

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y CONTABLES

**ELABORACIÓN DE UNA GUÍA PRÁCTICA SOBRE LOS
PORCENTAJES DE RETENCIÓN DE IMPUESTO A LA RENTA
CONSTANTES QUE SE DEBEN APLICAR EN LOS CONVENIOS
INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN
ENTRE ECUADOR Y LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES
(CAN), CHINA Y COREA DEL SUR**

**TRABAJO DE TITULACIÓN PREVIA LA OBTENCIÓN DEL
TÍTULO DE INGENIERÍA EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA
(CPA)**

SAMANTHA LEONOR HIDALGO RECALDE

DIRECTOR: CPA. ING. COM. W. ARMANDO LITUMA D. MGTR.

QUITO, ENERO 2016

DIRECTOR:

CPA. Ing. Com. W. Armando Lituma D. Mgtr.

INFORMANTES:

Maldonado Ulianova
Del Salto Washington

DEDICATORIA

El presente trabajo es dedicado a mis padres, por todos sus esfuerzos y sacrificios para que yo logre ser una persona de bien y alcance mis sueños. Muchas gracias por todo.

Samantha

AGRADECIMIENTO

Agradezco a todas las personas como a mis padres, a mí hermano, familiares, amigos, compañeros, profesores y personas especiales que me brindaron su apoyo no sólo en la realización de este trabajo de titulación sino a lo largo de mi carrera universitaria.

Samantha

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN, 1

1 INTRODUCCIÓN A LA FISCALIDAD INTERNACIONAL, 3

- 1.1 LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL, 3
 - 1.1.1 La doble imposición jurídica internacional, 4
 - 1.1.2 La doble imposición económica internacional, 6
 - 1.1.3 Efectos de la Doble Imposición, 7
 - 1.1.4 Medidas para eliminar la doble imposición internacional, 8
 - 1.1.4.1 Soluciones Unilaterales, 8
 - 1.1.4.2 Soluciones Bilaterales, 12
 - 1.1.4.3 Soluciones Multilaterales, 13
- 1.2 LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN, 13
 - 1.2.1 Convenios existentes entre el Ecuador y la Comunidad Andina, China y Corea del Sur, 15
 - 1.2.2 Convenio entre Ecuador y la Comunidad Andina, 15
 - 1.2.3 Convenio entre Ecuador y China, 19
 - 1.2.4 Convenio entre Ecuador y Corea del Sur, 20

2 REQUISITOS Y PROCEDIMIENTOS, 23

- 2.1 CERTIFICADOS DE RESIDENCIA FISCAL, 24
 - 2.1.1 Certificado de Residencia Fiscal de Colombia, 29
 - 2.1.2 Certificado de Residencia Fiscal de Perú, 30
 - 2.1.3 Certificado de Residencia Fiscal de Bolivia, 31
 - 2.1.4 Certificado de Residencia Fiscal de China, 31
 - 2.1.5 Certificado de Residencia Fiscal de Corea del Sur, 31
- 2.2 CERTIFICADOS DE PERTINENCIA DE GASTOS, 31
- 2.3 APOSTILLAS Y LEGALIZACIÓN DE DOCUMENTOS, 33

3 ANÁLISIS TRIBUTARIO DE LOS COMPONENTES DEL CONVENIO FIRMADO CON LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES, CHINA Y COREA DEL SUR, 36

- 3.1 JURISDICCIÓN TRIBUTARIA (ARTÍCULO 3 DEL CONVENIO CAN), 36
- 3.2 RENTAS INMOBILIARIAS, 37
- 3.3 BENEFICIOS EMPRESARIALES, 41
 - 3.3.1 Convenio con la Comunidad Andina de Naciones (Artículo 6.- Beneficios de las empresas), 41
 - 3.3.2 Convenio con China y Corea del Sur (Artículo 7.- Beneficios empresariales), 42
 - 3.3.3 Ejercicio de aplicación, 43

- 3.4 **BENEFICIOS DE TRANSPORTE MARÍTIMO Y AÉREO, 46**
 - 3.4.1 Convenio con la Comunidad Andina de Naciones (Artículo 8.- Beneficios de empresas de transporte), 47**
 - 3.4.2 Convenio con China y Corea del Sur (Artículo 8.- Transporte Marítimo y Aéreo), 47**
 - 3.4.3 Ejercicio de aplicación, 48**
 - 3.5 **EMPRESAS ASOCIADAS O RELACIONADAS, 49**
 - 3.5.1 Convenio con la Comunidad Andina de Naciones (Artículo 7.- Empresas Asociadas o Relacionadas), China (Artículo 9.- Empresas Asociadas o Relacionadas) y Corea del Sur (Artículo 9.- Empresas Asociadas o Relacionadas), 50**
 - 3.6 **DIVIDENDOS, 51**
 - 3.6.1 Dividendos pagados desde Ecuador hacia un Estado Contratante, 52**
 - 3.6.2 Dividendos recibidos en Ecuador provenientes de un Estado Contratante, 56**
 - 3.7 **INTERESES, 57**
 - 3.7.1 Convenio con la Comunidad Andina de Naciones (Artículo 10.- Intereses), 57**
 - 3.7.2 Convenio con China (Artículo 11.- Intereses), 57**
 - 3.7.3 Convenio con Corea del Sur (Artículo 11.- Intereses), 59**
 - 3.7.4 Ejercicio de aplicación, 60**
 - 3.8 **REGALÍAS, 63**
 - 3.8.1 Convenio con la Comunidad Andina de Naciones (Artículo 9.- Regalías), 64**
 - 3.8.2 Convenio con China y Corea del Sur (Artículo 12.- Regalías), 64**
 - 3.8.3 Ejercicio de aplicación, 66**
 - 3.9 **GANANCIAS DE CAPITAL, 70**
 - 3.9.1 Convenio con la Comunidad Andina de Naciones (Artículo 12.- Ganancias de Capital), 71**
 - 3.9.2 Convenio con China y Corea del Sur (Artículo 13.- Ganancias sobre el capital), 71**
 - 3.9.3 Ejercicio de aplicación, 72**
 - 3.10 **RENTAS POR PRESTACIÓN DE SERVICIOS PERSONALES, 73**
 - 3.10.1 Convenio con la Comunidad Andina de Naciones (Artículo 13.- Rentas provenientes de prestación de servicios personales), 73**
 - 3.10.2 Convenio China y Corea del Sur (Artículo 14.- Servicios Personales Independientes), 74**
 - 3.10.3 Convenio China y Corea del Sur (Artículo 15.- Servicios Personales Dependientes), 78**
 - 3.11 **PENSIONES DE LOS CONVENIOS CON LA CAN (ARTÍCULO 15.- PENSIONES Y ANUALIDADES) Y CHINA Y COREA DEL SUR (ARTÍCULO 18.- PENSIONES), 80**
 - 3.12 **OTRAS RENTAS DE LOS CONVENIOS CON CHINA (ARTÍCULO 21.- OTRAS RENTAS) Y COREA DEL SUR (ARTÍCULO 22.- OTRAS RENTAS), 81**
- 4 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES, 83**
- 4.1 **CONCLUSIONES, 83**
 - 4.2 **RECOMENDACIONES, 84**

REFERENCIAS, 86

ANEXOS, 89

- Anexo 1: Formulario SRI de Solicitud de Certificado de Residencia Fiscal, 90
- Anexo 2: Formulario de Solicitud de Certificado de Residencia Fiscal Colombia, 95
- Anexo 3: Formulario de Solicitud de Certificado de Residencia Fiscal Perú, 96
- Anexo 4: Formulario de Solicitud de Certificado de Residencia Fiscal Bolivia, 98
- Anexo 5: Formulario de Solicitud de Certificado de Residencia Fiscal China, 99
- Anexo 6: Formulario de Solicitud de Certificado de Residencia Fiscal Corea del Sur,
100

ÍNDICE DE CUADROS

Cuadro 1: Convenios Vigente, 14
Cuadro 2: Organismos de Administración Tributaria, 24
Cuadro 3: Tipo de trámite, 35
Cuadro 4: Ejemplo de Rentas Inmobiliarias, 40
Cuadro 5: Ejemplo de Beneficios Empresariales, 44
Cuadro 6: Porcentajes de Impuestos, 53
Cuadro 7: Tabla de amortización, 61
Cuadro 8: Ejemplo de Intereses, 63
Cuadro 9: Ejercicio 1 de Regalías, 68
Cuadro 10: Ejercicio 2 de Regalías, 69
Cuadro 11: Ejemplo de Servicios Independientes, 77

RESUMEN EJECUTIVO

La constante movilidad de capitales, bienes y servicios como consecuencia de la globalización presenta varias consideraciones en el tema tributario, tanto para empresas como para países. Una de estas es la doble tributación, motivo de análisis del presente trabajo de titulación. El estudio se enfoca en los convenios firmados por el Ecuador para evitar la doble tributación con los países de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), China y Corea del Sur.

El primer capítulo inicia con el origen de la doble imposición internacional. En esta sección se pueden observar los esquemas de doble imposición existentes, los efectos que se producen, las medidas para eliminar la doble imposición y los convenios vigentes en la actualidad. Adicionalmente se da un preámbulo de los primeros artículos de los convenios y los aspectos importantes de cada uno.

En el siguiente capítulo se exponen los requisitos constituidos por la legislación ecuatoriana que son indispensables para acogerse a las disposiciones presentadas en el convenio. Entre estos se incluyen certificados de residencia fiscal, certificados de pertinencias de gastos y legalización de documentos.

En el tercer capítulo se analizan los artículos de mayor relevancia de cada uno de los convenios suscritos y se presenta un tratamiento para los diferentes casos de tributación.

Se incluye los ejercicios prácticos que indican el procedimiento a seguir y el beneficio económico que se puede obtener.

Finalmente, se presentan las conclusiones y recomendaciones del estudio.

INTRODUCCIÓN

El trabajo de titulación aspira realizar un análisis de los porcentajes de retención de Impuesto a la Renta que se deben aplicar en los convenios internacionales para evitar la doble tributación entre Ecuador y la Comunidad Andina de Naciones (CAN), China y Corea del Sur.

El estudio consiste en presentar una guía práctica a los lectores del tratamiento que deben recibir las diferentes clases de rentas: se detalla los procedimientos y requisitos a cumplir para cogerse a los artículos establecidos en cada convenio. En el análisis de los principales artículos de cada convenio se muestra un caso práctico en el que consta la ejemplificación de las disposiciones presentadas en el artículo, así como, los beneficios obtenidos por la aplicación de dichos artículos.

La investigación se orientará hacia los contribuyentes de tal modo que cuenten con un instrumento de régimen de retenciones en la fuente de impuesto a la renta por transacciones comerciales, de servicios o financieros que constan en los diferentes tratados tributarios internacionales. Por lo cual es necesario y primordial, entregar una guía fácil y sencilla sobre que porcentajes de retención de impuesto a la renta se debe aplicar en este tipo de transacciones y en qué países miembros de estos convenios se debe tributar.

La finalidad de este trabajo es facilitar la aplicación y comprensión de la información contenida en los convenios tributarios que mantiene el país, con el objetivo de que

cualquier persona u compañía pueda gozar de los beneficios que conlleva la aplicación de estos.

1 INTRODUCCIÓN A LA FISCALIDAD INTERNACIONAL

Según lo que explica Sandro Vallejo y Galo Maldonado en su publicación de *Los convenios para evitar la Doble Imposición*, mencionan que el proceso de globalización implica una creciente interdependencia económica entre todos los países, provocado por el aumento del flujo de bienes, servicios y capitales, así como la rápida difusión de la tecnología y la información. El ámbito tributario no ha sido la excepción a esta influencia. Por un lado, ha provocado fenómenos elusivos tales como la deslocalización de bases imponibles; y, por otro lado, nos trae el fenómeno de la doble imposición internacional. (Vallejo & Maldonado, 2013)

1.1 LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

La doble o múltiple tributación se presenta cuando dos o más países consideran que les pertenece el derecho de gravar una determinada renta. En esos casos, una misma ganancia puede resultar gravada por más de un Estado. Los Estados para enfrentar y resolver los casos de doble imposición internacional celebran acuerdos o convenios para regular esta situación. Estos convenios contemplan no sólo las reglas que usarán para evitar la doble imposición sino también los mecanismos para que se dé la colaboración entre las Administraciones Tributarias a fin de detectar casos de evasión fiscal. (Ministerio de Economía y Finanzas, 2015)

El problema radica cuando hay la existencia de varias autoridades que aplican sus propias leyes tributarias. A consecuencia, cada país asumió la potestad de gravar tal renta según sus jurisdicciones.

Al realizar un análisis sobre los problemas tributarios causados, podemos verificar que la doble tributación no se produce únicamente a nivel territorial sino puede producirse por varias razones. Dentro de este trabajo nos enfocaremos en la doble tributación internacional.

Al estudiar el tema, es apropiado separarles en dos tipos de situaciones:

- La doble imposición jurídica.
- La doble imposición económica.

1.1.1 La doble imposición jurídica internacional

La doble imposición jurídica internacional se produce cuando un contribuyente es a la vez residente a efectos fiscales en dos países. Los países pueden definir el concepto de residencia fiscal de forma dispar, de manera que un sujeto puede ser residente en dos países a un tiempo. También puede surgir la doble imposición por el hecho que un Estado someta al principio de residencia, mientras que otro Estado utilice el criterio de gravar las rentas obtenidas en un territorio con independencia de la residencia fiscal del perceptor. (Albi, Contreras, & González Páramo, 1992)

A lo que se refiere el autor con lo antes mencionado es que existen principios tributarios principales donde ocurre este tipo de fenómeno los cuales son:

- Por un lado, el principio de residencia en el cual las personas de un estado por nacionalidad o residencia tributan por su renta o su capital, sin tomar en cuenta el lugar donde se generó;

- Por otro lado, existe el principio de territorial. Se tributa cuando las personas son titulares de derechos dentro de un territorio, o poseen bienes con los cuales consiguen rentas.

A pesar de seleccionar una opción determinada de las antes citadas, podemos encontrar oposición en el criterio enunciado. Por lo general, los estados adoptan un criterio de residencia como un punto en la actividad del impuesto. Sin embargo, por las diferentes definiciones de residencia pueden poseer diferentes legislaciones y producirse una doble residencia.

Para Carlos López Espadafor, una solución a este fenómeno que permita conseguir una óptima seguridad jurídica eliminando las interpretaciones consiste en: "...cuando la ley tributaria utiliza el término residencia, defina en qué sentido lo hace, determinando el contenido del mismo. Debemos tener en cuenta que de la concurrencia de la condición de residencia depende la aplicación o no de un régimen impositivo..." y "...así es necesario buscar la máxima precisión en la definición del concepto de residente a efectos de cada tributo." (López Espadafor, 1995)

Debido a este motivo, la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación y el Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y sobre el patrimonio emitido por la OCDE detallan al inicio en sus acuerdos la información sobre el perímetro de aplicación del convenio, es decir, las personas e impuestos comprendidos; además se concretan las definiciones de cada arreglo, que catalogan a un contribuyente como residente o ubican a su establecimiento como permanente.

1.1.2 La doble imposición económica internacional

Según lo que explica Sandro Vallejo y Galo Maldonado en su publicación de *Los convenios para evitar la Doble Imposición*, la doble imposición económica:

...Surge cuando dos o más estados gravan un mismo hecho generador con tributos similares, pero respecto de personas jurídicas diferentes, o sujetos pasivos formalmente diferentes pero cuyos vínculos económicos permitan ubicarlos como un mismo ente generador de riqueza sujeto de imposición. (Vallejo & Maldonado, 2013).

Un ejemplo típico que ocurre en la doble imposición económica es cuando las empresas reparten sus dividendos a socios u otras compañías dependientes de la misma (residentes en otro territorio), al ser nuevamente gravados en el Estado de residencia de la sociedad extranjera.

Dentro de la doble imposición económica podemos encontrar diferentes modalidades según César Montaña:

- El doble gravamen sobre dividendos (gravamen del dividendo a nivel de la sociedad y a nivel de la persona física que lo percibe);
- La doble imposición intersocietaria (la sociedad distribuye dividendos a un socio persona jurídica); y,
- La doble imposición económica que nace de los ajustes fiscales en operaciones entre sociedades vinculadas (precios de transferencia o cesión). (Montaña, 2006)

De acuerdo con los expertos del tema, en un principio existió una mayor preocupación acerca de la doble imposición jurídica. Sin embargo, en estos

días el fenómeno de la doble imposición económica se ha visto involucrado en varias transacciones de negocios como son en los precios de transferencias, dividendos, entre otros. Por lo que se han encontrado en la necesidad de obtener acuerdos entre países con el fin de eliminar la doble imposición y mejorar las relaciones comerciales.

Es importante comentar que en ciertos casos se ha llegado a confundir entre la doble imposición jurídica con la económica. En estos temas, se debe recalcar que la imposición jurídica afecta a la renta como capacidad, es decir, posee un enlace entre los hechos o negocios de los cuales se generan los ingresos.

1.1.3 Efectos de la Doble Imposición

A consecuencia de la doble tributación, han provocado algunos efectos que son importantes de mencionar como son:

- La carga fiscal desigual sobre el inversor extranjero, debido a que las rentas serán gravadas más de una ocasión.
- La obstaculización del desarrollo económico, ya que se convierte en un limitante para el flujo de capitales entre los países y en particular para los inversores extranjeros.

