecho generador conforme a la verdadera esencia económica de las transacciones, lo cual puede incluir una confirmación y análisis de cómo un determinado contribuyente está aplicando el CDI para obtener sus beneficios. Directamente, el principio de esencia se refiere directamente a la comprobación de que cierta transacción u operación económica (sujeta a tributos) se está realizando de

manera transparente y real, es decir, sin alterar la verdadera naturaleza de la acción con el fin de aprovechar una norma fiscal en beneficio propio.

En la práctica, los sujetos pasivos suelen respaldar sus operaciones en un contrato, sin embargo este no resulta suficiente para demostrar la esencia económica y jurídica de la transacción puesto que, a pesar de lo escrito en un acuerdo, la realidad puede variar o no ajustarse precisamente a lo que se suscribe. Es obligación y facultad del Servicio de Rentas Internas comprobar si dicho acto jurídico cumple y satisface lo escrito para efectos de aplicar un Convenio de Doble Imposición, que es lo que compete al presente estudio.

En conclusión, para aplicar un CDI es necesario:

- Certificado de Residencia Fiscal
- Certificado de Auditores Independientes
- Principio de “Esencia sobre la Forma”

### 1.3 Comentarios de la OCDE sobre los requerimientos para la aplicación de un CDI

Los comentarios a los artículos del Modelo de Convenio OCDE establecen que éstos se han desarrollado con el fin de ilustrar o interpretar las disposiciones incluidas en cada artículo. Los Comentarios al Modelo OCDE explican:

Si bien los Comentarios no están destinados en modo alguno a figurar como anexos a los convenios (...), son los únicos que constituyen instrumentos jurídicos vinculantes de carácter internacional, pueden, no obstante, **ser de gran ayuda en la aplicación e interpretación de los convenios (...)** (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico [OCDE], 2010, p. 14)  
(Las negrillas me pertenecen)

Por lo expuesto, es relevante establecer la importancia de considerar a estos Comentarios provistos por el Comité de Asuntos Fiscales en cuanto al entendimiento, interpretación y aplicación de las formalidades requeridas para la aplicación de los CDI. En este sentido y en concordancia con lo citado, se debe dilucidar el alcance del Convenio en lo que se refiere a quiénes están sujetos a sus disposiciones. Es redundante aclarar que el primer factor corresponde a los Estados Contratantes, que para efectos de este estudio se considerará al Estado ecuatoriano y a un segundo Estado de manera genérica.

Ahora bien, como se detalló anteriormente, el primer artículo del CDI incluye el detalle del ámbito subjetivo del Tratado en el que se describe quiénes son las “personas comprendidas”, y al respecto los comentarios nos establecen lo siguiente:

Mientras los primeros convenios se aplicaban a los “ciudadanos” de los Estados contratantes, los convenios más recientes se aplican normalmente a los “residentes” de uno o de ambos Estados contratantes, independientemente de la nacionalidad. (OCDE, 2010, p. 45)

Por lo expuesto, podemos identificar que el Convenio directamente relaciona su aplicabilidad con las personas residentes de los Estados contratantes sin considerar su nacionalidad; punto muy importante respecto de este análisis puesto que la principal disyuntiva radica en la “residencia fiscal” de las sucursales desde una perspectiva meramente tributaria, y no societaria. Y al respecto es básico distinguir que la nacionalidad no precisamente otorga el criterio de residencia fiscal, ni siquiera podría hacerlo la ciudadanía en caso de personas particulares, sino que si la persona física cumple ciertas condiciones entonces se la consideraría como residente fiscal.

En personas jurídicas resulta todavía más clara esta diferenciación en virtud de que su residencia no se da por el Estado en el que haya sido creada sino el lugar donde desarrolle sus actividades o donde bien mencione sus estatutos.

Respecto de sucursales domiciliadas en Ecuador, es cierto que sus estatutos estarán sujetos a los mismos que su casa matriz, el domicilio de la casa matriz será aplicable a ella pero mal podría entenderse como extensiva a su sucursal. No tendría sentido ni fundamento legal suficiente, afirmar que una sucursal tenga su domicilio en el exterior en consideración de los estatutos de casa matriz, menos cuando éstos tan solo pretenden determinar las actividades de la sucursal y cuál es el objeto principal que va a desarrollar en el Ecuador.

Lo descrito se refiere a que la persona comprendida en virtud del Convenio, no necesariamente debe tener la nacionalidad del Estado en el que se aplicaría el CDI, sino que únicamente necesita tener la calidad de "Residente". Los Comentarios al Modelo OCDE (2010, p.45) mencionan que "se ha considerado preferible, por razones de orden práctico, establecer la aplicación del Convenio a los residentes de uno o de ambos Estados contratantes".

El Modelo OCDE permite considerar la Residencia Fiscal conforme a lo legalmente establecido para este efecto por cada Estado Contratante; y bajo este supuesto, en el Ecuador, el domicilio de las personas jurídicas es:

1. El lugar señalado en el contrato social o en los respectivos estatutos
2. En defecto de lo anterior, el lugar donde se ejerza cualquiera de sus actividades económicas o donde ocurriera el hecho generador. (CT, 2001, Art. 61)

Tal como manda el Código Tributario, son los estatutos los que determinan el lugar como residencia fiscal de una persona jurídica, y en su defecto se considera entonces el lugar donde se ejecuten las actividades propias de la persona jurídica; incluso podría considerarse como residencia tributaria al lugar donde ocurre el hecho generador de un tributo.

Ahora bien, la sucursal por su naturaleza jurídica societaria no posee estatutos propios puesto que este tipo de entidades ya existen y únicamente se registra un domicilio en Ecuador para su debida operación.

Así lo dispone la Ley de Compañías ([LC], 1999, Art. 415) y establece que para que una compañía constituida en el extranjero pueda ejercer habitualmente sus actividades en Ecuador deberá:

1. Comprobar que está legalmente constituida de acuerdo con la ley del país en el que se hubiere organizado
2. Comprobar que, conforme a dicha ley y a sus estatutos, puede acordar la creación de sucursales (...)
3. Tener permanentemente en el Ecuador, (...), un representante con amplias facultades para realizar todos los actos y negocios jurídicos que hayan de celebrarse (...)
4. Constituir en el Ecuador un capital destinado a la actividad que se vaya a desarrollar.

Finalmente la Ley de Compañías (1999, Art. 415) dispone que “para justificar estos requisitos se presentará a la Superintendencia de Compañías **los documentos constitutivos y los estatutos de la compañía**, un certificado expedido por el Cónsul del Ecuador que acredite estar constituida y autorizada en el país de su domicilio” (las negrillas me pertenecen), entre otros documentos habilitantes.

Lo que se quiere demostrar, es que la sucursal propiamente no tiene estatutos, pues es una compañía ya existente que se ha constituido o creado bajo la legislación del país de origen (casa matriz) y que solo se extiende en operaciones al exterior, para efectos de nuestro estudio, en el Ecuador. Una sucursal de compañía extranjera no podría determinar su residencia fiscal en los estatutos pues éstos corresponderían a aquellos de casa matriz y en sujeción a lo explicado, entonces, se debería dirigir el domicilio tributario a lo establecido por el Código Tributario en el numeral 2 del Art. 61 que es el lugar donde se ejerza cualquiera de sus actividades económicas.

Siguiendo los comentarios de la OCDE, entonces debe tomarse como referencia de residencia fiscal en una sucursal al lugar donde desarrolla las

operaciones para la cual fue domiciliada, que sería el Ecuador. Entonces quedaría muy claro que la sucursal es residente en nuestro país para todos los efectos impositivos y si este argumento no es lo suficiente fuerte, entonces queda el último supuesto para establecer el domicilio tributario de una persona jurídica que corresponde a “donde ocurriera el hecho generador”. Para interés de este estudio cabe explicar que la obligación tributaria es el vínculo entre el Estado y los sujetos pasivos en virtud de lo cual debe satisfacerse una prestación, una vez verificado el hecho generador previsto por la ley (CT, 2001, Art. 15). Lo cual nos lleva al hecho generador como el “presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo” (CT, 2001, Art. 16), es decir que el hecho generador es la condición que, una vez cumplida, crea la obligación para el sujeto pasivo de cumplir con todos sus deberes respecto de cada impuesto, tasa o contribución que corresponda. Una vez descrito esto, entonces el último condicionante para determinar la residencia fiscal de una persona jurídica va a radicar en donde ocurra el hecho generador de impuesto a la renta, para efectos de aplicación de un CDI. Entonces, el hecho generador del impuesto a la renta no es más que la generación de renta, el percibimiento de ingresos gravados en el Ecuador. Preguntar si la sucursal cumple con este hecho generador estaría demás puesto que es claro que estas entidades tributan proporcionalmente por los ingresos que generan en el país en el desarrollo de sus actividades.

En conclusión del presente punto, la sucursal de compañía extranjera no se sujeta a los estatutos referidos de su casa matriz en lo que se refiere al domicilio, puesto que configura dos parámetros legalmente establecidos por la norma local para afirmar que su domicilio tributario se otorga considerando el desarrollo de sus actividades y el lugar donde ocurre el hecho generador.

El artículo 4 del CDI establece específicamente a quién se considera como “Residente” en un ámbito específico en cuanto a la aplicación del Convenio, y en este sentido determina:

A los efectos de este Convenio, la expresión “residente de un Estado contratante” significa toda persona que, **en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga**, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. (OCDE, 2010, p. 24) (Las negrillas me pertenecen)

Como se puede dilucidar de la cita anterior, el Modelo OCDE de CDI establece que la residencia, para efectos de tributación internacional, corresponde a que una persona (sea natural o jurídica) esté sujeta a imposición en el Estado, en este caso: Ecuador, y que conforme a la legislación local, ésta tribute en razón de su domicilio o residencia.

De acuerdo a la legislación local, el Código Tributario determina como domicilio tributario al lugar donde se ejecuten las actividades de la persona jurídica, donde lo establezca su estatuto, donde se produzca el hecho generador, en términos generales. En razón de lo cual es notorio explicar que el domicilio tributario es el equivalente único y directo de la residencia fiscal.

Las reformas tributarias expedidas en 2014 cuya vigencia se hizo efectiva desde este ejercicio fiscal 2015, complementa este criterio al explicar que: “se entenderán indistintamente como residencia fiscal a los conceptos de domicilio y residencia del sujeto pasivo.” Lo cual clarifica el hecho de que, para efectos fiscales, residencia y domicilio tienen el mismo significado; sin embargo y a pesar de lo establecido en la norma, el SRI mantiene el criterio de que la sucursal no mantiene un domicilio en Ecuador sino que pertenece a su casa matriz.

Los comentarios al Art. 4 del modelo OCDE, explican:

El concepto de “residente de un Estado contratante” cumple diversas funciones y tiene importancia en tres casos:

a) para determinar el ámbito subjetivo de aplicación de un convenio;

- b) para resolver los casos en que la doble imposición se produzca como consecuencia de la doble residencia; y
- c) para resolver los casos en que la doble imposición resulte del gravamen en el Estado de residencia y en el Estado de la fuente o situación. (OCDE, 2010, p. 86)

Se observa que la función de la residencia fiscal no es tan solo determinar el ámbito de aplicación y las personas comprendidas sino que tiene mayor importancia al momento de establecer mecanismos de solución en caso de doble residencia o, aún más importante, para casos de imposición por Estado de residencia versus Estado de fuente.

Al respecto, la OCDE (2010, p.86) aclara que “en general, las legislaciones internas de los diversos Estados establecen la sujeción integral al impuesto, o sujeción plena, basándose en la existencia de un vínculo personal entre el contribuyente y el Estado considerado (Estado de residencia).

Lo expresado se refiere a la obligación tributaria, que se define como el “vínculo jurídico personal, existente entre el Estado (...) y los contribuyentes (...), en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero (...) al verificarse el hecho generador previsto por la ley. (CT, 2001, Art. 15)

Consecuentemente, el hecho generador es el “presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo.” (CT, 2001, Art. 16). Lo descrito se refiere a la condición que necesariamente debe constar en la normativa para que, su cumplimiento, ocasione o genere la obligación de rendir un tributo. Está claro que la reserva de ley contemplada en el mismo Código Tributario es la que tiene la única facultad de determinar el presupuesto jurídico, así como también establecer quién es el sujeto activo y pasivo de cada impuesto, tasa y/o contribución.

En este sentido, el comentario de la OCDE especifica que cada Estado determinará quiénes son los sujetos pasivos de los tributos contemplados en el CDI, en Ecuador específicamente al Impuesto a la Renta.

Aquellos sujetos pasivos, personas jurídicas que se encuentren sujetas al Impuesto a la Renta podrían entonces considerarse como residentes fiscales en virtud de la localidad de tributación. Los comentarios de la OCDE son claros al establecer que depende de la normativa interna de cada Estado Contratante definir quiénes son los sujetos que, en razón de su tributación, pueden aplicar el CDI. Bajo este entendimiento, las sucursales al ser compañías extranjeras debidamente domiciliadas bajo la legislación societaria, son personas jurídicas consideradas como “sociedades” para todos los efectos tributarios. Como bien establece la LORTI, se consideran como “sociedad” a la persona jurídica entre otras definiciones más específicas.

Separando la naturaleza societaria de la sucursal como una extensión de su casa matriz, es correcto afirmar que estas entidades son una sociedad que tributa independientemente de su casa matriz; tanto es así que éstas tienen su propia identificación tributaria, están obligadas al cumplimiento de todas las obligaciones fiscales que le correspondan, remiten la información a la que se encuentran obligadas frente a cada organismo de control, además de todo el resto de obligaciones a las que se encuentra sujeta por ser una entidad societaria en Ecuador. Específicamente en lo que se refiere al punto de vista tributario, una sucursal es una entidad separada y, como tal, tributa en Ecuador bajo el régimen pertinente de Impuesto a la Renta y demás impuestos, tasas y/o contribuciones.

