



LW
LP

U^QFQ

LAW WORKING PAPERS





LAW WORKING PAPERS

La distribución de la potestad tributaria entre los Estados en función de los tipos de renta

María Paulina Conde Cajas

2026 / 01

USFQ Law Working Papers

Colegio de Jurisprudencia
Universidad San Francisco de Quito USFQ
Quito, Ecuador

En contestación a: n/a

Recibido: 2025 / 08 / 01

Difundido: 2026 / 01 / 30

Materias: Derecho tributario

DOI: <https://doi.org/10.18272/4qncjj26>

Citación sugerida: Conde Cajas, María Paulina “La distribución de la potestad tributaria entre los Estados en función de los tipos de renta”. *USFQ Law Working Papers*, 2026/01, <https://doi.org/10.18272/4qncjj26>

©María Paulina Conde Cajas

El presente constituye un documento de trabajo (working paper). Puede ser descargado bajo acceso abierto en: <http://lwp.usfq.edu.ec>. Sus contenidos son de exclusiva responsabilidad de los autores, quienes conservan la titularidad de todos los derechos sobre su trabajo. USFQ Law Working Papers no ostenta derecho o responsabilidad alguna sobre este documento o sus contenidos.

Acerca de

USFQ Law Working Papers

USFQ Law Working Papers es una serie académico-jurídica de difusión continua, con apertura autoral para profesionales y de acceso abierto. Introduce en Ecuador un novedoso tipo de interacción académica que, por sus características particulares, tiene el potencial de ser pionero en rediseñar el discurso público del Derecho. Su objetivo es difundir documentos de trabajo (*working papers*) con impacto jurídico, que pueden abarcar cualquier asunto de las ramas de esta ciencia y sus relaciones con otras áreas del conocimiento, por lo que está dirigida a la comunidad jurídica y a otras disciplinas afines, con alcance nacional e internacional.

USFQ Law Working Papers difunde artículos académicos y científicos originales, entrevistas, revisiones o traducciones de otras publicaciones, entre otros, en español o inglés. Los contenidos son de exclusiva responsabilidad de sus autores, quienes conservan la titularidad de todos los derechos sobre sus trabajos. La difusión de los documentos es determinada, caso a caso, por el Comité Editorial. Se prescinde de la revisión por pares con el fin de dar a toda la comunidad académica la oportunidad de participar, mediante la presentación de nuevos trabajos, en la discusión de todos los contenidos difundidos.

USFQ Law Working Papers nace, se administra y se difunde como una iniciativa de la profesora Johanna Fröhlich (PhD) y un grupo de *alumni* del Colegio de Jurisprudencia de la Universidad San Francisco de Quito USFQ (Ecuador). Su difusión se realiza gracias al apoyo del Instituto de Investigaciones Jurídicas USFQ (Ecuador).

Más información: <http://lwp.usfq.edu.ec>

La distribución de la potestad tributaria entre los Estados en función de los tipos de renta

The Distribution of Taxing Authority among States According to Income Categories

María Paulina Conde Cajas

Investigador independiente

mariapaulinacajas@gmail.com

Resumen

Este artículo analiza la distribución de la potestad tributaria entre los Estados en función de los tipos de renta, en el marco de los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional (CDI) y los Modelos de Convenio de la OCDE y de la ONU. A través del estudio de las distintas categorías de renta y patrimonio que contemplan estos modelos, se examinan los criterios de vinculación real y personal que fundamentan el ejercicio de la soberanía fiscal de los Estados. Asimismo, se abordan las implicaciones de las medidas del Proyecto BEPS sobre la posible modificación del reparto de los derechos impositivos, especialmente en lo relativo al concepto de establecimiento permanente. El artículo concluye que los CDI, junto con las medidas BEPS, configuran un marco normativo coherente que favorece la equidad, previsibilidad y eficacia en la tributación internacional, limitando tanto la doble imposición como la evasión fiscal.