- Incrementación de las operaciones entre intermediarias realizadas entre estados de paraísos tributarios para lograr una reducción de la imposición global.
- Dentro de la imposición internacional se registrará una pérdida de eficiencia y neutralidad en la disposición de los factores de producción.

1.1.4 Medidas para eliminar la doble imposición internacional

Este texto trata de exponer los mecanismos utilizados, a fin de eliminar la doble tributación internacional, que se describen a continuación:

- Soluciones unilaterales,
- Soluciones bilaterales, y
- Soluciones multilaterales.

1.1.4.1 Soluciones Unilaterales

Según César Montaña, las medidas unilaterales son las que adoptan los estados y se encuentran presentes en las leyes internas de impuestos que podría ocasionar doble imposición a nivel internacional. (Montaña, 2006). En este caso, se puede evitar el efecto de doble tributación si un Estado no se acoge a las leyes mencionadas en sus reglamentos.

En el Ecuador, mediante el artículo 49 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que expide el tratamiento sobre las rentas del extranjero, revela lo siguiente:

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

Adicionalmente encontramos el método de imputación o crédito fiscal, consiste en que el estado de residencia grava la renta total, tomando en cuenta las rentas externas a las obtenidas sólo dentro del estado de residencia. Mediante pagos realizados en el exterior por concepto del impuesto que se está generando nuevamente, por este principio el fenómeno de la doble imposición es solventado a través del crédito fiscal obtenido.

El mecanismo antes descrito, también es utilizado por la normativa tributaria del Ecuador, siempre y cuando se apliquen a las rentas obtenidas en regímenes fiscales de menor imposición, puesto que en regímenes de igual o mayor imposición las rentas están exentas; el artículo 136 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno en su literal b) expresa los siguiente:

b) Salvo los casos determinados en este artículo, en el caso de rentas provenientes de paraísos fiscales o jurisdicciones de menor

imposición, o de países donde dichas rentas no hayan sido sometidas a gravamen, éstas formarán parte de la renta global para el cálculo del impuesto, constituyéndose el impuesto pagado, de haberlo, en crédito tributario.

Para determinar qué Estados son considerados regímenes preferentes o de menor imposición el Servicio de Rentas Internas, a través de la resolución No. NAC-DGER2008-0182 publicada en el Suplemento del Registro Oficial 285 del 29 de febrero de 2008, emite los lineamientos a tomar en cuenta (Servicio de Rentas Internas, 2008). El artículo 3 de la resolución en cuestión manifiesta lo siguiente:

Art. 3.- Sin perjuicio de lo señalado en los artículos 2 y 4 de esta Resolución, se considerarán paraísos fiscales, incluidos, en su caso, dominios, jurisdicciones, territorios, Estados asociados o regímenes fiscales preferenciales, aquellos donde la tasa del Impuesto sobre la Renta o impuestos de naturaleza idéntica o análoga, sea inferior a un sesenta por ciento (60%) a la que corresponda en el Ecuador sobre las rentas de la misma naturaleza de conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno.

En resumen, tomando como punto de referencia la tarifa vigente en el Ecuador para el año 2014, del 22% del impuesto a la renta para sociedades. En estados en los que la tarifa de impuesto a la renta sea inferior al 13.2% integrarán parte de la base imponible y pagarán el impuesto ecuatoriano, la imposición pagada en el régimen de menor

imposición constituirá un crédito tributario de impuesto a la renta en Ecuador.

1.1.4.2 Soluciones Bilaterales

Tomando en cuenta a Sandro Vallejo y a Galo Maldonado, las soluciones unilaterales son tácticas fáciles de aplicar en medida que no se requiere la cooperación de individuos externos a los países. Sin embargo, por el hecho de tratarse de un solo estado en algunos casos se han derivado en problemas de doble tributación. Un ejemplo claro es la diferencia que existe en la definición de residencia. Al analizar los problemas causados, nace la importancia de los convenios para evitar la doble imposición. (Vallejo & Maldonado, 2013)

A diferencia de los métodos unilaterales, las técnicas bilaterales tratan de resolver los problemas implicados con la doble imposición acordando negociaciones entre dos países, como la adopción de criterios de asignación en los tributos o en las definiciones de los elementos que intervienen en la tributación; con el fin de eliminar la doble imposición ocasionada.

Por medio de estas soluciones se utilizan los convenios de doble tributación, en los cuales los estados acuerdan la regulación de sus atribuciones impositivas. A la vez, estos tratados ayudan como mecanismo de apoyo contra la lucha de la evasión fiscal.

Los arreglos para evitar la doble imposición están enfocados principalmente en evitar la doble tributación en los impuestos referentes a la renta o al patrimonio.

Según César Montaña, las soluciones bilaterales cobraron importancia cuando “...la Sociedad de Naciones, la ONU y la OCDE realizaron esfuerzos para trabajar en torno a los problemas de la fiscalidad internacional, y concretamente en aras de consolidar modelos de convenios tributarios para luchar contra la doble imposición...” (Montaña, 2006)

1.1.4.3 Soluciones Multilaterales

Las siguientes soluciones abordan la doble imposición a través de convenios desarrollados por varios países que comparten situaciones similares, como son una misma área geográfica, objetivos o dificultades comunes; que acuerdan transformar en conjunto sus leyes para lograr una solución a los problemas fiscales.

Un ejemplo aplicado para evitar la doble imposición, es el convenio entre los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones. Las divisiones contenidas en este documento se rigen en las transacciones mantenidas entre los siguientes países: Bolivia, Colombia, Perú y Ecuador.

1.2 LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Según Antonio Remiro Brotóns:

Se entiende por Tratado un acuerdo internacional un acuerdo internacional celebrado por escrito por Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular. (Brotóns, 1987).

En el Ecuador, hasta la fecha de elaboración de esta investigación, tiene dieciséis convenios en vigencia para evitar la doble tributación, trece de los cuales se encuentran suscritos directamente con otro estado, es decir cada uno de estos convenios es de aplicación únicamente entre Ecuador y el otro estado celebrante.

Adicionalmente existe un convenio suscrito entre Ecuador y la Comunidad Andina de Naciones (CAN) que se expidió a través de la Decisión 578 y que se encuentra vigente. A continuación un listado de los convenios firmados ordenados cronológicamente:

Cuadro 1: Convenios Vigente

CONVENIOS VIGENTES			
N°	País	Descripción	Año
1	Argentina	Transporte aéreo.	1983
2	Alemania	Impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio.	1987
3	Brasil	Impuesto sobre la renta.	1988
4	Italia	Impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio.	1990
5	Francia	Impuesto sobre la renta.	1992
6	España	Impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio.	1993
7	Suiza	Impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio.	1995
8	Rumania	Impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio.	1997
9	México	Impuesto sobre la renta.	2000
10	Canadá	Impuesto sobre la renta.	2002
11	Chile	Impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio.	2004
12	Bélgica	Impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio.	2005
13	CAN	Impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio.	2006

14	Uruguay	Impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio.	2012
15	Corea del Sur	Impuesto sobre la renta.	2013
16	China	Impuesto sobre la renta.	2014

Fuente: (Montaño, 2006)

Adicionalmente existen acuerdos en procesos de negociación o legalización y no han entrado en vigencia; dentro de estos términos encontramos los convenios para evitar la doble tributación Indonesia, Singapur y Qatar.

1.2.1 Convenios existentes entre el Ecuador y la Comunidad Andina, China y Corea del Sur

En el siguiente texto se presentarán los aspectos más importantes de cada tratado, así como el ámbito de aplicación, definiciones generales, entre otros.

1.2.2 Convenio entre Ecuador y la Comunidad Andina

De acuerdo con la decisión 578 del Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal del Registro Oficial Suplemento # 457 de 9 de noviembre de 2004 considera lo siguiente:

Que es necesario eliminar la doble imposición a las actividades de las personas naturales y jurídicas, domiciliadas en los Países Miembros de la Comunidad Andina, que actúan a nivel comunitario y establecer un esquema y reglas para la colaboración entre las administraciones tributarias con tal fin.

Que, asimismo, es indispensable actualizar las normas referentes a evitar la doble tributación entre los Países Miembros, con el fin de fomentar los intercambios entre los Países Miembros, atraer la inversión extranjera y prevenir la evasión fiscal.

Artículo 1.- Ámbito de Aplicación.- La presente Decisión es aplicable a las personas domiciliadas en cualquiera de los Países Miembros de la

Comunidad Andina, respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Se aplica principalmente a los siguientes:

- En Bolivia, Impuesto a la renta.
- En Colombia, Impuesto a la renta.
- En el Ecuador, Impuesto a la renta.
- En el Perú, Impuesto a la renta.

En Venezuela, Impuesto sobre la renta e Impuesto a los activos empresariales.

Venezuela decidió salir de la CAN el 22 de abril de 2006 y concretó su salida definitiva el 22 de abril de 2011.

Las normas previstas en esta Decisión tienen por objeto evitar la doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario.

La presente Decisión se aplicará también a las modificaciones que se introdujeran a los referidos impuestos y a cualquier otro impuesto que, en razón de su base gravable o materia imponible, fuera esencial y económicamente análogo a los anteriormente citados y que fuere establecido por cualquiera de los Países Miembros con posterioridad a la publicación de esta Decisión. (Decisión 578: Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal, 2004)

El tratado está principalmente enfocado al Impuesto a la Renta y el Patrimonio.

Para gozar de los beneficios, los tributos deben ser similares para aplicarlos entre los países que conforman la Comunidad Andina de Naciones. Adicionalmente, el acuerdo está sujeto a cambios internos que se haga en cada país.

Las definiciones generales son una parte clave del arreglo porque de este modo los países que conforman la CAN usan la misma terminología para que no se interprete de forma errónea o a conveniencia de cada país la definición de algún término y así evitar inconvenientes al momento de la aplicación del convenio de doble imposición.

Al analizar la decisión 578, existen algunas definiciones importantes que se detallan a continuación:

Artículo 2.- Definiciones Generales

- a) Los términos “Países Miembros” servirán para designar indistintamente a Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela.
- c) El término “persona” servirá para designar a:
 - 1. Una persona física o natural
 - 2. Una persona moral o jurídica
 - 3. Cualquier otra entidad o grupo de personas, asociadas o no, sujetas a responsabilidad tributaria.
- f) La expresión “fuente productora” se refiere a la actividad, derecho o bien que genere o pueda generar una renta.
- h) Los términos “empresa de un País Miembro” y “empresa de otro País Miembro” significan una empresa domiciliada en uno u otro País Miembro.
- i) El término “regalía” se refiere a cualquier beneficio, valor o suma de dinero pagado por el uso o el derecho de uso de bienes intangibles, tales como marcas, patentes, licencias, conocimientos técnicos no patentados u otros conocimientos de similar naturaleza en el territorio de uno de los Países Miembros, incluyendo en particular los derechos del obtentor de nuevas variedades vegetales previstos en la Decisión 345 y los derechos de autor y derechos conexos comprendidos en la Decisión 351.
- m) La expresión “autoridad competente” significa en el caso de:
 - Bolivia, el Ministro de Hacienda o su delegado.
 - Colombia, el Ministro de Hacienda y Crédito Público o su delegado.
 - Ecuador, el Ministro de Economía y Finanzas o su delegado.
 - Perú, el Ministro de Economía y Finanzas o su delegado.
 - República Bolivariana de Venezuela, el Superintendente Nacional Aduanero y Tributario del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) o su delegado.

(Decisión 578: Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal, 2004)

1.2.3 Convenio entre Ecuador y China

Por parte de China se establece un acuerdo entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República Popular China para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta, el cual se lo puede encontrar en el Registro Oficial N° 213 del 27 de marzo del 2014 del Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana.

Al construir un pacto para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal acuerdan lo siguiente:

Artículo 1.- Personas comprendidas.- El presente Acuerdo se aplica a las personas residentes de uno o ambos Estados Contratantes.

Artículo 2 Impuestos comprendidos

2. Se consideran impuestos sobre la renta los que gravan la totalidad de la renta o cualquier parte de la misma, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de la propiedad mobiliaria o inmobiliaria, y los impuestos sobre los importes totales de los sueldos o salarios pagados por las empresas.

3. Los impuestos actuales a los que se aplica este Acuerdo son, en particular:

En China: (i) el impuesto a la renta de las personas naturales; (ii) el impuesto a la renta de las sociedades; (en adelante denominado como “Impuesto chino”);

En Ecuador: (i) el impuesto a la renta de las personas naturales; (ii) el impuesto a la renta de las sociedades y cualquier otra entidad similar; (en adelante denominado “Impuesto ecuatoriano”).

Artículo 3 Definiciones Generales

a) el término “China” significa la República Popular China; utilizado en un sentido geográfico, significa todo el territorio de la República Popular China, incluyendo su mar territorial, en donde las leyes tributarias chinas son aplicables, y cualquier área más allá de su mar territorial, dentro de la cual la República Popular China ejerza derechos soberanos o jurisdicción

de exploración o explotación de recursos del fondo marino, y su subsuelo y recursos acuíferos suprayacentes, de conformidad con el Derecho Internacional y su Derecho interno.

b) el término “Ecuador” significa los territorios nacionales de la República del Ecuador incluido el mar territorial del mismo, el subsuelo y otros territorios sobre los cuales el Ecuador ejerce su soberanía, derechos soberanos o jurisdicción de acuerdo con su legislación y el Derecho Internacional.

d) el término “persona” comprende las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas;

e) el término “sociedad” significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos;

h) La expresión “autoridad competente” significa: (i) en el caso de China, la Administración Estatal de Impuestos o su representante autorizado; y (ii) en el caso de Ecuador, el Director General del Servicio de Rentas Internas;

i) el término “nacional”, en relación con un Estado Contratante, designa a: (i) toda persona física que posea la nacionalidad de este Estado Contratante; y (ii) toda persona jurídica o asociación constituida conforme a la legislación vigente en este Estado Contratante. (Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana, 2014)

1.2.4 Convenio entre Ecuador y Corea del Sur

El Registro Oficial N° 896 de la Corte Constitucional del Ecuador, en el suplemento del día 21 de febrero del 2013 establece el Convenio entre la República del Ecuador, y la República de Corea para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal respecto a impuestos sobre la renta.

Dentro del acuerdo instauran lo siguiente:

Artículo 1 Personas Comprendidas.- El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes.

Artículo 2 Impuestos Comprendidos

2. Se consideran impuestos sobre la renta los que gravan la totalidad de la renta, o cualquier parte de la misma, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de la propiedad mobiliaria o inmobiliaria, los impuestos sobre los importes totales de los sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías latentes.

3. Los impuestos actuales a los que se aplica este Convenio son en particular: a) en Corea: (i) el impuesto a la renta;

(ii) el impuesto de sociedades;

(iii) el impuesto especial para el desarrollo rural, y

(iv) el impuesto sobre las rentas locales; (en lo sucesivo denominados "Impuesto Coreano"); y en Ecuador:

b) en Ecuador los impuestos sobre la renta gravados por el Gobierno del Ecuador de acuerdo a la Ley de Régimen Tributario Interno; (en lo sucesivo denominados "Impuesto Ecuatoriano").

Artículo 3 Definiciones Generales

a) el término "Corea" significa la República de Corea, y cuando se utiliza en un sentido geográfico, el territorio de la República de Corea incluyendo su mar territorial, y cualquier área adyacente al mar territorial de la República de Corea que, conforme al derecho internacional, haya sido o en lo sucesivo pueda ser designada bajo las leyes de la República de Corea como un área sobre la cual se puedan ejercer los derechos soberanos o jurisdicción de la República de Corea con respecto al lecho marino y subsuelo, y sus recursos naturales;

b) el término "Ecuador" significa la República de Ecuador. Cuando se utiliza en un sentido geográfico, el territorio de la República de Ecuador está comprendido por el territorio en el que las leyes fiscales son aplicables, incluyendo su mar territorial, fondo marino, islas adyacentes, subsuelo, espacio aéreo, territorios continentales, insulares y marítimos, y demás territorios sobre los cuales el Estado ecuatoriano pueda, de acuerdo a su legislación y al derecho internacional, ejercer soberanía, derechos soberanos o jurisdicción;

d) el término "impuesto" significa impuesto coreano o impuesto ecuatoriano, según lo requiera el contexto;

e) el término "persona" comprende las personas naturales, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas;

h) las expresiones "empresa de un Estado contratante" y "empresa del otro Estado contratante" significan respectivamente una empresa

explotada por un residente de un Estado contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado contratante;

j) el término “nacional”, en relación con un Estado contratante, designa a: (i) toda persona natural que posea la nacionalidad de ese Estado contratante; y (ii) toda persona jurídica, sociedad de personas partnership o asociación constituida conforme a la legislación vigente en ese Estado contratante;

k) la expresión "autoridad competente" significa: (i) en Corea, el Ministro de Estrategia y Finanzas o su representante autorizado; (ii) en Ecuador, el Director General del Servicio de Rentas Internas o su representante autorizado.(Corte Constitucional, 2013)

2 REQUISITOS Y PROCEDIMIENTOS

Dentro este capítulo se expondrá los requisitos y procedimientos necesarios para respaldar el tratamiento de las diferentes rentas mencionadas en el convenio de doble tributación. Cada exigencia es independiente del artículo del tratado en el que se aplique y deben cumplirse en todos los casos.

