

UNIVERSIDAD INTERNACIONAL SEK  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Trabajo de fin de carrera titulado:

REPERCUSIÓN DE LOS CONVENIOS TRIBUTARIOS  
INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE  
IMPOSICIÓN EN LA ECONOMÍA DEL ECUADOR

Realizado por:

GISSELA SOFÍA VARGAS CARRILLO

Como requisito para la obtención del título de:

ABOGADO

QUITO, SEPTIEMBRE DE 2009



## DECLARACIÓN JURAMENTADA

Yo, Gissela Sofía Vargas Carrillo, declaro bajo juramento que el trabajo aquí descrito es de mi autoría; que no ha sido previamente presentado para ningún grado o calificación profesional; y, que he consultado las referencias bibliográficas que se incluyen en este documento.

A través de la presente declaración cedo mis derechos de propiedad intelectual correspondientes a este trabajo, a la UNIVERSIDAD INTERNACIONAL SEK, según lo establecido por la Ley de Propiedad Intelectual, por su Reglamento y por la normatividad institucional vigente.

.....

**Gissela Sofía Vargas Carrillo**

## DECLARATORIA

El presente trabajo de investigación de fin de carrera, titulado  
**REPERCUSIÓN EN LOS CONVENIOS TRIBUTARIOS  
INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE  
IMPOSICIÓN EN LA ECONOMÍA DEL ECUADOR**

Realizado por el alumno

**GISSELA SOFÍA VARGAS CARRILLO**

Como requisito para la obtención del título de  
**ABOGADO**

ha sido dirigido por el profesor

**Dr. JOSÉ MARÍA GÓMEZ DE LA TORRE**

quien considera que constituye un trabajo original de su autor.

.....  
**Dr. JOSÉ MARÍA GÓMEZ DE LA TORRE**

**Director**

Los profesores informantes

Ing. DAVID RUALES, y

Dr. PAÚL PACHECO

después de revisar el trabajo escrito presentado,  
lo han calificado como apto para su defensa oral ante el tribunal examinador.

.....  
Ing. David Ruales

.....  
Dr. Paúl Pacheco

Quito, a 4 de septiembre del 2009

## **AGRADECIMIENTOS**

Quiero agradecer a todas aquellas personas que contribuyeron a la realización del presente trabajo de fin de carrera, en especial al Dr. José María Gómez de la Torre por su ayuda constante, sus consejos y generosidad para compartir conmigo su experiencia y amplios conocimientos

Asimismo, quiero expresar también mis más sinceros agradecimientos al doctor Dr. Paúl Pacheco y al Ing. David Ruales por su paciencia, apoyo y orientación en la realización de esta tesina. No cabe duda que su valioso aporte ha enriquecido el trabajo obtenido.

Y, por supuesto, el agradecimiento más profundo a mi querida familia, amigos y a todas las personas que me ayudaron, aconsejaron y apoyaron a lo largo de mi carrera universitaria para que este sueño se hiciera realidad.

A mis padres, Jorge y Norma, por su apoyo incondicional y su ejemplo de lucha y superación; a mi hermano Xavier por su compañía, ayuda y generosidad y a mis hermanos Elizabeth, Juan José y David por su cariño.

## **RESUMEN**

El presente trabajo, tiene como objetivo analizar la repercusión que tienen los Convenios Tributarios para evitar la doble imposición, al momento de atraer inversiones al Ecuador.

Por lo cual, el primer capítulo nos introduce a un escenario económico mundial, definiendo conceptos básicos como la globalización, la influencia de los poderes públicos y agentes privados en el mercado interno, pasando por un análisis a los incentivos tanto macroeconómicos, legales como tributarios que ofrece el Ecuador, para así poder adentrarnos al fondo de la investigación, que es la problemática fiscal en materia de doble imposición que se genera al momento de invertir en el país.

Más adelante, en el segundo capítulo expondré, las nociones fundamentales del Derecho Tributario Internacional, debido a que por medio de esta rama busco una solución a esta problemática. Asimismo, comenzare con el estudio de su concepto, naturaleza, fuentes, fines, objetivos y de la evolución en los estudios de los problemas del derecho tributario internacional realizados por varios Organismos Internacionales como la ONU, la CAN y la OCDE.

Finalmente, en el tercer capítulo se hace un profundo análisis de la estructura, aplicación e interpretación de los Convenios Tributarios Internacionales para evitar la doble imposición, así como de los diferentes modelos propuestos por Organismos Internacionales. Adicionalmente, se investiga sobre los efectos económicos que han generado los tratados suscritos por el Ecuador con otros países.

## **ABSTRACT**

The main objective of the present work is to analyze the main results of Tax Covenants that have the objective to avoid double taxation when bringing investments to Ecuador.

The first chapter will introduce us to a global economical scenario that will define basic concepts such as globalization and the influence of public and private powers and agents in the internal market – we will go through an analysis of macro economical, legal and tax incentives that Ecuador has to offer. Then, we will go to the core of our investigation that is the fiscal problems that double taxing generates in the moment of investing in Ecuador.

The second chapter will illustrate the fundamental notions of the International Tax of Rights – crucial tool to find a solution to the problem. In the same way, we will begin the study of the concept, nature, sources, objectives and the evolution of the different published materials - by International Organizations such as the United Nations, the Andean Community and the Organization for Economic Cooperation and Development – that analyze the problems of the International Tax of Rights.

Finally, the third chapter makes a deep analysis in the structure, application and interpretation of the present International Tax Covenants to avoid double taxation as well as the different models proposed by International Organizations. Additionally, we will investigate the economical effects that the present treaties of Ecuador with other countries have generated.

## RESUMEN EJECUTIVO

En el primer capítulo analizaremos el Clima General de Inversiones en el Ecuador partiendo del estudio de conceptos básicos como la globalización sus inicios y su importancia en la actualidad, definiéndola como el instrumento utilizado por los mercados de cada país, para expandirse a nivel mundial y así generar mayores ingresos económicos, apertura a nuevos tipos de tecnología, acceso a nuevas culturas y ciencias, entre otros, mediante la utilización de políticas que permitan tal desarrollo, como es el caso de la firma de convenios tributarios internacionales para evitar la doble imposición, entre los países.

Asimismo, se toma en cuenta el papel actual de los poderes públicos en la economía, los cuales se diluyen por las fronteras, pasando de ser sujetos activos de las políticas, a meros espectadores pasivos de los acontecimientos, con lo cual permiten a los agentes privados encontrar un escenario propicio para el desarrollo de nuevos proyectos e iniciativas; entre estas, podemos destacar las posibilidades de crecer y desarrollarse en el exterior, aprovechando tanto el ambiente favorable de internacionalización, como la existencia de nuevos medios tecnológicos y financieros para llevarla a cabo.

En cuanto a lo que se refiere a política tributaria, los países tienen como meta la reducción del déficit público, la obtención de ingresos fiscales y la reducción del gasto fiscal, todo ello siguiendo criterios de *neutralidad impositiva* que permitan la consecución de sistemas fiscales más eficientes. Continuando con el análisis, este capítulo se enfocara en el estudio de los sectores en los que las empresas transnacionales invierten en el Ecuador, cuales son las ventajas naturales que el país posee y los incentivos legales y tributarios que ofrece con el fin de atraer la inversión extranjera.

De esta manera, al enfocarnos en los sectores en los cuales invierten las empresas transnacionales, podemos decir que se concentran en la explotación de crudo, minas y canteras; sin embargo, se espera que la inversión se oriente también hacia la búsqueda de mercados locales y la conquista de terceros mercados tomando en cuenta las ventajas considerables que se presentan en nuestro país.

Para ello, el país está realizando numerosos programas, con el fin de atraer una mayor inversión extranjera, como son el mantenimiento de la dolarización que contribuye a la reducción de la inflación y elimina el riesgo cambiario para las inversiones en dólares o reduce el costo de “*hedging*” para inversiones en otras monedas.