Lo explicado se complementa con el comentario incluido por la OCDE como se describe a continuación:

Los convenios para evitar la doble imposición no se ocupan, por lo general, de las normas internas de los Estados contratantes que tienen por objeto definir los requisitos para que una persona tenga la consideración fiscal de “residente” y, en consecuencia, se someta íntegramente a la imposición de ese Estado. **Dichos convenios no establecen los criterios que deben seguir las legislaciones internas al definir la residencia para que los Estados**

**contratantes reconozcan el derecho de uno de ellos a la sujeción plena. En este aspecto, los Estados basan su posición exclusivamente en su legislación interna. (OCDE, 2010, p. 86)**  
(Las negrillas me pertenecen)

Conforme a los lineamientos de la OCDE, está extremadamente definido que la calidad de “residente fiscal” para efectos de aplicación del CDI corresponde directamente a la legislación interna de cada país, y como tal la sucursal es una persona jurídica, por lo tanto es un residente fiscal que cumple con todas las obligaciones que le correspondan.

Pero más allá de la definición de “sociedad” para efectos fiscales, se debe recordar que las sucursales cumplen con otros supuestos jurídicos para vincular su domicilio tributario al Ecuador.

Bien se ha explicado que para domiciliar a una sucursal de compañía extranjera se necesitan de los estatutos y demás documentos societarios; al ser tan solo una extensión de casa matriz ciertamente la sucursal se sujetará a los estatutos referidos de esta entidad, sin embargo, cabe debatir si éste sería motivo suficiente para determinar que el domicilio tributario estaría fijado por la documentación corporativa de la sociedad madre. En un análisis preliminar debería entenderse que no, puesto que la residencia de la entidad se configura respecto de la localidad donde efectúe sus operaciones.

Siendo estos los lineamientos y guías establecidas para la aplicación de un Convenio para Evitar la Doble Imposición, corresponde ahora esclarecer el régimen tributario aplicable a las sucursales de compañías extranjeras domiciliadas en el Ecuador.

## 2. Capítulo II: Las sucursales en el Régimen Tributario Internacional y Local

### 2.1. Régimen tributario aplicable a las sucursales domiciliadas en Ecuador

Con el fin de explicar la aplicación de los CDI, en el capítulo anterior se ha detallado el régimen general de Impuesto a la Renta en Ecuador; sin embargo, en este capítulo es imperante detallar cuáles son las implicaciones generales y específicas en cuanto a efectos impositivos para una sucursal en el país. Esto con el objetivo de demostrar la naturaleza de estas entidades frente al régimen tributario tanto en el ámbito local como en lo relacionado con la tributación internacional.

El primer análisis que compete solamente como una introducción a este capítulo es que las sucursales de compañías extranjeras en el Ecuador, no se crean ni tampoco se constituyen, sino que únicamente se domicilian y la figura legal a través de la cual pueden desarrollar sus actividades es obtener el permiso de operación ante el organismo de control societario. Es importante detallar esto puesto que la norma indica que:

Una sociedad tiene residencia fiscal en Ecuador cuando ha sido constituida o creada en territorio ecuatoriano, de conformidad con la legislación nacional. (LORTI, 2004, Art. 4.2)

Este es el primer indicio del régimen tributario que confunde al SRI y en virtud de lo cual no emite certificados de residencia fiscal. Las sucursales no se constituyen en el Ecuador porque ya fueron constituidas en el extranjero, en Ecuador solamente se domicilia una extensión de esta casa matriz que ya ha cumplido con las formalidades y requisitos necesarios para su nacimiento como

persona jurídica. La sucursal dentro del ámbito societario mal podría “constituir” una nueva entidad legal en nuestro país toda vez que realmente ésta ya existe y tan solo se le otorga un permiso de operación para sus actividades en el Ecuador.

En sujeción a lo explicado y continuando con la cita de residencia fiscal en la ley vigente, la sucursal tampoco se “crea” puesto que, bajo el anterior argumento, no se puede crear lo que ya existe. Son ciertas sociedades las que se pueden crear, como por ejemplo las empresas públicas, tal como legalmente se ha dispuesto: **“La creación de empresas públicas se hará mediante decreto ejecutivo para las empresas constituidas por la Función ejecutiva; (...)”** (Las negrillas me pertenecen) (Ley Orgánica de Empresas Públicas [LOEP], 2015, Art. 5)

Es claro el procedimiento para crear una entidad, la cual nada tiene que ver ni está relacionado con las sucursales de compañías extranjeras.

Una vez aclarada la naturaleza de estas entidades, en el presente análisis del régimen tributario aplicable a sucursales domiciliadas en el Ecuador, es directamente relevante identificar cuáles son las obligaciones a las que se encuentran sujetas, con especial atención al Impuesto a la Renta como punto de partida para la aplicación de los CDI.

Para empezar, el Servicio de Rentas Internas es la autoridad encargada de emitir el RUC para todas las sociedades que realicen actividad económica en el Ecuador, Para que la sucursal en Ecuador tenga personalidad jurídica y sea considerada como “sociedad” para todos los efectos fiscales, ésta debe primero cumplir con todos los requerimientos y formalidades legales hasta obtener su permiso de operación e inscribir la Resolución emitida por el organismo de control societario en el Registro Mercantil. En este punto la sucursal de compañía extranjera tiene existencia legal en el país y, una vez domiciliada, tiene la obligación de obtener el RUC ante la administración tributaria central. Con esta identificación, la sucursal empieza a ejercer todos sus derechos y obligaciones como sujeto tributario en el Ecuador.

Es pertinente describir, de manera global, los principales tributos a los que se encuentran obligadas las sociedades, entre ellas las sucursales, y es así que tenemos:

#### Impuesto a la Renta - IR (Personas Jurídicas)

En Ecuador, se grava sobre la renta global (LORTI, 2004, Art. 1). Los ingresos obtenidos del exterior pueden ser considerados como ingresos exentos en el país siempre que hayan sido sujetos a imposición en el exterior y ese otro país no sea considerado como paraíso fiscal o jurisdicción de menor imposición para efectos tributarios en el Ecuador, en cuyo caso, el ingreso se considerará gravado, y la retención como crédito tributario para la liquidación del impuesto a la renta. (LORTI, 2004, Art. 39)

Las sociedades residentes en el Ecuador tributan a la tasa del 22% de IR; esta tarifa se aplica sobre la base imponible (ingresos menos gastos deducibles) luego de restar el 15% de Participación en la Utilidades de los trabajadores que debe ser repartido por ley. (LORTI, 2004, Art. 37)

Las compañías actúan como agentes de retención del impuesto a la renta en los pagos que hacen a individuos o sociedades que proveen bienes y/o servicios. (LORTI, 2014, Art. 45)

En general, las empresas deben retener el 22% de los pagos, remesas o transferencias que efectúen al exterior. Para transacciones locales los porcentajes de retención varían entre el 1% y el 10%, en consideración de la naturaleza del pago. (Resolución NAC-DGERCGC14-00787, 2014, Art. 2)

El impuesto retenido debe ser declarado y entregado a través de las instituciones financieras autorizadas que actúan como agentes de percepción (la mayoría de los bancos privados nacionales) en el mes siguiente a los pagos realizados. (RALORTI, 2010, Art. 30)

En el análisis de Impuesto a la Renta cabe indicar que el Ecuador ha suscrito varios tratados internacionales para evitar la doble tributación, a saber:

- Alemania
- Bélgica
- Brasil
- Canadá
- Chile
- China
- Comunidad Andina (Bolivia, Colombia y Perú)
- Corea del Sur
- España
- Francia
- Italia
- México
- Rumania
- Uruguay
- Suiza

#### Impuesto al Valor Agregado - IVA

Este impuesto grava toda transferencia de dominio o importación de bienes corporales, así como los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos, y los servicios, aun cuando sean a título gratuito. (LORTI, 2004, Art. 52)

La tarifa general del IVA es del 12% (LORTI, 2004, Art. 65), sin embargo la legislación ecuatoriana contempla y prevé ciertas transferencias a las que se aplica una tarifa del 0% (LORTI, 2004, Art. 55) y otras específicas que no son objeto del impuesto. (LORTI, 2004, Art. 54)

#### Impuesto a la Salida de Divisas – ISD

El ISD grava sobre el valor de todas las operaciones y transacciones monetarias que se realicen al exterior, con o sin intervención de las instituciones que integran el sistema financiero. (Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador [LRETE], 2007, Art. 155)

La base imponible del ISD es el monto del traslado de divisas, de la acreditación o depósito, o el monto del cheque, transferencia o giro al exterior. (LRETE, 2007, Art. 160).

La tarifa del Impuesto a la Salida de Divisas es del 5%. (LRETE, 2007, Art. 162)

## 2.2. Régimen de Impuesto a la Renta para Sucursales

Una vez explicado el régimen tributario en general aplicable para las personas jurídicas, es pertinente ahora describir y analizar la aplicabilidad del Impuesto a la Renta directamente en sucursales, entendiéndose por tal, a las compañías extranjeras que realizan sus operaciones en el Ecuador.

Como bien se mencionó con anterioridad, el Art. 98 de la LORTI establece que para todos los efectos de esa ley, el término “sociedad” comprende a las personas jurídicas.

Lo expuesto significa que todas las disposiciones establecidas en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su Reglamento, así como también todos los actos administrativos emitidos en conexión a esta norma, serán aplicables para las sociedades antes detalladas, incluyendo sucursales de compañías extranjeras debidamente domiciliadas en nuestro país.

La sucursal, en su naturaleza, es una persona jurídica puesto que como bien lo establece el Código Civil ([CC], 2005, Art. 564): “se llama persona jurídica una persona ficticia, capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones civiles, y de ser representada judicial y extrajudicialmente.”

Específicamente desde una perspectiva societaria, la Sección XIII de la Ley de Compañías determina y enlista las formalidades que debe cumplir una compañía extranjera para poder operar en el Ecuador, como bien se detalló precedentemente. No es menos importante citar que:

Toda compañía extranjera que opere en el Ecuador está sometida a las leyes de la República en cuanto a los actos y negocios jurídicos

que hayan de celebrarse o surtir efectos en el territorio nacional. (LC, 1999, Art. 418)

Lo citado clarifica el alcance y la naturaleza de las compañías extranjeras domiciliadas en el Ecuador en el sentido de que este tipo de entidades deben cumplir con todas las obligaciones, requerimientos, formalidades y demás que la legislación local haya determinado, en todo ámbito general. Es decir que las compañías extranjeras, una vez que han sido debidamente domiciliadas en el Ecuador son entidades que están bajo el control y vigilancia de todas las autoridades de control que le correspondan.

Por lo descrito anteriormente, los principales órganos de control son la Superintendencia de Compañías, la Superintendencia de Bancos, el Servicio de Rentas Internas y también se debería considerar al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social "IESS" (en el ámbito de su competencia).

La normativa tributaria manda que "la dirección de la administración tributaria, corresponde en el ámbito nacional, al Presidente de la República, quien la ejercerá a través de los organismos que la ley establezca." (CT, 2001, Art. 64) y en concordancia con lo citado se debe considerar que el Servicio de Rentas Internas es:

Una entidad técnica y autónoma, con personería jurídica, de derecho público, patrimonio y fondos propios, jurisdicción nacional y sede principal en la ciudad de Quito. (Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas [LCSRI], 2012, Art. 1)

Por lo expuesto, el SRI es la Administración Tributaria Central en el ámbito de lo descrito por (entre otras normas) el Código Tributario y la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, ésta última que crea y regula por completo al **Impuesto a la Renta**.

En la sucesión de explicaciones vertidas en este punto se pretende distinguir que el SRI es el ente regulador encargado de controlar el debido cumplimiento

de las normas establecidas en lo que se refiere al impuesto a la Renta y por sus facultades de Administración Central debe exigir este mismo cumplimiento a todos los sujetos pasivos de este impuesto.

Bien se ha descrito que dentro de los sujetos pasivos de Impuesto a la Renta se contempla a “las sociedades” en general, lo cual remite directamente a la definición proporcionada en el Art. 98 de la LORTI en el que se incluye la generalidad de las “personas jurídicas”. Igualmente, por el análisis ya desarrollado, se debe suponer acertadamente que las sucursales de compañías extranjeras son sociedades que tributan Impuesto a la Renta en Ecuador y por lo tanto deben cumplir con todas las obligaciones y disposiciones correspondientes.

El régimen del mencionado impuesto aplicable para sucursales es exactamente el mismo que el previamente descrito puesto que corresponde al detalle de obligaciones que son aplicadas a “sociedades” en el Ecuador.

No existe diferencia alguna en el régimen tributario que debe aplicarse a una sucursal, puesto que si bien es una extensión de su casa matriz, no es menos cierto que son entidades independientes con su propia contabilidad y sus propias declaraciones de impuestos localmente en el Ecuador. Legalmente no se ha establecido un régimen fiscal separado para sucursales.

Ahora bien, conforme a la normativa tributaria se ha definido que establecimiento permanente de una empresa extranjera es “todo lugar o centro fijo ubicado dentro del territorio nacional, en el que una sociedad extranjera efectúe todas sus actividades o parte de ellas.” (LORTI, Art. 8)

En concordancia con lo citado, el RALORTI enumera los casos específicos incluidos en la expresión “establecimiento permanente”, entre los cuales se tiene:

1. Para efectos tributarios, establecimiento permanente es el lugar fijo en el que una empresa efectúa todas o parte de sus actividades. Bajo tales circunstancias, se considera que una empresa extranjera

tiene establecimiento permanente en el Ecuador, cuando:  
a) Mantenga lugares o centros fijos de actividad económica, tales como:

(...) (II) **Cualquier sucursal, agencia u oficina que actúe a nombre y por cuenta de una empresa extranjera.** (RALORTI, 2010, Art. 9) (Las negrillas me pertenecen)

Partiendo de lo citado, en principio debería considerarse que la sucursal de compañía extranjera es un establecimiento permanente, más allá de alguna distinción respecto de su naturaleza jurídica para efectos societarios y/o tributarios, debería entonces comprenderse que una sucursal estaría, supuestamente, definida y reglamentada como un establecimiento permanente de sucursal extranjera.

