

LA DOBLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA EN EL ECUADOR. EFECTOS DE LA APLICACIÓN DE CONVENIOS INTERNACIONALES EN EL GASTO TRIBUTARIO Y PRESIÓN FISCAL

THE DOUBLE TAX TAXATION IN ECUADOR. EFFECTS OF THE APPLICATION OF INTERNATIONAL CONVENTIONS ON TAX EXPENDITURE AND FISCAL PRESSURE

Patty Janeth Guarnizo-Cumbicus

patty.guarnizo@ces.gob.ec

Consejo de Educación Superior, Quito-Ecuador

Juan José Vizcaíno-Figueroa

juan.vizcaino8079@utc.edu.ec

Universidad Técnica de Cotopaxi, Latacunga-Ecuador

RESUMEN

La regulación de los sistemas fiscales es uno de los objetivos de los Estados para incentivar la inversión extranjera, para lo cual se realizan acuerdos internacionales que eviten la doble imposición por concepto de renta y patrimonio, así como también para reducir la evasión fiscal. Una estrategia utilizada por Ecuador ha sido la suscripción de convenios con base al modelo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, el mismo que tiene una estructura de ocho capítulos y 31 artículos. Este trabajo se concentra en los 22 artículos que tratan sobre renta y patrimonio y para ello se realizó un análisis cualitativo, no experimental y descriptivo de los 17 convenios que Ecuador tiene firmados bajo el modelo mencionado, llegando a determinar que el gasto tributario por convenios de doble imposición casi se ha triplicado en los últimos nueve años pero sin llegar a tener una incidencia importante en la presión fiscal.

Palabras clave: doble imposición, gasto tributario, presión fiscal, convenios internacionales

Recibido: 4 de marzo de 2020 revisión aceptada: 15 de mayo de 2020

Correspondiente al autor: patty.guarnizo@ces.gob.ec

ABSTRACT

The regulation of tax systems is one of the objectives of the States to encourage foreign investment, for which international agreements are made to avoid double taxation for income and wealth, as well as to reduce tax evasion. A strategy used by Ecuador has been the signing of agreements based on the Organization for Economic Cooperation and Development model, which has a structure of eight chapters and 31 articles. This work concentrates on the 22 articles dealing with income and wealth, and for this purpose, a qualitative, non-experimental and descriptive analysis of the 17 agreements that Ecuador has signed under the aforementioned model was carried out, eventually determining that tax expenditure for agreements of Double taxation has almost tripled in the last nine years but without having a significant impact on the tax burden.

Keywords: double taxation, tax expenditure, fiscal pressure, international agreements

INTRODUCCIÓN

Uno de los objetivos de los Estados para incentivar la inversión extranjera es regular sus sistemas fiscales para disminuir los efectos que puedan generarse por la doble imposición, para lo cual tienen como primera opción la regulación interna de su legislación en materia tributaria, las mismas que al ser de carácter unilateral pudieran traer consecuencias económicas en materia de presión fiscal.

Otra medida que los Estados toman es la suscripción de convenios bilaterales o multilaterales para coadyuvar a la transparencia de información susceptible a la doble imposición, teniendo como modelos más utilizados, los correspondientes a la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y a la Organización de las Naciones Unidas (ONU), siendo que ambos consideran el derecho de gravar por residencia o territorialidad.

Si bien la suscripción de convenios es una práctica que puede mitigar los problemas de la doble imposición, de acuerdo a Guarnizo (2018) su buena aplicación depende de una adecuada descripción de particularidades, claridad en los objetivos que se persiguen tales como beneficio social, incentivo económico

o potestad fiscal, connotaciones políticas o conocimiento del gasto tributario que tienen los convenios.

El gasto tributario es una herramienta que le sirve al Estado para llevar a cabo políticas públicas que eliminen la doble imposición, mediante concesiones o regímenes impositivos especiales que solo pueden establecerse o modificarse por la Función Ejecutiva, Asamblea Nacional u órgano competente (Constitución de la República del Ecuador, Art.301).