Es importante mencionar que el principal requisito que se debe realizar por los contribuyentes es la retención en la fuente, el cual es indispensable al tratarse de pagos al exterior. Al realizarse la respectiva retención del pago, este puede ser deducible de impuesto a la renta. Según el artículo 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno menciona que: “Son deducibles los gastos efectuados en el exterior que sean necesarios y se destinen a la obtención de rentas, siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente...”.(Congreso Nacional y la Comisión de Legislación y Codificación, 2015)

Se debe tomar en cuenta los casos específicos que no están sujetos a retención, por lo tanto no se someten al impuesto a la renta ni a la retención en la fuente en el estado ecuatoriano, en el artículo 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno se encuentran detallados en varios numerales las rentas deducibles. Con la aplicación de los convenios para evitar la doble tributación, existen diversos escenarios de exención que serán presentados en el tercer capítulo de este trabajo, en el que se explicará cuál es el porcentaje a retener o en qué circunstancias no se debe realizar la retención.

Una de las obligaciones de los contribuyentes es la de realizar la retención en la fuente, el tiempo más indicado para realizarla según el artículo 50 de la Ley de Régimen Tributario indica que: “La retención en la fuente deberá realizarse al momento del pago o crédito en cuenta, lo que suceda primero.” (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004)

2.1 CERTIFICADOS DE RESIDENCIA FISCAL

Según la resolución No. NAC-DGERCGC13-00472 emitida el 21 de agosto de 2013 por la entonces Secretaria General del SRI, que entró en vigencia el día siguiente a su publicación en el Registro Oficial del 27 de agosto de 2013, menciona la finalidad de los certificados de residencia fiscal que: “... acreditarán exclusivamente la condición de residente en el Ecuador para efectos tributarios de sus respectivos solicitantes, de conformidad con la Ley”. (Servicio de Rentas Internas, 2013)

En el siguiente cuadro se mostrará las entidades encargadas de la administración tributaria de cada país, quien a su vez esta delegado a emitir los certificados:

Cuadro 2: Organismos de Administración Tributaria

País	Organismo de Administración Tributaria
Ecuador	Servicio de Rentas Internas
Colombia	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Perú	Superintendencia Nacional de Administración Tributaria
Bolivia	Servicio de Impuestos Nacionales
China	Administración Estatal de Asuntos Tributarios
Corea del Sur	Servicio Nacional de Impuestos de Corea del Sur

Fuentes: (Servicio de Impuestos Internos, 2015), (Organos Estatales de La República Popular China, 2015), (El Telégrafo, 2015)

En Ecuador la resolución NAC-DGERCGC13-00472 emitida el 21 de agosto de 2013 por la entonces Secretaria General del SRI, que entró en vigencia el día siguiente a su publicación en el Registro Oficial del 27 de agosto de 2013 norma lo relacionado con la emisión de los certificados de residencia fiscal (Servicio de Rentas Internas, 2013). En el artículo tercero de la resolución se menciona que personas podrán solicitar este tipo de certificaciones:

- a) Las personas naturales nacionales o extranjeras que han permanecido en el Ecuador por el lapso mínimo de 183 días consecutivos o no, dentro de un mismo año calendario; y que estando obligadas a declarar el Impuesto a la Renta, lo han hecho ya sea en forma individual o mediante el formulario de retención en la fuente en relación de dependencia; y que hayan cumplido con sus respectivas obligaciones tributarias y deberes formales, que les corresponda, de conformidad con la ley.
- 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 artículo 98 de la Ley de Régimen Tributario Interno define a las sociedades como:

...la persona jurídica; la sociedad de hecho; el fideicomiso mercantil y los patrimonios independientes o autónomos dotados o no de personería jurídica, salvo los constituidos por las Instituciones del Estado siempre y cuando los beneficiarios sean dichas instituciones; el consorcio de empresas, la compañía tenedora de acciones que consolide sus estados financieros con sus subsidiarias o afiliadas; el fondo de inversión o cualquier entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio

independiente de los de sus miembros. (Congreso Nacional y la Comisión de Legislación y Codificación, 2015)

Dentro de la resolución NAC-DGERCGC13-00472 emitida el 21 de agosto de 2013 por la entonces Secretaria General del SRI, que entró en vigencia el día siguiente a su publicación en el Registro Oficial del 27 de agosto de 2013, en el artículo cuarto, se trata lo relacionado a los requisitos que deben cumplir las personas que deseen obtener el certificado que acredite su residencia fiscal en Ecuador. Al respecto el artículo manifiesta lo siguiente:

Para la obtención del certificado de residencia fiscal se deberá presentar en la respectiva Secretaría Nacional, Regional o Provincial, del Servicio de Rentas Internas, lo siguiente:

1. El Formulario de Solicitud de Certificado de Residencia Fiscal que deberá ser descargado del portal web institucional www.sri.gob.ec, debidamente llenado por el solicitante, en el cual se incluirá obligatoriamente la siguiente información:

a) Identificación del solicitante;

b) Descripción del motivo por el cual se solicita la emisión del certificado de residencia fiscal, señalando si la solicitud se la efectúa:

a. Por aplicación de un Convenio para Evitar la Doble Tributación, en cuyo caso se debe detallar el país con el que se ha suscrito el respectivo convenio, el artículo de dicho Instrumento aplicado o a aplicar y el porcentaje de

retención en la fuente de Impuesto a la Renta efectuada, cuando corresponda.

b. Por exigencia de legislación extranjera, en cuyo caso se debe especificar la norma del país extranjero que exige su presentación, el motivo por el cual tal normativa aplica para el solicitante.

c) Ejercicio o ejercicios fiscales sobre los cuales se requiere la certificación;

d) Datos del uso del certificado de residencia fiscal:

a. Identificación de la entidad o persona que requiere la presentación del certificado de residencia fiscal;

b. Identificación de la operación o transacción motivo de la solicitud, de ser el caso, donde se detallará la operación, la moneda y monto de pago.

e) Firma del solicitante.

2. Adicionalmente al formulario, el solicitante adjuntará la siguiente documentación:

a. En el caso de personas naturales nacionales: Copia de la cédula de ciudadanía y certificado de votación, de ser el caso.

b. En el caso de personas naturales extranjeras: Copia de la cédula de identidad o pasaporte.

- c. En el caso de sociedades:
 - i. Copia de la cédula de ciudadanía, identidad o pasaporte del representante legal, según corresponda.
 - ii. Copia del nombramiento actualizado del representante legal.
 - iii. Copia de la respectiva escritura de constitución.
- 3. Cuando el certificado de residencia fiscal se lo solicite por la aplicación de un Convenio para Evitar la Doble Imposición, se deberá presentar copias de las facturas, contratos y demás documentos que sustenten la respectiva operación respecto de la cual se aplica el Convenio.

Las solicitudes que sean presentadas sin cumplir con todos los requisitos que contempla la ley, no serán atendidas por la administración tributaria. Los contribuyentes deberán rectificar su documentación y presentar nuevamente para ser procesadas. En el primer numeral se comenta acerca del formulario para la obtención del certificado de residencia fiscal ecuatoriano que se lo puede observar en el Anexo N° 1 de esta investigación.

El plazo de validez de los certificados de residencia fiscal será igual a la duración del año fiscal que se especifique en la solicitud; sin embargo, las solicitudes que correspondan al ejercicio fiscal en curso tendrán una validez únicamente de seis meses a partir de la fecha de su emisión.

Según el artículo 134 del Reglamento de la Ley de régimen tributario anuncia que:

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. (Reglamento Ley de Régimen Tributario Interno, 2010)

2.1.1 Certificado de Residencia Fiscal de Colombia

Para la obtención del Certificado de Residencia Fiscal en Colombia se lo puede realizar a través de la página web de la República de Colombia mediante la siguiente dirección: www.gobiernoenlinea.gov.co.

Según la Resolución 03283 del 31 de marzo del 2009 de la Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia establece que el certificado de residencia fiscal es: "...el documento mediante el cual la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales certifica que el contribuyente solicitante, para fines tributarios, tiene domicilio o residencia fiscal en Colombia por el periodo gravable solicitado."

Según el artículo cuarto de la resolución antes mencionada, se pone en conocimiento los requisitos para realizar la solicitud:

Para la solicitud de residencia fiscal, el contribuyente deberá informar el nombre y apellidos o razón social, el número de identificación tributaria,

el nombre del representante legal en el caso de personas jurídicas, el nombre del país de destino de la solicitud, el periodo de residencia, y anexar el poder debidamente otorgado cuando se solicite a través de un tercero. (Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2009)

Los requisitos deberán ser presentados en conjunto con el formulario (Ver Anexo N° 2). El certificado tendrá una vigencia de un año a partir de la emisión del mismo.

2.1.2 Certificado de Residencia Fiscal de Perú

Con el fin de conseguir el certificado de residencia fiscal de Perú, se debe presentar la siguiente información:

- Número de certificado.
- Datos del residente a quien se otorgará el certificado:
 - Nombre o denominación o razón social
 - Número de RUC
 - Actividad económica
 - Tipo de contribuyente (persona natural o persona jurídica)
 - Domicilio fiscal
- País donde se presentará el certificado
- Período por el cual se solicita la certificación
- Período de vigencia del certificado
- Fecha de emisión
- Firma y sello del funcionario competente. (SUNAT, 2015)

Los requisitos deberán ser presentados en conjunto con el formulario (Ver anexo N° 3). El certificado tendrá una vigencia de cuatro meses a partir de la emisión del mismo.

2.1.3 Certificado de Residencia Fiscal de Bolivia

Ver solicitud para el certificado de residencia fiscal en el Anexo N° 4.

2.1.4 Certificado de Residencia Fiscal de China

Ver solicitud para el certificado de residencia fiscal en el Anexo N° 5.

2.1.5 Certificado de Residencia Fiscal de Corea del Sur

Ver solicitud para el certificado de residencia fiscal en el Anexo N° 6.

2.2 CERTIFICADOS DE PERTINENCIA DE GASTOS

Según lo dispuesto por el artículo 48 de la Ley de Régimen Tributario Interno, si el pago o crédito en cuenta realizado no constituye un ingreso gravado en el Ecuador, el gasto deberá ser certificado por una firma de auditores independientes por medio de un informe. La certificación validará la conveniencia del gasto al desarrollar al realizar las respectivas actividades, es importante incluir la cuantía del gasto y explicarse claramente por que el pago no constituiría un ingreso gravado en el Ecuador. (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004)

El artículo 31 del Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno indica que:

A efectos de comprobar la pertinencia del gasto, (...) la Ley de Régimen Tributario Interno y este reglamento se establezca la necesidad de contar con

una certificación de auditores independientes que tengan sucursales, filiales o representación en el país, dicha certificación necesariamente deberá ser realizada por los auditores independientes en el exterior. (...) El informe desarrollado por el auditor independiente puede constar en dos cuerpos, uno por el auditor con sede en el exterior, y otro por el auditor con sede en el Ecuador.

Las certificaciones de los auditores independientes en el exterior deberán contener al menos lo siguiente:

- a) Detalle del beneficiario del pago y del reembolso si aplica;
- b) Fecha del pago o crédito en cuenta. En caso de reembolso se incluirá en el detalle la fecha de la realización de los pagos por concepto de costos y gastos efectuados objeto del reembolso;
- c) Cuantía del gasto y reembolso si aplica;
- d) Descripción uno a uno de los costos y gastos realizados, incluso para el caso del reembolso;
- e) En el caso de gastos indirectos asignados desde el exterior, se incluirá el método de asignación utilizado y el análisis de los procedimientos previamente convenidos;
- f) Confirmación de que la revisión efectuada por los auditores externos, fue por la totalidad de los gastos pagados o reembolsados y no fue realizada bajo ningún método de muestreo; y,
- g) Autenticación del cónsul ecuatoriano más cercano al lugar de su emisión; esta autenticación no será necesaria para los pagos realizados al exterior por entidades y empresas públicas.

Por otro lado la sección del informe que contiene la certificación de los auditores independientes en Ecuador deberá contener por lo menos, según lo estipulado en el mismo artículo 31, lo siguiente:

- a) Nombre y número de RUC de quien realizó el pago.

- b) Análisis de la pertinencia del gasto para el desarrollo de la actividad económica en el Ecuador o en el exterior, y la descripción del ingreso para el cual fue efectuado.
- c) Calificación del ingreso que remesa la compañía al exterior conforme al convenio de doble tributación en caso de que aplique; y verificación de que quien recibe el pago es el beneficiario efectivo.
- d) Justificación de la razón por la cual no sería un ingreso gravado en Ecuador, en el caso que aplique. (Reglamento Ley de Régimen Tributario Interno, 2010).

En caso de no realizar la certificación de gastos tratado en este subíndice el gasto pasará a ser no deducible de impuesto a la renta y de no haberse efectuado la retención en la fuente el sujeto pasivo será responsable del pago del valor de la retención, el cual también será considerado como un gasto no deducible dentro del período fiscal en el que se efectúe, conforme el artículo 30 del Reglamento (Reglamento Ley de Régimen Tributario Interno, 2010).

Es importante mencionar la siguiente disposición contenida en el artículo 31 del Reglamento, el cual manifiesta que la certificación de pertinencia de gastos emitida por auditores independientes será necesaria cuando las transacciones realizadas en el mismo ejercicio fiscal en su conjunto superen una fracción básica desgravada de impuesto a la renta para personas naturales (Reglamento Ley de Régimen Tributario Interno, 2010)

2.3 APOSTILLAS Y LEGALIZACIÓN DE DOCUMENTOS

El artículo 48 de la Ley de Régimen Tributario Interno indica que los certificados de pertinencia de gastos, se deberán legalizar ante el cónsul ecuatoriano más cercano al lugar en el que hayan sido emitidos. De igual forma es necesario autenticar ante el

respectivo cónsul ecuatoriano los certificados de residencia fiscal, conforme lo establecido en el artículo 134 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, por lo que este proceso de legalización es requerido para ambas certificaciones.

Según el Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana menciona que apostillar un documento es:

La certificación de documentos públicos que emitidos por un Estado, van a ser presentados por el interesado en otros países a fin de otorgar validez en el exterior, haciendo innecesaria la legalización consular o diplomática u otro tipo de certificación adicional. Estos documentos son válidos únicamente entre países miembros de la Convención para Suprimir la Legalización de Documentos Públicos Extranjeros (Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana, 2014).

Por medio de la convención de La Haya del 5 de octubre de 1961, con el objetivo de suprimir la exigencia de legalización de los documentos públicos extranjeros, se establece el convenio sobre Apostilla el cual facilita la circulación de documentos públicos emitidos por un Estado. El convenio reemplaza las formalidades costosas de la legalización de un documento con la emisión de la Apostilla. (Hague Conference on Private International Law, 2009)

Por otro lado, legalizar un documento se refiere a:

El acto administrativo llevado a cabo por las Unidades de Legalizaciones del Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana en el Ecuador; o, por un agente consular extranjero debidamente acreditado el Ecuador, o, por el funcionario consular ecuatoriano en el exterior; quienes mediante la verificación y comprobación de la firma que aparece en el documento

presentado, proceden a dar fe de su otorgamiento. (Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana, 2015)

Previo a la realización del trámite se deberá definir si es el caso de una apostilla o una legalización, para ello verificar el siguiente cuadro:

Cuadro 3: Tipo de trámite

País	Trámite
Colombia	Apostillar
Perú	Apostillar
Bolivia	Legalización
China	Legalización
Corea del Sur	Apostillar

Fuente: (Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana, 2014)

Un requisito previo a la legalización, es la certificación de autenticidad del documento que se lo realiza ante un funcionario público competente. El proceso para apostillar o legalizar un documento en Ecuador consta de cuatro pasos detallados a continuación:

- Presentarse en las ventanillas de ingreso de la Unidad de Legalizaciones del documento a ser apostillado o legalizado.
- Los ciudadanos ecuatorianos deberán presentar cédula de identidad y los ciudadanos extranjeros su pasaporte. Para el caso de empresas, el Registro Único de Contribuyentes además de los documentos que necesita legalizar o apostillar en las ventanillas de ingreso.
- Indicar el nombre del país, Embajada o Consulado en donde se presentarán los documentos.
- Cancelar el valor especificado únicamente en la ventanilla del Banco Nacional de Fomento, ubicado en las instalaciones de la Unidad de Legalizaciones. (Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana, 2014)

3 ANÁLISIS TRIBUTARIO DE LOS COMPONENTES DEL CONVENIO FIRMADO CON LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES, CHINA Y COREA DEL SUR

En el presente capítulo analizaremos los artículos de los convenios de la CAN, China y Corea del Sur, que se consideran necesarios para eliminar la doble imposición en actividades realizadas por personas naturales y jurídicas. Se analizará cada convenio con el fin de conocer el momento en el que deberán gravarse las rentas a través de casos prácticos.

3.1 JURISDICCIÓN TRIBUTARIA (ARTÍCULO 3 DEL CONVENIO CAN)

Con respecto a la jurisdicción, el término es utilizado para designar un territorio sobre el cual se ejerce una potestad. Así mismo, comprende otorgar el área geográfica de ejercicio de las atribuciones y facultades que se encuentran dentro de su competencia. (Quisbert, 2009)

Cuando se habla de jurisdicción tributaria, se refiere a las leyes tributarias que se debe cumplir dentro de una determinada área o país. Según el artículo tres de la Decisión 578 del Convenio de la Comunidad Andina de Naciones, menciona los ingresos sólo serán gravables en el País Miembro en donde se obtenga su fuente productora, no se toma en cuenta la nacionalidad o residencia de las personas naturales o jurídicas. Sin embargo existen casos de excepción previstos en esta ley.