Abstract

This article examines the allocation of taxing powers among States based on income types, within the framework of Double Taxation Conventions (DTCs) and the OECD and UN Model Conventions. It analyses the distribution of fiscal sovereignty through the lens of source-based and residence-based taxation principles and explores how different categories of income and wealth are treated under international tax law. Particular attention is paid to the impact of the OECD/G20 BEPS Project on the existing balance of taxing rights, especially regarding the evolving concept of permanent establishment. The paper concludes that DTCs, in conjunction with BEPS measures, establish a consistent regulatory structure that promotes fairness, predictability, and efficiency in cross-border taxation while curbing double taxation and tax evasion.

Palabras clave

Potestad tributaria, doble imposición internacional, CDI, BEPS, establecimiento permanente, Modelo OCDE, Modelo ONU, categorías de renta, soberanía fiscal, tributación internacional.

Keywords

Taxing powers, international double taxation, DTCs, BEPS, permanent establishment, OECD Model, UN Model, income categories, fiscal sovereignty, international taxation.

Introducción

Los Estados ejercen potestad tributaria sobre las manifestaciones de riqueza que se constituyen como un hecho imponible. Los hechos imposables versan sobre la renta. La renta puede clasificarse por dos criterios. Primero, el criterio de vinculación real y que se relaciona con la riqueza con el territorio de un Estado. Segundo, el criterio de vinculación personal y que se relaciona con la residencia o domicilio del titular de la riqueza con el Estado de imposición¹.

El ejercicio de la potestad tributaria de los Estados se constituye como una auténtica manifestación de la soberanía. Sin embargo, el ejercicio de la de potestad tributaria se encuentra regulada por Convenios para evitar la doble imposición internacional en materia de renta y patrimonio y prevenir la evasión fiscal (en adelante, CDI). Los CDI permiten establecer regulaciones uniformes y coherentes entre las relaciones fiscales de los países. Los CDI distribuyen la potestad tributaria entre los países para eliminar la doble imposición internacional y la erradicación de la evasión fiscal. Los CDI fomentan escenarios de previsibilidad y certeza en las imposiciones fiscales y la aplicación de de la legislación fiscal de los países.

En el presente aporte académico, se pretende analizar las reglas que delimitan el ejercicio de la potestad tributaria entre los Estados. Las reglas estudiadas son las siguientes contenidas en la Convención con el Modelo de Convenio para evitar la doble imposición internacional en materia de renta y patrimonio y prevenir la evasión fiscal y sus Comentarios (en adelante, MC

¹ Fernando Serrano Antón, "Los principios básicos de la fiscalidad internacional en los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación," en *Fiscalidad Internacional*, ed. Centro de Estudios Financieros (Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2005), 209-248.

OCDE). Además, se harán algunas referencias en el caso de las particularidades del Modelo de Convenio (en adelante, MC) de la ONU.

En la actualidad, se están incorporando las modificaciones derivadas del Proyecto BEPS de la OCDE y del G20 al MC OCDE. En este contexto, el presente aporte académico pretende cuestionar las reglas que, posiblemente, modifican la distribución de la potestad tributaria de los Estados. A primera vista, se podría establecer que si existen cambios en la distribución de la potestad tributaria. La conclusión preliminar se encontraría justificada en el Plan de Acción². El Plan de Acción atiende a los problemas de erosión de la base imponible y los traslados de los beneficios. En su conjunto, estas medidas BEPS restablecerán la tributación de fuente y de residencia en varios casos en que los ingresos transfronterizos. En el caso contrario, no estarían sujetos a tributación o se gravarán a tasas muy bajas³.

Sin embargo, estas medidas no tienen por objeto directamente modificar las normas internacionales existentes sobre la asignación de los derechos de imposición sobre los ingresos transfronterizos que se mantienen con carácter general. Las medidas, en cierta medida, pueden implementar cambios que pueden afectar al reparto de los derechos de imposición de las modificaciones al concepto de establecimiento permanente.

Desarrollo

Los CDI determinan los respectivos poderes de imposición del Estado de la fuente y del Estado de residencia respecto de las diferentes categorías de renta y de patrimonio. En otros términos, los CDI distribuyen la potestad tributaria entre el Estado de la residencia y el Estado de la fuente y establecen diferentes reglas en función del tipo de renta de que se trate. En concreto, existen dos tipos diferentes de reglas en función de su renta.