De acuerdo al Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas “Se entiende por gasto tributario los recursos que el Estado, en todos los niveles de gobierno, deja de percibir debido a la deducción, exención, entre otros mecanismos, de tributos directos o indirectos establecidos en la normativa correspondiente.” (Art. 94)

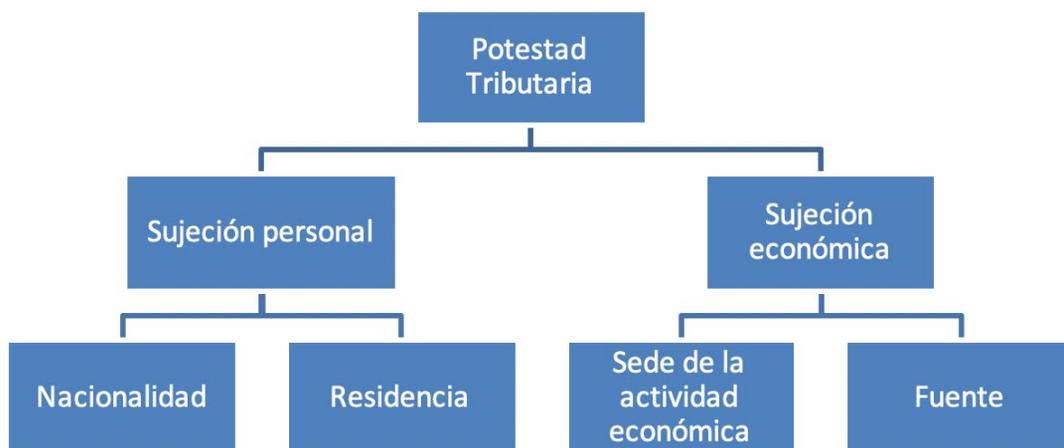
La doble imposición internacional se la concibe como la forma en que dos o más países aplican impuestos similares o normas tributarias a un mismo contribuyente por la misma fuente de ingresos y período (Maciel, 2016), afectando la inversión extranjera y el intercambio comercial y productivo,

convirtiéndose en una barrera para el desarrollo sobretodo de países emergentes y en vías de desarrollo.

La soberanía fiscal, de acuerdo al Instituto de Estudios Fiscales de la Organización de Cooperación y Desarrollo (2010), es la que marca la pauta para no consolidar procesos

que solventen la doble imposición puesto que un país puede aplicar un criterio de fuente o territorialidad y otro el de residencia para de esta manera atraer a su jurisdicción la potestad de gravar la renta generada en actividades que están fuera de sus fronteras.

Figura 1
Potestad tributaria



Fuente: Guarnizo, 2018.

Coadyuvando a lo dicho, Vallejo y Maldonado (2007) establecen que para que se consolide la doble imposición deben existir dos o más tributos de naturaleza idéntica o similar, dos o más potestades tributarias, además de identidad de hechos generadores, identidad de sujetos pasivos (con las correspondientes diferencias por imposición jurídica o económica) y similar unidad temporal.

Un primer elemento a tener en cuenta es poder diferenciar entre doble imposición económica y jurídica. La primera hace referencia a una “situación jurídico-tributaria en la cual una misma fuente impositiva resulta gravada por dos (o más) impuestos idénticos o análogos en manos de personas

diferentes” (Montaño como se citó en Vallejo y Maldonado, 2007, p.46). La jurídica, en cambio, es cuando “dos o más Estados someten a imposición a un mismo concepto de renta obtenido por el mismo sujeto, por idénticos o similares impuestos, y en igual periodo”. (Instituto de Estudios Fiscales de la Organización de Cooperación y Desarrollo, 2010, p.7)

Indistintamente del tipo de imposición, Pedernera (2014) señala varias consecuencias por su aplicación:

- a) La carga fiscal inequitativa sobre el inversor extranjero

- b) El obstáculo que representa el factor fiscal para el libre flujo de capitales
- c) El incremento de operaciones intermedias en paraísos tributarios
- d) La pérdida de objetividad en la localización de los factores de producción

Frente a este escenario, los países optan por limitar su potestad tributaria de forma unilateral teniendo como principal obstáculo de ejecución que otros Estados no son recíprocos en los mismos términos o criterios de aplicación (Montaño, 1999). En este contexto surgen los acuerdos, tratados o convenios internacionales que además de mitigar el problema de la doble imposición también abordar aspectos que permitan evitar la elusión y evasión fiscal.

Por ello los objetivos de este trabajo son presentar un análisis comparativo de los convenios para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio suscritos entre el Estado ecuatoriano y otros países de conformidad al MOCDE y analizar el gasto tributario generado por los mismos.