De este modo, los Países Miembros que consideren dentro de su legislación interna la potestad de grabar tales tributos, deberán ser exonerados para efectos de la correspondiente determinación de impuesto a la renta o sobre el patrimonio.(Decisión 578: Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal, 2004)

Es conveniente señalar que la Decisión recurre a un criterio de atribución de potestad tributaria de la fuente, con el fin de eliminar la doble tributación recurrir al método de exención integral de las rentas obtenidas en el país de la fuente, en consecuencia quedan libres de gravamen las rentas en el país de domicilio, como el mismo artículo 3 de la Decisión 578 señala que también habrá excepciones en donde se tomará en cuenta el criterio residencia.

3.2 RENTAS INMOBILIARIAS

Según el Código Civil del Ecuador mediante el artículo 586, podemos definir como rentas inmobiliarias a: “Inmuebles, fincas o bienes raíces son las cosas que no pueden transportarse de un lugar a otro, como las tierras y minas, y las que adhieren permanentemente a ellas, como los edificios y los árboles.” Adicionalmente menciona que también se consideran como inmuebles, a pesar de su naturaleza, a las cosas que están destinadas al uso, cultivo y beneficio del inmueble aunque se pueda separar, como por ejemplo losas, tuberías, utensilios, animales de finca, abonos, prensas, calderas, entre otros más. (Código Civil, 2005)

Según el artículo 4 de la Decisión 578 del convenio de la Comunidad Andina de Naciones señala:

“Artículo 4.- Rentas provenientes de bienes inmuebles.- Las rentas de cualquier naturaleza provenientes de bienes inmuebles sólo serán gravables por el País Miembro en el cual estén situados dichos bienes.”

Se debe tomar en cuenta que para el caso de las rentas provenientes de bienes inmuebles se utiliza el lugar de ubicación de los bienes. De este modo, se gravarán las rentas donde estén situados.

Por otro lado, en el convenio de doble tributación con China y Corea del Sur se indica que las rentas obtenidas de bienes inmuebles situadas en otro Estado serán sometidas a imposición en ese otro país.

Dentro del tratado de China y Corea del Sur, la expresión propiedad inmobiliaria o bienes inmuebles comprenden:

En todo caso los bienes accesorios a los bienes inmuebles, el ganado y el equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que sean aplicables las disposiciones de derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de los bienes inmuebles y el derecho a percibir pagos fijos o variables en contraprestación por la explotación, o la concesión de la explotación, de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales; los buques y aeronaves no tendrán la consideración de bienes inmuebles. (Corte Constitucional, 2013)

Se debe tomar en cuenta que la disposición presentada en la norma, es aplicable a rentas derivadas a la utilización directa del bien como es el arrendamiento así como cualquier otra forma de explotación o de servicios personales independientes.

Por lo tanto cuando el tipo de transacción genera una renta involucrada con cualquiera de los bienes inmuebles que se contemplan en las definiciones antes mencionadas en las legislaciones de cada país. En estos casos, es posible aplicar lo establecido en el convenio suscrito entre los estados. En el siguiente ejemplo se explicará el artículo:

Una empresa ecuatoriana arrienda una oficina en la ciudad de Shanghái (China), por un valor de \$4.500 dólares mensuales durante el ejercicio 2014, valor que deberá ser cancelado a la compañía china. La compañía ecuatoriana posee su residencia fiscal en Ecuador, sin embargo por motivos de trabajo se encuentra enviando frecuentemente a su personal a Shanghái. Al aplicar el convenio entre Ecuador y China, el establecimiento ecuatoriano no deberá realizar la retención en la fuente del impuesto a la renta al momento de facturar o realiza el pago a la entidad china.

Si por cualquier motivo no es posible aplicar el tratado, para realizar la transacción se requerirá el aumento del rubro denominado *gross up* en la liquidación de compras de bienes o servicios. El rubro corresponde al valor de retención al tratarse de un pago al exterior. El *gross up* acrecienta el costo del servicio, así después de realizar la retención en la fuente del impuesto a la renta, no se verá afectado el proveedor y recibirá el importe original de la factura.

En el siguiente cuadro comparativo que analiza los dos escenarios de tributación, el primer caso presenta el manejo de la transacción utilizando el convenio y el segundo no aplica en tratado por lo que se demostrará el efecto económico causado en el ejercicio fiscal 2014 por la compañía China:

Cuadro 4: Ejemplo de Rentas Inmobiliarias/ Importación de Servicios

Total facturas ejercicio fiscal 2014:	54,000.00	
	Convenio	Sin Convenio
Valor a pagar	54,000.00	54,000.00
Gross up	-	15,230.77
Valor liquidación	54,000.00	69,230.77
IVA	6,480.00	8,307.69
Total liquidación	60,480.00	77,538.46
Retención IR 22%	-	(15,230.77)
Retención 100% IVA	(6,480.00)	(8,307.69)
Pago al proveedor	54,000.00	54,000.00
Gasto Real	54,000.00	69,230.77
Parte Deducible	54,000.00	54,000.00
Parte No Deducible	-	15,230.77

Como podemos observar el valor a pagar al proveedor coincide con el valor de la factura, después de realizar la retención del 100% del IVA según el artículo 1 numeral 4 de la Resolución 124 del Suplemento del Registro Oficial 263 del 30 de enero del 2008(Servicio de Rentas Internas, 2008) y el 22% del Impuesto a la Renta conforme al artículo 4 de la Resolución NAC-DGERCGC14-00787 del Suplemento del Registro Oficial 346 del 30 de septiembre del 2014. (Servicio de Rentas Internas, 2014)

Con el convenio obtenemos una ganancia neta de \$13,448.77 como es reflejado en las siguientes cifras:

Ahorro según liquidación	15,230.77	
15% Part. Trabajadores	(2,284.62)	Incremento de Part. Trabajadores por un menor gasto
22% Impuesto a la Renta	502.62	Deducción adicional de I. R. por Part. Trabajadores
Ahorro neto	13,448.77	

3.3 BENEFICIOS EMPRESARIALES

Este tema trata de las ganancias que se obtienen de un proceso o actividad económica, el resultado positivo de esas actividades en forma monetaria o nominal son definidas como beneficios empresariales. (Wikipedia, 2015)

3.3.1 Convenio con la Comunidad Andina de Naciones (Artículo 6.- Beneficios de las empresas)

Los beneficios empresariales que sean resultantes de actividades empresariales sólo podrán ser grabables en el Estado Contratante donde estos se hubiesen efectuado. Es considerado como actividad dentro de un territorio cuando se tiene en éste: una oficina o lugar de administración o dirección de negocios, una fábrica, planta o taller industrial o de montaje, una obra de construcción, un lugar o instalación donde se extraen o explotan recursos naturales, tales como una mina, pozo, cantera, plantación o barco pesquero, una agencia o local de ventas, una agencia o local de compras, un depósito, almacén, bodega o establecimiento similar destinado a la recepción, almacenamiento o entrega

de productos, cualquier otro local, oficina o instalación cuyo objeto sea preparatorio o auxiliar de las actividades de la empresa, un agente o representante. (Decisión 578: Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal, 2004)

En el caso que se realice actividades en dos o más países, se podrán gravar los ingresos que se generen utilizando disposiciones internas para la determinación de la base gravable como si se tratase de una empresa distinta, independiente y separada.

3.3.2 Convenio con China y Corea del Sur (Artículo 7.- Beneficios empresariales)

Según el artículo 7 del Convenio con China y Corea del Sur menciona que:

Los beneficios empresariales de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero solo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente. (Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana, 2014); (Corte Constitucional, 2013)

Dentro del convenio se indica como establecimiento permanente a un lugar fijo de negocios en el cual una empresa realiza todo o una parte de su actividad. Cuando hablamos de establecimiento permanente comprende: “las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, y las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de

recursos naturales.” (Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana, 2014); (Corte Constitucional, 2013)

Así mismo, también es considerado como establecimiento permanente a:

Una obra, o un proyecto de construcción, instalación o montaje o actividades de supervisión relacionadas con ellos, sólo si dicha obra, proyecto o actividades, duran más de 12 meses; la prestación de servicios, incluidos los servicios técnicos, de gestión y consultoría, prestados por una empresa a través de sus empleados u otro personal dedicados a dichos propósitos, pero solo si las actividades de dicha naturaleza continúan, para los mismos o relacionados proyectos, dentro de un Estado Contratante por un período o períodos que sumados superen los 183 días de un año fiscal respectivo. (Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana, 2014); (Corte Constitucional, 2013)

3.3.3 Ejercicio de aplicación

Una compañía ecuatoriana solicita a una empresa de Corea del Sur, servicios para realizar un estudio de factibilidad en la introducción de nuevos mercados para su economía. El costo establecido para el proyecto de la empresa coreana está valorado en \$120.000,00 dólares. El establecimiento Coreano posee el certificado de residencia fiscal que establece su residencia en Corea del Sur, lo que permite a la empresa ecuatoriana aplicar el artículo 7 de su tratado por beneficios empresariales.

Dado que la empresa coreana no posee un establecimiento permanente en Ecuador, los ingresos obtenidos por el trabajo realizado sólo podrán gravarse en el lugar de origen y por ende no representa un ingreso gravado de impuesto a la renta en Ecuador.

Si por cualquier motivo no es posible aplicar el tratado, para realizar la transacción se requerirá el aumento del rubro denominado *gross up* en la liquidación de compras de bienes o servicios. El rubro corresponde al valor de retención al tratarse de un pago al exterior. El *gross up* acrecienta el costo del servicio, así después de realizar la retención en la fuente del impuesto a la renta, no se verá afectado el proveedor y recibirá el importe original de la factura.

En el siguiente cuadro comparativo que analiza los dos escenarios de tributación, el primer caso presenta el manejo de la transacción utilizando el convenio y el segundo no aplica en tratado por lo que se demostrará el efecto económico causado en el ejercicio fiscal 2014 por la compañía de Corea del Sur:

Cuadro 5: Ejemplo de Beneficios Empresariales

Valor del proyecto:	120,000.00	
	Convenio	Sin Convenio
Valor a pagar	120,000.00	120,000.00
Gross up	-	33,846.15
Valor liquidación	120,000.00	153,846.15
IVA	14,400.00	18,461.54
Total liquidación	134,400.00	172,307.69
Retención IR 22%	-	(33,846.15)
Retención 100% IVA	(14,400.00)	(18,461.54)
Pago al proveedor	120,000.00	120,000.00
Gasto Real	120,000.00	153,846.15
Parte Deducible	120,000.00	120,000.00
Parte No Deducible	-	33,846.15

Como podemos observar el valor a pagar al proveedor coincide con el valor de la factura, después de realizar la retención del 100% del IVA según el artículo 1 numeral 4 de la Resolución 124 del Suplemento del Registro Oficial 263 del 30 de enero del 2008 (Servicio de Rentas Internas, 2008) y el 22% del Impuesto a la Renta conforme al artículo 4 de la Resolución NAC-DGERCGC14-00787 del Suplemento del Registro Oficial 346 del 30 de septiembre del 2014 (Servicio de Rentas Internas, 2014).

Con el convenio obtenemos una ganancia neta de \$29,886.15 como es reflejado en las siguientes cifras:

Ahorro según liquidación	33,846.15	
15% Part. Trabajadores	(5,076.92)	Incremento de Part. Trabajadores por un menor gasto
22% Impuesto a la Renta	1,116.92	Deducción adicional de I. R. por Part. Trabajadores
Ahorro neto	29,886.15	

3.4 BENEFICIOS DE TRANSPORTE MARÍTIMO Y AÉREO

Dentro de este tema proponemos exponer los mecanismos para beneficiarnos en lo que respecta a transporte marítimo y aéreo.

Según la Ley de Régimen Tributario Interno, en el artículo 13 menciona que siempre y cuando se haya realizado una retención en la fuente, los gastos efectuados en el exterior son deducibles, en cuanto se constituya un ingreso gravado. Sin embargo los gastos ejecutados en el exterior por empresas de transporte marítimo y aéreo, son deducibles y no están sujetos al impuesto a la renta en el Ecuador ni se someten a retención en la fuente. (Congreso Nacional y la Comisión de Legislación y Codificación, 2015)

Así mismo, en el artículo 31 de la Ley de Régimen Tributario Interno indica que los ingresos de sociedades de transporte internacional de pasajeros, carga, empresas aéreo expreso, couriers constituidas bajo el amparo de leyes extranjeras y que trabajen en el país a través de sucursales, establecimientos permanente. Se determinará a base de ingresos brutos por la venta de operaciones habituales de transporte y la base imponible se considerará el 2% de los ingresos. (Congreso Nacional y la Comisión de Legislación y Codificación, 2015)

En el artículo 30 numeral 5 del Reglamento establece que en el caso de los gastos en el exterior, hechos por empresas de transporte marítimo, aéreo y pesqueras de alta mar, constituidas al amparo de las leyes ecuatorianas y siempre que estén certificados por auditores externos, no estarán sujetos a la retención en la fuente.(Reglamento Ley de Régimen Tributario Interno, 2010)

3.4.1 Convenio con la Comunidad Andina de Naciones (Artículo 8.- Beneficios de empresas de transporte)

Los beneficios obtenidos son sujetos a obligación tributaria, los ingresos provenientes de empresas de transporte en el país en el que se encuentran domiciliadas las sociedades o personas naturales.

Según el convenio de la Comunidad Andina de Naciones en la decisión 578, artículo 8 señala que “Los beneficios que obtuvieren las empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial, sólo estarán sujetos a obligación tributaria en el País Miembro en que dichas empresas estuvieren domiciliadas.” (Decisión 578: Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal, 2004)

3.4.2 Convenio con China y Corea del Sur (Artículo 8.- Transporte Marítimo y Aéreo)

Según el convenio de China y Corea del Sur en el artículo 8 podemos verificar que los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves internacionalmente de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, así mismo son aplicables a los beneficios procedentes de la participación en un consorcio. (Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana, 2014)

Además se define que los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional incluirán:

El arrendamiento de un buque o aeronave a casco desnudo; y la utilización, mantenimiento o arrendamiento de contenedores (incluyendo remolques y equipo relacionado para el transporte de contenedores) utilizados para el transporte de bienes y mercancías; cuando tal arrendamiento o tal utilización, mantenimiento o arrendamiento, según el caso, sea accesoria a la actividad de buques o aeronaves en tráfico internacional. (Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana, 2014)

3.4.3 Ejercicio de aplicación

La compañía LAN Perú (Aerolane Líneas Aéreas del Perú S.A.) es una empresa que ofrece servicios de transporte aéreo de pasajeros, su sede se ubica en Lima. Debido a que fue constituida en Perú se considera este país como su residencia fiscal.

La compañía presta sus servicios al Ecuador, por lo tanto debería someterse a calcular y pagar impuesto a la renta sobre una base del 2% de todos los sus ingresos brutos obtenidos cada año. No obstante, como la sede efectiva de la

empresa se encuentra en Perú, es posible aplicar el tratado para evitar la doble tributación. La empresa peruana únicamente deberá mantener su certificado de residencia fiscal peruano y no tendrá que pagar el impuesto a la renta en Ecuador debido a que los ingresos sólo estarán sometidos a imposición en Perú según su legislación.

3.5 EMPRESAS ASOCIADAS O RELACIONADAS

Según la Ley de Régimen Tributario Interno en el artículo 4 considera que las partes relacionadas son:

Las personas naturales o sociedades, domiciliadas o no en el Ecuador, en las que una de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra; o en las que un tercero, sea persona natural o sociedad domiciliada o no en el Ecuador, participe directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de éstas.

Se considerarán partes relacionadas, los que se encuentran inmersos en la definición del inciso primero de este artículo, entre otros casos los siguientes:

- 1) La sociedad matriz y sus sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes.
- 2) Las sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes, entre sí.
- 3) Las partes en las que una misma persona natural o sociedad, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de tales partes.
- 4) Las partes en las que las decisiones sean tomadas por órganos directivos integrados en su mayoría por los mismos miembros.
- 5) Las partes, en las que un mismo grupo de miembros, socios o accionistas, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de éstas.
- 6) Los miembros de los órganos directivos de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.

- 7) Los administradores y comisarios de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.
- 8) Una sociedad respecto de los cónyuges, parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad de los directivos; administradores; o comisarios de la sociedad.
- 9) Una persona natural o sociedad y los fideicomisos en los que tenga derechos. (Congreso Nacional y la Comisión de Legislación y Codificación, 2015)

Adicionalmente, la Administración Tributaria atenderá en forma general a la participación accionaria, a los derechos sobre patrimonio de sociedades, los tenedores de capital, la administración del negocio, la distribución de utilidades, la proporción de transacciones entre contribuyentes y los mecanismos de precios empleados en las operaciones.

Dado que los precios de transferencia necesitan de un análisis amplio, el cual no es objeto de la investigación, se puede consultar acerca del tema en la Ley de Régimen Tributario Interno en los artículos 15 y 22.

3.5.1 Convenio con la Comunidad Andina de Naciones (Artículo 7.- Empresas Asociadas o Relacionadas), China (Artículo 9.- Empresas Asociadas o Relacionadas) y Corea del Sur (Artículo 9.- Empresas Asociadas o Relacionadas)

Existen dos casos de empresas relacionadas que son los siguientes:

- Cuando una sociedad o persona natural de un país participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de

otro país, o al participar las mismas personas directa o indirectamente en la dirección, control o el capital de un país miembro y de otro país miembro, estén unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieren de las que serían acordadas por empresa independientes.