En primer lugar, para identificar las categorías de renta y de patrimonio, al Estado se le atribuye un poder exclusivo de imposición a unos de los Estados contratantes. En este primer supuesto, el otro Estado contratante, no puede gravar estas categorías. Esta prohibición de gravar las estas

² OCDE, Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el traslado de beneficios, OECD publishing, 2013.

³R. Falcón y Tella y E. Pulido Guerra, Derecho fiscal internacional, 2ª ed. (Madrid: Marcial Pons, 2013), 120.

categorías impide una doble imposición. Por lo general, la potestad tributaria se otorga al Estado de residencia⁴.

En segundo lugar, en las otras categorías de renta y de patrimonio el poder de imposición no es exclusivo. En algunos casos, en las rentas existe un derecho de imposición compartido entre los dos Estados⁵. La imposición compartida se encuentra limitada por el tipo aplicable máximo del impuesto del Estado de la fuente (dividendos, intereses y, en algunos casos, cánones, tanto en los Modelos de Convenio de la OCDE como de la ONU).

En cualquiera de los dos casos, las disposiciones confieren al Estado de la fuente un derecho o poder. La fuente de derecho o poder puede ser plena o limitada. En cambio, el Estado de residencia deberá permitir el establecimiento de estos mecanismos con el fin de evitar una doble imposición. Los métodos previstos para evitar la doble imposición en los Modelos OCDE y ONU son el método de imputación y el de exención. Los métodos en referencia se encuentran recogidos en los artículos 23.A y 23.B de ambos modelos.

En los Modelos de Convenio las rentas y el patrimonio se clasifican en tres categorías. Las categorías se encuentran clasificadas según el régimen aplicable en el Estado de la fuente:

Rentas y elementos patrimoniales que pueden gravarse sin ninguna limitación en el Estado de la fuente o situación.

Rentas que pueden someterse a una imposición limitada en el Estado de la fuente.

Rentas y elementos patrimoniales que no pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación.

En todo caso, las categorías de renta que los Modelos de Convenio incluyen en uno u otro régimen.

⁴ TERRA, B., y WATTEL, P.J. *European Tax Law*. 2ª ed. Deventer: Kluwer, 1992, 128, citados por SERRANO ANTÓN (2005 a), 217.

⁵M. Lucas Durán, *Fiscalidad internacional de rentas financieras* (Madrid: Edersa, 2001), 80.

A. Categorías de renta y patrimonio que pueden gravarse sin ninguna limitación en el Estado de la fuente

Existen unas categorías de renta y patrimonio que pueden gravarse sin ninguna limitación en el Estado de fuente o Estado de situación y que son las siguientes:

a) Rendimientos derivados de bienes inmuebles y ganancias de capital derivadas de la enajenación de dichos bienes (artículo 6 y 13):

Las ganancias provenientes de propiedades, como el monto del alquiler del bien, y el beneficio que se obtiene de la venta de un bien inmueble, pueden ser tributadas ilimitadamente por el Estado de la fuente.

En relación al concepto de renta inmobiliaria, se entiende como tal toda aquella renta que surge de la propiedad de un bien inmueble, a la que nos referiremos en un sentido general. El término inmueble será el que surja del sistema interno del Estado donde se encuentre el bien, que, en términos generales, no se incluye en el derecho tributario sino en el Derecho civil.

A pesar de que en la sección 2 del artículo 6 se define el concepto de inmueble según el sentido que se le otorga en el Derecho interno del Estado contratante donde se encuentre el bien, también se indica que "engloba en todo caso los bienes complementarios a los bienes inmuebles, el ganado y el equipo empleado en las actividades agrícolas y forestales, así como los derechos a los que se les puedan aplicar las normas de derecho privado relativas a bienes raíces.

Sin embargo, los Convenios no establecen cómo el Estado de origen debe tratar estas rentas inmobiliarias, pudiendo el Estado donde se encuentra el bien seleccionar su tratamiento fiscal, ya sea como rendimiento de capital o como rendimiento de actividad económica, por ejemplo. En conclusión, el término renta inmobiliaria no se alinea con el concepto de rendimiento inmobiliario del Derecho interno, sino que es más extenso, abarcando cualquier ingreso proveniente del bien inmueble, aunque a nivel interno no se categorice de esa manera⁶.