Se considera el MOCDE porque de acuerdo al Instituto de Estudios Fiscales de la Organización de Cooperación y Desarrollo (2010) el objetivo principal del MOCDE es plantear criterios mínimos uniformes que permitan resolver los problemas de la doble imposición en el contexto internacional.

Es por eso que el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE publicó en julio de 2010 la versión abreviada del “Modelo de Convenio tributario sobre la renta y el patrimonio”, para que sea utilizado como una herramienta que permita resolver de manera equitativa los problemas referidos a la doble imposición

jurídica. Este modelo consta de 31 artículos distribuidos en siete capítulos:

Capítulo I	Ámbito de aplicación (Art. 1 y 2)
Capítulo II	Términos y expresiones (Art. del 3 al 5)
Capítulo III	Imposición de las rentas (Art. 6 al 21)
Capítulo IV	Imposición del patrimonio (Art. 22)
Capítulo V	Métodos para eliminar la doble imposición (Art. 23)
Capítulo VI	Disposiciones especiales (Art. del 24 al 29)
Capítulo VII	Disposiciones finales (Art. 30 y 31)

METODOLOGÍA

El tipo de estudio es cualitativo, no experimental y descriptivo, donde se aplicaron los métodos analítico-sintético e histórico-comparativo, con base a la revisión documental de 17 convenios suscritos entre Ecuador y otros países, utilizando como base de comparación el MOCDE y, de la normativa interna tributaria, para evidenciar en qué medida se aplican sus lineamientos en materia de doble imposición, dejando fuera de análisis otros aspectos que aborda el MOCDE como son la prevención de la evasión fiscal y la no discriminación, porque no son objeto de estudio del presente trabajo. Para el análisis del comportamiento del gasto tributario se utilizó el período desde el 2011 hasta el 2018.

El MOCDE ha servido de fundamento para suscribir los convenios entre el Ecuador y otros países para evitar la doble imposición

en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio. De los 31 artículos que conforman el MOCDE se seleccionaron 17 para analizarlos en este trabajo (Ver Tabla 1).

Tabla 1

Descripción de los artículos referentes al impuesto a la renta y patrimonio considerados en el MOCDE

No.	Temática del artículo	Artículo en análisis	
		Sí	No
1	Personas comprendidas		X
2	Impuestos comprendidos		X
3	Definiciones generales		X
4	Residente		X
5	Establecimiento permanente		X
6	Rentas inmobiliarias	X	
7	Beneficio empresariales	X	
8	Navegación marítima, por aguas interiores y aérea	X	
9	Empresas asociadas	X	
10	Dividendos	X	
11	Intereses	X	
12	Regalías	X	
13	Ganancias de capital	X	
14	Renta de trabajo independiente (suprimido)	X	
15	Renta de trabajo dependiente	X	
16	Remuneraciones en calidad de consejero	X	
17	Artistas y deportistas	X	
18	Pensiones	X	
19	Funciones públicas	X	
20	Estudiantes	X	
21	Otras rentas	X	
22	Patrimonio	X	
23	Métodos para eliminar la doble imposición		X
24	No discriminación		X
25	Procedimiento amistoso		X
26	Intercambio de información		X
27	Asistencia en la recaudación de impuestos		X
28	Miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares		X
29	Extensión territorial		X
30	Entrada en vigor		X
31	Denuncia		X

Nota: Elaborado a partir de la información del Instituto de Estudios Fiscales de la Organización de Cooperación y Desarrollo, 2010

RESULTADOS

Ecuador ha suscrito hasta la fecha 17 convenios bajo el esquema MOCDE, en los cuales prevalece la imposición en residencia, es decir, se estipula que el sujeto pasivo de impuesto pague tributo o imposición en donde es residente. Adicionalmente, existe un convenio multilateral con: Colombia, Perú y Bolivia, bajo el modelo ONU, cuya

estructura se basa en que la imposición sea por fuente u origen del ingreso, sin considerar el lugar de residencia.

Entre las medidas unilaterales que el Ecuador aplica para las rentas del extranjero está la descrita en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI), en donde

ARTÍCULO CIENTÍFICO: La doble imposición tributaria en el Ecuador. Efectos de la aplicación de convenios internacionales en el gasto tributario y presión fiscal

se 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” (LORTI, Art.49. En este caso se aplica el principio de exención, es decir que los impuestos han sido ya aplicados, con excepción expresa de rentas obtenidas en paraísos fiscales.