- Cuando un país incluya en los beneficios de una empresa de ese Estado y los de otro Estado que ya han sido gravados, siempre y cuando existieran condiciones convenidas entre las dos empresas, se practicará un ajuste de la cuantía del impuesto.(Corte Constitucional, 2013)(Decisión 578: Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal, 2004)(Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana, 2014)

3.6 DIVIDENDOS

Según los convenios de Corea del Sur y China para evitar la doble tributación con Ecuador en el artículo 10 literal 3, define a los dividendos como:

Las rentas de las acciones u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que las rentas de las acciones por la legislación del Estado de residencia de la sociedad que hace la distribución. (Corte Constitucional, 2013)

Dentro de los tratados existen varios casos y la forma en cómo proceder ante cada situación, no obstante, cuando se trata de las transacciones relacionadas al pago de dividendos desde Ecuador hacia un Estado Contratante o de un Estado Contratante hacia el Ecuador que son los principales casos objeto de estudio de esta investigación, la reglamentación local dicta los lineamientos a seguir que presentan

un mayor beneficio económico para el contribuyente y se puede prescindir de lo establecido en el convenio.

3.6.1 Dividendos pagados desde Ecuador hacia un Estado Contratante

Para analizar este tipo de transacciones es necesario tomar en cuenta lo establecido en el artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que se cita a continuación:

Para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos:

1.- Los dividendos y utilidades, calculados después del pago del impuesto a la renta, distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, a favor de otras sociedades nacionales o extranjeras, no domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición o de personas naturales no residentes en el Ecuador. (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004)

De esto modo, los dividendo pagados por una sociedad de Ecuador a una sociedad o persona natural residente en China, Corea del Sur, Bolivia, Colombia y Perú están exentos del impuesto a la renta gravado en Ecuador. Debido a que los países antes mencionados con constan en la lista de paraísos fiscales divulgada por el Servicio de Renta Internas en el artículo 2 de la resolución NAC-DGERCGC15-00000052 publicada en el Registro Oficial 430 del 3 de febrero de 2015. (Servicio de Rentas Internas, 2015)

Así mismo, China, Corea del Sur, Bolivia, Colombia y Perú no están considerados como países con un régimen de menor imposición conforme al

artículo 4 de la resolución NAC-DGERCGC15-00000052 publicada en el Registro Oficial 430 del 3 de febrero de 2015, indica que:

Jurisdicción de menor imposición.- Tendrán el mismo tratamiento de paraíso fiscal, aquellas jurisdicciones cuya tasa efectiva de impuesto sobre la renta o impuestos de naturaleza idéntica o análoga sea inferior a un sesenta por ciento (60%) a la que corresponda en el Ecuador sobre las rentas de la misma naturaleza de conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno, durante el último periodo fiscal, según corresponda. (Servicio de Rentas Internas, 2015)

La tarifa del impuesto a la renta para sociedades en Ecuador está implantada en el artículo 37 de la ley de Régimen Tributario Interno, que enuncia lo siguiente:

“Los ingresos gravables obtenidos por sociedades constituidas en el Ecuador, así como por las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas aplicarán la tarifa del 22% sobre su base imponible.” (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004)

Las tarifas de los países estudiados dentro de esta investigación se los encuentran en el siguiente cuadro:

Cuadro 6: Porcentajes de Impuestos

País	Tarifa de Impuesto	22%*60 %	Impuesto < o > al 60%	Fuente
Bolivia	25%	13.20%	Mayor Imposición	(Cáceres, 2014)
Colombia	25%	13.20%	Mayor Imposición	(Álvarez, 2014)

Corea del Sur	20%	13.20%	Mayor Imposición	(Export Enterprises S.A., 2015)
China	25%	13.20%	Mayor Imposición	(Export Enterprises S.A., 2015)
Perú	27%	13.20%	Mayor Imposición	(DePeru, 2015)

Como observamos en el recuadro anterior todas las tarifas superan el 13.20% (22%*60%) por lo que podemos afirmar que ningún país estudiado en el presente trabajo posee una jurisdicción de menor imposición según el artículo 4 de la resolución NAC-DGERCGC15-00000052 publicada en el Registro Oficial 430 del 3 de febrero de 2015...

De la misma manera, a pesar de conocer que no se debe realizar la retención en la fuente del impuesto a la renta por pagos de dividendos a sociedades extranjeras o personas naturales no residentes en el Ecuador, en el Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, artículo 15 expresa lo siguiente:

En el caso de dividendos y utilidades calculados después del pago del impuesto a la renta, distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, a favor de otras sociedades nacionales o extranjeras, no domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, o de personas naturales no residentes en el Ecuador, no habrá retención ni pago adicional de impuesto a la renta. Esta disposición no aplicará cuando el beneficiario efectivo del ingreso sea una persona natural residente fiscal del Ecuador. (Reglamento Ley de Régimen Tributario Interno, 2010)

Adicionalmente la constitución ecuatoriana establece la exención obligatoria del pago del Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) cuando se paguen

dividendos al exterior en el artículo 159 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador:

(...) están exonerados del pago del Impuesto a la Salida de Divisas, los pagos realizados al exterior, por concepto de dividendos distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras domiciliadas en el Ecuador, después del pago del impuesto a la renta, a favor de otras sociedades extranjeras o de personas naturales no residentes en el Ecuador, siempre y cuando, la sociedad o la persona natural -según corresponda- no esté domiciliada en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición. No se aplicará esta exoneración cuando los dividendos se distribuyan a favor de sociedades extranjeras de las cuales, a su vez, sean accionistas las personas naturales o sociedades residentes o domiciliadas en el Ecuador, que son accionistas de la sociedad domiciliada en Ecuador que los distribuye. (Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, 2007)

Por lo tanto, los ingresos por dividendos distribuidos por sociedades ecuatorianas a sociedades o personas naturales residentes en Perú, Colombia, Bolivia, China y Corea del Sur están exentos de retención del impuesto a la renta y no es necesario acogerse a las disposiciones planteadas en el Convenio.

3.6.2 Dividendos recibidos en Ecuador provenientes de un Estado Contratante

Cuando los dividendos son percibidos por personas naturales o sociedades ecuatorianas que provienen de sociedades del exterior, en el artículo 49 de la Ley de Régimen Tributario Interno menciona que:

Toda persona natural o sociedad residente en el Ecuador que obtenga rentas en el exterior, que han sido sometidas a imposición en otro Estado, se excluirán de la base imponible en Ecuador y en consecuencia no estarán sometidas a imposición. En el caso de rentas provenientes de paraísos fiscales no se aplicará la exención y las rentas formarán parte de la renta global del contribuyente. (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004)

Así mismo, en el artículo 136 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno reitera lo citado anteriormente:

Sin perjuicio de lo establecido en convenios internacionales, las personas naturales residentes en el país y las sociedades nacionales que perciban ingresos en el exterior sujetos a Impuesto a la Renta en el Ecuador, que hubiesen sido sometidos a imposición en otro Estado, se excluirán de la base imponible en el Ecuador, y se tratarán como rentas exentas. (Reglamento Ley de Régimen Tributario Interno, 2010)

Esto se aplica en el caso de los dividendos distribuidos por sociedades extranjeras sobre utilidades obtenidas en el exterior, a sociedades o personas naturales residente en el Ecuador, siempre y cuando se haya tributado en el exterior por las rentas que generaron tales dividendos. (Reglamento Ley de Régimen Tributario Interno, 2010)

Por lo tanto, los ingresos por dividendos distribuidos por sociedades como de Perú, Colombia Bolivia, China y Corea del Sur a sociedades o personas naturales residentes en Ecuador están exentos del pago de impuesto a la renta y no es necesario acogerse a las disposiciones planteadas en el Convenio.

3.7 INTERESES

En el artículo 10 del Convenio de la Comunidad Andina de Naciones y en el artículo 11 de los convenios de China y Corea del Sur nos presentan el tratamiento que debemos seguir a los intereses generados en las transacciones entre los estados contratantes. A continuación se explicará cada convenio:

3.7.1 Convenio con la Comunidad Andina de Naciones (Artículo 10.- Intereses)

El tratado de la CAN en el artículo 10 establece que: “Los intereses y demás rendimientos financieros sólo serán gravables en el País Miembro en cuyo territorio se impute y registre su pago.” (Decisión 578: Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal, 2004)

3.7.2 Convenio con China (Artículo 11.- Intereses)

Cuando un Estado contratante emite intereses y son pagados a otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado. Sin embargo, según la legislación de cada país, los intereses pueden someterse a imposición en el lugar de origen pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado

contratante no podrá exceder el 10% del importe bruto de los intereses.
(Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana, 2014)

Estarán exentos los intereses que provengan de un Estado contratante si estos son pagados a:

- a) A cualquier institución financiera residente del otro Estado Contratante;
- b) Al Gobierno del otro Estado Contratante, a una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales, al Banco Central o cualquier institución perteneciente en su totalidad al Gobierno del otro Estado Contratante;
- c) En préstamos garantizados o asegurados por el Gobierno del otro Estado Contratante, una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales, el Banco Central o cualquier institución perteneciente en su totalidad al Gobierno del otro Estado Contratante, en relación con programas de financiamiento de exportación o inversión. (Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana, 2014)

Dentro del convenio podemos encontrar la definición de intereses que es la siguiente:

Significa las rentas de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y en particular las rentas de valores públicos y las rentas de bonos y obligaciones, incluidas las primas y premios unidos a esos títulos.
(Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana, 2014)

Si el beneficiario efectivo de los intereses de un Estado contratante realiza en otro Estado contratante (donde procedan los intereses), transacciones empresariales con establecimiento permanente situado allí, o presta servicios personales independientes y si el crédito genera intereses está vinculado

efectivamente a dicho establecimiento son aplicables el artículo 7 (Beneficios Empresariales) o el artículo 14 (Servicios Personales Independientes).

3.7.3 Convenio con Corea del Sur (Artículo 11.- Intereses)

Cuando un Estado contratante emite intereses y son pagados a otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado. Sin embargo, según la legislación de cada país, los intereses pueden someterse a imposición en el lugar de origen pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado contratante no podrá exceder el 12% del importe bruto de los intereses. (Corte Constitucional, 2013)

Estarán exentos los intereses que provengan de un Estado contratante si:

- a) El beneficiario efectivo de los intereses es ese otro Estado contratante incluyendo sus subdivisiones políticas y entidades locales, el Banco Central de ese otro Estado contratante o cualquier entidad pública de ese otro Estado contratante;
- b) Los intereses son pagados en conexión con la venta a crédito de cualquier equipo industrial, comercial o científico, o pagados en conexión con la venta a crédito de cualquier mercancía por una empresa de un Estado contratante, y su beneficiario efectivo sea un residente del otro Estado contratante. (Corte Constitucional, 2013)

Dentro del convenio podemos encontrar la definición de intereses que es la siguiente:

Significa las rentas de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y en particular, las rentas de valores públicos y las rentas de bonos y

obligaciones, incluidas las primas y premios unidos a esos títulos. (Corte Constitucional, 2013)

Si el beneficiario efectivo de los intereses de un Estado contratante realiza en otro Estado contratante (donde procedan los intereses), transacciones empresariales con establecimiento permanente situado allí, o presta servicios personales independientes y si el crédito genera intereses está vinculado efectivamente a dicho establecimiento son aplicables el artículo 7 (Beneficios Empresariales) o el artículo 14 (Servicios Personales Independientes).

3.7.4 Ejercicio de aplicación

La compañía Megaprofer S.A. de la ciudad de Ambato, obtiene un préstamo con el fin de aumentar la capacidad productiva de la planta por un valor de \$500.000,00 dólares de un inversionista chino, residente en China, al 1 de enero del 2013 a una tasa de interés anual simple del 8% a un plazo de 9 años, los pagos se realizarán de manera mensual.

Se realizó la comparación de la tasa de interés con la tasa autorizada por el Banco Central del Ecuador y se determinó que la tasa pactada con el inversionista es menor además se ha registrado en el Banco Central. De este modo si aplica la deducibilidad de los gastos incurridos por intereses de este préstamo, según establece el artículo 10, numeral 2 y el artículo 13, numeral 3 de la Ley de Régimen Tributario Interno (Congreso Nacional y la Comisión de Legislación y Codificación, 2015) y el artículo 30 de su respectivo reglamento. (Reglamento Ley de Régimen Tributario Interno, 2010)

Si el inversionista chino no posee el certificado de residencia fiscal, no se podrá acoger a los beneficios del tratado de tal modo que sería indispensable realizar la retención en la fuente del 22% del Impuesto a la Renta a los intereses del préstamo conforme se establece el artículo 4 de la Resolución 787 del Servicio de Rentas Internas en el Suplemento del Registro Oficial 346. (Servicio de Rentas Internas, 2014)

En la siguiente tabla de amortización se presenta los pagos realizados durante el año 2013:

Cuadro 7: Tabla de amortización

Nº	Capital	Interés	Cuota de pago	Remanente de Capital
0	-	-	-	500,000.00
1	3,176.02	3,333.33	\$ 6,509.36	496,823.98
2	3,197.20	3,312.16	\$ 6,509.36	493,626.78
3	3,218.51	3,290.85	\$ 6,509.36	490,408.27
4	3,239.97	3,269.39	\$ 6,509.36	487,168.30
5	3,261.57	3,247.79	\$ 6,509.36	483,906.73
6	3,283.31	3,226.04	\$ 6,509.36	480,623.42
7	3,305.20	3,204.16	\$ 6,509.36	477,318.21
8	3,327.24	3,182.12	\$ 6,509.36	473,990.98
9	3,349.42	3,159.94	\$ 6,509.36	470,641.56
10	3,371.75	3,137.61	\$ 6,509.36	467,269.81
11	3,394.23	3,115.13	\$ 6,509.36	463,875.59
12	3,416.85	3,092.50	\$ 6,509.36	460,458.73
	39,541.27	38,571.02	78,112.29	

En el caso que el inversor no cumpliera con los requisitos establecidos para aplicar el convenio, el ingreso percibido por intereses ganado de \$38,571.02 dólares deberá someterse a imposición en el Ecuador. Megaprofer S.A. deberá

realizar la retención en la fuente, por lo que el pago requerirá el aumento del rubro definido como *gross up*. El rubro corresponde al valor de retención al tratarse de un pago al exterior. El *gross up* acrecienta el costo del servicio, así después de realizar la retención en la fuente del impuesto a la renta, no se verá afectado el proveedor y recibirá el importe original de la factura.

La transacción del cobro de intereses no es objeto del Impuesto al Valor Agregado por lo que no se deberá emitir factura, debido a que la operación de crédito es realizada a través de un contrato mutuo, no involucra la transferencia de bienes corporales ni la prestación de un servicio por ende no ocurre el hecho generador del IVA según el artículo 52 de la Ley de Régimen Tributario Interno (Congreso Nacional y la Comisión de Legislación y Codificación, 2015), tampoco es necesario emitir una liquidación de bienes y prestación de servicio según lo establecido en el artículo 70 de la Ley de Régimen Tributario Interno. (Congreso Nacional y la Comisión de Legislación y Codificación, 2015)

En el siguiente cuadro comparativo que analiza los dos escenarios de tributación, el primer caso presenta el manejo de la transacción utilizando el convenio y el segundo no aplica en tratado por lo que se demostrará el efecto económico causado en el ejercicio fiscal 2013 del inversor Chino:

Cuadro 8: Ejemplo de Intereses

Intereses del año 2013		38,571.02
	Convenio	Sin Convenio
Valor a pagar	38,571.02	38,571.02
Gross up	-	10,879.01
Valor liquidación	38,571.02	49,450.03
Retención IR 22%	-	(10,879.01)
Pago al proveedor	38,571.02	38,571.02
Gasto Real	38,571.02	49,450.03
Parte Deducible	38,571.02	38,571.02
Parte No Deducible	-	10,879.01

Con el convenio obtenemos una ganancia neta por el año 2013 de \$9,606.16 como es reflejado en las siguientes cifras:

Ahorro según liquidación	10,879.01	
15% Part. Trabajadores	(1,631.85)	Incremento de Part. Trabajadores por un menor gasto
22% Impuesto a la Renta	359.01	Deducción adicional de I. R. por Part. Trabajadores
Ahorro neto	9,606.16	

3.8 REGALÍAS

El objetivo principal es presentar el tratamiento de regalías generados en las transacciones entre los estados contratantes del artículo 9 del Convenio de la Comunidad Andina de Naciones y del artículo 12 de los convenios de China y Corea del Sur. A continuación se explicará cada convenio:

3.8.1 Convenio con la Comunidad Andina de Naciones (Artículo 9.- Regalías)

En la decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones indica que: “Las regalías sobre un bien intangible sólo serán gravables en el País Miembro donde se use o se tenga el derecho de uso del bien intangible.” (Decisión 578: Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal, 2004)

3.8.2 Convenio con China y Corea del Sur (Artículo 12.- Regalías)

Al obtener regalías de un Estado Contratante y pagarlas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a gravamen en el otro Estado. Sin embargo, las regalías mencionadas pueden gravar impuestos en el Estado Contratante del que procedan según la legislación del país. Pero si el beneficiario efectivo de las regalías es residente del otro esta contratante no podrá exceder del:

En el caso de Corea del Sur: “a) 5 (cinco) por ciento del importe bruto de las regalías por el uso, o derecho al uso de equipos industriales, comerciales o científicos; b) 12 (doce) por ciento del importe bruto de las regalías en todos los demás casos.” (Corte Constitucional, 2013)

Por parte de China: “10 por ciento del importe bruto de las regalías.” (Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana, 2014)

En el convenio presenta la definición para regalías, la cual se expone a continuación:

El término “regalías”, en el sentido de este Artículo, significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, cintas y otros medios de reproducción de sonido o imagen, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, u otra propiedad intangible, incluido el derecho de obtentores de variedades vegetales, o por el uso, o derecho al uso de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. (Corte Constitucional, 2013)

En el caso que el beneficiario efectivo de las regalías (residente de un Estado Contratante) realizara una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente situado allí o prestara en ese otro Estado servicios personales independientes por medio de una base fija localizada allí. Si el bien por el que se pagan las regalías está relacionado con el establecimiento permanente o base fija, se aplicará el artículo 7 (Beneficios Empresariales) o el artículo 14 (Servicios Personales Independientes) según corresponda.