⁶ A. Miranda Pérez, "La no discriminación fiscal en los ámbitos internacional y comunitario" (México: Editorial México Universitario, 2005), 124.

Para tributar el beneficio obtenido de la venta de un inmueble en el Estado de origen, el artículo 13 del Modelo especifica, en su capítulo 4, que también se consideran ganancias inmobiliarias las que surgen de la venta de una participación directa o indirecta en una entidad cuyo patrimonio se compone principalmente de bienes raíces.

b) Beneficios de los establecimientos permanentes situados en dicho Estado (Artículo 7).

Según el artículo 7.1 del Modelo OCDE, las ganancias empresariales que un no residente obtiene a través de un establecimiento permanente, en la medida en que sean atribuibles a dicho establecimiento permanente, pueden tributar ilimitadamente en el país donde se encuentra dicho establecimiento.

Para establecer si la renta es atribuible a dicho establecimiento permanente, se considera si la hubiese obtenido una empresa que llevara a cabo la misma actividad, bajo las mismas o similares circunstancias y mantenga una relación con su sede central como si fuera completamente autónoma. Para estos propósitos, se considerarán las tareas realizadas, los recursos empleados y los riesgos que la casa central asume.

Se permitirá la deducción de los gastos para calcular la renta del establecimiento permanente, conforme al principio de plena competencia (*arm's length principle*). Además, el artículo 24 del Modelo establece que el establecimiento permanente debe ser tratado como un residente.

Esta normativa fiscal en el Estado de la fuente también se aplica a los ingresos provenientes de "servicios profesionales independientes", o sea, a los ingresos provenientes del trabajo por cuenta propia que anteriormente estaba estipulado en el artículo 14.1 del Modelo, pero que en la actualización del año 2000 fue eliminada por ser considerada redundante.

El artículo 7 no aplica la norma a los ingresos obtenidos por compañías dedicadas a la navegación por mar y área internacional (dado que poseen su propia normativa). No se refiere a las ganancias derivadas de bienes raíces, que se consideran adquiridas en el lugar de residencia del bien, tal como se mencionó en el segmento previo, a pesar de que el bien se tenga a través de un EP en otro Estado. Por otro lado, el artículo 7 sí es aplicable a dividendos, intereses y cánones cuando estos ingresos se adquieren mediante un EP.

c) Rendimientos de las actividades de artistas y deportistas realizadas en dicho Estado, independientemente de que tales rentas se atribuyan al artista o deportista o a otra persona (Artículo 17)

Estas ganancias podrán ser tributadas de forma ilimitada en el Estado de origen cuando el artista o atleta lleve a cabo en ese Estado la actividad deportiva o artística que genere dichas ganancias (imaginemos un torneo de tenis o un concierto musical, por ejemplo).

La regla concerniente a los artistas y deportistas es una regla particular que, por lo tanto, se aplica de manera primordial a la regla de los beneficios corporativos o a la de los salarios laborales. En otras palabras, esto representa una excepción tanto a las normas del artículo 7 como a las del punto 2 del artículo 15. La razón de esta norma radica en la elevada movilidad de este tipo de contribuyentes, los altos rendimientos que consiguen en un periodo breve y su propensión a emplear sistemas de planificación fiscal agresivos⁷.

En relación al término de artista, el artículo 17.1 evita proporcionar una definición y menciona algunos ejemplos, aunque no es una lista exhaustiva. Los actores de teatro, cine y publicidad son reconocidos como artistas. Además, los comentarios indican que el artículo 17 se aplica a ingresos provenientes de actividades de naturaleza política, social, religiosa o benéfica, siempre que incluyan un componente de diversión o espectáculo. Por otro lado, es evidente que la norma no se aplica a un conferenciante o al personal de apoyo, como pueden ser los cámaras durante la filmación de una película, los productores, los directores de cine o los coreógrafos, entre otros.