Asimismo, reformas legales como la actual Constitución Política de la República, que establece como principio general la igualdad de derechos entre extranjeros y ecuatorianos, ley de Comercio Exterior e Inversiones, ley de Promoción y Garantía de Inversiones, ley especial de Desarrollo Turístico, ley de Compañías, las cuales buscan crear un ambiente propicio para la inversión en el Ecuador

De la misma forma, el gobierno ha creado Incentivos Tributarios, que a más de la estabilidad tributaria garantizada para los inversionistas que suscriban el ya citado Contrato de Inversión, existe la posibilidad de una reducción del impuesto a la renta, de 25% a 15%, en caso de reinversión. Actualmente, ésta reducción del 25% contempla un cambio, debido a que se plantea una exención del 10% para las empresas que reinviertan estos recursos en activos fijos productivos relacionados con investigación y tecnología. Actualmente la Ley exonera solo a quienes invierten en equipos y maquinarias.

Reducción arancelaria a cero por ciento para materias primas y bienes de capital producidos en la subregión andina así como la aplicación de un “*Drawback*” o devolución de aranceles e impuesto al Valor Agregado de materias primas o de bienes para la exportación.

Existencia de 12 Convenios bilaterales para Evitar la Doble Tributación (CDT) con varios países de América y Europa, además de 1 Convenio multilateral suscrito en el marco de la Comunidad Andina de Naciones, CAN, en el que se establece el “Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal” entre los Países Miembros, Decisión 578 de 4 de mayo de 2004.

En cuanto al acceso de mercados, el Ecuador es parte de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), la cual comprende una Zona de Libre Comercio que permite un acceso libre de aranceles a los mercados de Bolivia, Colombia, y Perú, cuyo mercado potencial es de aproximadamente 110 millones de consumidores. Asimismo existe un acuerdo CAN-MECOSUR, y un Acceso preferencial con los Estados Unidos de América, por medio de la ATPDEA, la cual se amplió y extendió.

Con todo lo manifestado, podemos concluir que todo este desarrollo del comercio internacional, sumado al aumento más que proporcional del capital y del trabajo cualificado, ha traído empleo y dinamizado la economía, pero así mismo ha generado una problemática en lo que a materia fiscal se refiere. Entre las cuestiones más espinosas que existen en la relación con este problema son: El Impuesto sobre la renta de personas jurídicas, el Impuestos sobre la renta de personas físicas, el Impuesto sobre el consumo, entre otros

Por lo que enunciare algunas posibles soluciones para tales problemas fiscales que se pueden suscitar como son a.) *Soluciones unilaterales*, que consisten en la incorporación, en las legislaciones internas de cada país, las medidas necesarias para hacer frente a cualquiera de las situaciones antes descritas; b.) *Soluciones bilaterales*, a través de las cuales dos soberanías fiscales adoptan acuerdos para eliminar posibles discordancias entre sus legislaciones; c.) *Soluciones multilaterales*, en las que las autoridades fiscales de varios países, normalmente de una misma área geográfica, con intereses y problemas comunes, como por ejemplo la Unión Europea deciden acometer conjuntamente la adopción de principios, o la realización de reformas en sus respectivas legislaciones

De igual forma cabe destacar que el inversionista puede ser víctima de una doble imposición la cual se define como aquella situación en la cual una misma renta o un mismo bien resultan sujetos a imposición en dos o más países, en la totalidad o en parte, durante un mismo periodo imponible y por la misma causa, por lo que analizare posibles soluciones a esta problemática, existiendo a.) *Soluciones unilaterales*, que son medidas unilaterales que puede incluir cada Estado en su legislación interna nacional, por ejemplo el método de exención y el de imputación.

Por el primero, el rendimiento no se integra en la base imponible del impuesto en el Estado de residencia, en consecuencia, el rendimiento obtenido en el extranjero está exento en el Estado de residencia. Por el segundo, el Estado de residencia permite al contribuyente deducirse de la cuota el impuesto pagado en el Estado de la fuente, es decir, las rentas obtenidas en otra jurisdicción fiscal se incluyen dentro de las rentas gravadas por el país de residencia. b.) *Soluciones bilaterales*: en este caso son los convenios para evitar la doble imposición, en este aspecto tanto las Naciones Unidas, como la OCDE han elaborado unos modelos de convenio, para la solución de este problema.

Del mismo modo cabe señalar, que existe una competencia fiscal Perjudicial, que se da por comportamientos elusivos de los contribuyentes, que llevan las bases imponibles que lógicamente debían obtenerse en la soberanía fiscal de residencia, y tributar en ella, otras soberanías fiscales que ofrecen mejores condiciones de tributación

En el segundo capítulo se hablara sobre el Derecho Tributario Internacional, sus principios, naturaleza, fuentes, fines y principios, por lo que empezaremos definiéndolo *como una rama del derecho público económico, concretamente del derecho tributario, especializada en los principios y aspectos jurídicos objetivos y subjetivos que surgen especialmente de la aplicación de los tributos a eventos que presentan algún elemento poseedor de connotación internacional o supranacional.*

En lo que respecta a su naturaleza se suele abordar todo lo relacionado con la evasión y la elusión fiscal internacional, la cooperación entre las administraciones tributarias estatales, el intercambio de información, las consultas que pueden realizar las autoridades administrativas para definir la situación de los contribuyentes, el principio de no discriminación en materia fiscal, los diferentes tipos de rentas, etc.

En cuanto a su objetivo, esta rama del derecho busca la regulación de los hechos tributarios de carácter internacional, ya sea considerando la nacionalidad, el domicilio o la residencia de los contribuyentes, ya sea el lugar donde estos celebran sus negocios, o el lugar donde los hechos ocurren.

Las fuentes del Derecho Tributario Internacional según lo determina el Art. 38.1 del Estatuto del Tribunal Internacional de Justicia (ETIJ), son: Las convenciones internacionales, la costumbre internacional, los principios generales del Derecho, las decisiones judiciales y las doctrinas de los publicistas de mayor competencia de las distintas naciones como medio auxiliar para la determinación de las reglas de Derecho

Por otra parte, en este capítulo se tratara sobre los principios de los tratados, como son el *Principio Pacta Sunt Servanda*, el cual establece que los tratados deben ser cumplidos, el *Principio Res Inter Alios Acta*, en el cual los tratados solamente crean obligaciones entre las partes intervinientes y el *Principio ex consensu advenit vinculum*, el cual se traduce como el principio del consentimiento (sin consentimiento no hay obligación)

De igual manera hablare sobre los principios generales del derecho, los cuales según lo define Carnelluti “no son algo que exista fuera, sino dentro del mismo derecho escrito, ya que derivan de las normas establecidas, son el espíritu o la esencia de la ley.”

Finalmente, analizare los modelos de convenios tributarios para evitar la doble imposición realizada por los diferentes Organismos Internacionales, como son la Sociedad de Naciones, las Naciones Unidas, La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y la Comunidad Andina.

La Sociedad de Naciones, organismo creado en París en el año de 1919 y cuyos objetivos principales eran el de desarrollar la cooperación entre las naciones, garantizándoles la paz y la seguridad; mantener públicamente relaciones internacionales fundadas en la justicia y en el honor; y hacer reinar la justicia y respetar escrupulosamente todas las obligaciones de los tratados en las relaciones mutuas de los pueblos organizados; asumió el compromiso de

formular un Modelo de Convenio para homogenizar los acuerdos tendientes a evitar la doble imposición internacional.

El tema fue materia de importantes estudios en la época, la Comisión Financiera de la Sociedad de Naciones encargó en 1921 a un Comité de Expertos Internacionales la elaboración de un informe sobre doble imposición, por lo que en la Conferencia Regional de México se formuló el Modelo de Tratado, lo que constituyó, diremos, la primera muestra sistemática de la doctrina latinoamericana. En el que se incluyó como criterio principal de potestad tributaria el de la fuente pagadora de ingresos.