Se considerarán las regalías procedentes de un Estado contratante cuando el deudor es residente de ese Estado. No obstante, quien paga las regalías tenga en un Estado contratante un establecimiento o una base fija en relación con las cuales se haya contraído el derecho de pago de regalías, dicha regalías se supondrán procedentes del Estado donde esté situado el establecimiento permanente o la base fija.

3.8.3 Ejercicio de aplicación

La compañía ecuatoriana Multicines S.A. que opera en el Ecuador proporcionando servicios de entretenimiento cinematográfico, acuerda con la compañía china Concord Production Inc, la utilización de sus películas cinematográficas. Por la prestación de las películas cinematográficas se pacta por un valor de \$750,000.00 dólares anuales. Anualmente, Concord Production Inc emite una factura que se envía a Multicines S.A. y se adjunta el certificado de residencia fiscal que confirma su residencia para efectos fiscales en China.

Al aplicar el artículo 12 del convenio, Multicines S.A. posee la obligación de realizar la retención del impuesto a la renta por el 10% del monto bruto de las regalías totales. Como Production Inc. cuenta con el certificado de residencia fiscal, en este caso la retención total es de \$75,000.00 dólares.

La realización de la retención ocasionaría que la compañía china recibiera un valor menor del que originalmente fue pactado, lo que Production Inc. esperaría cobrar por la prestación de sus películas cinematográficas sería lo siguiente:

Valor por regalías	750,000.00
Retención 10% IR	(75,000.00)
Valor a pagar	675,000.00

En el artículo 24 del tratado menciona que:

Los intereses, regalías y demás gastos pagados por una empresa de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante serán deducibles para determinar los beneficios sujetos a imposición de dicha empresa, en las mismas condiciones que si se hubieran pagado a un residente del Estado mencionado en primer lugar. (Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana, 2014)

Puede darse el caso de que el proveedor no permita la utilización de las cintas cinematográficas hasta la cancelación del valor total pactado; por desconocimiento del mencionado beneficio fiscal o debido a que Production Inc. puede utilizar la retención como crédito tributario en el siguiente año fiscal cuando realice la declaración anual y hasta que eso suceda su flujo de caja se verá afectado.

Si por cualquier motivo no es posible aplicar el tratado, para realizar la transacción se requerirá el aumento del rubro denominado *gross up* en la liquidación de compras de bienes o servicios. El rubro corresponde al valor de retención al tratarse de un pago al exterior. El *gross up* acrecienta el costo del servicio, así después de realizar la retención en la fuente del impuesto a la renta, no se verá afectado el proveedor y recibirá el importe original de la factura.

En el siguiente cuadro comparativo que analiza los dos escenarios de tributación, el primer caso presenta el manejo de la transacción utilizando el convenio y el segundo no aplica en tratado por lo que se demostrará el efecto económico causado por la compañía Production Inc.:

Cuadro 9: Ejercicio 1 de Regalías

Valor del proyecto:	750,000.00	
	Convenio	Sin Convenio
Valor a pagar	750,000.00	750,000.00
Gross up	83,333.33	211,538.46
Valor liquidación	833,333.33	961,538.46
IVA	100,000.00	115,384.62
Total liquidación	933,333.33	1,076,923.08
Retención IR 10%/ 22%	(83,333.33)	(211,538.46)
Retención 100% IVA	(100,000.00)	(115,384.62)
Pago al proveedor	750,000.00	750,000.00
Gasto Real	833,333.33	961,538.46
Parte Deducible	750,000.00	750,000.00
Parte No Deducible	83,333.33	211,538.46

Como podemos observar el valor a pagar al proveedor coincide con el valor de la factura, después de realizar la retención del 100% del IVA según el artículo 1 numeral 4 de la Resolución 124 del Suplemento del Registro Oficial 263 del 30 de enero del 2008 (Servicio de Rentas Internas, 2008) y el 10% cuando es aplicable utilizar el convenio o el 22% del Impuesto a la Renta si no es posible recurrir al convenio conforme al artículo 4 de la Resolución NAC-DGERCGC14-00787 del Suplemento del Registro Oficial 346 del 30 de septiembre del 2014 (Servicio de Rentas Internas, 2014).

Ahorro bruto	128,205.13	
15% Part. Trabajadores	(19,230.77)	Incremento de Part. Trabajadores por un menor gasto
22% Impuesto a la Renta	4,230.77	Deducción adicional de I. R. por Part. Trabajadores
Ahorro neto	113,205.13	

En el caso anterior, debido a que el proveedor no accedió a recibir la retención como parte de pago no es posible obtener el ahorro total por el monto del *gross up* que figura como un gasto no deducible. No obstante, si la compañía china acepta recibir un valor reducido por la aplicación de la retención es posible alcanzar un mayor beneficio. En el siguiente recuadro, se plantea el ejercicio si la empresa accediera a la retención y la aplicación del tratado versus la no aplicación del convenio:

Cuadro 10: Ejercicio 2 de Regalías

Valor del proyecto:	750,000.00	
	Convenio	Sin Convenio
Valor a pagar	750,000.00	750,000.00
Gross up	-	211,538.46
Valor liquidación	750,000.00	961,538.46
IVA	90,000.00	115,384.62
Total liquidación	840,000.00	1,076,923.08
Retención IR 10%/ 22%	(75,000.00)	(211,538.46)
Retención 100% IVA	(90,000.00)	(115,384.62)
Pago al proveedor	675,000.00	750,000.00
Gasto Real	750,000.00	961,538.46
Parte Deducible	750,000.00	750,000.00
Parte No Deducible	-	211,538.46

<u>Ahorro según liquidación</u>	<u>211,538.46</u>	
15% Part. Trabajadores	(31,730.77)	Incremento de Part. Trabajadores por un menor gasto
22% Impuesto a la Renta	6,980.77	Deducción adicional de I. R. por Part. Trabajadores
Ahorro neto	186,788.46	

3.9 GANANCIAS DE CAPITAL

Con respecto a las ganancias de capital, se refiere a un impuesto sobre el beneficio obtenido por la enajenación de un activo que fue comprado a un costo inferior al obtenido posteriormente en la venta. Los casos más comunes se realizan por venta de acciones, bonos, metales preciosos y de propiedades. (Wikipedia, 2015)

Para el tratamiento sobre dichos ingresos en la legislación ecuatoriana en el artículo 49 de la Ley de Régimen Tributario Interno menciona que toda persona o sociedad residente en el Ecuador que obtenga rentas en el exterior, que han sido sometidas a imposición en otro Estado, se excluirán de la base imponible en Ecuador y en consecuencia no estarán sometidas a imposición. En el caso de rentas provenientes de paraísos fiscales no se aplicará la exención y las rentas formarán parte de la renta global del contribuyente. (Congreso Nacional y la Comisión de Legislación y Codificación, 2015)

De esto modo China, Corea del Sur, Bolivia, Colombia y Perú están exentos del impuesto a la renta gravado en Ecuador. Debido a que los países antes mencionados constan en la lista de paraísos fiscales divulgada por el Servicio de Renta Internas en el artículo 2 de la resolución NAC-DGERCGC15-00000052 publicada en el Registro Oficial 430 del 3 de febrero de 2015. (Servicio de Rentas Internas, 2015)

3.9.1 Convenio con la Comunidad Andina de Naciones (Artículo 12.- Ganancias de Capital)

En relación con el tratado de la CAN, las ganancias de capital exclusivamente serán gravadas por el país Miembro donde estuvieren situados los bienes al momento de la venta. No obstante, se excluyen las obtenidas por enajenación de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte, que sólo serán gravables por el País Miembro donde estuviere domiciliado el propietario, y títulos, acciones y otros valores, que sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio se hubieren emitido.(Decisión 578: Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal, 2004)

3.9.2 Convenio con China y Corea del Sur (Artículo 13.- Ganancias sobre el capital)

Dentro del artículo de ganancias sobre el capital hace referencia al artículo 6 de Rentas inmobiliarias donde las ganancias que un residente de un país obtenga por la enajenación de bienes inmuebles situada en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

Cuando los bienes muebles sean parte del activo de un establecimiento permanente que una compañía de un Estado Contratante posea en el otro Estado Contratante para la prestación de servicios personales independientes, las ganancias pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

En cuanto a las ganancias adquiridas por la enajenación de buques o aeronaves explotados en el tráfico internacional o la propiedad inmobiliaria que pertenezca a la explotación de buques o aeronaves pueden someterse a imposición en el Estado en que la empresa sea residente.

Al realizar la enajenación de acciones, en donde un Estado Contratante obtenga ganancias, las cuales más del cincuenta por ciento de su valor provenga de forma directa o indirecta de propiedad inmobiliaria situada en el otro Estado contratante puede gravarse en este último.

Si existiera otro tipo de bien que anteriormente no se haya mencionado, puede someterse a imposición sólo en el Estado contratante que tramite el proceso. (Corte Constitucional, 2013); (Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana, 2014).

3.9.3 Ejercicio de aplicación

La empresa ecuatoriana Plastic S.A. posee una oficina en la ciudad de Bogotá, la compañía ha decidido vender algunos artículos de oficina como son escritorios, computadores que no se encuentran utilizando que forman parte del activo de la entidad. Por la venta se obtuvo una utilidad de 25,000.00 dólares, se tributó conforme a la legislación colombiana, según lo establece el artículo 13 del tratado.

Al ser sometida la renta en Colombia, las leyes del Ecuador por medio del artículo 49 de la Ley de Régimen Tributario Interno menciona que las rentas

que se obtengan del exterior, que han sido sometidas a imposición en otro Estado, se excluirán de la base imponible en Ecuador y en consecuencia no estarán sometidas a imposición. En el caso de rentas provenientes de paraísos fiscales no se aplicará la exención. (Congreso Nacional y la Comisión de Legislación y Codificación, 2015)

De esto modo, Colombia está exenta del impuesto a la renta gravado en Ecuador. Debido a que consta en la lista de paraísos fiscales divulgada por el Servicio de Renta Internas en el artículo 2 de la resolución NAC-DGERCGC15-00000052 publicada en el Registro Oficial 430 del 3 de febrero de 2015. (Servicio de Rentas Internas, 2015)

3.10 RENTAS POR PRESTACIÓN DE SERVICIOS PERSONALES

El siguiente texto trata del tratamiento de las rentas por prestación de servicios en las transacciones entre los estados contratantes del artículo 13 del Convenio de la Comunidad Andina de Naciones y de los artículos 14 y 15 de los convenios de China y Corea del Sur. A continuación se explicará cada convenio:

3.10.1 Convenio con la Comunidad Andina de Naciones (Artículo 13.- Rentas provenientes de prestación de servicios personales)

En el caso de la Comunidad Andina de Naciones las remuneraciones, honorarios, sueldos, salarios, beneficios y compensaciones que sean obtenidos por servicios prestados por un personal incluidos los de consultoría, serán

gravables en el lugar donde los servicios fueron prestados. Sin embargo en el convenio de la CAN existe una excepción de sueldos, salarios, remuneraciones y compensaciones percibidos por:

a) Las personas que presten servicios a un País Miembro, en ejercicio de funciones oficiales debidamente acreditadas; estas rentas sólo serán gravables por ese País, aunque los servicios se presten dentro del territorio de otro País Miembro.

b) Las tripulaciones de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte que realicen tráfico internacional; estas rentas sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio estuviere domiciliado el empleador. (Decisión 578: Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal, 2004)

3.10.2 Convenio China y Corea del Sur (Artículo 14.- Servicios Personales Independientes)

Con el fin de comprender que son los servicios profesionales el convenio nos propone la siguiente definición: “las actividades, científicas, literarias, artísticas, de educación o enseñanza independientes, así como las actividades independientes de los médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos, contadores y auditores.” (Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana, 2014)

Al prestar servicios profesionales o realizar actividades de carácter independiente, los beneficios obtenidos por un residente de un Estado Contratante, sólo podrán tributar en ese Estado. Sin embargo, existen circunstancias que podrán ser gravadas también en el otro Estado Contratante cuando el residente posea una base fija que disponga en el otro Estado, solo

podrá gravarse dicha renta que le sea atribuible a dicha base. Otra circunstancia se da cuando la estancia en otro Estado Contratante sume o exceda en total 183 días en un período de doce meses. (Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana, 2014)

Sin embargo, es necesario considerar que mediante el artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno las personas naturales que no sean residentes en el Ecuador que presten servicios ocasionales en el país y su remuneración u honorarios son pagados por sociedades extranjeras y forman parte de los ingresos percibidos por está no formarán parte de los ingresos de fuente ecuatoriana y por ende no será obligatorio aplicar el convenio. Es posible acogerse a este beneficio sin la necesidad de adquirir el certificado de residencia fiscal ni uno de pertinencia de gastos. (Congreso Nacional y la Comisión de Legislación y Codificación, 2015)

En el caso de que la persona natural o sociedad contaran con un establecimiento permanente en el Ecuador y sea quien asumirá la remuneración u honorarios del profesional independiente extranjero, estos ingresos son considerados gravados y de fuente ecuatoriana como lo establece el artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno (Congreso Nacional y la Comisión de Legislación y Codificación, 2015). En este tema es posible la aplicación de las disposiciones presentadas en el artículo 14 del convenio.

Con el fin de entender más acerca de este artículo, a continuación se planteará un caso práctico:

La institución ecuatoriana de medicina requiere los servicios profesionales del Doctor Choi Lee ciudadano residente de Corea del Sur, con el fin de realizar proyectos de investigación de enfermedades en la ciudad de Quito. Su visita en el país será de seis semanas seguidas durante el mismo año. Por los servicios recibidos del doctor se ha establecido una remuneración de 250.000 dólares. Adicionalmente, Choi Lee entrega el certificado de residencia fiscal apostillado.

Al no exceder los 183 días en un período de doce meses y contar con el certificado de residencia fiscal, el Doctor Choi Lee puede aplicar el convenio por la remuneración percibida. Los ingresos tributarán únicamente en Corea del Sur, por lo que no es necesario realizar la retención en la fuente del Impuesto a la Renta en Ecuador.

Si por cualquier motivo no es posible aplicar el tratado, para realizar la transacción se requerirá el aumento del rubro denominado *gross up* en la liquidación de compras de bienes o servicios. El rubro corresponde al valor de retención al tratarse de un pago al exterior. El *gross up* acrecienta el costo del servicio, así después de realizar la retención en la fuente del impuesto a la renta, no se verá afectado el proveedor y recibirá el importe original de la factura.

En el siguiente cuadro comparativo que analiza los dos escenarios de tributación, el primer caso presenta el manejo de la transacción utilizando el

convenio y el segundo no aplica en tratado por lo que se demostrará el efecto económico causado en los impuestos del Doctor Choi Lee de Corea del Sur:

Cuadro 11: Ejemplo de Servicios Independientes

Remuneración total	250,000.00	
	Convenio	Sin Convenio
Valor a pagar	250,000.00	250,000.00
Gross up	-	70,512.82
Valor liquidación	250,000.00	320,512.82
IVA	30,000.00	38,461.54
Total liquidación	280,000.00	358,974.36
Retención IR 22%	-	(70,512.82)
Retención 100% IVA	(30,000.00)	(38,461.54)
Pago al proveedor	250,000.00	250,000.00
Gasto Real	250,000.00	320,512.82
Parte Deducible	250,000.00	250,000.00
Parte No Deducible	-	70,512.82

Como podemos observar el valor a pagar al proveedor coincide con el valor de la factura, después de realizar la retención del 100% del IVA según el artículo 1 numeral 4 de la Resolución 124 del Suplemento del Registro Oficial 263 del 30 de enero del 2008 (Servicio de Rentas Internas, 2008) y el 22% del Impuesto a la Renta conforme al artículo 4 de la Resolución NAC-DGERCGC14-00787 del Suplemento del Registro Oficial 346 del 30 de septiembre del 2014 (Servicio de Rentas Internas, 2014).

Con el convenio obtenemos una ganancia neta de \$62,262.82 como es reflejado en las siguientes cifras:

Ahorro según liquidación	70,512.82	
15% Part. Trabajadores	(10,576.92)	Incremento de Part. Trabajadores por un menor gasto
22% Impuesto a la Renta	2,326.92	Deducción adicional de I. R. por Part. Trabajadores
Ahorro neto	62,262.82	

En el caso de exceder el período de los 183 días que establece el convenio, ya no podrá acogerse a los beneficios del tratado. Sin embargo, es recomendable inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes (RUC) del Servicio de Rentas Internas del Ecuador. Con el fin de gravar los ingresos ecuatorianos sometidos bajo la legislación local de una manera regular.