Con respecto a los convenios internacionales en el Art. 425 de la Constitución de la República del Ecuador, se hace referencia al orden jerárquico de aplicación de las normas, el mismo que sitúa a la carta magna por sobre todas ellas, siguiendo los tratados y convenios internacionales y luego de ellos los distintos tipos de leyes, ordenanzas, decretos, acuerdos, resoluciones y demás actos y decisiones de los diferentes poderes públicos.

Esta importancia jerárquica de los convenios internacionales faculta a la LORTI a expresar que “Los ingresos de fuente ecuatoriana que sean percibidos por empresas con o sin domicilio en el Ecuador, estarán exentas del pago de impuestos en estricta relación a lo que se haya establecido por convenios internacionales de reciprocidad tributaria, exoneraciones tributarias equivalentes para empresas nacionales y para evitar la doble tributación internacional” (LORTI, Art.31)

Ecuador tiene suscritos convenios internacionales desde 1982 con 10 países de la OCDE y 7 países que no pertenecen a dicha organización, teniendo como objeto en la mayoría de casos la prevención de la evasión fiscal y la doble imposición de la renta y patrimonio de manera conjunta o específica, según como se describe en la Tabla 2.

Tabla 2

Convenios internacionales de doble imposición y prevención de la evasión fiscal suscritos por Ecuador

País	OCDE	No. Registro oficial	Fecha	Doble imposición	Prevención evasión fiscal
Alemania	Sí	493	5/08/1986	Renta y patrimonio	No
Argentina	No	235	4/05/1982	Transporte aéreo	No
Bélgica	Sí	312	13/04/2004	Renta y patrimonio	No
Brasil	No	865	2/02/1988	Renta	Sí
Canadá	Sí	439	24/10/2001	Renta	Sí
Chile	Sí	293	14/10/2003	Renta y patrimonio	Sí
China	No	85	20/09/2013	Renta	Sí
Corea del Sur	Sí	26	1/07/2013	Renta	Sí
España	Sí	253	13/08/1993	Renta y patrimonio	Sí
Francia	Sí	34	25/02/1992	Renta	Sí
Italia	Sí	407	30/03/1990	Renta y patrimonio	Sí
México	Sí	281	9/03/2001	Renta	Sí
Qatar	No	628	16/11/2015	Renta	Sí
Rumania	No	785	20/09/1995	Renta y patrimonio	Sí
Singapur	No	307	8/08/2014	Renta	Sí
Suiza	Sí	788	25/09/1995	Renta y patrimonio	No
Uruguay	No	619	16/01/2012	Renta y patrimonio	Sí

Nota: Resumen elaborado a partir del análisis de Guarnizo 2018

Un primer elemento que se analizó fue el nivel de adopción del modelo MOCDE en los convenios suscritos. Para tal efecto se presentan agrupados los países que pertenecen a la OCDE y los que no forman parte de ella. En el caso de los primeros (Ver Tabla 3) se puede evidenciar que los países en su mayoría modifican los artículos 7, 10, 11, 12 y 20 que corresponden a beneficios

empresariales, dividendos, intereses, regalías y estudiantes, respectivamente.

Entre los principales cambios o aclaraciones están los métodos de distribución de beneficios, porcentajes máximos y mínimos para aplicar las exenciones de doble imposición y las actividades laborales remuneradas de los estudiantes y docentes.

Tabla 3

Análisis comparativo de los convenios suscritos con países de la OCDE

MOCDE	Alemania	Bélgica	Canadá	Chile	Corea del Sur	España	Francia	Italia	México	Suiza
Art. 6	AC	Sí	Sí	Sí	Sí	AC	AC	Sí	Sí	Sí
Art. 7	AC	AC	AC	Sí	AC	AC	AC	AC	AC	AC
Art. 8	AC	AC	Sí	AC	AC	AC	Sí	Sí	Sí	Sí
Art. 9	Sí	Sí	AC	AC	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Art. 10	AC	AC	AC	AC	AC	AC	Sí	AC	AC	Sí
Art. 11	AC	Sí	AC	AC	AC	AC	AC	AC	AC	AC
Art. 12	Sí	AC	AC	AC	AC	AC	Sí	AC	AC	AC
Art. 13	AC	AC	AC	Sí	Sí	Sí	Sí	AC	AC	Sí
Art. 14	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Art. 15	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Art. 16	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Art. 17	Sí	Sí	Sí	Sí	AC	Sí	AC	Sí	Sí	Sí
Art. 18	Sí	Sí	AC	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Art. 19	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Art. 20	AC	AC	Sí	Sí	AC	AC	AC	AC	Sí	Sí
Art. 21	Sí	Sí	AC	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Art. 22	Sí	Sí	No	Sí	No	Sí	No	Sí	No	Sí