Más adelante en la última reunión del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones, en Londres en 1946, con la participación de representantes de varios países, la posición anterior sufrió algunos cambios, haciéndose prevalecer los intereses de los países desarrollados, situándose en primer plano el principio de domicilio.

Más tarde con la creación de La Organización de las Naciones Unidas en 1945, que reemplazó a la ineficiente Sociedad de Naciones, se formó el Consejo Económico y Social, el cual creó la Comisión Fiscal el 1 de octubre de 1946, que tuvo como tarea fundamental estudiar el problema de la doble imposición internacional, esto entre los años 1946 y 1954, dando como resultado la Resolución 378 del Consejo Económico y Social, del 10 de agosto de 1951, en la que se pone de relieve el derecho de gravar las rentas en el país de la fuente, debiendo adoptarse medidas para evitar la doble imposición en el país de residencia, y además, la necesidad de que tales medidas sean adoptadas por medio de trabajos bilaterales, todo ello para que los países en desarrollo sufran un sacrificio mínimo, ya que lo que se trata en último término es de fomentar su crecimiento económico.

El Consejo destacó que los tratados fiscales entre ambos tipos de países podían promover una importante corriente de inversiones para fomentar el crecimiento económico de las naciones más pobres, en especial si los instrumentos internacionales contienen disposiciones con un tratamiento tributario favorable para tales inversiones por parte de los países de origen, a través de efectivas deducciones impositivas, por medio de medidas que le aseguren el goce pleno de cualquier incentivo impositivo otorgado por el país que es receptor de la inversión.

Por otra parte, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, nació en el periodo posterior a la Segunda Guerra Mundial, debido a que los trabajos de la Sociedad de Naciones fueron retomados preferentemente por la Organisation for European Economic Co-operation y por la organización que la sucedió, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

El Convenio tipo de la OCDE ha sido actualizado los años 1994, 1995, 1997, 2000 y 2005. Actualmente, la organización exhibe en su página *web*, para discusión pública, el documento titulado “The 2008 Update to The Model Tax Convention

El Modelo de convenio de los Estados Unidos de Norteamérica, supone un intento de Estados Unidos de Norteamérica de notificar al país que junto a él suscribe el tratado que hay determinados aspectos que se deben tomar en cuenta en los acuerdos, tales como algunos derechos que tiene el Estado Americano sobre la fiscalidad de sus ciudadanos, dondequiera que estos residan.

Por otro lado, desde el inicio del Pacto Andino en 1969, hoy Comunidad Andina gracias al Protocolo de Trujillo de 1996, los países miembros comprendieron que era necesario establecer mecanismos que coadyuvaran en el proceso de integración, entre ellos, la armonización de las políticas económicas y sociales

Por tal razón, la Comisión aprobó en 1971, la Decisión 40, que aprueba el “Convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros” y el “Convenio para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los países miembros y otros estados ajenos a la subregión.” Esta Decisión 40 acoge frontalmente el criterio atributivo de potestad tributaria de la fuente productora de ingresos o criterio territorial.

Para concluir este capítulo, hablare sobre el concepto, los tipos, jerarquía y efectos de los Tratados Internacionales en materia tributaria. La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados del año 1969, en el tercer encabezado, define a los tratados tributarios como un acuerdo internacional celebrado por escrito entre 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.

Existen dos tipos de tratados los *solemnes* y los *ejecutivos o en forma simplificada*, los primeros requieren de la intervención del Parlamento por ser expresión suprema de la política exterior estatal; y, los segundos responden a una necesidad de urgencia, de rapidez y simplificación, y se ocupan generalmente de materias de la órbita funcional del poder Ejecutivo, por ejemplo, para desarrollar acuerdos básicos de cooperación.

La jerarquía de los tratados depende de la legislación interna de cada país, por ejemplo la Constitución Política del Ecuador en su Art. 424 señala que: La Constitución es la norma suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico. La Constitución y los tratados internacionales de derechos humanos ratificados por el Estado que reconozcan derechos más favorables a los contenidos en la Constitución, prevalecerán sobre cualquier otra norma jurídica o acto del poder público.

Por su parte, el Art. 425 del citado cuerpo legal, señala que: “El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos.”

Por lo que dicho esto, la ratificación o denuncia de los tratados internacionales requerirá la aprobación previa de la Asamblea Nacional en los casos que: 5.) Comprometan la política económica del Estado establecida en su Plan Nacional de Desarrollo a condiciones de instituciones financieras internacionales o empresas transnacionales; 6.) Comprometan al país en acuerdos de integración y de comercio;

A continuación voy a señalar algunos efectos que ha generado la suscripción de un tratado para evitar la doble tributación con otros países:

*Convenio con Alemania*, éste país mantiene relaciones económicas importantes con el Ecuador, y que el convenio suscrito por ambos países genera un ambiente de seguridad al momento de invertir.

*Convenio con la República de Argentina*, aunque ambos países han adoptado medidas para incentivar el comercio y la inversión, como fue el firmar un convenio para evitar la doble imposición, no se ha obtenido un resultado satisfactorio, puesto que han intervenido

factores internos de cada uno de estos países, como es el caso de Argentina que en estos últimos años recién está saliendo de una crisis que produjo una gran recesión en su economía.

*Convenio con la República de Brasil*, pese al convenio firmado entre Brasil y Ecuador, no existe un gran número de inversiones en el país por parte de inversores brasileros, sobretodo en áreas nuevas y que no han sido explotadas como el turismo, el área textil, o la agricultura. Asimismo, podemos destacar que a más de suscribir convenios, es de suma importancia la forma en que se maneja la política exterior, puesto que es valorada por los inversores extranjeros al momento de invertir en un país. Un ejemplo claro es el caso Odebrech.

*Convenio con Canadá*, los convenios firmados, han estimulado al inversionista canadiense incluso para invertir en sectores casi inexplorados, como el turismo.

*Convenio con España*, el convenio suscrito con el gobierno español, ha generado un crecimiento en la economía del país, puesto que han venido inversionistas que creen en el país, respetan las leyes y que tienen un trato ético con sus trabajadores, consumidores, la administración tributaria y con el medio ambiente.

*Convenio con la CAN*, la cual tras haber cumplido cuarenta años de existencia, no ha tenido mayores logros en el campo económico, debido a que no se ha llegado a una completa integración entre los países miembros, cuestión que nos favorecería internamente y que haría que nos tomen en serio en el resto del mundo. Beneficiando al Ecuador, que recientemente ha mejorado su balanza de pagos, en comparación con años anteriores.

# ÍNDICE

## CAPÍTULO PRIMERO

### CLIMA GENERAL DE INVERSIONES EN EL ECUADOR

<b>1. EL ESCENARIO ECONÓMICO INTERNACIONAL</b>	<b>PÁGINA</b>
1.1. La Globalización Económica y sus rasgos generales	24
1.2. La intervención de los poderes públicos ante un escenario Globalizado	26
1.2.1. Especial referencia a la política tributaria	27
1.3. Los agentes económicos privados en un escenario globalizado	28
1.3.1. Nuevas estrategias empresariales: La inversión directa en el exterior	28
<b>2. MARCO GENERAL PARA LA INVERSIÓN EN EL ECUADOR</b>	
2.1. Ventajas Naturales	29
2.2. Incentivos Macroeconómicos	31
2.3. Incentivos Legales	31
2.4. Incentivos Tributarios	33
2.5. Ventajas de acceso a mercados	34
2.6. Proyecto de revisión de políticas de inversiones en el Ecuador	35
<b>3. PROBLEMÁTICA FISCAL EN UN ESCENARIO DE ECONOMÍA ABIERTA</b>	
<b>3.1 Los modelos de relaciones económicas y la problemática fiscal</b>	
3.1.2 La problemática fiscal en una situación de economía abierta	35

3.1.3 Posibles soluciones a esta problemática fiscal	37
3.1.3.1 Clases de soluciones	37
3.1.3.2 Soluciones posibles a la problemática de la doble Imposición	38
3.1.3.3 Soluciones posibles a la problemática de la competencia fiscal perjudicial	40
<b>3.2 Especial análisis del problema de la doble imposición</b>	
3.2.1 En que consiste la doble tributación internacional	43
3.2.2 Clases de doble imposición	44
3.2.3 Métodos para eliminar la doble imposición	45