Es trascendental establecer que un establecimiento permanente se constituye como tal cuando una empresa extranjera realiza sus actividades/operaciones en el Ecuador, tal como lo ha expuesto la norma en vigencia. Es así que una sucursal de compañía extranjera será considerada directamente como un establecimiento permanente de su casa matriz.

A pesar de lo explicado, una sucursal siendo un establecimiento permanente, no deja de cumplir con las mismas obligaciones tributarias que fueron previamente descritas.

Un establecimiento permanente debe ser inscrito como tal en el Registro Único de Contribuyentes “RUC” tal como se detalla a continuación:

Todas las personas naturales y jurídicas, entes sin personalidad jurídica, nacionales y extranjeras, que inicien o realicen actividades económicas en el país en forma permanente u ocasional o que sean titulares de bienes o derechos que generen u obtengan ganancias, beneficios, remuneraciones, honorarios y otras rentas sujetas a tributación en el Ecuador, están obligados a inscribirse, por una sola

vez en el Registro Único de Contribuyentes. (Ley del Registro Único de Contribuyentes [LRUC], 2004, Art. 3)

De lo enlistado por la cita anterior, todas las personas jurídicas están sujetas a la obligación de inscribirse en el RUC 30 días después de su constitución o iniciación real de sus actividades, según sea el caso (LRUC, Art. 4). De manera acertada se ha determinado la personalidad jurídica de las sucursales debido a su naturaleza, a cómo se encuentran conformadas en lo societario así como su domiciliación y forma de operación.

Por lo tanto, las sucursales están legalmente obligadas a su inscripción en el antes mencionado registro. Específicamente respecto de sucursales, la norma (LRUC, 2004, Art. 6) establece que las empresas o sociedades que tuvieren sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el país, al inscribir la matriz tienen también la obligación de registrarlas, utilizando el formulario correspondiente.

Esto se refiere directamente a la obligatoriedad de las compañías extranjeras de inscribir en el RUC a sus sucursales en el Ecuador a través de las cuales realizan sus operaciones.

La normativa (Reglamento para la Aplicación de la Ley de Registro Único de Contribuyentes [RLRUC], 2006, Art. 7) también determina que “la inscripción de los contribuyentes podrá ser realizada en cualquier oficina del Servicio de Rentas Internas a nivel nacional, con la presentación de la documentación establecida para cada caso”. Lo importante que se destaca de esto es que la Ley y el Reglamento se refieren a “el contribuyente” como generalidad de quienes están obligados a obtener el Registro y, la sucursal al ser una sociedad para efectos tributarios, es entonces sujeto pasivo de todas las obligaciones fiscales impositivas que correspondan.

Por todo lo expuesto, se concluye que una sucursal es una entidad considerada como sociedad por su figura de establecimiento permanente bajo

lo cual es una persona jurídica sujeta a todas las obligaciones formales y disposiciones legales del Impuesto a la Renta.

### 2.3. Deberes formales y obligaciones de cumplimiento tributario

Los deberes formales de los sujetos pasivos en general, corresponden a aquellos detallados en el Código Tributario cuyo Art. 96 establece específicamente como una obligación lo siguiente:

- Cuando lo exijan las leyes y demás normativa:
  - o Inscribirse en los registros pertinentes
  - o Solicitar permisos previos

De acuerdo a la norma fiscal vigente, las principales obligaciones tributarias referentes al Impuesto a la Renta son:

- Declaración de Impuesto a la Renta
- Anticipo de Impuesto a la Renta
- Retenciones en la Fuente de Impuesto a la Renta

El cumplimiento tributario como tal, poco tiene que ver en el presente estudio sin embargo es relevante notar que las sucursales actúan como agentes de retención de Impuesto a la Renta, lo cual es relevante en el análisis de cómo evitar la doble imposición a favor de compañías extranjeras que se encuentran domiciliadas en el país.

Las descritas, son las principales obligaciones tributarias y deberes formales que las personas jurídicas deben cumplir de manera obligatoria y las sucursales de compañías extranjeras también están sujetas a dichas obligaciones y deberes.

## 2.4. Las sucursales según el modelo de convenio para evitar la doble imposición de la OCDE

Una vez analizada la legislación local respecto de las compañías extranjeras domiciliadas en el Ecuador, corresponde ahora analizar y describir el tratamiento tributario de estas sucursales en lo que respecta al Derecho Tributario en el ámbito Internacional.

En este sentido, bajo el Modelo OCDE tenemos en el Art. 5 la primera consideración de las sucursales en relación directa con un “Establecimiento Permanente”. El Modelo OCDE (2010, p.24), establece en el primer párrafo del Art. 5 que “a efectos del presente Convenio, la expresión ‘establecimiento permanente’ significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.”

En concordancia con lo citado, el segundo párrafo del mismo artículo enlista:

La expresión “establecimiento permanente” comprende, es especial:

- a) Las sedes de dirección
- b) **Las sucursales**
- c) Las oficinas
- d) Las fábricas
- e) Los talleres; y
- f) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales. (Las negrillas me pertenecen) (OCDE, 2010, p.24)

En relación con lo descrito, los Comentarios al Modelo OCDE establecen que el concepto de establecimiento permanente:

(...) se utiliza principalmente para determinar el derecho de un Estado contratante a gravar los beneficios de una empresa del otro Estado contratante. En virtud del artículo 7, un Estado contratante no puede gravar los beneficios de una empresa del otro

Estado contratante salvo que esta realice su actividad por medio de un establecimiento permanente situado en aquel. (OCDE, 2010, p. 95)

De lo citado se obtiene que la determinación de un establecimiento permanente esté ligada con lo dispuesto en el Art. 7 del Modelo OCDE que trata sobre los beneficios empresariales; esto porque las disposiciones del artículo en mención disponen un tratamiento distinto en las rentas obtenidas por una parte de un Estado contratante cuando ésta realiza actividades en el otro Estado a través de un establecimiento permanente.

Es importante también citar los comentarios OCDE establecidos para el párrafo uno del Art. 5, y en este sentido se menciona:

El apartado 1 da una definición general de la expresión “establecimiento permanente” que contiene las características esenciales de este concepto a los efectos del Convenio; esto es, un situs diferente, un “lugar fijo de negocios”. El apartado define la expresión “establecimiento permanente” como un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. (OCDE, 2010 p. 95)

Consecuentemente se determina que:

Este apartado contiene una lista no exhaustiva de ejemplos que pueden considerarse constitutivos, prima facie, de establecimiento permanente. Dichos ejemplos deben considerarse en función de la definición general dada en el apartado 1, por lo cual ha de entenderse que los Estados contratantes interpretarán las expresiones mencionadas, “sede de dirección”, “sucursal”, “oficina”, etc., de tal manera que consideran como establecimientos permanentes dichos lugares de negocios si estos últimos cumplen

las condiciones establecidas en el citado apartado. (OCDE, 2010, pp. 101 – 102)

Siempre las condiciones para considerar un establecimiento permanente (EP) como tal dependerá de las disposiciones establecidas en cada Convenio, sin embargo, los parámetros serán similares para esta consideración en el sentido de que el mismo Tratado propone ejemplos para clarificar el alcance de un “establecimiento permanente”. Es así que se considera a la sucursal directamente como un lugar fijo de negocios en el que una compañía extranjera desarrolla sus actividades en el Ecuador, y por lo tanto, su tratamiento tributario en base al CDI será distinto.

Lo referido ciertamente incluye a las sucursales como un EP, pero esto no conlleva a la pérdida de su independencia tributaria en el sentido de que, a pesar de ser un EP de casa matriz, de todas maneras es una entidad que tributa únicamente en el Ecuador por los ingresos que le generen sus actividades y en base a los resultados arrojados por su contabilidad, que también es separada de su casa matriz.

Ana María Ambite esclarece el entendimiento y explica que una consecuencia de la tributación internacional es:

(...) la que se deriva de prescribir como residentes a determinadas sucursales o lugares de actividad de entidades o empresas extranjeras cuando singularmente son calificadas como establecimiento permanente y pasan a ser sujetos de la norma interna. (Ambite, 2014, p.19)

Para la autora, una sucursal es “consecuencia” de la tributación internacional puesto que su definición proviene de las CDI por cuanto la residencia es fundamental para establecer la correcta aplicación de las rentas obtenidas por esta entidad (EP) en uno u otro de los Estados contratantes. Es decir, que el establecimiento permanente surge como interpretación y aplicación de un Convenio pero debido a que el tratamiento tributario es distinto. No es lo mismo

que una sociedad A tribute en un Estado y una sociedad B tribute en el otro Estado, a que una sociedad A tribute en el Estado 1 y en el Estado 2 pues en el primero se encuentra la casa matriz, y en el segundo la sucursal. Por esta razón es que los establecimiento permanentes, entiéndase como sucursal, no tienen el mismo tratamiento; principalmente esto ocurre en virtud de que los ingresos obtenidos por la sucursal son utilidades que deberán eventualmente ser transferidas a casa matriz, esta es una operación normal y lógica considerando que en un principio la intención de domiciliar una sucursal es expandir el negocio de la sociedad “madre” para prestar servicios y extender el negocio a un mayor mercado.

La intención del CDI en este punto es que la sucursal percibe ingresos por las actividades que desarrolla a favor de su casa matriz, razón por la cual se debe regular mediante el Convenio cómo tributarán estos ingresos.

Ciertamente el propósito es también que la casa matriz tribute por todos sus ingresos, tanto de la localidad donde se encuentra, como por aquellos obtenidos en el exterior a través de su EP, y que esta tributación ocurra en las transacciones económicas que desarrollen la sociedad de casa matriz directamente con su sucursal.

Todas las disposiciones del CDI hacen referencia a lo explicado puesto que bien se redactan las condiciones y el tratamiento tributario cuando una sociedad de un Estado Contratante realiza operaciones con un EP. Es decir, el CDI incluye todas las reglas generales de aplicación en los distintos tipos de renta, sin embargo, se agregan excepciones, aclaraciones, comentarios y condicionalidad cuando estas mismas transacciones se realizan entre partes relacionadas, en este caso, una sociedad respecto de su establecimiento permanente, y para ser más claros en el presente estudio, la casa matriz respecto de su sucursal.

Sobre la independencia de los EP con sus relacionadas, la autora Ambite también explica y menciona que:

Estos EPs en el extranjero actúan de hecho como sucursales y son en realidad una parte de la empresa española que realiza actividades empresariales en el extranjero sin separarse y sin dejar de pertenecer jurídicamente a la propia empresa que actúa como casa central. **La norma fiscal hace la ficción de considerarlos a efectos tributarios como sujetos económicos con personalidad fiscal independientes de la casa central y son considerados por tanto como sujetos pasivos del impuesto del Estado donde se ubiquen.** (Ambite, 2014, p. 19) (Las negrillas me pertenecen)

La explicación dada por la autora es clara en el sentido de asociar los conceptos de sucursal en lo societario y en lo tributario, puesto que en primera instancia, la sucursal nunca va a dejar de pertenecer a su casa matriz, está claro que es una extensión de ésta y de hecho corresponde a la misma sociedad; como se ha explicado anteriormente, la sucursal no se crea, no se constituye, sino que ya existe y solamente entre a operar en el Ecuador. Entonces es en segunda instancia cuando se clarifica que la sucursal, a pesar de su naturaleza societaria, es independiente para efectos tributarios, sobre todo en lo que respecta a la tributación internacional. Y bien aclara la autora española que estas entidades de compañía extranjera tributan en el país donde se encuentran domiciliadas, son sujetos pasivos menciona la experta tributaria y por lo tanto se regirán a las normas fiscales de carácter local que se hayan establecido para el efecto,

Se debe recordar que las pautas vertidas por el CDI corresponden a la tributación internacional, con el fin único y directo de evitar la doble imposición en beneficio de las entidades que realicen operaciones y transacciones de manera foránea, y también prevenir la evasión fiscal otorgando figuras y lineando parámetros para controlar este tipo de implicación. Se menciona lo expuesto en relación a que, separadamente del alcance y propósito de los CDI, las legislaciones internas de cada Estado mantienen su soberanía respecto de cómo tratar a sus sujetos pasivos y cómo aplicar los tributos de manera interna. Sin embargo, siempre debe existir concordancia respecto de la norma

internacional, con el fin de agilizar los procesos y mejorar el control tributario en lo que respecta a la doble imposición fiscal.

En este sentido, una sucursal ciertamente es una ramificación y extensión de la casa matriz, pero al presente análisis no corresponde un debate en este sentido ni tampoco requiere un mayor análisis en el ámbito societario sino únicamente en lo que se refiere directamente a lo tributario. El propio Modelo OCDE determina la independencia tributaria de la sucursal y menciona:

El criterio básico incorporado (...) a los efectos de determinar cuáles son los beneficios atribuibles al establecimiento permanente es, el de requerir la determinación de los beneficios construyendo la ficción de que el establecimiento permanente es una empresa distinta y de que dicha empresa es independiente del resto de la empresa de la que forma parte. (OCDE, 2010, pp. 138 – 102)

La cita previa se refiere a la aplicación del Art. 7 que considera el tratamiento tributario de los beneficios empresariales, y es claro el comentario de la OCDE en el sentido de que la intención del Convenio es que el establecimiento permanente (sucursal) tribute sobre sus propios ingresos atribuibles o que le sean correspondidos por la actividad que desarrolle en el segundo Estado Contratante; esto considerando que el primer Estado sería el que ubique a la casa matriz de la sucursal.