3.10.3 Convenio China y Corea del Sur (Artículo 15.- Servicios Personales Dependientes)

Al momento de realizar trabajos dependientes en el que se obtenga sueldos, salarios y otras remuneraciones por un residente de un Estado Contratante, únicamente pueden someterse a imposición en ese Estado a no ser que el trabajo dependiente se haga en otro Estado Contratante. Sí se desarrollan en este último, las remuneraciones derivadas pueden someterse a imposición en él.

Con todo lo mencionado anteriormente, es posible que las remuneraciones recibidas por un residente de un Estado por un trabajo dependiente en otro Estado Contratante puedan someterse a imposición en el primer Estado si se cumple con las siguientes disposiciones:

- a) El perceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda, en conjunto, 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y
- b) Las remuneraciones son pagadas por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del otro Estado, y
- c) Las remuneraciones no son soportadas por un establecimiento permanente o una base fija que el empleador tenga en el otro Estado. (Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana, 2014)

Sin embargo, cuando las remuneraciones de trabajos dependientes son a bordo de un buque o aeronave explotados en tráfico internacional de una empresa de un Estado, se someterán a imposición en ese Estado Contratante.

Sin embargo, es necesario considerar que mediante el artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno las personas naturales que no sean residentes en el Ecuador que presten servicios ocasionales en el país y su remuneración u honorarios son pagados por sociedades extranjeras y forman parte de los ingresos percibidos por ésta no formarán parte de los ingresos de fuente ecuatoriana y por ende no será obligatorio aplicar el convenio. Es posible acogerse a este beneficio sin la necesidad de adquirir el certificado de residencia fiscal ni uno de pertinencia de gastos. (Congreso Nacional y la Comisión de Legislación y Codificación, 2015)

En el caso de que la persona natural o sociedad contaran con un establecimiento permanente en el Ecuador y sea quien asumirá la remuneración u honorarios del profesional dependiente extranjero, estos ingresos son considerados gravados y de fuente ecuatoriana como lo establece el artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno (Congreso Nacional y la Comisión de

Legislación y Codificación, 2015). En este tema es posible la aplicación de las disposiciones presentadas en el artículo 15 del convenio.

Si una compañía china contrata una persona natural residente en China para realizar un trabajo en Ecuador por un plazo menor de 183 días y la misma compañía es la que realiza el pago de la remuneración a esta persona, los ingresos ganados solamente tributarán en China conforme la legislación china. Por el contrario, si la persona permanece un plazo mayor a 183 días con el fin de realizar su trabajo, las rentas obtenidas serán sometidas a imposición en el Ecuador conforme la legislación ecuatoriana. El ejemplo anterior también puede realizarse de forma invertida.

3.11 PENSIONES DE LOS CONVENIOS CON LA CAN (ARTÍCULO 15.- PENSIONES Y ANUALIDADES) Y CHINA Y COREA DEL SUR (ARTÍCULO 18.- PENSIONES)

Cuando se trata acerca de las pensiones y demás remuneraciones, los convenios estudiados en el presente trabajo explican que al ser pagadas a un residente de un Estado por un trabajo dependiente sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

Sin embargo cuando tales rentas están bajo un régimen público de bienestar del sistema de seguridad social de ese Estado, sólo se someterán a imposición en ese Estado Contratante.

Así mismo, es importante recalcar el artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno en su numeral 7 que las pensiones o ingresos que sean por parte del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, por toda clase de prestaciones, las pensiones jubilares conforme al Código del Trabajo y los que perciban los miembros de la Fuerza Pública del ISSFA y del ISSPOL y los pensionistas del Estado, se encuentran exentos para la determinación y liquidación del impuesto a la renta. (Congreso Nacional y la Comisión de Legislación y Codificación, 2015)

Entonces, por ejemplo, si un ecuatoriano durante toda su vida de trabajo en Ecuador aportó al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social y al momento de su jubilación se hace acreedor de una pensión. En el caso de permanecer en el Ecuador, los ingresos obtenidos no son gravables dentro del país. Así mismo, si esta persona decide migrar a Corea del Sur para establecerse en ese país, no se deberá tributar sobre esta pensión, pues según lo establecido en el tratado, sólo puede someterse a imposición en el país de origen.

3.12 OTRAS RENTAS DE LOS CONVENIOS CON CHINA (ARTÍCULO 21.- OTRAS RENTAS) Y COREA DEL SUR (ARTÍCULO 22.- OTRAS RENTAS)

En los convenios con China y Corea del Sur en el artículo que habla acerca de otras rentas, indica que los ingresos que obtenga un residente de un Estado, que no estén mencionadas en los demás artículos del acuerdo, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

Sin embargo, es importante recalcar que existen rentas derivadas como puede ser el caso de la propiedad inmobiliaria que menciona que cuando el beneficiario de dichas rentas residente de un Estado, realice en otro una actividad o un negocio por medio de un establecimiento permanente situado allí, o presta en ese otro Estado servicios personales independientes por medio de una base fija situada allí, en tales caso son aplicables el artículo 7 (Beneficios empresariales) o el artículo 14 (Servicios personales Independientes), según sea el caso. (Corte Constitucional, 2013)

4 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Después de terminar el proyecto de investigación de los porcentajes de retención de impuesto a la renta en los convenios de doble tributación del Ecuador con la Comunidad Andina de Naciones, China y Corea del Sur. Se determinó las siguientes conclusiones y recomendaciones:

4.1 CONCLUSIONES

- Debido a la globalización, ha existido un avance en el tema de la tributación internacional por ende los convenios de doble tributación han llegado a ser una pieza clave al realizar negocios en el exterior. Sin embargo, al poner en práctica dichos tratados han provocado varias confusiones o errores a los contribuyentes por su redacción bastante compleja y no de fácil comprensión.
- Las sociedades o personas naturales, que apliquen de una manera correcta los convenios, pueden gozar de varios beneficios que se traducen en ahorros al realizan transacciones comerciales. Adicionalmente, los tratados se convierten en una herramienta importante para la tributación que fomenta el comercio exterior.
- Es importante determinar con exactitud el ahorro obtenido al utilizar o no el convenio, ya que existen diferentes argumentos en las legislaciones propias de

cada país. Por lo que en ciertos casos es posible encontrar un beneficio aún mayor del que no propone el acuerdo.

- Con el fin de eliminar la doble tributación, existe el método de Imputación que permite a los contribuyentes deducir el impuesto pagado en el caso de tributar en dos naciones diferentes y el método de exención que grava los ingresos en un solo país.
- El desconocimiento de los tratados o la poca difusión de los mismos por parte de los organismos de control provoca que muchas personas no hagan uso de los beneficios que se presentan al utilizar los acuerdos.

4.2 RECOMENDACIONES

- Analizar los diferentes modelos al aplicar o no el convenio, según las legislaciones de cada país, para obtener el mejor beneficio económico en las transacciones comerciales.
- Participar en capacitaciones o cursos que organicen los organismos públicos de control para adquirir un conocimiento más profundo de los convenios y cómo evitar la doble tributación. De esta manera, se evitarían las interpretaciones diferentes y más personas podrían acceder a los beneficios de los tratados.
- Tomar en cuenta la vigencia de las leyes locales, así como los porcentajes utilizados en cada convenio ya que tienden a variar, por lo que es importante revisarlos antes de proceder a aplicar en alguna transacción.

- Analizar en el caso de industrias específicas que poseen mayor regulación, as disposiciones especiales que rigen a estas.

REFERENCIAS


1. Albi, E., Contreras, C., & González Páramo, J. M. (1992). *Teoría de la Hacienda Pública*. Ariel.
2. Álvarez, S. M. (08 de 04 de 2014). *TuRevisorFiscal.com*. Recuperado el 22 de 07 de 2015, de Tarifas del Impuesto de Renta y complementarios para persona naturales y jurídicas: <http://turevisorfiscal.com/2014/04/08/tarifas-renta/>
3. Brotóns, A. R. (1987). *Derecho Internacional Público* (Vol. II). Madrid, España: Tecnos.
4. Cáceres, R. (18 de 06 de 2014). *Bolivia Blog Impuestos*. Recuperado el 22 de 07 de 2015, de Cuadro General de Impuestos Bolivia: <http://boliviaimpuestos.com/cuadro-general-de-impuestos-bolivia/>
5. Código Civil. (2005). *Código Civil Ecuatoriano*. Quito: Registro Oficial.
6. Congreso Nacional y la Comisión de Legislación y Codificación. (2015). *Ley de Régimen Tributario Interno*. Quito.
7. Corte Constitucional. (2013). *Convenio entre la República del Ecuador y la República de Corea para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal respecto a impuestos sobre la renta*. Registro Oficial.
8. (2004). *Decisión 578: Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal*. Lima, Perú: Registro Oficial.
9. De Peru. (2015). *El Impuesto a la Renta*. Recuperado el 22 de 07 de 2015, de DePeru.com: <http://www.deperu.com/contabilidad/el-impuesto-a-la-renta-278>
10. Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2009). *Resolución 03283*. Colombia.
11. El Telégrafo. (17 de mayo de 2015). *Ecuador y Corea del Sur firman acuerdo en materia tributaria*. Recuperado el 17 de mayo de 2015, de El Telégrafo: <http://www.telegrafo.com.ec/economia/item/ecuador-y-corea-del-sur-firman-acuerdo-en-materia-tributaria.html>
12. Export Enterprises S.A. (06 de 2015). *Santander Trade Portal*. Recuperado el 22 de 07 de 2015, de China: Fiscalidad: <https://es.santandertrade.com/establecerse-extranjero/china/fiscalidad>

13. Export Enterprises S.A. (06 de 2015). *Santander Trade Portal*. Recuperado el 22 de 07 de 2015, de Corea del Sur: Fiscalidad: <https://es.santandertrade.com/establecerse-extranjero/corea-del-sur/fiscalidad>
14. Hague Conference on Private International Law. (Noviembre de 2009). *Reseña del Convenio de la Haya sobre Apostilla*. Obtenido de Hague Conference on Private International Law: <http://www.hcch.net/upload/outline12s.pdf>
15. Ley de Régimen Tributario Interno. (21 de Octubre de 2004). Quito, Ecuador: Registro Oficial, Suplemento 463 del 17 de noviembre del 2004.
16. *Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador*. (2007). Quito: La Asamblea.
17. López Espadafor, C. (1995). *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*. Madrid: McGraw-Hill.
18. Ministerio de Economía y Finanzas. (2015). *Ministerio de Economía y Finanzas de Perú*. Recuperado el 2015, de Ministerio de Economía y Finanzas de Perú: http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=302&Itemid=100878
19. Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana. (2014). *Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana*. Recuperado el 28 de Septiembre de 2014, de Apostilla y Legalizaciones: <http://cancilleria.gob.ec/legalizaciones-apostillas/>
20. Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana. (2015). *Requisitos y proceso para realizar apostillas y legalizaciones*. Recuperado el 2015, de Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana: <http://www.cancilleria.gob.ec/es/legalizaciones-apostillas/>
21. Montaña, C. (2006). *Manual de Derecho Tributario Internacional* (1ra. Edición. ed.). Quito, Pichincha, Ecuador: Corporación Editora Nacional.
22. Organos Estatales de La República Popular China. (2015). *Organismos Directos del Consejo de Estado*. Recuperado el 2015, de Organos Estatales de La República Popular China: <http://spanish.china.org.cn/spanish/60665.htm>
23. Quisbert, E. (2009). *La Jurisdicción*. La Paz, Bolivia: Enciclopedia Jurídica.
24. Reglamento Ley de Régimen Tributario Interno. (28 de Mayo de 2010). *Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*. Quito, Ecuador: Registro Oficial, Suplemento 209 del 8 de junio de 2010.
25. Servicio de Impuestos Internos. (2015). *Organismos Tributarios Internacionales*. Recuperado el 2015, de Servicio de Impuestos Internos: <http://www.sii.cl/pagina/websrelacionados/internacionales.htm>
26. Servicio de Rentas Internas. (21 de Febrero de 2008). *Paraísos y regímenes fiscales preferentes. NAC-DGER2008-0182*. Quito, Ecuador: Registro Oficial Suplemento 285 de 29 de febrero del 2008.

27. Servicio de Rentas Internas. (2008). Porcentajes de Retención en la Fuente del Impuesto al IVA. *NAC-DGER2008-0124*. Quito, Ecuador: Registro Oficial, Suplemento 263 del 30 de enero del 2008.
28. Servicio de Rentas Internas. (21 de Agosto de 2013). Certificados de Residencia Fiscal. *NAC-DGERCGC13-00472*. Quito, Ecuador: Registro Oficial Suplemento 67 del 27 de agosto de 2013.
29. Servicio de Rentas Internas. (2013). *Resolución No. NAC-DGERCGC13-00472*. Quito: Registro Oficial.
30. Servicio de Rentas Internas. (30 de Septiembre de 2014). Porcentajes de retención en la Fuente de impuesto a la Renta. *NAC-DGERCGC14-00787*. Quito, Pichincha, Ecuador: Registro Oficial, Suplemento 346.
31. Servicio de Rentas Internas. (2015). *Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000052*. Quito: Secretaria General del Servicio de Rentas Internas.
32. SUNAT. (2015). *Certificados de Residencia*. Recuperado el 2015, de SUNAT: http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=2216:03-certificados-de-residencia&catid=336:fiscalidad-internacional-&Itemid=539
33. Vallejo, S., & Maldonado, G. (2013). *Los Convenios para evitar la Doble Imposición*.
34. Wikipedia. (29 de 07 de 2015). *Impuesto sobre las ganancias de capital*. Recuperado el 13 de 08 de 2015, de Wikipedia: https://es.wikipedia.org/wiki/Impuesto_sobre_las_ganancias_de_capital
35. Wikipedia. (17 de Marzo de 2015). *Wikipedia*. Recuperado el 24 de Junio de 2015, de Beneficio económico: https://es.wikipedia.org/wiki/Beneficio_econ%C3%B3mico

ANEXOS

Anexo 1: Formulario SRI de Solicitud de Certificado de Residencia Fiscal

 FORMULARIO DE SOLICITUD DE CERTIFICADO DE RESIDENCIA FISCAL	
1.- IDENTIFICACIÓN DEL SOLICITANTE	
1.1.- TIPO DE PERSONA <input type="radio"/> a) PERSONA NATURAL <input type="radio"/> b) PERSONA JURÍDICA <input type="radio"/> c) OTRO TIPO (especifique): _____	1.2.- DATOS DE LA PERSONA 1.2.1.- RAZÓN SOCIAL O NOMBRES Y APELLIDOS COMPLETOS: _____ 1.2.2.- RUC, CÉDULA O PASAPORTE: _____ 1.2.3.- REPRESENTANTE LEGAL: _____ 1.2.4.- CÉDULA DEL REPRESENTANTE LEGAL: _____
1.2.5.- DOMICILIO DE LA PERSONA: PROVINCIA: _____ CANTÓN: _____ PARROQUIA: _____ CALLE: _____ NÚMERO: _____ INTERSECCIÓN: _____ EDIFICIO: _____ PISO: _____ OFICINA: _____ REFERENCIA DE UBICACIÓN: _____	
1.3.- MEDIOS DE CONTACTO 1.3.1.- TELÉFONO FIJO: _____ 1.3.2.- TELÉFONO CELULAR: _____	
2.- MOTIVO POR EL CUAL SE SOLICITA EL CERTIFICADO	
2.1.- En aplicación de un Convenio para Evitar la Doble Imposición <input type="radio"/> Si se selecciona el 2.1, completar el 3.1	2.2.- Por otro motivo que no es por aplicación de un Convenio <input type="radio"/> Si se selecciona el 2.2, completar el 3.2
3.- JUSTIFICACIÓN	
3.1.- CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN QUE SE DESEA APLICAR:	
3.1.1.- PAÍS CON EL QUE SE TIENE SUSCRITO CONVENIO: _____ 3.1.2.- ¿CUÁL ARTÍCULO APLICA? _____	3.1.3.- PORCENTAJE DE RETENCIÓN A APLICARSE SEGÚN CONVENIO: _____
3.2.- OTRO MOTIVO: Por requerimiento de Legislación extranjera	
3.2.1.- ¿Qué normativa extranjera sustenta la solicitud del certificado? _____ 3.2.2.- ¿Porqué la normativa expresada le aplica? _____	
4.- AÑOS SOBRE LOS CUALES SE REQUIERE LA CERTIFICACIÓN:	
AÑO: _____ O DESDE: _____ HASTA: _____	
5.- USO DEL CERTIFICADO DE RESIDENCIA FISCAL	
5.1.- ¿QUÉ PERSONA REQUIERE EL CERTIFICADO EN EL EXTERIOR ? <input type="radio"/> PERSONA FÍSICA <input type="radio"/> PERSONA JURÍDICA <input type="radio"/> INSTITUCIÓN GUBERNAMENTAL	5.2.- DATOS DEL REQUIRENTE DEL CERTIFICADO EN EL EXTERIOR 5.2.1.- RAZÓN SOCIAL: _____ 5.2.2.- IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA: _____
5.3.- INFORMACIÓN SOBRE LA TRANSACCIÓN	
5.3.1.- DEFINA DE MANERA DETALLADA LA TRANSACCIÓN OBJETO DEL CERTIFICADO: _____ _____ _____	
5.3.2.- VALOR EN DÓLARES: _____	
6.- SOLICITANTE	
El que suscribe, _____ con documento de identidad número _____, solicita se le certifique la residencia fiscal conforme lo descrito en el presente formulario.	
FIRMA DEL SOLICITANTE: _____	FECHA: _____

INSTRUCTIVO DE LLENADO DEL FORMULARIO DE SOLICITUD DE CERTIFICADO DE RESIDENCIA FISCAL

A. NOTAS IMPORTANTES:

1. El presente formulario deberá ser llenado únicamente a computador. Luego de llenar los campos activos, el formulario deberá ser impreso, firmado por el solicitante del certificado de residencia fiscal, y entregado con la respectiva documentación soporte adjunta, en cualquier Secretaría del Servicio de Rentas Internas.
2. La documentación soporte que deberá adjuntarse al presente formulario será aquella que está definida por el numeral 2 y 3 del artículo 4 de la Resolución NAC-DGERCGC13-00472.