## CAPÍTULO SEGUNDO

### NOCIONES FUNDAMENTALES DEL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

#### **1. EL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL**

1.1 Concepto	47
1.2 Naturaleza	48
1.3 Objetos y Fines del derecho tributario internacional	48

#### **2. FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL**

2.1 Fuentes del derecho internacional común en el Derecho Tributario Internacional	49
2.2 Los tratados internacionales	51
2.3 La costumbre de derecho internacional	52
2.4 Los principios de los tratados	53
2.4.1 Principio pacta sunt servanda	53
2.4.2 Principio res inter alios acta	55
2.4.3 Principio ex consensu advenit vinculum	55

2.5 Los principios generales del Derecho	56
<b>3. LOS FALLOS O DECISIONES JUDICIALES (JURISPRUDENCIA INTERNACIONAL)</b>	58
3.1 La doctrina científica	60
3.2 La ley y la jurisprudencia tributaria nacionales	62
3.3 Disposiciones administrativas	64
3.4 Disposiciones con fuerza de norma jurídica o derecho positivo	66
<b>4. EVOLUCIÓN DE LOS ESTUDIOS SOBRE LOS PROBLEMAS DEL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL</b>	
4.1 La Sociedad de Naciones	68
4.2 La Organización de las Naciones Unidas	71
4.3 El problema de los tratados y convenios tributarios entre países desarrollados y países en desarrollo	74
4.4 La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico	75
4.5 Modelo de convenio de los Estados Unidos de Norteamérica	79
4.6 La Comunidad Andina y las decisiones 40 y 578	80

### CAPITULO TERCERO

#### LOS CONVENIOS TRIBUTARIOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

##### **1. TRATADOS INTERNACIONALES**

1.1 Los instrumentos internacionales en materia tributaria y su relación con el ordenamiento interno	92
1.2 Clasificación de los tratados internacionales	95
1.3 Procedimiento de negociación y celebración de tratados internacionales en materia tributaria	97
1.4 Jerarquía de los tratados internacionales	99

<b>1.5 Proceso constitucional de formación de tratados internacionales</b>	
1.5.1 Caso de Bolivia	100
1.5.1.1 Bolivia; instrumentos internacionales para evitar la doble imposición	100
1.5.2 Caso de Ecuador	103
1.5.2.1 Ecuador; instrumentos internacionales para evitar la doble imposición	103
1.6 Efectos y rol de los tratados internacionales en materia tributaria	107
<b>1.7 Análisis de los efectos económicos que han generado los tratados suscritos por el Ecuador</b>	109
1.7.1 Convenio con Alemania	109
1.7.2 Convenio con la República de Argentina	111
1.7.3 Convenio con la República de Brasil	112
1.7.4 Convenio con Canadá	113
1.7.5 Convenio con España	115
1.7.6 Convenio con la CAN	116
1.8 Estructura de los acuerdos tributarios internacionales para evitar la doble imposición	118
1.9 Aplicación de tratados tributarios para evitar la doble imposición	125
1.10 Interpretación y calificación de los tratados para evitar la doble imposición	126
<b>2. HISTORIA DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN</b>	
2.1 La OCDE y la ONU	128
2.2 La Comunidad Andina (CAN)	130

## CAPITULO CUARTO

<b>1. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES</b>	132
<b>2. BIBLIOGRAFÍA Y HEMEROGRAFÍA</b>	137

## INTRODUCCIÓN

En la sociedad contemporánea, las relaciones internacionales se han ido multiplicado vertiginosamente con el pasar de los años, debido a los procesos de integración, resultado de un progresivo fenómeno de internacionalización de las relaciones económicas, producto de la globalización mundial, no solo entre países de una misma región o continente, sino Inter regional, e Inter continental.

Asimismo, la gran oferta y demanda de bienes y servicios, que existe, han hecho que las fronteras estatales vayan progresivamente derrumbándose ante el dinamismo de la economía, sin impedimento de las barreras culturales e ideológicas, sumado a los esfuerzos pujantes de comunidades económicas de Europa, Asia y América.

Es así que cada Estado elabora su legislación fiscal de modo soberano, con el objetivo de mejorar el manejo económico, los asuntos presupuestarios, la imposición a la renta y el patrimonio de las personas, para obtener como resultado un beneficio colectivo por medio de una justa redistribución de ingresos, provocando que las diferentes normas que posee cada país, produzcan una superposición de soberanías fiscales, ya que un Estado puede aplicar el principio de territorialidad, mientras otro puede aplicar el principio de personalidad.

De igual forma, las Empresas Transnacionales, subsidiarias y sucursales han sabido manejar con solvencia el 60% del comercio del mundo y adquirir el 20% de los activos de la producción final del planeta, generando un panorama que requiere una urgente intervención de estudiosos en los campos de la economía, sociología, politología y de manera especial, especialistas en derecho internacional tributario, puesto que pueden suscitarse diferentes inconvenientes al momento de declarar los impuestos, provocando que:

- una misma persona sea gravada en dos países distintos por una misma renta.
- una misma renta sea gravada en dos personas distintas en dos países distintos.
- un mismo bien sea gravado en dos países distintos.

Por lo que, las diferentes administraciones fiscales tratan de establecer medidas para evitar la doble imposición. Éstas medidas pueden tener carácter unilateral y

básicamente consisten en el establecimiento de deducciones para los casos de doble imposición. Pero ante la insuficiencia de las anteriores para resolver los problemas de doble gravamen, existen también medidas de carácter bilateral; los convenios para evitar la doble imposición se encuadran dentro de estas últimas y tiene por objeto que la situación fiscal de los contribuyentes que ejercen actividades económicas en otros países, sea clarificada, unificada y garantizada.

Es por ello, que el estudio de los Convenios Tributarios Internacionales para evitar la Doble Imposición en la economía del Ecuador, son de gran interés ya que los mismos han adquirido una gran significación, frente al proceso de la globalización de la economía; siendo uno de los objetivos principales de este trabajo, definir si este tipo de convenios representan una solución técnico – tributaria a la doble imposición, o si son una forma de disminuir la recaudación directa que proviene de los impuestos.

Para lo cual se estudiarán aspectos reales del Derecho Internacional, tratando sus normas, fuentes, evolución, teorías y principios; para que una vez sentadas las bases de la temática, se analicen las alternativas de solución que se vienen aplicando para evitar la doble imposición, y finalmente estudiar el modelo definido por la Organización para la Cooperación y Desarrollo (OCDE), conjuntamente con la decisión 40 de la Junta del Acuerdo de Cartagena, que regula la materia entre los países de la CAN.

## CAPITULO PRIMERO

### CLIMA GENERAL DE INVERSIONES EN EL ECUADOR

#### 1. El Escenario Económico Internacional

##### **1.1. La Globalización Económica y sus rasgos generales**

El fenómeno que de forma más clara e intensa ha influido en las estructuras económicas, sociales y políticas de finales del siglo XX ha sido el de la globalización económica. Este proceso, consiste en la creciente integración de las distintas economías nacionales en una única economía de mercado mundial, la cual algunas veces se la relaciona equívocamente, como producto de los organismos internacionales públicos como la Organización Mundial del Comercio (OMC), el Fondo Monetario Internacional (FMI) y el Banco Mundial (BM).<sup>1</sup>

Asimismo, la globalización, es descrita como el incremento del comercio y las inversiones, debido a la caída de las barreras y la interdependencia de las naciones.

Cabe destacar que el libre comercio, dado entre los años 1910 y 1950, atrajo una serie de choques que disminuyeron dramáticamente el volumen y la importancia de los flujos internacionales de comercio. Uno de los factores que influyeron en ello, fueron la Primera y Segunda Guerra Mundial, cuando se crearon las instituciones de Bretton Woods y el Acuerdo General sobre Tarifas Arancelarias y Comercio (AGTAC o GATT), las tendencias de globalización retrocedieron.