El comentario es objetivo y diferencia a la sucursal otorgando la interpretación de “independencia” al momento de explicar que el EP es independiente del resto de la empresa de la que forma parte. El análisis provisto por la OCDE incluso determina que la sucursal es independiente de cualquier otra persona; argumento mediante el cual se permite discernir que este tipo de entidades, en el ámbito tributario, son personas jurídicas distintas. Bajo el presente análisis se considera el tratamiento de la renta en beneficios empresariales, pero no es menos cierto que se le deba considerar para el resto de efectos tributarios como una sociedad independiente. Esto aplica incluso si se toma en cuenta que los comentarios provistos por la Organización, son precisamente

proporcionados con el fin de aplicar debidamente el Convenio y así aprovechar los beneficios de éste y a la vez prevenir la evasión fiscal, principio fundamental para la celebración de estos Acuerdos de carácter internacional.

En el contorno internacional de aplicación de un CDI, un análisis de “sucursal” no debe ser más profundo en consideración de que realmente la definición de estas entidades la otorga la legislación local de cada país y no es asunto del Derecho Tributario Internacional designar o establecer la manera en que las compañías extranjeras han de domiciliarse en un país extranjero.

Como se ha citado anteriormente, el propio Modelo OCDE de CDI direcciona la facultad a los Estados para que en sus propias normas puedan esclarecer a quiénes se les da el tratamiento de una sucursal. En adición a lo que se ha tratado en este capítulo, las sucursales tienen su propio proceso de domiciliación en el Ecuador y cumpliendo aquellos requisitos y formalidades, una vez que la Superintendencia del ramo aprueba el procedimiento, entonces la compañía extranjera ha sido debidamente domiciliada y está facultada para realizar sus operaciones en el Ecuador.

### 3. Capítulo III: Certificaciones emitidas por el Servicio de Rentas Internas

#### 3.1. El Servicio de Rentas Internas

La Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas ([LCSRI], 2012, Art. 1) establece que ésta es una entidad técnica y autónoma, con personería jurídica, de derecho público, con patrimonio, fondos propios y jurisdicción nacional.

El Servicio de Rentas Internas, como administración tributaria central, tiene la plena facultad de emitir los certificados de residencia fiscal que acrediten lo mencionado en los casos que la misma ley establezca para el efecto, y es su responsabilidad cumplir también con la legislación que regula el alcance de las facultades y obligaciones que le correspondan. En concordancia con lo explicado, se debe entender que el Servicio de Rentas Internas debe emitir los certificados de residencia fiscal una vez que haya verificado los requisitos y formalidades establecidas para este propósito; y, en este caso, no le corresponde analizar ni estudiar ningún hecho adicional, sino únicamente comprobar que el sujeto pasivo solicitante haya cumplido con lo que la ley manda.

No sería pertinente detallar específicamente cada atribución del Servicio de Rentas Internas pues para el presente análisis no representa un valor agregado a lo que se quiere demostrar, pero sí resulta relevante describir la competencia de la autoridad fiscal en la emisión de certificados de residencia fiscal, así como también establecer los mecanismos legales y requerimientos formales que debe observar la administración tributaria para emitir este tipo de certificados.

Es relevante especificar que la simplicidad administrativa es uno de los principios determinados para el régimen tributario según la Constitución de la República del Ecuador. Si bien la legislación local interna no prevé un concepto ni definición específica sobre qué es la simplicidad administrativa, bien podría

entenderse como el desarrollo, control y ejecución del régimen tributario a través de la celeridad y la eficiencia que debería caracterizar a las autoridades de Gobierno conforme a lo establecido Constitucionalmente.

Específicamente en lo que se refiere al presente análisis, la simplicidad administrativa debería entenderse como la actuación del Servicio de Rentas Internas en emitir el certificado de residencia fiscal toda vez que se han verificado los requerimientos y formalidades que correspondan, es decir, una vez que lo establecido en la ley: se cumpla.

La simplicidad administrativa se reflejaría en el hecho de que los funcionarios a cargo de este proceso, emitan sin mayor trámite estos certificados, sobretodo partiendo de la premisa de que la certificación se comprueba con muy poca información y a pesar de lo cual, la autoridad fiscal demora e incluso niega la emisión de certificados, esto aun cuando los requisitos se han completado. Más allá de un análisis legal o de plantear fundamentos de Derecho, en la práctica, bien se conoce que el SRI toma aproximadamente 40 días hábiles en la emisión de un certificado de residencia fiscal. Es cierto que la normativa vigente no prevé ningún término legal para emitir estos certificados, sin embargo, 40 días hábiles para un certificado que se solicita a través de un formulario ya establecido y pre-impreso por la misma autoridad fiscal, parecería que carece de simplicidad administrativa y, por supuesto, celeridad. A pesar de lo mencionado, el problema radica en la verificación de información que realiza el SRI para emitir el certificado de residencia fiscal, y no en el tiempo en que lo hace. Si la administración tributaria verificara conforme a la ley, que una sucursal está domiciliada en Ecuador, debería entonces aprobar la emisión del documento sin embargo, se rehúsa e incluso se extralimita en su revisión fuera de la norma toda vez que lo niega al adoptar un erróneo criterio societario para aplicarlo en el ámbito tributario.

El Servicio de Rentas Internas debe actuar en el ámbito de su competencia y, por lo tanto, no debe preocuparse en esclarecer o explicar bajo qué argumentos se negaría la emisión del certificado más allá de la simple verificación de requisitos que se encuentran debidamente detallados en la

norma pertinente. Si bien el Servicio de Rentas Internas como autoridad fiscal y administración central, tiene varias facultades, no es menos cierto que tampoco puede extender su competencia sino únicamente en lo que la legislación le permite. Como se ha explicado con anterioridad, la autoridad tributaria niega la emisión de certificados de residencia fiscal a sucursales bajo el único y leve argumento de que este tipo de entidades son una extensión de su casa matriz y entonces su domicilio tributario está en el exterior, donde ha sido constituida su compañía madre, societariamente hablando.

Es debatible y materia de discusión si el Servicio de Rentas Internas debería analizar sobre el domicilio en materia societaria puesto que en estricto cumplimiento de los parámetros para determinar domicilio tributario o residencia fiscal, las sucursales sí cumplen con los presupuestos y condiciones que se han determinado. Cabe entonces analizar cuáles son las facultades del Servicio de Rentas Internas bajo el entendimiento de si procede o no un análisis societario para determinar un domicilio en materia tributaria. Tomando el argumento provisto por la administración tributaria para negar la emisión del certificado de residencia fiscal, ciertamente se puede verificar que dicho argumento es en extremo débil, y está claro que perjudica a las sucursales en el desarrollo de las operaciones propias de su negocio al no poder aplicar un CDI que legalmente se encuentra habilitado para el efecto.

### 3.2. Facultades del Servicio de Rentas Internas

La facultad de regular y controlar la debida aplicación de un CDI recae sobre el Servicio de Rentas Internas como administración tributaria central a cargo de verificar el cumplimiento del Impuesto a la Renta en las condiciones y parámetros debidamente establecidos en la normativa correspondiente. Como bien se ha expuesto en el primer capítulo de este trabajo, los CDI son aplicables únicamente para el impuesto sobre la renta, que para efectos de carácter nacional es aquel impuesto que grava la renta global de las personas, tanto físicas como jurídicas (LORTI, 2004, Art. 1) y, en concordancia con lo descrito anteriormente, la misma LORTI plantea que el sujeto activo de este

tributo es el Estado a través del Servicio de Rentas Internas (LORTI, 2004, Art. 3). En conclusión, es el ente público que tiene bajo su cargo y responsabilidad ejercer todas sus facultades para el fiel cumplimiento de las disposiciones legales referentes a este tributo.

Es fundamental dejar sentado que el Servicio de Rentas Internas es la única institución que puede ejercer control sobre el Impuesto a la Renta y en este mismo sentido, controlar la aplicación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición que el Ecuador suscribe internacionalmente. Es así que la administración fiscal puede emitir todas las resoluciones de carácter obligatorio que permitan esclarecer y determinar los procesos, requerimientos y demás formalidades que sean necesarias para cumplir con lo descrito en cada CDI, según corresponda. En concordancia, legalmente se establece que:

El Director del Servicio de Rentas Internas expedirá, mediante resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio, necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias y para la armonía y eficiencia de su administración. (LCSRI, 2012, Art. 8)

Lo citado especifica claramente que el Director General del Servicio de Rentas Internas, como su máximo representante, tiene la facultad indelegable de emitir todos los actos administrativos necesarios para la regulación del cumplimiento tributario por lo que es ésta, y no otra entidad, la encargada de directamente regular también la correcta aplicación de los CDI.

En adición a lo mencionado y en concordancia con la normativa citada, es imperante referir el hecho de que el Servicio de Rentas Internas debe sujetarse a la legislación pertinente para cumplir con sus actos y emitir sus resoluciones; es decir, el Servicio de Rentas Internas no puede ejercer o actuar más allá de lo que la ley permite.

En el ámbito de la emisión de un certificado de residencia fiscal a favor de una sucursal, la administración tributaria debe solamente verificar que los requisitos

establecidos, a través de resolución administrativa, se hayan cumplido. El mismo nombre del certificado como tal ya denota que pretende confirmar la residencia fiscal o domicilio tributario de un sujeto pasivo en Ecuador. En este sentido, no le compete al Servicio de Rentas Internas analizar la manera en que las formalidades se hayan cumplido sino directamente que éstas se produjeron y que se presentaron ante la autoridad respectiva.

Lo que se quiere demostrar es que no es competencia del Servicio de Rentas Internas negar el formulario en base a criterios alternos o subjetivos, mucho menos en base a un análisis societario que claramente no es de su competencia, sino que debe solo referirse de manera directa a lo que la normativa tributaria establece.

Si bien el Servicio de Rentas Internas tiene amplias facultades por la naturaleza jurídica que le corresponde, no es menos cierto que su actuación se ve limitada por la misma legislación que le entrega estas atribuciones. Quizás la ley no establezca precisamente qué tiene prohibido el Servicio de Rentas Internas en lo que se refiere a los certificados materia de este análisis, pero es claro que la intención de la norma es que la administración fiscal verifique cada requisito en su materialidad y no en el aspecto subjetivo que se ata a cada formalidad. Es decir que la autoridad fiscal deberá comprobar el cumplimiento de la ley sin mayor debate en lo que se refiere a lo societario.

Es correcto afirmar que el Servicio de Rentas Internas puede negar o aceptar la emisión de un certificado de residencia fiscal, esto es indiscutible, sin embargo no existen parámetros legalmente establecidos para determinar las razones bajo las cuales la autoridad fiscal niegue este certificado. Lo cual remite directamente al hecho de que la administración debe emitir el documento una vez que se cumplan los requisitos del caso. Los requisitos para la emisión del certificado son (Resolución NAC-DGERCGC13-00472, 2014, Art. 4):

- Formulario de Solicitud de Certificado de Residencia Fiscal
- Copia de Cédula de Ciudadanía, Identidad o Pasaporte del representante legal, según corresponda

- Copia del nombramiento actualizado del representante legal
- Copia de la respectiva escritura de constitución

Como facultad del Servicio de Rentas Internas, este debe verificar el cumplimiento de estas formalidades como requisitos descritos en la resolución administrativa que regula el procedimiento para la emisión de certificados de residencia fiscal; sin embargo, el último requisito trae problemas por falta de regulación y el vacío legal correspondiente a las sucursales.

El problema antes referido se manifiesta en virtud de que la sucursal no tiene una escritura de constitución propia sino que remitirá aquella que le corresponda a la casa matriz, bajo la cual fue domiciliada en el Ecuador para realizar sus operaciones. Este sería otro motivo infundado a través del cual el Servicio de Rentas Internas le niega el certificado a la sucursal, pero su entendimiento es incorrecto y la administración no estaría respetando la naturaleza jurídica de la sucursal, la cual es una sociedad para todos los efectos tributarios y en este ámbito, es una entidad independiente de su casa matriz.

La facultad del Servicio de Rentas Internas, por lo tanto, se extiende más allá de los requisitos legales al analizar societariamente que la sucursal, al no tener escritura de constitución no es un residente fiscal y simultáneamente, se queda corta en el análisis tributario para considerar la sucursal como un residente fiscal en el Ecuador a pesar de que este tipo de entidades tienen un domicilio fiscal en el cual tributan impuestos a partir de la generación de renta por las actividades que le sean atribuidas a ésta, lo cual es un argumento suficiente y fuerte para determinar que una sucursal en efecto sí tiene su residencia fiscal en el Ecuador. El análisis societario es muy separado de lo que corresponde a la emisión de un certificado de residencia, así como también no le compete al Servicio de Rentas Internas un debate interno para descubrir a quiénes se les niega o acepta la emisión del mencionado documento.

### 3.3. Los sujetos pasivos frente al Servicio de Rentas Internas

Para efectos del presente estudio, predomina la intención de desglosar quiénes son los sujetos pasivos que debe cumplir obligaciones tributarias ante el Servicio de Rentas Internas pero en lo que se refiere específicamente al Impuesto a la Renta, por su directa relación con el CDI.

La LORTI (2004, Art. 4) establece que son sujetos pasivos del impuesto: las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de la Ley.

Desglosando al artículo citado en lo que el presente estudio necesita, directamente son sujetos pasivos del impuesto a la renta, en un primer alcance, “las sociedades” entendiéndose por éstas a aquellas definidas en el mismo cuerpo normativo:

Para efectos de esta Ley el término sociedad comprende la persona jurídica (...). (LORTI, 2004, Art. 98)

Con el análisis previamente desarrollado, ha quedado en evidencia que una sucursal de compañía extranjera sí es un sujeto pasivo de Impuesto a la Renta y realmente no existe ninguna duda ni debate en este sentido. El mismo Art. 4 de la LORTI, citado en párrafos previos, establece que son sujetos pasivos las sociedades extranjeras domiciliadas en el país, lo cual define a una sucursal.