“... 2. Adicionalmente al formulario, el solicitante adjuntará la siguiente documentación:

- a) En el caso de personas naturales nacionales: Copia de la cédula de ciudadanía y certificado de votación, de ser el caso.*
- b) En el caso de personas naturales extranjeras: Copia de la cédula de identidad o pasaporte.*
- c) En el caso de sociedades:*
 - i) Copia de la cédula de ciudadanía, identidad o pasaporte del representante legal, según corresponda.*
 - ii) Copia del nombramiento actualizado del representante legal.*
 - iii) Copia de la respectiva escritura de constitución.*

3. Cuando el certificado de residencia fiscal se lo solicite por la aplicación de un Convenio para Evitar la Doble Imposición, se deberá presentar copias de las

facturas, contratos y demás documentos que sustenten la respectiva operación respecto de la cual se aplica el Convenio...”

B. GUÍA DE LLENADO DE CAMPOS

1.-IDENTIFICACIÓN

1.1.- TIPO DE PERSONA: Identificará a la persona que está solicitando se le certifique la residencia fiscal. En caso de seleccionar la opción c) Otros, se deberá especificar en el casillero dispuesto para el efecto ¿Qué persona es?

1.2.- DATOS DE LA PERSONA

1.2.1.- RAZÓN SOCIAL O NOMBRES Y APELLIDOS COMPLETOS: El solicitante del certificado de residencia fiscal deberá de manera obligatoria detallar su Razón Social; salvo el caso que no dispusiera de una, el solicitante podrá detallar nombres y apellidos completos.

1.2.2.-RUC, CÉDULA O PASAPORTE: El solicitante del certificado de residencia fiscal deberá de manera obligatoria detallar su número de RUC; en el caso de que no dispusiera de uno, el solicitante podrá detallar su número de cédula, salvo que no disponga de uno, se podrá especificar el número de pasaporte.

1.2.3.- REPRESENTANTE LEGAL: Nombre completo del Representante Legal, el mismo que consta en el RUC y cuenta con un nombramiento actualizado.

1.2.4.- CÉDULA DEL REPRESENTANTE LEGAL: Número de cédula que corresponderá a la persona informada en el numeral anterior.

1.2.5.-DOMICILIO DE LA PERSONA: El solicitante llenará los campos con la misma información registrada en su RUC (actualizado).

En caso de no contar con un RUC, los campos serán llenados en su totalidad con una dirección verídica y verificable.

1.3.- MEDIOS DE CONTACTO: Se detallarán los medios de contactos que están registrados en su RUC (actualizado), y para quienes nodispongan de un RUC, detallará medios de contacto verídicos y ubicables.

2.-MOTIVO POR EL CUAL SE SOLICITA EL CERTIFICADO: Se seleccionará uno de los dos motivos por el cuál se solicita la certificación de residencia fiscal. Se deberá atender la nota respecto a qué campos posteriormente deberán llenarse.

3.-JUSTIFICACIÓN

3.1.- CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN QUE SE DESEA APLICAR

3.1.1.- PAÍS CON EL QUE SE TIENE SUSCRITO CONVENIO: Detallar el país, ejemplo: Alemania, etc. Los convenios suscritos por Ecuador (vigentes), podrán ser obtenidos de la página web institucional www.sri.gob.ec, en el link referente a normativa tributaria.

3.1.2.- ¿CUÁL ARTÍCULO APLICA?: Detallar el número y concepto del artículo que se desea aplicar.

3.1.3.- PORCENTAJE DE RETENCIÓN A APLICARSE SEGÚN CONVENIO: Detallar, conforme lo dispuesto por el Convenio, el porcentaje de retención al cuál sería sujeto en caso de obtener la certificación de residencia fiscal.

3.2.- OTRO MOTIVO

3.2.1.- ¿Qué normativa extranjera sustenta la solicitud del certificado?: Se especificará la normativa (ley, reglamento, resolución, etc) y artículo, que exige la presentación del certificado de residencia fiscal.

3.2.2.- ¿Por qué la normativa expresada le aplica?: Se especificará los argumentos necesarios que sustenten la obtención del certificado de residencia fiscal, bajo la normativa extranjera referenciada en el numeral anterior.

4.-AÑOS SOBRE LOS CUALES SE REQUIERE LA CERTIFICACIÓN: Se detallará el año fiscal sobre el cual se requiere la certificación de residencia fiscal. En caso de necesitar la certificación de varios años, deberá detallar el período en los campos Desde – Hasta.

5.-USO DEL CERTIFICADO DE RESIDENCIA FISCAL

5.1.- ¿QUÉ PERSONA REQUIERE EL CERTIFICADO EN EL EXTERIOR?: Se seleccionará una de las opciones; con lo cual se informa el tipo de persona a la cual **se le va a presentar o entregar** el certificado de residencia fiscal.

5.2.- DATOS DEL REQUIRIENTE DEL CERTIFICADO EN EL EXTERIOR: Se detallará la Razón Social y el número de identificación tributaria que disponga el requirente del certificado de residencia fiscal.



5.3.- INFORMACIÓN DE LA TRANSACCIÓN

5.3.1.- DEFINA DE MANERA DETALLADA LA TRANSACCIÓN OBJETO DEL CERTIFICADO: Se detallará una descripción clara de la transacción. La información deberá guardar relación con lo detallado en el numeral 3 del Formulario.

5.3.2.- VALOR EN DÓLARES: Se detallará conforme el siguiente ejemplo: 1,000,000.00.

6.-SOLICITANTE: Deberá guardar coherencia con lo especificado en el numeral 1 del Formulario. Para el caso de personas jurídicas será el Representante Legal quién suscriba el formulario.

Anexo 2: Formulario de Solicitud de Certificado de Residencia Fiscal Colombia

 DIAN® <small>Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales</small>		Solicitud Certificación sobre Residencia Fiscal y/o Situación Tributaria		 MUSCA <small>Modelo Único de Ingresos, Situación y Certificación</small>		1381	
Espacio reservado para la DIAN				4. Número de formulario 13811 000000			
24. Fecha de radicación							
Identificación del peticionario							
20. Tipo de documento	18. Número de identificación	6. DV	7. Primer apellido	8. Segundo apellido	9. Primer nombre	10. Otros nombres	
11. Razón social							
Representante o Mandatario o Retenedor							
25. Tipo de documento	26. Número de identificación	27. DV	28. Primer apellido	29. Segundo apellido	30. Primer nombre	31. Otros nombres	
32. Razón social							
Domicilio							
33. Dirección				34. País	35. Ciudad		
36. Teléfono			37. Correo electrónico			38. Fax	
39. Marque con "X" si solicita certificación de residencia en Colombia		40. Indique el período fiscal requerido		41. Marque con "X" si solicita certificación de situación tributaria de las rentas de fuente Colombiana		42. Indique el período fiscal requerido	
43. País de destino							
44. No. Artículo del Estatuto Tributario		Sociedades y entidades sometidas al impuesto... "nacionales son gravadas, tanto sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional como sobre las que se originen de fuentes fuera de Colombia"					
45. Número de anexos							
Requisitos							
46. Persona natural: <input type="checkbox"/> Fotocopia de cédula de ciudadanía <input type="checkbox"/> Fotocopia de pasaporte (Visa de trabajo en el país donde se presentará la certificación)							
47. Persona jurídica: <input type="checkbox"/> Copia C.C. del representante legal <input type="checkbox"/> Certificado de Cámara de Comercio y/o representación legal <input type="checkbox"/> Para el autorizado, el poder que así lo acredite							
48. Persona extranjera: <input type="checkbox"/> Copia del pasaporte donde se encuentra la visa de trabajo para Colombia <input type="checkbox"/> Copia cédula de extranjería							
<input type="checkbox"/> Copia del pasaporte <input type="checkbox"/> Copia del FRUT <input type="checkbox"/> Certificado de movimientos migratorios expedido por la UAE migración Colombia							
Señor contribuyente, a partir de la fecha está obligado a presentar declaración de renta global por sus ingresos de fuente nacional y por sus rentas mundiales.							
Firma de quien suscribe el documento				Firma funcionario responsable			
1001. Apellidos y nombres:				984. Apellidos y nombres:			
1002. Tipo doc. <input type="checkbox"/>				1003. No. Identific. <input type="checkbox"/>			
1005. Cód. Representación <input type="checkbox"/>				1004. DV <input type="checkbox"/>			
1006. Organización <input type="checkbox"/>				1013. Rol del empleo:			
				990. Lugar administrativo:			
				932. Área:			
				983. Dependencia:			
				997. Fecha solicitud <input type="checkbox"/>			

Anexo 3: Formulario de Solicitud de Certificado de Residencia Fiscal Perú**SOLICITUD DE EMISIÓN DEL CERTIFICADO DE RESIDENCIA EN PERÚ****IDENTIFICACIÓN DEL SOLICITANTE**

NÚMERO DE RUC	APELLIDOS Y NOMBRES O DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL DEL SOLICITANTE		
TIPO DE CONTRIBUYENTE (SEGÚN RUC)		NOMBRE COMERCIAL	
APELLIDOS Y NOMBRES DEL REPRESENTANTE LEGAL ACREDITADO EN EL RUC	TIPO DE DOCUMENTO (ver códigos en el reverso)	NÚMERO DE DOCUMENTO	

Domicilio fiscal						
Calle/ Av. Jr.	Nº. / Lote	Mz.	Urb.	Distrito	Provincia	Departamento

Número Telefónico		Correo electrónico
Fijo	Celular	

Solicito por la presente a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria un certificado de residencia en el Perú para el periodo comprendido (dd/mm/aaaa):

Del: __/__/__ al
 __/__/__

Indicar el supuesto legal de acuerdo con el cual se considera residente en el Perú. (Consignar Código - Ver Reverso):

--

Siendo el motivo de esta solicitud acreditar la condición de residente en el Perú, conforme a las disposiciones previstas en el Convenio de Doble Imposición, con el fin de hacer efectiva la aplicación de los beneficios establecidos en este, declaro bajo juramento lo siguiente:

El país donde se presentará el certificado es:

El número de identificación tributaria del solicitante asignado en el extranjero es (cuando corresponda):

El número de certificados de residencia requeridos, de acuerdo a la cantidad de sujetos pagadores de renta es:

Declaro estar en conocimiento que las rentas que obtenga en el extranjero podrán estar afectas a impuestos en el Perú.

Lugar y Fecha:

Firma del contribuyente o representante legal

Autorizo a la persona cuyos datos a continuación se detallan para la presentación de la solicitud de emisión del Certificado de Residencia en el Perú.

APELLIDOS Y NOMBRES DEL TERCERO AUTORIZADO A PRESENTAR LA SOLICITUD	TIPO DE DOCUMENTO (ver códigos en el reverso)	NÚMERO DE DOCUMENTO

**Firma del tercero autorizado
a presentar la Solicitud**

**Firma del contribuyente
o representante legal**

(Cuando corresponda)

Anexo 4: Formulario de Solicitud de Certificado de Residencia Fiscal Bolivia

NUMERO DE ORDEN

N° 0000001

IMPUESTOS NACIONALES



REMESAS AL EXTERIOR SEGUN CONVENIOS INTERNACIONALES

DECLARACION JURADA MENSUAL

PARA LLENAR ESTE FORMULARIO LEA EL INSTRUCTIVO

A NOMBRE Y APELLIDOS DEL SUJETO PASIVO:				
NIT	PERIODO		DD JJ ORIGINAL	FOLIO
	Mes	Año	Cód. 534	USO ENTIDAD FINANCIERA O COLECTURA

B DATOS BASICOS DE LA DECLARACION JURADA QUE RECTIFICA					
Cód.	Nro. DE RESOLUCION ADMINISTRATIVA	Cód.	FORMULARIO	Cód.	Nro. DE ORDEN
518		537		521	

C DATOS DEL BENEFICIARIO EN EL EXTERIOR				
Cód.	Nombre y apellido o razón social del beneficiario			
8012				
Cód.	Número de documento de identidad o registro	Cód.	País con el que se suscribió el Convenio	
0837		8569		
Cód.	Nro. de Ley que ratifica el convenio	Cód.	Fecha de la Ley (dd/mm/aaaa)	
8570		8571		

D DETERMINACION DEL SALDO DEFINITIVO A FAVOR DEL FISCO O DEL CONTRIBUYENTE		Cód.	IMPORTE
			(EN BOLIVIANOS SIN CENTAVOS)
Importe remesado		013	
Liquidación del impuesto (25% sobre el 50% de C013)		026	
Liquidación del impuesto según Convenio (Importe de C013 por el porcentaje de C721)	Cód. 721	039	
LIQUIDACION DEL IMPUESTO			
Impuesto determinado (Importe de C026; si < C039 o Importe de C039; si < C026)		909	
Saldo Pagos a cuenta realizados en DD.JJ. anterior y/o en Boleta de Pago		622	
Saldo disponible de pagos del periodo anterior a compensar		640	
Diferencia a favor del contribuyente para el siguiente periodo (C622 + C640 - C909; Si > 0)		747	
Saldo definitivo a favor del Fisco (C909 - C622 - C640 ; Si > 0)		996	
Imputación de crédito en valores (Sujeto a verificación y confirmación por parte del S.I.N.)		677	
Impuesto a pagar en efectivo (C996 - C677 ; Si > 0), (Si la presentación es fuera de término, debe realizar el pago en la Boleta F.1000)		576	

JURO LA EXACTITUD DE LA PRESENTE DECLARACION (Art. 4, D.S. 27310)	Aclaración de firma :
..... Firma del sujeto pasivo o tercero responsable	C.I. :
REFERENDO DE LA ENTIDAD FINANCIERA	

Anexo 5: Formulario de Solicitud de Certificado de Residencia Fiscal China

中华人民共和国出入境检验检疫
ENTRY-EXIT INSPECTION AND QUARANTINE
OF THE PEOPLE'S REPUBLIC OF CHINA 共 1 页第 1 页 Page 1 of 1

卫生证书
CERTIFICATE

编号 No.: 331010200002124

发货人名称及地址
Name and Address of Consignor ZHEJIANG FANGGE PHARMACEUTICAL CO., LTD

收货人名称及地址
Name and Address of Consignee ***

品名
Description of Goods SEE BELLOW

加工种类或状态 State or Type of Processing <u>***</u>	标记及号码 Mark & No. <u>SEE ATTACHMENT</u>
报检数量/重量 Quantity/Weight Declared <u>**4.305KG/**2.23KG/ **1.9125KG/**1.9125KG</u>	
包装种类及数量 Number and Type of Packages <u>**50BOTTLES/**50BOTTLES/ **50BOTTLES/**50BOTTLES</u>	
贮藏和运输温度 Temperature during Storage and Transport <u>***</u>	
加工厂名称、地址及编号(如果适用) Name, Address and approval No. of the approved Establishment (if applicable) <u>***</u>	

启运地 SHANGHAI, CHINA 到达国家及地点 ***
Place of Despatch Country and Place of Destination

运输工具 BY AIR 发货日期 ***
Means of Conveyance Date of Despatch

This is to certify that representative samples were taken at random from the above-mentioned goods for inspection with results as follows:

The quality of the goods is normal and the manufacture & packing of the goods were performed under hygienic conditions.

REMARKS:
Description of Goods: Ganoderma lucidum(Reishi)mushroom extract spore powder Capsule/ Grifola frondosa(Maitake)mushroom extract Capsule/ Lentinus edodes(Shiitake)mushroom extract Capsule
Coriolus Versicolor(Yunzhi)mushroom extract Capsule

印章 丽水 签证地点 Place of Issue LISHUI, CHINA 签证日期 Date of Issue 10 JUN., 2009
Official Stamp

授权签字人 Authorized Officer SHEN YUNLIANG 签名 Signature [Signature]

中华人民共和国出入境检验检疫局及其官员或代表不承担任何关于本证书的任何法律责任。No financial liability with respect to this certificate shall attach to the entry-exit inspection and quarantine authorities of the P. R. of China or to any of its officers or representatives.

B 0676609 [e-21(2000.1.1)]

Anexo 6: Formulario de Solicitud de Certificado de Residencia Fiscal Corea del Sur

■ 국제조세조정에 관한 법률 시행규칙 [별지 제18호서식] <개정 2013.2.23>

발급번호 Issuing Number

거주자증명서

Certificate of Residence

1. 납세자(Taxpayer)

① 상호(한글)

(Name of Company)

② 성명(한글)

(Name)

③ 납세자 번호

(Taxpayer Identification Number)

2. 과세연도(Tax year):

위 납세자는 대한민국 세법상 대한민국의 거주자임을 증명합니다.

I certify that the above taxpayer is a resident of the Republic of Korea for purpose of Korean taxation

년 월 일
year month day

대한민국 국세청장의 위임을 받은

For the Commissioner of
the National Tax Service

Director, (

세무서장 (직인)

) District Tax Office official
stamp