---

<sup>1</sup> Rockwell, Lew. Negar la globalización económica ya no es factible, New York, 1998

Pero, ya en el ambiente de la Post Segunda Guerra Mundial, fomentado por las instituciones económicas internacionales y los programas de reconstrucción, el comercio internacional se expandió dramáticamente. Es así, que en la década de los setenta, los efectos de este comercio se hicieron mucho más visibles, tanto en términos de sus beneficios como de sus efectos perniciosos.

Por último, es conveniente señalar que la creación de varios Organismos Internacionales como por ejemplo:

- La Organización Mundial de Comercio (OMC), en 1995, constituyó uno de los pilares de la globalización, por estar integrada por la mayoría de los países de la población mundial, tratando temas de propiedad intelectual, regulación de empresas y capitales, subsidios, tratados de libre comercio y de integración económica, régimen de servicios comerciales (especialmente educación y salud), etc.
- El Sistema Monetario Internacional capitalista en la Conferencia de Breton Wood (1944) y del Consejo de Ayuda Mutua Económica (1949) para los países del Campo Socialista, constituyen antecedentes de globalización consciente, aunque con diferentes enfoques y objetivos, al igual que la actual tendencia de formación de bloques regionales como la Unión Europea, el Tratado de Libre de Comercio de México, USA y Canadá, el MERCOSUR, etc., y el empleo de políticas macroeconómicas de corte neoliberal.<sup>2</sup>

En breves palabras podríamos decir que la globalización, es el instrumento utilizado por los mercados de cada país, para expandirse a nivel mundial y así generar mayores ingresos económicos, apertura a nuevos tipos de tecnología, acceso a nuevas culturas y ciencias, entre otros, mediante la utilización de políticas que permitan tal desarrollo, como es el caso de la firma de convenios tributarios internacionales para evitar la doble imposición, entre los países.

---

<sup>2</sup> [http://es.wikipedia.org/wiki/Concepto\\_de\\_globalizacion](http://es.wikipedia.org/wiki/Concepto_de_globalizacion)

## 1.2. La intervención de los poderes públicos ante un escenario Globalizado

En un escenario como el que acabamos de describir, parece interesante plantearse en qué medida los gobiernos nacionales tienen la posibilidad de intervenir, mediante políticas públicas, en el logro de objetivos macroeconómicos.

En este sentido podemos observar que en las últimas décadas, a la vez que se ha ido desarrollando el proceso de globalización, han ido también cambiando algunos de los postulados macroeconómicos tradicionales.

El Estado hasta mediados de los años 70, estaba llamado a ejercer un papel activo en el logro del desarrollo económico, mediante el uso de políticas de gasto dinamizadoras. Este escenario por tanto, se caracterizaba por un Estado que desconfiaba del mercado, y que pretendía corregir todos aquellos resultados indeseables derivados del funcionamiento del mismo. El *principio de eficiencia* se veía modulado por el juego de otros principios de corte social.

En esta situación, en la que los países todavía eran soberanos, en lo que a la aplicación de políticas económicas se refería, ya que los instrumentos de política eran básicamente dos: la política monetaria, que mediante la manipulación de los tipos de interés controlaba el movimiento de capitales, y la política fiscal que utilizaba el déficit público como regulador de la demanda; comienza a entrar en crisis a lo largo de la década de los 80, ha medida que se generaliza el proceso de globalización.

Este proceso trajo consigo, en el campo de las ideas económicas, nuevos aires de liberalismo. La caída virtual de las fronteras, sobre todo para aquellos factores más volátiles, como por ejemplo la mano de obra cualificada, lo cual trajo consigo que las políticas nacionales poco o nada puedan lograr.<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> Vallejo Chamorro, José María. Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes, Instituto de Estudios Fiscales, 2002.

Aquí, los efectos de las medidas de política económica se diluyen por las fronteras, haciéndose real la idea, de que los Estados pasan de ser sujetos activos de las políticas, a meros espectadores pasivos de los acontecimientos.

De esta forma, el estado con vocación interventora, que venía a auxiliar e incluso a condicionar y coartar al libre mercado, comienza a verse privado de la facultad para llevar a cabo esa misión estabilizadora.

Junto a este mercado internacional sin regulaciones, se produce otro hecho, que no sólo somete la forma de realizar políticas nacionales, sino que incluso marca las condiciones económicas que necesariamente han de cumplir las economías nacionales para que puedan ser destinatarios de inversión. Marcando una nueva tendencia para invertir en países con economías sin inflación, y con déficit público cero. Es decir, los inversores lo que quieren son economías más eficientes.

Este cambio en los objetivos a lograr viene acompañado por un cambio en los instrumentos a emplear. Como consecuencia del libre flujo de capitales, la política monetaria va quedando cada vez más relegada a la lucha contra la inflación, mientras que la política fiscal se ve obligada a modificar su tradicional tendencia al déficit para desarrollar un juego de políticas sobre el gasto y el ingreso que permitan el equilibrio presupuestario. Esta es, a grandes trazos, la situación actual del papel interventor de los poderes públicos en la economía.

### **1.2.1. Especial referencia a la política tributaria ante el escenario de la globalización**

Estos cambios que acabamos de comentar no podían dejar de afectar a las políticas tributarias de los Estados, siendo como son, un componente fundamental de las políticas fiscales.

La política tributaria también ha asistido a este proceso de globalización con la modificación, tanto de sus principios inspiradores, como de la importancia relativa de los diferentes instrumentos de que dispone.

A la preeminencia casi absoluta que el *principio de equidad* tuvo hasta mediados de los años setenta, ha venido a suceder una importancia cada vez más creciente al *principio de eficiencia*. Así, si hasta mediados de los 70, el principio de equidad había sido dominante, basado fundamentalmente en las siguientes circunstancias:

- 1) Los impuestos debían recaer sobre la capacidad de pago de cada sujeto pasivo.
- 2) Dominio de ideologías basadas en el principio de igualdad, que originaban sistemas redistributivos.

El *principio de eficiencia* se recuperó como fundamento de los sistemas tributarios, basándose fundamentalmente en la sustitución de los enfoques igualitarios por la teoría de la justicia de Rawls, que señalaba que “*la justicia no es igualdad sino imparcialidad.*”<sup>4</sup>

De lo expuesto hasta ahora, lo que queda bastante claro, junto a la modificación en la jerarquía relativa de los principios impositivos, es la modificación de los objetivos a los que deben servir las políticas públicas en general, y la tributaria en particular.

El logro de la reducción del déficit público motiva a que las políticas tributarias se dirijan a la obtención de ingresos fiscales y a la reducción de gastos fiscales, todo ello siguiendo criterios de *neutralidad impositiva* que permitan la consecución de sistemas fiscales más eficientes.

### **1.3. Los agentes económicos privados ante un escenario globalizado**

#### **1.3.1. Nuevas estrategias empresariales: La inversión directa en el exterior**

El proceso de globalización al que nos venimos refiriendo también ha supuesto la definición de un nuevo marco de referencia para los agentes privados en general, y para las empresas en particular.

---

<sup>4</sup> Gutiérrez Lousa, Manuel. Los convenios para evitar la doble imposición, Instituto de Estudios Fiscales, 2002.

Es así, que se han dado algunos factores que han determinado el comportamiento del sector privado, como por ejemplo:

*La Desregulación de los mercados*, producto del abandono de posiciones intervencionistas por parte de los poderes públicos.

Esta desregulación se ha manifestado fundamentalmente en dos hechos: Por un lado se ha generalizado el proceso de privatización de muchas empresas y sectores que hasta ahora estaban controladas por los poderes públicos, y por otro, se han levantado los monopolios existentes en sectores en los que hasta el momento estaba prohibida la entrada.

*Movilidad de los capitales*, lo cual es de suma importancia para los agentes privados, que necesitan de mercados con capitales eficientes, baratos y ágiles para llevar a cabo sus decisiones de expansión.