Por lo expuesto, una sucursal de compañía extranjera, debe cumplir con todos los deberes y formalidades que le permitan cubrir sus responsabilidades en el ámbito tributario, entre esos deberes, obtener el Registro Único de Contribuyentes como ya fue analizado. Una sucursal es un sujeto pasivo de Impuesto a la Renta frente al Servicio de Rentas Internas.

### 3.4. Certificados requeridos a la Administración Tributaria

El Código Tributario establece a la facultad resolutoria para la administración tributaria central en virtud de la cual está obligada a

Expedir resolución motivada, en el tiempo que corresponda, respecto de toda consulta, petición, reclamo o recurso que, en ejercicio de su derecho, presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de administración tributaria. (CT, 2001, Art. 69)

Por lo expuesto, el Servicio de Rentas Internas tiene la facultad y a la vez la obligación de responder a toda petición que realice un sujeto pasivo, en este caso, una sucursal de compañía extranjera; entidad que al ser sujeto pasivo de todos los tributos que administra el Servicio de Rentas Internas, tiene también el derecho de requerir, solicitar y/o reclamar lo que la legislación vigente así permita.

Respecto de las certificaciones que podría emitir la autoridad fiscal, el Art. 134 del RALORTI, recientemente sustituido por el Reglamento a la Ley de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal (RLIP), enuncia lo siguiente:

Para aplicar las respectivas disposiciones sobre residencia fiscal o **para acogerse a los beneficios de convenios internacionales ratificados por el Ecuador, con el fin de evitar la doble imposición internacional, los contribuyentes deberán acreditar su residencia fiscal.** (Las negrillas me pertenecen) (RALORTI, 2010, Art. 134)

En concordancia, la Resolución No. NAC-DGERCGC13-00472 (2014, Art. 1) emite el procedimiento de solicitud de certificados de residencia fiscal y establece:

**Toda persona que, en aplicación de los convenios para evitar la doble imposición internacional** suscritos por el Ecuador y vigentes en el ordenamiento jurídico, o que en virtud de la legislación extranjera, desee acreditar su residencia en Ecuador para efectos tributarios, **podrá solicitar al Servicio de Rentas Internas la emisión de un certificado de residencia fiscal**, conforme lo establecido en esta Resolución. (Las negrillas me pertenecen)

Amparados en las normas citadas, las compañías extranjeras domiciliadas en el Ecuador como sucursales, tienen el derecho de solicitar la emisión de un certificado de residencia fiscal; mientras que el Servicio de Rentas Internas tiene la facultad de aceptar o negar esta solicitud conforme a los parámetros legalmente establecidos para el efecto, en este sentido, la norma establece que podrán pedir los certificados de residencia fiscal:

Las sociedades, conforme la definición contenida en el artículo 98 de la Ley de Régimen Tributario Interno, siempre y cuando hayan sido legalmente constituidas en el Ecuador y que hayan cumplido con sus respectivas obligaciones tributarias y deberes formales, que les corresponda, de conformidad con la ley. (Resolución No. NAC-DGERCGC13-00472, 2014, Art. 3)

Por lo referido y en términos generales, todas las sociedades constituidas en el Ecuador podrían acceder a la solicitud y trámite para obtener un certificado de residencia fiscal.

Es fundamental señalar, que las facultades del Servicio de Rentas Internas permiten que esta institución acepte o niegue la emisión del certificado de residencia fiscal en consideración del cumplimiento de obligaciones tributarias así como del resto de formalidades y legalidades debidamente detalladas en la normativa correspondiente, es decir que el Servicio de Rentas Internas deberá verificar información a través de los medios legales que le permitan comprobar

que el sujeto pasivo ha cumplido con todo lo necesario para que se haga acreedor al, en este caso específico, certificado de residencia fiscal.

Para lo competente al presente análisis y trabajo de investigación, no existe mayor consideración respecto de certificaciones emitidas por la máxima autoridad tributaria en Ecuador; en este sentido es fundamental centrar la investigación en el de residencia fiscal.

Como se ha explicado con anterioridad, el único argumento para negar el certificado a favor de una sucursal es que se considera a ésta como domiciliada en el país donde se constituyó su casa matriz y por lo tanto, el entendimiento equivocado del Servicio de Rentas Internas, es que no se está cumpliendo con el requisito descrito en el literal b) del Art. 3 de la Resolución antes citada, el cual exige que la entidad se haya constituido en el Ecuador.

El documento en cuestión pretende certificar que la entidad es residente fiscal en el Ecuador y para estos efectos la sucursal puede cumplir con todos los requerimientos legales según le corresponda, es decir, que sería imposible para la sucursal presentar sus estatutos propios como entidad que tributa en Ecuador, pues éstos corresponderían a aquellos estatutos de su casa matriz que la ha domiciliado. Si bien la sucursal puede cumplir este requerimiento de la forma antes mencionada, es correcto también afirmar que puede cubrir el resto de formalidades para que legalmente se apruebe y se verifique su estado de residente fiscal en el país donde opera a través de un permiso que la máxima autoridad societaria le ha otorgado.

Con este análisis previo, es entonces oportuno describir y explicar las implicaciones que directamente se relacionan con el certificado de residencia fiscal desde la perspectiva del Servicio de Rentas Internas en cuanto a las sucursales. En la siguiente parte de este análisis entonces se discernirá sobre la postura equivocada del Servicio de Rentas Internas para abordar en el último capítulo las soluciones y alternativas que correspondan para el otorgamiento del certificado a favor de sucursales de compañías extranjeras.

### 3.5. Certificado de Residencia Fiscal

Conforme al RALORTI (2010, Art. 134):

Para aplicar las respectivas disposiciones sobre residencia fiscal o para acogerse a los beneficios de convenios internacionales ratificados por el Ecuador, con el fin de evitar la doble imposición internacional, los contribuyentes deberán acreditar su residencia fiscal. La acreditación de la residencia fiscal de una persona en otro país o jurisdicción se sustentará con el certificado de residencia fiscal vigente para el período fiscal en análisis emitido por su respectiva autoridad competente, el cual deberá contener la traducción certificada al castellano y autenticación de cónsul ecuatoriano o apostilla.

Por lo referido en la cita previa, es necesario que el contribuyente que pretenda beneficiarse de un CDI obtenga un certificado de residencia fiscal ante la autoridad competente, que en este caso corresponde al Servicio de Rentas Internas, como administración tributaria central encargada de regular la aplicación del Impuesto a la Renta.

Como se expuso anteriormente, la Resolución No. NAC-DGERCGC13-00472 (2014, Art. 2) emitida por el Servicio de Rentas Internas se encarga de regular la emisión de este certificado, y en este sentido explica que estos certificados “acreditarán exclusivamente la condición de residente en el Ecuador para efectos tributarios de sus respectivos solicitantes, de conformidad con la ley.”

Queda entonces así demostrado, que la aplicación de un CDI en virtud de la legislación vigente, se encuentra ligada a la condición de que el sujeto pasivo interesado debe acreditar su residencia fiscal. En concordancia con lo mencionado se tiene los comentarios al Modelo OCDE en donde se especifica:

El concepto de “residente de un Estado contratante” cumple diversas funciones y tiene importancia en tres casos:

- a) para determinar el ámbito subjetivo de aplicación de un convenio;
- b) para resolver los casos en que la doble imposición se produzca como consecuencia de la doble residencia; y
- c) para resolver los casos en que la doble imposición resulte del gravamen en el Estado de residencia y en el Estado de la fuente o situación. (OCDE, 2010, p. 86)

La Resolución No. NAC-DGERCGC13-00472 (2013, Art. 3) emitida por el SRI en la que se establece lo siguiente:

“Art. 3.- Podrán solicitar certificados de residencia fiscal (...)  
b) Las sociedades, conforme la definición contenida en el artículo 98 de la Ley de Régimen Tributario Interno, siempre y cuando hayan sido legalmente constituidas en el Ecuador y que hayan cumplido con sus respectivas obligaciones tributarias y deberes formales, que les corresponda, de conformidad con la ley.”

El literal b) del artículo citado excluye a las sucursales, y esta es la Resolución bajo la cual la administración tributaria fundamenta negar la emisión de los certificados de residencia fiscal a favor de las compañías extranjeras debidamente domiciliadas en el Ecuador. Además, el argumento informal del SRI es que una sucursal no se constituye sino que se domicilian, y estrictamente por esta mención las sucursales no tienen residencia fiscal. Argumento totalmente distante en comparación a lo que el derecho tributario internacional requiere para estos efectos, es así que se establece lo siguiente:

“La residencia de las entidades corporativas juega un papel clave en la tributación nacional sobre el ingreso de las corporaciones y en la aplicación de los tratados internacionales. En la globalización fiscal internacional, el concepto de residencia cobra una gran importancia, ya que para tener derecho a los beneficios que se derivan de los Convenios para Evitar la Doble Tributación (CDI), ésta se debe

acreditar ante las autoridades de cualquiera de los Estados que han firmado un CDI.” (Grageda, 2005, p. 52)

Si bien para efectos del presente estudio no se pretende discernir respecto de maneras para evitar la doble imposición, no es menos cierto que la redacción de un CDI liga directamente su aplicación a residentes de uno y de otro Estado Contratante y precisamente a esto se enfoca el ámbito subjetivo de aplicación del Convenio, es decir, a determinar que una parte del CDI efectivamente es residente del Estado que ha suscrito dicho tratado.

Existen diversos enfoques al respecto pero con una misma conclusión, por ejemplo se afirma que:

La cuestión de la residencia es vital en impuestos de naturaleza personal como nuestro Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), pues determina que el sujeto sea gravado, en su Estado de residencia, por la totalidad de su renta mundial, sin perjuicio de la aplicación de mecanismos que atenúen o eliminen la doble imposición internacional que se puede producir si los rendimientos obtenidos en el extranjero han sido gravados en el Estado de su obtención, o Estado de la fuente. (Velázquez, 2012, p.1)

Es comprensible identificar a la residencia como un elemento o factor indispensable para el derecho tributario internacional en aplicación de convenios para evitar la doble imposición; sin embargo, el problema en Ecuador es la falta de norma legal en cuanto a las sucursales. Es relevante considerar que estas entidades cuentan con un Registro Único de Contribuyentes, por ende, cuentan también con un domicilio y se encuentran sujetas a todo el régimen impositivo ecuatoriano, incluido el Impuesto a la Renta; entonces, con el cumplimiento de todas las obligaciones fiscales antes mencionadas, el problema se exterioriza en el momento en que la

administración tributaria no lo considera como un residente fiscal, a pesar de todo lo antes expuesto.

Otra perspectiva indica que:

Son razones de verificación pragmática las que determinan que, en la mayoría de los casos, los contribuyentes concentren sus actividades y activos generadores de renta en su lugar de residencia, por lo que resulta más adecuado —y sencillo— proceder a la acumulación personal de todas las fuentes de renta del contribuyente en dicho Estado a efectos de aplicar un impuesto sobre la renta global del contribuyente que mida y tenga en cuenta su capacidad contributiva. (Garcia Prats, 2013, pp. 160, 161)

De lo citado se puede identificar que la residencia fiscal, para efectos y propósito del derecho tributario internacional se enfoca en la generación de renta y el lugar donde ésta incluso pueda acumularse de acuerdo a la capacidad de contribución de la persona ficticia. La residencia en aplicación de los CDI no debería verse afectada o limitada por un requerimiento formal como un certificado; la misma declaración de Impuesto a la Renta de una sucursal debería ser suficiente documento probatorio para confirmar que la entidad extranjera tributa en el Ecuador y, de hecho, es un residente en este país por lo que debería tener toda la facultad de aplicar cualquier convenio internacional para evitar la doble imposición.

Bien se ha explicado anteriormente, que el Convenio no pretende inmiscuirse en la definición de “residencia fiscal” puesto que ésta depende íntegramente de la legislación local de cada Estado Contratante.

En este sentido, los comentarios al Modelo OCDE bien explican lo que se detalla a continuación:

En general, las legislaciones internas de los diversos Estados establecen la sujeción integral al impuesto, o “sujeción plena”,

basándose en la existencia de un vínculo personal entre el contribuyente y el Estado considerado (“Estado de residencia”) (OCDE, 2010, p. 86)

Los convenios para evitar la doble imposición no se ocupan, por lo general, de las normas internas de los Estados contratantes que tienen por objeto definir los requisitos para que una persona tenga la consideración fiscal de “residente” y, en consecuencia, se someta íntegramente a la imposición de ese Estado. (OCDE, 2010, p. 86)

Se complementa este entendimiento cuando la OCDE finalmente determina que los convenios “no establecen los criterios que deben seguir las legislaciones internas al definir la residencia (...) los Estados basan su posición exclusivamente en su legislación interna.” (OCDE, 2010, p. 86)

Lo citado respecto de los comentarios OCDE, pretende únicamente confirmar el entendimiento de que la residencia fiscal la debe acreditar directamente las autoridades correspondientes del Estado Contratante, en este caso el Servicio de Rentas Internas en el Ecuador conforme a lo que se determine en la normativa doméstica que ha sido previamente detallada. Lo mencionado tiene mucho sentido puesto que este concepto debe necesariamente ser explicado y establecido por legislación interna, cada Estado tendrá sus métodos para comprobar la residencia fiscal y en este sentido se expondrán las condiciones de la residencia fiscal. Actualmente la norma tributaria hace referencia únicamente al domicilio tributario, que para personas jurídicas corresponde a lo que determine el contrato social o los respectivos estatutos y el lugar donde se desarrollen las actividades económicas de la entidad; en último caso también se considera al lugar donde se produzca el hecho generador (CT, 2001, Art. 61)

En concordancia bien hemos explicado que la norma tributaria vigente desde el año 2015 considera al domicilio tributario igual que la residencia fiscal para todos los efectos. Bajo este precepto jurídico sería oportuno afirmar que el

lugar donde la sucursal desarrollo su actividad es el lugar de su residencia fiscal, pero aun así el Servicio de Rentas Internas mantiene su leve argumento societario para negar la emisión del certificado e imposibilitar la aplicación de un CDI. Lo presente será analizado en el último capítulo del presente trabajo investigativo, lo que en este momento compete es explicar el alcance del certificado para efectos del tratamiento de Impuesto a la Renta frente a un convenio para evitar la doble imposición.