Sí: El convenio sí incluye el artículo tal como lo establece el MOCDE

No: El convenio no incluye el artículo del MOCDE

AC: El convenio sí incluye el artículo del MOCDE pero con modificaciones

En el caso de los países que no pertenecen a la OCDE (Ver Tabla 4) los artículos que son susceptibles a modificaciones son 7, 8, 10, 11 y 12 que corresponden a beneficios empresariales, navegación marítima, dividendos, intereses y regalías. Especial atención merece Argentina con quien se tiene firmado un convenio para evitar la doble imposición pero solo en materia de

transporte aéreo teniendo un tratamiento especial y por lo tanto no se acoge al modelo OCDE.

Entre los cambios son comunes entre estos países están los gastos susceptibles de deducción, métodos de pago de intereses y porcentajes máximos y mínimos para aplicar las exenciones de doble imposición.

Tabla 4

Análisis comparativo de los convenios suscritos con países de la OCDE

MOCDE	Alemania	Bélgica	Canadá	Chile	Corea del Sur	España	Francia	Italia	México	Suiza
Art. 6	AC	Sí	Sí	Sí	Sí	AC	AC	Sí	Sí	Sí
Art. 7	AC	AC	AC	Sí	AC	AC	AC	AC	AC	AC
Art. 8	AC	AC	Sí	AC	AC	AC	Sí	Sí	Sí	Sí
Art. 9	Sí	Sí	AC	AC	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Art. 10	AC	AC	AC	AC	AC	AC	Sí	AC	AC	Sí
Art. 11	AC	Sí	AC	AC	AC	AC	AC	AC	AC	AC
Art. 12	Sí	AC	AC	AC	AC	AC	Sí	AC	AC	AC
Art. 13	AC	AC	AC	Sí	Sí	Sí	Sí	AC	AC	Sí
Art. 14	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Art. 15	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Art. 16	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Art. 17	Sí	Sí	Sí	Sí	AC	Sí	AC	Sí	Sí	Sí
Art. 18	Sí	Sí	AC	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Art. 19	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Art. 20	AC	AC	Sí	Sí	AC	AC	AC	AC	Sí	Sí
Art. 21	Sí	Sí	AC	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Art. 22	Sí	Sí	No	Sí	No	Sí	No	Sí	No	Sí

Sí: El convenio sí incluye el artículo tal como lo establece el MOCDE

No: El convenio no incluye el artículo del MOCDE

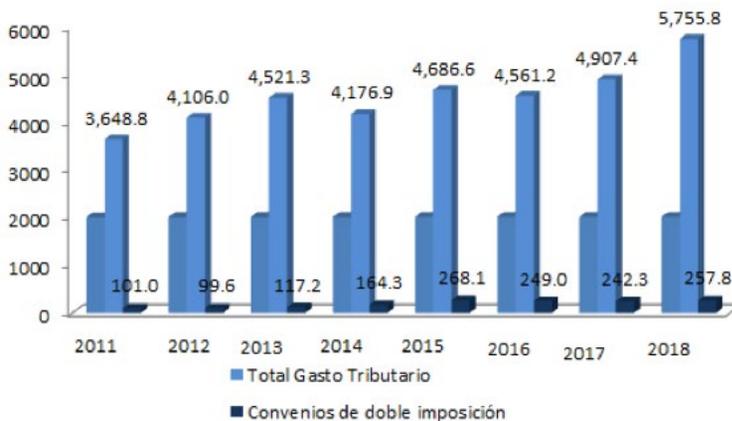
AC: El convenio sí incluye el artículo del MOCDE pero con modificaciones

El otro elemento analizado fue la incidencia de los convenios de doble tributación en el gasto tributario total. En la Figura 2 se presenta la evaluación del gasto tributario y en ella se puede evidenciar que mientras el gasto tributario se incrementa en un 58% en el período del 2011 al 2018, el gasto

por convenios de doble imposición llega a una variación del 155%. Asimismo, el peso que tiene el gasto por convenios de doble imposición en la estructura del gasto tributario total varía del 2.77% en el 2011. El gasto tributario por convenios de doble imposición también tiene una incidencia en

Figura 2

Gasto tributario por convenios de doble imposición con relación al gasto tributario total (cifras en millones de dólares)



Fuente: Servicios de Rentas Internas. Manual Gasto Tributario de 2011 al 2018.