*Avances tecnológicos*, el desarrollo de nuevas tecnologías, como el Internet, han abierto un sinnúmero de posibilidades de acceso y manejo de la información impensable hasta este momento. Este nuevo escenario ha llevado a los agentes, tanto públicos como privados, a replantearse sus estrategias y comportamientos.

Como conclusión, ha esta parte, podemos decir que los agentes privados encuentran un escenario propicio para el desarrollo de nuevos proyectos e iniciativas; entre estas, podemos destacar las posibilidades de crecer y desarrollarse en el exterior, aprovechando tanto el ambiente favorable de internacionalización, como la existencia de nuevos medios tecnológicos y financieros para llevarla a cabo.

## 2. Marco General para la Inversión en el Ecuador

### 2.1 Ventajas naturales

La inversión extranjera tuvo en la década de los noventa un incremento notable en América Latina, constituyéndose en un verdadero fenómeno de transformación de la

región, caracterizado por diferentes procesos de modernización de varios sectores industriales, de servicios y de infraestructura de dichos países.

Este fenómeno quedó en evidencia tanto desde el punto de vista de las entradas de inversión extranjera directa en América Latina y el Caribe, así como por la creciente presencia de las empresas transnacionales en la región.

En el caso ecuatoriano, las inversiones provienen principalmente de empresas transnacionales que suelen aplicar estrategias de búsqueda de materias primas y que se concentran en los sectores de explotación de crudo, minas y canteras; sin embargo, se espera que la inversión se oriente también hacia la búsqueda de mercados locales y la conquista de terceros mercados tomando en cuenta las ventajas considerables que se presentan en nuestro país.

Una de las ventajas naturales que tenemos, es la ubicación geográfica privilegiada del país, ya que se encuentra ubicada al noroeste de Sudamérica, lo cual le permite acceder directamente a la mayoría de países de América del Sur, Central y del Norte, así como al resto de países de la cuenca del Pacífico. En esta misma zona se pueden incluir los países del Archipiélago Indonésico y de Australia, cuyo potencial de mercado ya está siendo activamente explorado por el Ecuador.<sup>5</sup>

Diversidad regional y climática en distancias muy cortas lo que se traduce en una gran variedad productiva agrícola en la Sierra, Costa, Selva Amazónica pero con condiciones constantes en clima y luz solar, que redundan en un mayor número de cosechas por año, y en una mejor y más uniforme calidad de la producción agrícola.

El Ecuador cuenta además con más de 2.500 kms., de playas, las cuales constituyen un gran atractivo turístico, todavía poco explotado. Así como también, con una verdadera mega-biodiversidad, al ser el Ecuador uno de los 7 países con mayor megadiversidad en el mundo, 25.000 especies de plantas y un subsuelo con recursos innumerables. Ésta abundancia de recursos naturales, favorece el desarrollo de sectores como el energético, minero, pesquero, camaronero y agrícola.

---

<sup>5</sup> <http://www.mmrree.gov.ec/mre/documentos/promocion/inversiones/inv-mayo.doc>

## 2.2 Incentivos macroeconómicos

El Ecuador está realizando numerosos programas, con el fin de atraer una mayor inversión extranjera, entre ellos tenemos:

- Un programa económico de mediano plazo, que contempla una severa disciplina fiscal, reformas estructurales para flexibilizar el mercado laboral, reforma de la educación, de la seguridad social, reducción a la dependencia de ingresos petroleros, administración internacional de empresas eléctricas y telefónicas y mayor apertura a la inversión extranjera.
- Apoyo de instituciones financieras internacionales a la ejecución del programa económico.
- El mantenimiento de la dolarización que contribuye a la reducción de la inflación y elimina el riesgo cambiario para las inversiones en dólares o reduce el costo de “*hedging*” para inversiones en otras monedas, reduciendo el riesgo de la inversión.
- Crecimiento del sector de servicios, entre los que se destaca el turismo, así como los servicios financieros de auditoría y asesoría contable, marketing, gestión y publicidad.<sup>6</sup>

## 2.3 Incentivos legales

Asimismo, el gobierno del Ecuador, ha creado leyes para precautelar, promocionar y garantizar las inversiones extranjeras, entre ellas tenemos:

- La Constitución Política de la República, que establece como principio general la igualdad de derechos entre extranjeros y ecuatorianos.
- Decisiones 291 y 292 de marzo de 1991 dictadas por la Comisión de la Comunidad Andina (Colombia, Ecuador, Perú y Bolivia). La Decisión 291 establece que los inversionistas extranjeros tendrán los mismos derechos y

---

<sup>6</sup> <http://www.presidencia.gov.ec>

obligaciones aplicables a los inversionistas locales, con las excepciones previstas en la legislación del respectivo país miembro.

Los inversionistas extranjeros no requieren de autorización previa para invertir en el Ecuador, ya se trate de una inversión en el capital de una sociedad o de una inversión financiera a través del mercado de valores. Los extranjeros solamente están obligados a registrar su inversión en el Banco Central del Ecuador, para fines fundamentalmente estadísticos.

El inversionista extranjero puede remitir a su país de origen o a otro distinto, las utilidades provenientes de la inversión, así como los valores resultantes de la venta de dicha inversión. Para el efecto no se requiere la autorización de ninguna entidad.

Tanto personas como entidades extranjeras pueden adquirir libremente bienes inmuebles en el Ecuador.

Únicamente se aplican ciertas restricciones a la inversión extranjera en áreas relacionadas con la defensa y seguridad nacional, y periódicos.

- Regulación No. 921-95 de marzo de 1995 y sus reformas, emitida por el Banco Central del Ecuador, que regula el registro de las inversiones extranjeras.
- Ley de Comercio Exterior e Inversiones (Ley No. 12, Sup. R.O. 82 de 9 de junio de 1997);
- Ley de Promoción y Garantía de Inversiones (Ley No. 46, R.O. 219 de 19 de diciembre de 1997), y su nuevo Reglamento (Decreto Ejecutivo No. 1132, R.O. 252 de 25 de enero de 2001), en donde se consagra las libertades y garantías a las inversiones nacionales y extranjeras basadas en el principio de no discriminación.

- Ley de Zonas Francas (Ley No. 1, R.O. 625 de 19 de enero de 1991), la cual además de establecer un régimen exonerado de impuestos a la renta, IVA, provinciales y municipales, establece la exoneración para las personas jurídicas extranjeras de los requisitos y formalidades de domiciliación establecidos en la Ley de Compañías, debiendo acreditar únicamente su constitución legal consularizada y su representación legal conforme a la Ley.
- Ley del Régimen del Sector Eléctrico, cuya reforma de 1996 modifica el grado de participación estatal en este sector y promueve las inversiones de riesgo por parte del sector privado, el cual podrá desde ahora participar en el capital social de empresas de generación, transmisión y distribución de energía eléctrica.
- Ley de Minería (Ley N0. 126, R.O. Sup. 517 de 29 de enero de 2009) que establece diversas normas sobre el registro de inversión y el régimen de los capitales extranjeros vinculados a dicha inversión.
- Ley especial de Desarrollo Turístico (R.O. 118 de 28 de enero de 1997), que contiene un capítulo expreso sobre las garantías para la inversión turística extranjera.
- Ley de Compañías.

## **2.4 Incentivos tributarios**

Además de la estabilidad tributaria garantizada para los inversionistas que suscriban el ya citado Contrato de Inversión, existe la posibilidad de una reducción del impuesto a la renta, de 25% a 15%, en caso de reinversión.<sup>7</sup>

Actualmente, ésta reducción del 25% contempla un cambio, debido a que se plantea una exención del 10% para las empresas que reinviertan estos recursos en activos fijos

---

<sup>7</sup> Título VII, Artículos 22, 23, 24 y 25 de la Ley de promoción y garantía de inversiones

productivos relacionados con investigación y tecnología. Actualmente la Ley exonera solo a quienes invierten en equipos y maquinarias.