La legislación actual no ha emitido regulaciones adicionales a las previamente indicadas respecto del certificado de residencia fiscal y su procedimiento de emisión; dentro de lo cual es fundamental recordar que la Resolución No. NAC-DGERCGC13-00472 (2014, Art. 3) indica que las personas que pueden solicitar este certificado son las naturales que no compete a este análisis y las personas jurídicas, según se describe a continuación:

Las sociedades, conforme la definición contenida en el artículo 98 de la Ley de Régimen Tributario Interno, siempre y cuando hayan sido legalmente constituidas en el Ecuador y que hayan cumplido con sus respectivas obligaciones tributarias y deberes formales, que les corresponda, de conformidad con la ley.

De lo referido se puede desglosar lo siguiente, en primera instancia, que toda sociedad con personería jurídica puede solicitar el certificado de residencia fiscal sometiéndose a ciertos requerimientos adicionales. Partiendo únicamente de este primer presupuesto, la sucursal es una entidad con personería jurídica y por lo tanto ya cumple con el primer requisito.

En un segundo punto, si ésta ha cumplido con sus obligaciones y deberes, entonces también estaría habilitada de solicitar dicho documento; la resolución que regula el procedimiento no incluye ninguna otra condición.

Posterior a esta verificación, la sucursal simplemente deberá presentar la documentación, el formulario e información pertinente al trámite como tal, para poder acceder al certificado y el Servicio de Rentas Internas al verificar todo esto deberá otorgarle o negarle el documento de certificación.

El análisis correspondiente a la competencia y facultades del Servicio de Rentas Internas para emitir o negar un certificado de residencia fiscal se contiene en el presente Capítulo 3; y, con todo lo debidamente expuesto y desarrollado es ahora correspondiente continuar con las conclusiones finales de por qué una sucursal sí está legalmente habilitada para recibir este certificado, así como desglosar las alternativas para su aplicación de un convenio internacional que tiene como fin evitar la doble imposición.

## 4. Capítulo IV: Aplicación de un CDI a favor de sucursales

### 4.1. Análisis de aplicación del CDI a favor de sucursales

Como se ha expuesto en capítulos anteriores, la aplicación de un CDI es clara, y es considerable pensar que una sucursal no debería tener inconvenientes en aplicar Convenio, sin embargo el Servicio de Rentas Internas mantiene un criterio erróneo sin argumentar debidamente su decisión, y ha expuesto en repetidas ocasiones fundamentos como el siguiente:

No se justifica la residencia en Ecuador del contribuyente (...) dado que en base a lo expuesto constituye un establecimiento permanente de su matriz (...), la cual tiene como domicilio la República de Panamá [cursivas en el original]. (Oficio 917012013OPDT001057, 2013)

Este pronunciamiento formal de la administración tributaria indica el punto de partida y razón fundamental del presente estudio en virtud de que considera a la sucursal como un establecimiento permanente de su casa matriz, lo cual es correcto pero se aleja totalmente del hecho de que sea un residente que tributa en Ecuador y que, al tener domicilio tributario, justifica la residencia fiscal. En el mismo acto administrativo, la autoridad motiva su fundamento citando lo siguiente:

Para todos los efectos tributarios se considera como domicilio de las personas jurídicas:

1. El lugar señalado en el contrato social o en los respectivos estatutos. (CT, 2001, Art. 61)

Y se trata de completar el argumento al citar que:

1. Para efectos tributarios, establecimiento permanente es el lugar fijo en el que una empresa efectúa todas o parte de sus actividades.

Bajo tales circunstancias, se considera que una empresa extranjera tiene establecimiento permanente en el Ecuador, cuando:

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

(...)

(II) Cualquier sucursal, agencia u oficina que actúe a nombre y por cuenta de una empresa extranjera. (RALORTI, 2010, Art. 9)

Este es el único fundamento que inserta el Servicio de Rentas Internas para concluir finalmente que una sucursal no puede obtener el certificado de residencia fiscal, todo en consideración de que es un establecimiento permanente de su casa matriz, pero no una sociedad debidamente constituida en el Ecuador.

Como se ha explicado, una sucursal es una sociedad conforme al Art. 98 de la LORTI que las define para efectos tributario como: “la persona jurídica” entre otras específicas que enlista el artículo. Pero directamente la sucursal es una persona jurídica, no cabe ningún análisis al respecto y es un punto que desde una perspectiva societaria no crea debate alguno.

La importancia de la residencia es fundamental en materia tributaria internacional toda vez que es considerado como un factor o elemento de un tributo y que se sujeta al hecho generador determinado por ley. Es así que Dino Jarach explica:

Domicilio, residencia, nacionalidad, sin embargo, además de ser cualidades personales del contribuyente que pueden ser importantes en la misma definición del hecho imponible, pueden servir también para vincular el hecho imponible al sujeto activo. Así por ejemplo domicilio, residencia o nacionalidad son momentos de vinculación en el sentido de que, una vez determinado el hecho imponible en su

aspecto objetivo y en su atribución subjetiva al contribuyente, la residencia de éste indica la existencia de la conexión del hecho imponible con el sujeto activo. (Jarach, 1996, p.196)

Lo mencionado entonces clarifica el entendimiento de que la residencia es un factor primordial en la imposición de tributos y sobretodo en la verificación del hecho generador cuando se produce conforme a lo dispuesto legalmente, respecto de lo cual el sujeto activo (en este caso el SRI) debe basarse para todos los efectos fiscales, incluso considerando un certificado de residencia fiscal que precisamente acredita las obligaciones tributarias del territorio donde se domicilia el contribuyente.

Se debe también considerar como relevante una duda: si la acreditación de la residencia fiscal es el único documento mediante el cual una entidad (persona jurídica) podría sujetarse a los beneficios de los convenios de doble imposición. Al respecto se dice que:

La persona física podrá demostrar su residencia en un determinado Estado ante la Administración tributaria española mediante el certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades de dicho Estado. Tan solo son admisibles los certificados de residencia fiscal expedidos por las autoridades del país de que se trate, que reconozcan la tributación por renta mundial de la persona física. (Borderas, 2008, p. 128)

Sobre lo expuesto es notorio que el objetivo del certificado es que se confirme la tributación de la persona en el Estado contratante para comprobar que su imposición está sujeta a la renta mundial. La intención de que esta verificación se realice mediante certificado de la autoridad fiscal es para efectos de que sea la máxima autoridad tributaria la que establezca este hecho. La problemática se produce cuando el Servicio de Rentas Internas como administración central de tributos no emite esta certificación a favor de sucursales a pesar de que estas sí tributan bajo el principio de renta global y de hecho lo hacen en Ecuador,

entonces la negativa de la autoridad carece de base legal suficiente para poder comprender las razones de no emisión de un certificado de residencia fiscal.

La nacionalidad de una compañía dista de su residencia, bien puede considerarse a una sucursal como una compañía extranjera pero es importante recordar que ésta no podría realizar sus operaciones en el país sin que se encuentre debidamente domiciliada bajo las leyes de la República del Ecuador, así como también no debería sujetarse al régimen tributario local en caso de que su residencia fuera extranjera porque entonces no estaría sujeto a las obligaciones tributarias correspondientes. Sin embargo, las sucursales sí tributan en Ecuador, tienen su propio RUC, y de hecho cuentan con una residencia y domicilio, por lo cual persiste la duda en el argumento del SRI para negar la emisión de los certificados de residencia fiscal.

En este sentido, Velázquez (2012, p. 194) establece lo siguiente:

La condición de residente de un Estado es también fundamental a este nivel, ya que los convenios, según el Modelo de la OCDE, comienzan por señalar en su artículo 1 que sólo son aplicables a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes. **Por tanto, requisito básico para pretender la aplicación de un convenio es, al menos, ser residente de un Estado contratante.**  
(Las negrillas me pertenecen)

Entonces, en una primera consideración, la sucursal de compañía extranjera domiciliada en el Ecuador, es una sociedad para todos los efectos tributarios. Ahora bien, como tal, es su obligación entonces cumplir con todos los deberes formales que establece el CT, a saber:

a) Inscribirse en los registros pertinentes, proporcionando los datos necesarios relativos a su actividad; y, comunicar oportunamente los cambios que se operen. (CT, 2001, Art. 96)

Lo citado se refiere a la obligación de la sucursal en inscribirse obligatoriamente en el Registro Único de Contribuyentes (RUC) como un instrumento que tiene por función “registrar e identificar a los contribuyentes con fines impositivos y como objeto proporcionar información a la Administración Tributaria.” (LRUC, 2004, Art. 1)

Se ha estipulado también que las sucursales, están obligadas al Impuesto a la Renta, toda vez que son sujetos pasivos aquellas sociedades “nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con la ley” (LORTI, 2004, Art. 4)

En este párrafo es importante explicar que la condición de la sucursal como sujeto pasivo no se debate ni se analiza en este trabajo; el hecho de que la sucursal sea sujeto pasivo de impuestos es distante del estudio competente respecto de la residencia fiscal. Lo que se pretende especificar con lo explicado en líneas anteriores es que la sucursal tiene su propia identificación tributaria en el Ecuador y que cumple todas sus obligaciones de Impuesto a la Renta, lo cual directamente lo relaciona con la facultad de aplicar un CDI y obtener sus beneficios.

Continuando en la línea del análisis principal, el Modelo de CDI proporcionado por la OCDE propone su primer artículo de la siguiente manera:

El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes. (OCDE, 2010, p. 22)

En concordancia con lo citado, también explica que:

El término “sociedad” significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos (OCDE, 2010, p. 23)

Por las citas anteriores, en la aplicación de un CDI se debe entender como residente a aquella persona jurídica que sea considerada como tal para los

efectos tributarios del Estado Contratante, siempre conforme a la ley local que corresponda. Es decir, el Convenio no especifica ni define lo que es como tal un residente tributario, sino que dirige las pautas para considerar a cierta persona o entidad como tal, respetando siempre lo que la norma local de cada Estado Contratante haya establecido para el efecto. De hecho únicamente se especifica lo que es una “sociedad” para propósitos directamente relacionados con la aplicación del CDI.

Por lo expuesto, el Modelo OCDE propone en el convenio que consideren como sociedades a aquellas personas jurídicas que sean consideradas como tal para efectos tributarios, es muy inteligente que se refiera esta aclaración puesto que, dependiendo de cada jurisdicción, cada país tendrá su manera de considerar a las personas jurídicas para determinados propósitos. En este sentido lo que se busca es incluir a las personas jurídicas que tengan relevancia para el Derecho Tributario Internacional y que estén, obviamente, sujetas a Impuesto a la Renta.

La naturaleza jurídica de una sucursal en lo societario queda realmente clara en el sentido de que es una compañía ya existente de un país extranjero que ha optado por extender su alcance de actividades en el Ecuador a través de la domiciliación de una sucursal en el país; así la sucursal es parte de su casa matriz.

Sin embargo, en lo tributario, no sería correcto afirmar que la sucursal depende de su casa matriz puesto que es independiente para propósitos fiscales, sobre todo en lo que se refiere a la aplicación de un CDI. En virtud de la independencia de la sucursal de su casa matriz, es que ésta es considerada como una entidad con personalidad jurídica en Ecuador sujeto a todas las obligaciones legales que la norma establece frente a la administración tributaria y otros entes de control, incluso tributa su renta sobre lo que proporcionalmente genera en el país.

Así es como también lo establece el Art. 5 del CDI Modelo OCDE cuando explica que:

El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra. (OCDE, 2010, p. 25)

Queda entonces claro que una sucursal de compañía extranjera no necesariamente se convierte en establecimiento permanente de su casa matriz, lo cual resulta fundamental de recordar por el ligero argumento del Servicio de Rentas Internas en negar la emisión de los certificados de residencia fiscal a favor de este tipo de personas jurídicas. Es cierto que la sucursal configura un establecimiento de casa matriz, pero esto se refiere a efectos de determinar la base imponible de impuesto a la renta en los ingresos que le sean proporcionales a dicho establecimiento. Separado de lo referido, si una compañía realiza otras operaciones o transacciones con una persona jurídica que no es su casa matriz, entonces pierde sentido discutir sobre establecimiento permanente en el sentido de que son dos entidades completamente distintas y por lo tanto, la sucursal generará sus propios ingresos por dichas operaciones los cuales tributarán en Ecuador conforme a lo que la ley determine.

Al desglosar el contenido del CDI Modelo OCDE para identificar el alcance del párrafo citado, por ejemplo en lo que se refiere a “desarrollar actividades empresariales por medio de establecimiento permanente”.

Sobre lo referido, el Modelo OCDE pretende describir que una sucursal directamente no es un establecimiento permanente de su casa matriz, al menos no de manera tácita y sin un mayor análisis. Es decir, si bien el Art. 5 del CDI define específicamente que una sucursal es un establecimiento permanente, no es menos cierto que para efectos de aplicación del tratamiento tributario de rentas conforme al Convenio, la sucursal no pierde su independencia y mantiene este factor frente a su casa matriz.