Este concepto también abarca los ingresos provenientes de la publicidad o el patrocinio, ingresos que frecuentemente los deportistas y artistas reciben junto a sus honorarios, siempre que puedan tener una relación directa o indirecta con la actuación o presencia del artista o deportista. Si no fuera así, estas ganancias se considerarían como ventajas de la empresa o compensaciones laborales.

⁷ J.A. Rodríguez Ondarza y A. Fernández Prieto, dirs., "Fiscalidad y planificación fiscal internacional" (Madrid: Instituto de Estudios Económicos, 2003), 324.

Finalmente, esta norma también se aplica, conforme al apartado 2 del artículo 17, a los ingresos obtenidos por otras personas, usualmente sociedades, a raíz de la actividad del artista o atleta. La versión anterior de los Comentarios OCDE al artículo 17 dictaba que esta norma solo se aplicaba en situaciones de elusión fiscal (las denominadas "sociedades de artistas", en las que un artista se asocia a una sociedad y le otorga el derecho a prestar sus servicios), pero desde 1992, los Comentarios establecen que se aplicará en cualquier situación, independientemente de si existía o no abuso.

d) Rendimientos de los consejeros pagados por una sociedad residente en dicho Estado (artículo 16).

Las remuneraciones de los integrantes del consejo de administración, también denominados miembros de un directorio o consejo de supervisión, pueden ser impuestas ilimitadamente en el Estado donde reside la sociedad en cuestión. La razón detrás de esta norma, según detallan los comentarios a este precepto, radica en la necesidad de evitar las dificultades en la identificación de dónde se ofrecen los servicios, por lo que se opta por una regla de aplicación más sencilla (CMC 1).

Es necesario considerar las dietas y otras compensaciones, incluso en especie, tales como opciones de stock, vehículo, vivienda, por ejemplo. Por otro lado, si el consejero lleva a cabo simultáneamente otra actividad en la sociedad, algo que es bastante habitual en la práctica, esta norma no se aplica. En otras palabras, se descarta la aplicación del artículo 16 a los salarios que se obtengan como resultado del desempeño laboral como trabajador de la sociedad y a la compensación por servicios de asesoramiento o consultoría que el consejero pueda realizar como profesional. Estas tendrán en cuenta el beneficio del negocio.

e) Remuneraciones por razón de un empleo por cuenta ajena en el sector privado realizado en dicho Estado (artículo 15), cuando los servicios se presten físicamente en el territorio de dicho Estado y además concorra alguna de las circunstancias siguientes:

- el trabajador permanezca allí durante un período de más de ciento ochenta y tres días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el período impositivo relevante

- las remuneraciones se paguen por un empleador residente en el Estado que se prestan los servicios o en su nombre
- las remuneraciones se soportan por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el Estado en el que se prestan los servicios.

En realidad, lo que realiza el Modelo es restringir la autoridad del Estado de la fuente, ya que si el trabajo dependiente se lleva a cabo físicamente en él por un periodo que no supera los 183 días, y el pagador no es residente ni tiene un domicilio permanente, no se puede imponer gravamen a este⁸. El reglamento es aplicable a los salarios, sueldos y otras compensaciones, incluyendo las compensaciones en especie, por la ejecución del trabajo que depende del empleado.

Conclusión

Bajo las premisas expuestas, podemos concluir que los Tratados para prevenir la doble imposición internacional (CDI) reparten con exactitud la autoridad fiscal entre los países. Mediante los CDI, se define un marco regulatorio que establece las competencias tributarias de los Estados basándose en el tipo de ingreso o patrimonio que se impone impuestos. Por lo general, los CDI se fundamentan en que el Estado de residencia posee el derecho principal de imposición, mientras que el Estado de la fuente tiene la facultad de imponer impuestos sobre determinados tipos de ingresos, tales como dividendos, intereses o beneficios de capital. Así, se previene que un contribuyente reciba dos veces impuestos por el mismo ingreso en distintas jurisdicciones. La repartición exacta de los impuestos en los CDI asegura un trato equitativo.