Reducción arancelaria a cero por ciento para materias primas y bienes de capital producidos en la subregión andina así como la aplicación de un “*Drawback*” o devolución de aranceles e impuesto al Valor Agregado de materias primas o de bienes para la exportación.

Existencia de 12 Convenios bilaterales para Evitar la Doble Tributación (CDT) con varios países de América y Europa, además de 1 Convenio multilateral suscrito en el marco de la Comunidad Andina de Naciones, CAN, en el que se establece el “Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal” entre los Países Miembros, Decisión 578 de 4 de mayo de 2004.

## **2.5 Ventajas de acceso a mercados**

El Ecuador es parte de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), la cual comprende una Zona de Libre Comercio que permite un acceso libre de aranceles a los mercados de Bolivia, Colombia, y Perú, cuyo mercado potencial es de aproximadamente 110 millones de consumidores.

Asimismo existe un acuerdo CAN-MECOSUR, firmado el 15 de diciembre de 2003, que entró en vigencia el 1 de julio del mismo año, en el cual se estableció un cronograma de liberalización comercial y disciplinas comerciales.

Para el Ecuador, es de gran importancia, el Acceso preferencial a los Estados Unidos de América, en virtud de la Ley de Promoción Comercial y Erradicación de Droga Andina, ATPDEA, la cual se amplió y extendió.

Acceso preferencial a la Unión Europea bajo el régimen de SGP-Droga, por el cual se concede un ingreso con arancel cero o reducido a un número más limitado de productos en relación al ATPDEA, pero con la inclusión del atún enlatado.

Acuerdos de Alcance Parcial con los países de la ALADI, que le conceden al Ecuador preferencias arancelarias para una extensa lista de sus productos, en su calidad de país de menor desarrollo económico relativo.

## **2.6 Proyecto de revisión de políticas de inversiones en el Ecuador**

Existencia de una Revisión de las Políticas de Inversión en el Ecuador dentro del proyecto ECU/99/013/A/01/40, llevado a cabo entre el Ministerio de Relaciones Exteriores, el Centro para el Comercio y Desarrollo de las Naciones Unidas-UNCTAD y la CORPEI, en el cual se recomienda el desarrollo de políticas de corto, mediano y largo plazo para mejorar la atracción y el tratamiento de la inversión extranjera directa.

Dicho estudio ha permitido a la CORPEI el inicio de algunas de las actividades de promoción previstas en el Plan Nacional de Promoción de Inversiones aprobado por el COMEXI y a la estructuración final de su área de promoción de inversiones.<sup>8</sup>

## **3. Problemática Fiscal en un Escenario de Economía Abierta**

### **3.1. Los modelos de relaciones económicas y la problemática fiscal**

#### **3.1.2. La problemática fiscal en una situación de economía abierta**

El objetivo de este capítulo es analizar el cambio de la problemática fiscal, debido al cambio en el modelo de relaciones económicas comunes, por el modelo de flujo de capitales; y al mismo tiempo abordar el estudio de las posibles medidas que dispone el legislador para hacer frente a este nuevo modelo.

---

<sup>8</sup><http://www.exportapymes.com/comercio-exterior-america-esp/category/corpei-corporacion-de-promocion-de-exportaciones-del-ecuador>

En primer lugar, debemos señalar que, cualquier cambio en los modelos de comportamiento económico tiene consecuencias en el campo de la fiscalidad. Es por eso que el incremento de los flujos de capitales y personas ha aumentado la interdependencia entre los diferentes países, así como, la intensidad de sus relaciones económicas.

El desarrollo del comercio internacional, sumado al aumento más que proporcional de los flujos de capitales y del factor trabajo, han provocado un incremento de la movilidad del capital y del trabajo cualificado. Entre las cuestiones más espinosas que existen en la relación con este problema son:

1.) ***Impuesto sobre la renta de personas jurídicas;*** se plantean fundamentalmente dos cuestiones:

- La posible localización de actividades productivas en un país u otro, en función del marco fiscal. De esta forma, las bases imponibles se generarían en el país en el que la empresa decidió implantar las actividades productivas. Este problema cobra especial importancia en la medida en que el número de empresas multinacionales ha aumentado considerablemente.
- Un segundo problema sería la posibilidad de utilizar los conocidos precios de transferencia para desplazar bases imponibles de un país a otro, en busca de la mejor tributación.

2.) ***Impuestos sobre la renta de las personas físicas;*** el problema se da en la medida en que aumenta el grado de movilidad de la mano de obra cualificada. Esto provoca que este tipo de mano de obra sean contribuyentes "deseados" por su alta capacidad económica, lo que puede provocar la creación de regímenes fiscales preferenciales con el fin de atraerlos. Como consecuencia de lo anterior, puede ocurrir que las propias empresas que empleen un gran volumen de mano de obra altamente cualificada vean condicionada su localización en función del régimen fiscal aplicable a sus trabajadores.

3.) *Impuesto sobre el consumo*, a pesar de configurarse como la alternativa recaudatoria, dos son los aspectos que se plantean en relación con estas figuras:

- La facilidad y bajo coste de transporte ha favorecido que las compras de determinados productos se adquieran allí donde son más baratos, lo que puede provocar en la práctica una "exportación de bases tributarias", si no se realiza un adecuado control.
- El comercio electrónico supone, junto a una mayor facilidad para acceder a bienes situados fuera de nuestras fronteras, una mayor dificultad para disponer de información sobre las transacciones, lo que lógicamente dificulta el trabajo de las administraciones tributarias.

### **3.1.3. Posibles soluciones a esta problemática fiscal**

#### **3.1.3.1 Clases de soluciones**

Como ya ha quedado expuesto, el logro de la neutralidad de la imposición es un objetivo deseable en sí mismo. La actividad económica debe responder a criterios de rentabilidad, eficacia, y eficiencia, sin que en ningún caso sea deseable que las decisiones económicas se vean condicionadas o influidas por otros condicionantes exógenos.

Por estas razones, la búsqueda de soluciones a la problemática fiscal que se plantea como consecuencia del nuevo marco definido para la actividad económica por el proceso de globalización ha venido siendo una de las preocupaciones más importantes de las autoridades fiscales en los últimos años.

Es por eso que las autoridades fiscales cuentan con una serie de métodos, de amplia aceptación por la doctrina, que se pueden clasificar del siguiente modo:

– **Soluciones unilaterales:** Consistentes en la incorporación, en sus legislaciones nacionales de las medidas necesarias para hacer frente a cualquiera de las situaciones antes descritas. A modo de ejemplo, es frecuente el uso de estas medidas para evitar la doble imposición sobre las rentas obtenidas en el exterior por sus residentes.

– **Soluciones bilaterales:** A través de las cuales dos soberanías fiscales adoptan acuerdos para eliminar posibles discordancias entre sus legislaciones, ya sea por haber optado por criterios de asignación diferentes, ya sea por diferir en la definición o calificación de cualquier elemento de la relación tributaria, o por cualquier otra diferencia que provoque doble imposición o ausencia de la misma. Su articulación se realiza habitualmente a través de los Convenios de doble imposición.

– **Soluciones multilaterales:** En este caso, las autoridades fiscales de varios países, normalmente de un mismo área geográfica, con intereses y problemas comunes, como por ejemplo la Unión Europea deciden acometer conjuntamente la adopción de principios, o la realización de reformas en sus respectivas legislaciones, con el fin de solucionar situaciones que a todos afectan, a modo de ejemplo podemos citar el Convenio nórdico.<sup>9</sup>

### **3.1.3.2. Soluciones posibles a la problemática de la Doble Imposición**

A continuación vamos a realizar una breve referencia a las medidas posibles para tratar el problema de la doble imposición.

**Soluciones unilaterales.-** La primera posibilidad de luchar contra la doble imposición son las medidas unilaterales que puede incluir cada Estado en su legislación interna nacional. Estas medidas, pasan fundamentalmente por incluir alguno de los métodos aceptados internacionalmente: el método de exención y el de imputación.