Siguiendo con el análisis, se debe explicar respecto de identificar a la sucursal dentro de la definición “ya sea por medio de un establecimiento permanente o de otra manera”.

Ya se ha explicado que de manera directa el Modelo de Convenio OCDE define a las sucursales como “establecimiento permanente”; y, la legislación ecuatoriana también refiere lo mismo de la siguiente manera:

(...) se considera que una **empresa extranjera tiene establecimiento permanente en el Ecuador, cuando:**

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

(...)

(II) **Cualquier sucursal**, agencia u oficina que actúe a nombre y por cuenta de una empresa extranjera. (RALORTI, 2010, Art. 9) (Las negrillas me pertenecen)

Por lo expuesto, la misma normativa local es la que define e identifica a la sucursal como un establecimiento permanente de compañía extranjera, pero para efectos del presente análisis, cabe estudiar y diferenciar si el hecho de que sea un EP descarta la posibilidad de que se tenga residencia fiscal en Ecuador. Ciertamente el domicilio fiscal de una sucursal (a pesar de ser un establecimiento permanente de empresa extranjera) no deja de ser la localidad en la que desarrolla sus actividades tal como establece el Código Tributario y en la que al mismo tiempo, tributa en base a los ingresos obtenidos por dichas actividades. Para efectos fiscales la sucursal obtiene su identificación tributaria (RUC) para el control respectivo que debe ejercer la administración fiscal y así también se la considera como un sujeto pasivo.

La pregunta que cabría analizar es si una sucursal es solo un EP o si, principalmente, es una sociedad para efectos tributarios. Sobre lo referido, la legislación interna define lo que es un establecimiento permanente y dentro de las varias figuras para considerar qué es un EP, se encuentra la figura de la

sucursal. **Es decir, un EP podría ser una sucursal pero una sucursal no siempre se constituye como un EP.**

La sucursal es una entidad independiente que se domicilia en el Ecuador precisamente para desarrollar las actividades propias de su negocio conforme al objeto social por el que su casa matriz fue constituida. Una vez aclarado este hecho con todo el fundamento antes citado, descrito y analizado, es pertinente desarrollar los argumentos por los cuales sería correcto que la sucursal aplique un CDI.

Bajo este precepto, quién puede aplicar un CDI, pues directamente las personas que para efectos tributarios se consideran como sociedades, que están sujetas a Impuesto a la Renta y que hayan acreditado su residencia fiscal en uno de los Estados Contratantes. La sucursal tiene todas estas facultades, pero el impedimento que argumenta el Servicio de Rentas Internas es el que, de manera supuesta, no ha acreditado su residencia. Caben algunas aclaraciones en este punto, principalmente que la sucursal sí tiene residencia fiscal.

El Código Tributario considera como domicilio tributario a aquella localidad en donde la persona jurídica desarrolla sus actividades o donde se produce el hecho generador; si una sucursal desarrolla sus actividades en el Ecuador y al mismo tiempo, por esta actividad, genera renta, entonces tiene su domicilio tributario en este país. En concordancia, la Ley de Régimen Tributario Interno, manifiesta expresamente que para todos los efectos se entenderán indistintamente como residencia fiscal a los conceptos de domicilio y residencia del sujeto pasivo (LORTI, Art. 4.3). La administración tributaria, entonces, se contradice al momento de argumentar que “no se justifica la residencia fiscal” de la sucursal toda vez que ésta es un EP de su casa matriz con domicilio en el exterior.

No cabe duda alguna que la sucursal es sujeto pasivo de Impuesto a la Renta, todas las sucursales en Ecuador tributan renta y el Servicio de Rentas Internas mantiene el respectivo control sobre lo mencionado. Entonces, si la misma ley

considera domicilio y residencia como el mismo asunto, entonces carece de sentido que la misma entidad niegue el certificado sin poder justificar este hecho.

Considerando todo lo analizado en los tres capítulos anteriores, sería redundante citar toda la legislación que ampara el derecho de la sucursal a solicitar un certificado de residencia fiscal y, que de hecho, se lo otorguen. Pero lo que sí compete en este capítulo es discernir y profundizar el análisis previo y destacar el derecho de las sucursales.

Entonces, si la sucursal cumple con todos los requisitos y el Servicio de Rentas Internas mantiene un vago argumento para negarle el documento, se está violentando los derechos de las compañías extranjeras que se han domiciliado en el Ecuador. Tal vez, el Servicio de Rentas Internas podría dudar en emitir el certificado si la sucursal realiza operaciones con su casa matriz y beneficiarse del CDI por estas transacciones, pero aun así, el mismo Convenio prevé diversas instrucciones cuando una parte utiliza el Tratado para beneficiarse con su casa matriz, entonces continúa la razón de que la sucursal sí puede otorgar el certificado a la sucursal.

Si la sucursal realiza operaciones con terceras partes no relacionadas con ella, no existe argumento alguno, legal y jurídicamente hablando, por el que el Servicio de Rentas Internas no pueda acreditar la residencia fiscal, sobre todo considerando y recordando que la compañía domiciliada tiene su propio RUC, tributa por la renta que genera, cumple con todas sus obligaciones tributarias y deberes formales. La ligereza en el argumento del Servicio de Rentas Internas para negar el certificado es inconcebible, limitando sus resoluciones a la redacción de dos hojas con base legal que no incluye la debida argumentación del caso y que simplemente concluye con que “no se justifica la residencia fiscal”, conclusión a la cual se llega con la cita de, a lo mucho, tres artículos de la normativa tributaria.

Analizando la aplicación de un CDI a favor de sucursales, queda claro que este tipo de entidades si pueden ejecutar el Convenio y beneficiarse de todos los

derechos que se incluyen en éste, respetando siempre la suscripción de lo que el Ecuador, como Estado Contratante, ha aceptado en cada instrumento.

#### 4.2. Admisibilidad del certificado de residencia fiscal para sucursales como requisito de aplicación de un CDI

Una vez analizado y con la correspondiente conclusión del punto 4.1 anterior, es mucho más fácil esclarecer la admisibilidad del certificado de residencia fiscal para sucursal, siempre direccionado a la aplicación de un CDI. Como se mencionó anteriormente, este capítulo pretende concluir todo lo estudiado conforme a la norma citada, y exponer los argumentos que sean necesarios para determinar el error del Servicio de Rentas Internas; es entonces fundamental ahora difundir por qué la sucursal si está facultada a que se le otorgue el documento objeto de este estudio.

Para solicitar este certificado, el Servicio de Rentas Internas necesita la presentación de un formulario básico y simple que se conforma de una sola hoja, en la que se llena la información general del solicitante y, específicamente, se requiere la razón por la que el sujeto pasivo está procesando esta solicitud.

Es verdad que la administración tributaria tiene toda la facultad de conocer el porqué de la solicitud del certificado de residencia fiscal; para el presente caso, la razón directa es la aplicación de un CDI. Pero, está equivocada la autoridad fiscal al pretender estudiar y analizar la solicitud más allá de lo que la ley le permite y lo que la norma le manda. Es decir, si la sucursal ya ha cumplido con todos los requerimientos establecidos, lo correcto sería que el Servicio de Rentas Internas verifique los datos, la información, que compruebe que la entidad está al día en sus obligaciones y revisar documentación adjunta según corresponda. Y en base a lo revisado, decida sobre la aceptación o negatoria de emitir el certificado.

Esto lamentablemente no ocurre, al contrario, el Servicio de Rentas Internas verifica toda la información antes detallada y, a pesar de que todo se encuentra

en regla, resulta que la autoridad fiscal dice “pero no se justifica la residencia fiscal” bajo el único entendimiento de que es un establecimiento permanente de casa matriz y que entonces tiene su domicilio en el país extranjero donde su sociedad madre fue constituida o creada. El sujeto pasivo está en todo el derecho de verse contrariado pues, a pesar de cumplir con todo, se le niega el certificado por un comentario societario, que no le compete al Servicio de Rentas Internas.

Para qué entonces se establece mediante resolución los requisitos y formalidades para la emisión del certificado si al final del trámite todo va a depender de un débil argumento. Cabe la duda sobre la aplicación de Convenios en esta materia si el Servicio de Rentas Internas utiliza un argumento cuyo análisis no es preciso para negar el derecho de una sociedad ecuatoriana de beneficiarse de lo que el mismo Gobierno ha suscrito. Después de todo el análisis vertido en este trabajo de investigación, es muy complicado definir alguna razón por la que no sería admisible otorgarle un certificado de residencia fiscal a una sucursal.

Parte del argumento del Servicio de Rentas Internas es que la normativa dispone que residentes fiscales son las personas jurídicas que se han constituido o creado en el Ecuador y, por supuesto, como las sucursales no se crean ni tampoco se constituyen sino que se domicilian, entonces supuestamente, no se cumple con el requisito formal para emitir un certificado de residencia tributaria.

Resulta claro que la sucursal no se constituye ni se crea. No se constituye porque no es el procedimiento societario que le corresponde puesto que su casa matriz, aquella ya constituida, solo quiere domiciliar en Ecuador un brazo, una extensión de su composición societaria para ampliar el alcance de su negocio. Y tampoco podría afirmarse que se crea, en virtud de que ya existe, está en el exterior, ya ahora se domicilia en el país. El correcto trámite es el de obtener el permiso de operaciones en Ecuador para que así se domicilie una sucursal de aquella compañía extranjera.

La diferencia del trámite societario no es relevante para la determinación de la residencia fiscal, sin embargo así lo entiende el Servicio de Rentas Internas y mantiene su argumento sin definir exactamente cuál es el verdadero alcance e interpretación de la norma. La administración tributaria sigue una instrucción a ciegas en la que cualquier proceso que salga de lo escrito en el formulario de solicitud, está mal. Y esto afecta a varios cientos de contribuyentes, es decir, que el Servicio de Rentas Internas NAS no acepta ninguna casilla adicional que no esté expresamente dibujada en el formulario.

Como sujeto pasivo, como contribuyente de tributos en el Ecuador, acaso la sucursal no tendría derecho de reclamar por este formalismo y débil argumento por el cual se perjudica e imposibilita la obtención de los beneficios descritos en un Convenio Internacional. La administración tributaria solo expresa que la sucursal “no se constituye” y entonces no puede otorgar el certificado. Cabe preguntarse qué sucedería si se solicita el certificado de residencia fiscal para otro propósito diferente al de aplicación de CDI; por ejemplo, si se necesita el certificado como requerimiento de una autoridad tributaria en el exterior, entonces, el argumento cambiaría o se mantendría igual, se otorgaría el certificado, y bajo qué razones se lo haría.

Lamentablemente no se tiene una respuesta a estas interrogantes puesto que en la legislación vigente no existe nada más explicativo que la resolución NAC-DGERCGC13-00472 y los funcionarios se encierran en la idea de que la sucursal se domicilia y listo, no existe mayor análisis y la administración emite resoluciones atendiendo a las solicitudes de certificados de residencia con una negación que carece de argumentos.

No es parte del estudio la falta de motivación, requisito indispensable en la facultad resolutoria del Servicio de Rentas Internas, pero no está demás mencionar que este principio también se estaría violentando puesto que la autoridad emite el acto administrativo enlistando máximo 3 artículos de la norma pero sin explicarlos, lo cual no corresponde a una debida motivación; es decir, la simple enumeración de normas realmente no atiende a la motivación suficiente para negar la emisión de un certificado de residencia fiscal.

En conclusión, una sucursal es totalmente admisible de solicitar, tramitar y obtener un certificado de residencia fiscal para efectos de aplicación de un Convenio para Evitar la Doble Imposición que haya suscrito el Ecuador.

#### 4.3. Alternativas para las sucursales en la emisión del certificado de residencia fiscal

Lo que pretende la emisión del certificado de residencia fiscal es verificar el domicilio tributario del solicitante, y para ello se han establecido un procedimiento de emisión que deberá cumplir algunas formalidades, no relevantes dentro del estudio; lo que compete es analizar la intencionalidad del certificado. Éste debe ser utilizado como un requisito obligatorio y formal para la aplicación de un CDI, sin embargo, si el Servicio de Rentas Internas niega la emisión a una sucursal y no le otorga el documento, la sucursal podría de todas maneras aplicar el Convenio con el riesgo posible de que, al momento de que la administración verifique las obligaciones de la entidad, seguramente va a observar y glosar las cantidades que, por ejemplo, no fueron sujetas a retención de Impuesto a la Renta en estricta aplicación de un beneficio contemplado en el CDI.

Dado el caso de que se produzca la determinación del Servicio de Rentas Internas en este sentido, sería recomendable para la sucursal demostrar que ha declarado su renta al fisco, que tiene su RUC limpio y al día de obligaciones, que ha cumplido con los deberes formales que le correspondan y que, como residente fiscal, pues ha aplicado un beneficio contemplado en el Convenio, y por lo tanto, en cierta transacción, no se realizó la retención en la fuente de Impuesto a la Renta.

Ahora bien, cómo demostrar estos hechos para que el Servicio de Rentas Internas verifique la residencia fiscal de la sucursal: precisamente con su identificación tributaria, con el detalle de obligaciones conocido como “lista blanca” o un sencillo certificado de cumplimiento de obligaciones, presentando su declaración de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal objeto de la

determinación. Lo que se estaría demostrando con esta documentación es que, primero, que la sucursal es un sujeto pasivo de obligaciones y deberes fiscales, para lo cual ha obtenido su Registro Único de Contribuyentes; segundo, que se encuentra al día en dichas obligaciones; y, tercero, que está pagando tributos en el país, que está aportando al fisco con los impuestos que le corresponden ya sea como contribuyente o como responsable, y por todo lo referido, la sucursal es entonces un residente fiscal susceptible de aplicar el Convenio y facultado a beneficiarse del mismo.