El uso de la autoridad fiscal en los CDI está regulado para prevenir la evasión de impuestos. Además de eliminar la doble imposición, los CDI tienen como objetivo evitar la evasión fiscal, la cual puede presentarse cuando los contribuyentes recurren a estructuras internacionales para evadir el pago de impuestos. Para ello, se han implementado regulaciones que habilitan a los Estados a aplicar impuestos a los ingresos transfronterizos de forma equitativa, y definir procedimientos que impidan que los ingresos sean sujetos a impuestos mínimos o nulos. En este contexto, los métodos para eliminar la doble imposición, tales como el método de

⁸ N. Carmona Fernández, "Fiscalidad de los no residentes en España (VII): cánones," en *Manual de Fiscalidad Internacional*, 4ª ed., dirigido por I. Corral Guadaño (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, s.f.), 54.

imputación y el de exención, desempeñan un rol crucial en la protección de los derechos fiscales de los países, facilitando a los contribuyentes el acceso a un sistema impositivo más predecible y fiable.

Los cambios en el Proyecto BEPS de la OCDE podrían alterar la repartición de la autoridad fiscal entre los países. El Proyecto BEPS (Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios) tiene como objetivo enfrentar las tácticas agresivas de planificación fiscal que posibilitan a las compañías disminuir de manera artificial su base tributaria y trasladar sus ganancias a territorios con tasas fiscales bajas. A pesar de que las acciones del BEPS no buscan cambiar de manera directa las regulaciones sobre la distribución de derechos tributarios, sí sugieren modificaciones en las normas fiscales que podrían influir en cómo se gravan los ingresos a nivel internacional.

Específicamente, las alteraciones al concepto de establecimiento permanente, la determinación de lo que representa una "presencia significativa" en un Estado, y la normativa de los precios de transferencia podrían modificar la forma en que los ingresos se reparten entre los Estados y la forma en que ejercen sus derechos fiscales.

La categorización de los ingresos en los Modelos de Convenio de la OCDE y la ONU facilita un trato tributario particular de acuerdo a la clase de los ingresos. Los Modelos de Convenio, ya sean de la OCDE o de la ONU, proporcionan una categorización exhaustiva de los ingresos, posibilitando que cada clase de ingreso se categorice correctamente de acuerdo a su procedencia y características. Las categorías comprenden, entre otras, los beneficios de propiedades, las ganancias de negocios permanentes, las actividades deportivas y artísticas, y las compensaciones de los asesores de entidades. Cada una de estas categorías cuenta con normas particulares respecto al poder de imposición del Estado de origen y del Estado de residencia, lo que facilita una distribución equitativa y consistente de las imposiciones.

Estas conclusiones demuestran que los CDI, las modificaciones al BEPS y la categorización de los ingresos favorecen la repartición de la autoridad fiscal entre los Estados, asegurando que el sistema fiscal global sea más equitativo, consistente y resistente a la evasión fiscal.

Referencias bibliográficas

Carmona Fernández, Nicolás. "Fiscalidad de los no residentes en España (VII): cánones." En *Manual de Fiscalidad Internacional*, 4ª ed., dirigido por Ignacio Corral Guadaño. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, s.f.

Falcón y Tella, Rafael, y Enrique Pulido Guerra. *Derecho fiscal internacional*. 2ª ed. Madrid: Marcial Pons, 2013.

Lucas Durán, Manuel. *Fiscalidad internacional de rentas financieras*. Madrid: Edersa, 2001.

Miranda Pérez, Antonio. "La no discriminación fiscal en los ámbitos internacional y comunitario." México: Editorial México Universitario, 2005.

Rodríguez Ondarza, José Antonio, y Antonio Fernández Prieto, dirs. *Fiscalidad y planificación fiscal internacional*. Madrid: Instituto de Estudios Económicos, 2003.

Serrano Antón, Fernando. "Los principios básicos de la fiscalidad internacional en los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación." En *Fiscalidad Internacional*, ed. Centro de Estudios Financieros. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2005, 209-248.

Terra, Ben, y Peter J. Wattel. *European Tax Law*. 2ª ed. Deventer: Kluwer, 1992. Citados por Fernando Serrano Antón, *Fiscalidad Internacional* (Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2005), 217.