Guarnizo Cumbicus Patty Janeth et.al

la presión fiscal. Analizando el período del 2011 al 2018 con base a datos del Servicio de Rentas Internas y del Banco Central del Ecuador (Ver Tabla 5), se puede evidenciar que la doble imposición incide en la variación de la presión fiscal en promedio

Tabla 5

Incidencia del gasto tributario por convenios de doble imposición en la presión fiscal

Año	Presión Fiscal Real	Presión Fiscal simulada*	Diferencia
2011	18.06	18.33	0.27
2012	20.3	20.42	0.12
2013	20.1	20.22	0.12
2014	19.9	20.07	0.17
2015	21.9	22.17	0.27
2016	19.9	20.15	0.25
2017	19.8	20.03	0.23
2018	20.4	20.64	0.24

*Presión fiscal incluyendo el gasto tributario por convenios de doble imposición

Nota: Elaborado a partir de los datos del Banco Central del Ecuador y del Servicios de Rentas Internas.

CONCLUSIONES

El Modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (MOCDE) se aplica casi por completo en los convenios suscritos independientemente de que sean o no países miembros de la OCDE. No obstante, existe un grupo de artículos que suelen ser modificados para realizar especificaciones propias de la legislación interna de cada país en temas de dividendos, intereses y regalías principalmente.

De la revisión de los convenios se pudo evidenciar que el 100% de los mismos adopta las cláusulas del MOCDE sobre doble imposición por concepto de renta pero tan solo el 59% incluye cláusulas con respecto a patrimonio por la dificultad que conlleva la valoración del mismo.

Si bien el crecimiento del gasto tributario por convenios de doble imposición casi se triplica en nueve años, no tiene una incidencia significativa en el gasto tributario total ni en la presión fiscal, por lo tanto es adecuado mantenerlo como un incentivo de tipo de fiscal, económico o social, integrado al régimen tributario interno que potencie el desarrollo de una determinada actividad económica.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas. (2010). Registro Oficial No. 306 del 22 de octubre de 2010, Quito-Ecuador.
- Constitución de la República del Ecuador. (2008). Registro Oficial No. 449 del 22 de octubre de 2008., Quito-Ecuador.

ARTÍCULO CIENTÍFICO: La doble imposición tributaria en el Ecuador. Efectos de la aplicación de convenios internacionales en el gasto tributario y presión fiscal

- Maciel, R. (2016). Tratados internacionales para evitar la doble imposición internacional. Conveniencias o sacrificios fiscales para el Paraguay?. Captura 8/04/2020 https://www.revistajuridicaonline.com/wp-content/uploads/2009/07/25_tratados_internacionales.pdf
- Guarnizo, P. (2019). Tesis de maestría: Análisis comparativo de los convenios para evitar la doble imposición y la aplicación del artículo 13 en el Ecuador. Universidad Central del Ecuador. Quito.
- Instituto de Estudios Fiscales de la Organización de Cooperación y Desarrollo. (22 de Julio de 2010). Modelo Convenio Tributario. www.gerens.cl: www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf
- Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. (2004). Registro Oficial No. 463 del 17 de noviembre de 2004. Quito, Ecuador.
- Montaño, César. (1999). El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional. Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador; Corporación Editora Nacional, 1999. 159 p. Serie Magíster, No. 5. <http://hdl.handle.net/10644/187>
- Pedernera, J. (2014). Análisis de la doble tributación internacional. Universidad Nacional de Cuyo. Mendoza. www.bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitales/6736/pedernera-tesisfce.pdf
- Servicio de Rentas Internas. <https://cef.sri.gob.ec/mod/page/view.php?id=10535>
- Vallejo, S.; Maldonado, G. (2007). Los convenios para evitar la doble imposición. En: Fiscalidad. Revista Institucional del Servicio de Rentas Internas. Quito: SRI, (No. 01, año 2007): pp. 39-59. <http://hdl.handle.net/10469/3863>