En materia de consultoría tributaria resultaría difícil recomendar lo expuesto porque la evaluación del riesgo sería considerablemente alto bajo el entendimiento de que el Servicio de Rentas Internas, seguramente, va a determinar las transacciones sujetas a Convenio bajo el pretexto de que una sucursal no puede hacerlo por su naturaleza jurídica societaria, de lo cual va a derivar que su residencia fiscal no se ha justificado y por lo tanto resultaría incorrecto, según el Servicio de Rentas Internas, que la sucursal se haya beneficiado del Convenio.

A pesar de lo mencionado, no aplicar el Convenio sería otorgar la razón a la administración tributaria en un hecho en el que claramente, no la tiene. La sucursal no debe incurrir ni reconocer ingresos que bien podría beneficiarse del Convenio a través de las exenciones que el tratado provee; y por lo tanto, entonces podría aplicar el CDI y, posteriormente, sujetarse a la determinación que bien pueda realizar el Servicio de Rentas Internas dentro de sus facultades y en el ámbito de su competencia.

Está legalmente estipulado que se necesita del certificado de residencia fiscal para aplicar Convenio, entonces, legalmente no se podría entregar a la administración otro documento, como el RUC, la declaración de impuestos o el certificado de cumplimiento de obligaciones, puesto que la norma no prevé estas alternativas. Además, con toda seguridad el Servicio de Rentas Internas, en base a la cerrada aceptación de alternativas, no las va admitir como documentación suficiente para suplantar el certificado como requisito formal.

A pesar de lo mencionado, no es menos cierto que si bien la ley establece el certificado de manera específica, tampoco se niega la posibilidad de admitir otro tipo de pruebas que puedan ser susceptibles para la verificación de la residencia fiscal, en este caso, de las sucursales. Es increíble como niegan estos certificados aun cuando el mismo RUC demuestra, detalla y evidencia el domicilio tributario donde la entidad desarrolla sus actividades; incluso para la verificación de deberes formales, el Servicio de Rentas Internas exige que se determine el domicilio tributario de cada una de las entidades que se encuentran bajo su control, incluidas las sucursales. La norma, como ya se ha mencionado, considera indistintamente al domicilio y a la residencia, ambas para todos los efectos impositivos, entonces, ¿cuál es la confusión del Servicio de Rentas Internas para negar el certificado? Únicamente el hecho de que la sucursal sería un establecimiento de casa matriz y que por tanto su domicilio no está en Ecuador sino en el extranjero, reitero, esto a pesar de que el mismo RUC que otorga la misma administración tributaria central ya establece y reconoce el domicilio tributario de la sucursal de compañía extranjera.

Incluso, si se desea observar el ámbito societario, el trámite para que una compañía extranjera opere en el Ecuador, es el de **domiciliación**, por lo cual directamente se entiende que la sucursal tiene **domicilio** en el país; a pesar de la claridad en la explicación, el Servicio de Rentas Internas continúa con el argumento de que no se justifica la residencia.

Dentro de esta misma línea, si uno de los requisitos para la emisión del certificado es la presentación de los estatutos de la compañía, la sucursal presentará los estatutos de la compañía matriz con lo cual cumple con la formalidad. Naturalmente, en el estatuto presentado, se reflejará el domicilio de la matriz, obviamente, de ésta es el documento societario, pero el Servicio de Rentas Internas no debe olvidar que quien solicita el certificado no es la casa matriz, sino la sucursal domiciliada por aquella matriz en el Ecuador.

En conclusión, las alternativas a las que puede optar una casa matriz para que se le conceda el certificado de residencia y así poder aplicar los beneficios de un CDI se separarían en dos puntos:

El primero, que se presente la información societaria que necesita la administración aunque ésta sea de la casa matriz y no directamente de la sucursal; esto, porque la sucursal no tiene estatuto, no se constituye, pero si se domicilia en el país y su estatuto societario es precisamente de la compañía extranjera que opera en Ecuador. Esta es una opción para cumplir los requisitos del Servicio de Rentas Internas pero quedaría a juicio de la misma autoridad aceptar esta documentación.

La segunda alternativa, corresponde a la aplicación del Convenio sin certificado de residencia fiscal, pero sí con todos los respaldos antes enumerados que pueden plenamente comprobar que la sucursal en efecto es un sujeto pasivo de Impuesto a la Renta con residencia fiscal en el Ecuador.

Siendo el Servicio de Rentas Internas la entidad que niega el certificado, que controla el cumplimiento de obligaciones referidas a Impuesto a la Renta y que también determina glosas por la aplicación “incorrecta” de CDI, entonces una controversia legal en fase administrativa no sería conveniente ni recomendable, puesto que la autoridad seguramente va a mantenerse fiel a su criterio, a su argumento, y no cambiaría de perspectiva solo por tratarse de un reclamo administrativo.

Sin embargo, en un proceso judicial interpuesto ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario (TDCT), sería un poco más factible que los jueces de dicho Tribunal, puedan verificar el argumento del contribuyente (sucursal) en contra de lo vertido como fundamento del Servicio de Rentas Internas. El TDCT al ser parte independiente, debería estudiar el caso debidamente y así poder concluir que la sucursal tiene residencia fiscal en el país y fallaría a favor del contribuyente bajo todos los argumentos expuestos a lo largo del proceso.

Esta fase judicial no se la podría considerar como una “tercera alternativa” para la sucursal puesto que la controversia se originaría únicamente en caso de aplicar la segunda opción, esto es: aplicar Convenio sin certificado y esperar el riesgo posible de que el Servicio de Rentas Internas determine la errónea aplicación del tratado.

Para concluir el presente capítulo, las alternativas proporcionadas siempre tendrán su riesgo de aceptación por parte del Servicio de Rentas Internas, lamentablemente no existe en la ley un proceso definido que refleje una guía clara de cómo actuar en estos casos y precisamente, esto es lo que justifica el desarrollo del presente trabajo de investigación. Las alternativas propuestas son aplicables pero no existe un criterio adicional más que éste, no existe jurisprudencia ni tampoco circulares o actos administrativos en general del Servicio de Rentas Internas para esclarecer el tratamiento o para confirmar la viabilidad de lo propuesto, sin embargo, y a pesar de tener su riesgo, las opciones no dejan de ser posibles de ocurrir y de aplicarse en beneficio de las sucursales de compañías extranjeras domiciliadas en el Ecuador.

## CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

### Conclusiones

- Las sucursales de compañías extranjeras domiciliadas en Ecuador, son entidades consideradas como sociedades para todos los efectos tributarios, y son además entes totalmente independientes de su casa matriz para propósitos fiscales, lo cual dista del entendimiento y naturaleza jurídica que se tiene para el ámbito de Derecho Societario.
- Una sucursal puede ser un establecimiento permanente de su casa matriz, pero no siempre va a ser considerada como tal, mucho menos en aplicación de un Convenio para Evitar la Doble Imposición dentro de operaciones que ésta realice con terceras partes no relacionadas.
- Los requisitos y formalidades para la emisión de un certificado de residencia fiscal a favor de sucursales bien pueden ser cumplidas por estas sociedades, sin embargo, el estatuto societario corresponderá a la compañía extranjera a la que pertenece la sucursal sin que esto signifique que su domicilio está en el exterior.
- La sucursal tiene todas las pruebas pertinentes para determinar que su residencia fiscal se encuentra en el Ecuador: el RUC refleja su domicilio tributario, mismo que se entiende indistintamente como su residencia fiscal conforme a la legislación tributaria vigente, declara Impuesto a la Renta en el país y es sujeto pasivo de todas las obligaciones tributarias y deberes formales que le corresponda sea como contribuyente o como responsable.
- La postura del Servicio de Rentas Internas es cerrada y, al no tener un procedimiento alternativo, erra en negar la certificación a sucursales considerando que su domicilio se encontraría en el exterior, en la localidad de su casa matriz.
- La sucursal es un residente fiscal en el Ecuador y puede aplicar Convenios para Evitar la Doble Imposición, para lo cual el Servicio de

Rentas Internas debería emitir y otorgar el certificado correspondiente que le habilita de aplicar y recibir los beneficios correspondientes del Tratado.

**Recomendaciones:**

- La sucursal debe cumplir con todos los requisitos establecidos legalmente para la emisión del certificado, presentando la información societaria de su casa matriz. El Servicio de Rentas Internas debe analizar y concluir que quien solicita el certificado es la sucursal en Ecuador y no la compañía madre en el exterior.
- La sucursal puede aplicar el CDI sin el certificado de residencia fiscal lo cual representa el riesgo de una posible, sin embargo, la sucursal puede demostrar (con toda su documentación societaria y fiscal) que en efecto es un residente fiscal.
- En caso de controversia legal y dentro de un proceso judicial, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, como parte independiente, podrá revisar el caso y así comprobar que a pesar de no tener un certificado de residencia, la sucursal se encuentra en pleno derecho de aplicar el Convenio y beneficiarse del mismo toda vez que esta entidad, en efecto, es un residente fiscal en Ecuador.
- El Servicio de Rentas Internas debe admitir la emisión del certificado de residencia fiscal toda vez que el vacío legal existente para sucursales no lo exime de tener su domicilio tributario en Ecuador.

## REFERENCIAS

- Amatucci, A. (2000). Tratado de Derecho Tributario, Tomo I: El Derecho Tributario y sus Fuentes. Pádova, Italia: Editorial Temis S.A.
- Amatucci A. (2000). Tratado de Derecho Tributario, Tomo II: La relación jurídico-tributaria, el procedimiento de aplicación de la norma tributaria. Pádova, Italia: Editorial Temis S.A.
- Ambite, A. (2014). Doble imposición internacional en una economía globalizada. Madrid, España: Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- Asociación Latinoamericana de Integración (2012), Análisis Comparativo de los modelos de Convenios de Doble Tributación en materia de comercio de servicios profesionales, Montevideo, Uruguay: Estudio 202.
- Borderas, E. (2008). Derecho Tributario Internacional. Barcelona, España: Editorial El Fisco G.L.E.T.S.L.
- Código Civil. Registro Oficial 46, Suplemento del 24 de junio de 2005, Registro Oficial 732, Segundo Suplemento del 26 de junio de 2012 y Registro Oficial 526, Segundo Suplemento del 19 de junio de 2015.
- Código Tributario. Decreto Supremo 1016-A. Registro Oficial 958, Suplemento del 23 de diciembre de 1975 y Ley 2001-41, Registro Oficial No. 325, Suplemento del 14 de mayo del 2001.
- Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial 449 de 20 de octubre de 2008 y Registro Oficial 490, Suplemento, de 13 de julio de 2011.
- García Prats, F. (2013). Crónica Tributaria, la Residencia Fiscal y el Derecho Comunitario. Valencia, España. Editorial El Fisco G.L.E.T.S.L.
- Grageda, E. (2005). Revista de Derecho Económico Internacional (Volumen No. 1). México DF, México: Edición ISEF.
- Jarach, D. (1996). El Hecho Imponible Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo. Buenos Aires, Argentina: Edición Abeledo Perrot S.A.
- Ley de Compañías, Registro Oficial 312 de 5 de noviembre de 1999, Suplemento del Registro Oficial 48 de 16 de octubre de 2009, Suplemento de Registro Oficial 162 de 31 de marzo de 2010, Suplemento del Registro Oficial 555 de 13 de octubre de 2011 y Segundo Suplemento de Registro Oficial 332 de 12 de septiembre de 2014.
- Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, Registro Oficial 206 de 2 de diciembre de 1997 y Registro Oficial 847, Suplemento, de 10 de diciembre de

2012.

Ley Orgánica de Empresas Públicas, Suplemento del Registro Oficial 48 de 16 de octubre de 2009, Suplemento del Registro Oficial 555 de 13 de octubre de 2011 y Tercer Suplemento del Registro Oficial 483 de 20 de abril de 2015.

Ley de Régimen Tributario Interno. Codificación 2004-026. Registro Oficial 463, Suplemento de 17 de noviembre de 2004, Registro Oficial 056, Suplemento de 13 de agosto de 2013 y Registro Oficial 405, Suplemento de 29 de diciembre de 2014.

Ley de Registro Único de Contribuyentes, Registro Oficial 398, Suplemento de 12 de agosto de 2004 y Registro Oficial 180, Suplemento de 10 de enero de 2014

Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, Registro Oficial 242, Tercer Suplemento de 29 de diciembre de 2007, Registro Oficial 497, Suplemento de 30 de diciembre de 2008, Registro Oficial 351, Segundo Suplemento de 29 de diciembre de 2010, Registro Oficial 405, Suplemento de 29 de diciembre de 2014 y Registro Oficial 493, Suplemento de 5 de mayo de 2015.

Oficio 917012013OPDT001057, Servicio de Rentas Internas, 20 de junio de 2013.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (2010). Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Madrid, España: Comité de Asuntos Fiscales.

Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial 209, Suplemento de 08 de junio de 2010 y Registro Oficial 145, Suplemento de 17 de diciembre de 2013.

Reglamento para la Aplicación de la Ley de Registro Único de Contribuyentes, Registro Oficial 427, Segundo Suplemento de 29 de diciembre de 2006 y Registro Oficial 253, de 16 de enero de 2008.

Resolución NAC-DGERCGC13-00472, Registro Oficial 067, Suplemento de 27 agosto de 2013.

Resolución NAC-DGERCGC14-00787, Registro Oficial 346, Tercer Suplemento de 02 de octubre de 2014 y Registro Oficial 448, Cuarto Suplemento de 28 de febrero de 2015.

Uckmar, V. (2003). Curso de Derecho Tributario Internacional. Tomo I y Tomo II. Bogotá, Colombia. Editorial Temis S.A.

Velázquez, F. (2012). La residencia fiscal de las personas físicas, según la legislación española y el Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio. Consideraciones y

aspectos prácticos. Madrid, España: Trabajo presentado al XIII Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el primer semestre de 2011.