Por el primero, el rendimiento no se integra en la base imponible del impuesto en el Estado de residencia, en consecuencia, el rendimiento obtenido en el extranjero está exento en el Estado de residencia. Por el segundo, el Estado de residencia permite al

---

<sup>9</sup> <http://www.uam.es/centros/derecho/publico/tributo/Documentos>

contribuyente deducirse de la cuota el impuesto pagado en el Estado de la fuente, es decir, las rentas obtenidas en otra jurisdicción fiscal se incluyen dentro de las rentas gravadas por el país de residencia.

Estos métodos alivian la carga impositiva pero no son realmente un método para evitar la doble imposición.

**Soluciones bilaterales:** Los convenios para evitar la doble imposición, estos convenios están pensados para solucionar las discrepancias que afectan a los impuestos sobre la renta y el patrimonio existentes entre las diferentes legislaciones nacionales, de las cuales surgen problemas de doble imposición.

Para homogeneizar y facilitar la discusión y elaboración de los convenios para evitar la doble imposición, tanto las Naciones Unidas, como la OCDE han elaborado unos modelos de convenio. En los mismos se ordena en artículos las diferentes materias objeto de discusión y se incluyen una serie de recomendaciones y criterios a seguir en la negociación; no obstante, las partes pueden atender o no esas indicaciones, e incluir, si lo estiman conveniente para sus intereses, modificaciones sobre las mismas.

En la actualidad, la mayoría de los convenios se basan en el Modelo de Convenio de la OCDE, elaborado en 1963, que posteriormente se ha ido modificando para incorporar mejoras.

Las situaciones susceptibles de ser resueltas por convenios son muy variadas. La característica común a todas ellas es la dificultad o imposibilidad de solucionar las situaciones de doble imposición a través de medidas unilaterales por parte de las autoridades fiscales de un país. Estas situaciones se dan cuando:

- La divergencia se manifieste respecto a la localización de las fuentes de renta, de forma que una misma renta sea gravada en las dos jurisdicciones.
- Cuando la divergencia se manifieste en la diferente calificación de un determinado tipo de renta, de forma que se produzca una diferencia de gravamen que derive en una doble tributación.

En estos casos, como en tantos otros, es conveniente que las autoridades nacionales de ambas partes se sienten a estudiar los puntos de fricción de sus respectivas legislaciones nacionales y a partir de dicho estudio establezcan un reparto de la potestad tributaria concurrente en esas situaciones de conflicto, de forma que, renunciando ambos a parte de la recaudación que venían recibiendo, se consiga una situación de neutralidad y justicia tributaria para los contribuyentes.

### **3.1.3.3 Soluciones posibles a la problemática de la competencia fiscal Perjudicial**

Para luchar contra la competencia fiscal perjudicial las autoridades fiscales pueden utilizar dos tipos de medidas: unilaterales y multilaterales.

*Medidas unilaterales*, mediante la medidas unilaterales, lo que se pretende es establecer en la legislación interna, una serie de medidas preventivas que dificulten o imposibiliten los comportamientos elusivos de los contribuyentes.

Con estas medidas, se pretende que las bases imponibles que lógicamente debían obtenerse en la soberanía fiscal de residencia, y tributar en ella, no se "lleven" a otras soberanías fiscales que ofrezcan mejores condiciones de tributación. A continuación, voy a señalar las medidas más utilizadas, según la Secretaría de la OCDE, como las más comunes:

*1. Reglas de residencia*, se da cuando las sociedades residentes en una jurisdicción fiscal asignan ingresos o bases imponibles a filiales situadas en paraísos fiscales o en jurisdicciones de baja tributación, con el único fin de reducir la factura fiscal.

Una forma de evitar esto es establecer en la legislación interna reglas por las cuales la sociedad se considere residente, a través de una lista lo suficientemente amplia de criterios, de forma que sea fácil atraer a dicha soberanía aquellas bases imponibles que se pretendían deslocalizar. A modo de ejemplo, se puede considerar residente a sociedades en función de su lugar de constitución y en función de su sede de dirección efectiva al mismo tiempo.

**2. Reglas sobre precios de transferencia,** estas reglas tienen por objeto evitar que, mediante una valoración distorsionada de las operaciones entre filiales, se transfieran las bases imponibles a las sucursales, situadas en paraísos o en jurisdicciones de baja tributación.

Para ello, se establecen unas reglas en virtud de las cuales las operaciones realizadas entre sociedades o filiales, se valoran obligatoriamente a precios de mercado, de forma que no se pueda, alterando los precios de los bienes y, sobre todo, de los servicios objeto de intercambio, localizar las bases imponibles en la jurisdicción que se desee.<sup>10</sup>

**3. Reglas sobre Capitalización insuficiente o Subcapitalización,** estas reglas están ideadas para los casos en que las filiales presentan un nivel de capitalización inferior al necesario, y a cambio ha contraído un elevado volumen de endeudamiento con una entidad no residente, ya sea la propia matriz, ya sea una entidad diferente. En estos casos, muchas veces se busca beneficiarse del diferente tratamiento dado a dividendos e intereses.

Normalmente, los intereses se consideran como un gasto necesario para el desarrollo de la actividad, y por tanto son gastos deducibles; por su parte, los dividendos se consideran retribución de los fondos propios, por lo que no se consideran gasto sino aplicación de los beneficios, y además suelen estar sujetos a retención en la fuente. Dada esta diferencia de regímenes fiscales, la "sustitución" de la capitalización necesaria de la matriz a la filial por un préstamo, reduce la factura fiscal de dicha filial.

Para evitar esto, algunos países han incorporado a sus legislaciones normas con las que se pretende que, en situaciones como las mencionadas, se puedan tratar esos pagos de intereses como lo que, por su naturaleza, realmente son, y de esta forma evitar la aplicación indebida del beneficio de la deducibilidad del pago.

---

<sup>10</sup> OCDE. Guía sobre Precios de Transferencia, 1995.

**4. Existencia de retenciones en fuente "discriminatorias"**, algunos países establecen un tratamiento diferente sobre los pagos que se realizan a no residentes, de forma que cuando éstos se realizan a personas que residen en países con los que se tiene convenios de doble imposición (y por lo tanto se considera que son países de un nivel de tributación similar), no están sujetos a retención en la fuente, por considerar que serán adecuadamente gravados en su país de destino; y, en caso de pagos a residentes en paraísos fiscales, éstos están sujetos a dichas retenciones.

**Medidas multilaterales;** la competencia fiscal perjudicial se caracteriza por la existencia de una serie de países o jurisdicciones que compiten deslealmente ofreciendo condiciones fiscales más favorables. Estas condiciones acaban por atraer parte de las bases imponibles susceptibles de fácil deslocalización y provocan que no solo existan uno o varios países perjudicados en concreto, sino que, en cierta medida, todos los países que pretenden establecer sistemas fiscales serios con los que obtener los recursos necesarios para el mantenimiento de los gastos públicos se vean afectados por esas prácticas perniciosas.

Es por ello que las medidas multilaterales, se consideran como la mejor opción para evitar estas conductas, debido a que, refuerzan la eficacia de las medidas defensivas unilaterales adoptadas por los Estados, asegurando su aplicación de forma coordinada. Entre las soluciones multilaterales posibles podemos señalar fundamentalmente las siguientes:

– **Armonización fiscal:** Por armonización fiscal entendemos el proceso por el que países con intereses comunes coordinan sus regímenes fiscales, de forma que se garantice un tratamiento fiscal similar u homogéneo por parte de todos ellos a los mismos tipos de rentas. Este proceso de armonización suele ser desarrollado a través de etapas, lo cual lo hace lento, por lo que no parece lo más adecuado para luchar contra un problema que se caracteriza por tener una rápida expansión.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> Corona, Juan Francisco; Valera, Francisco. La Armonización Fiscal en la Comunidad Europea, 1989.

– **Códigos de buena conducta:** Mediante este instrumento, se definen unos principios generales destinados a evitar los efectos de la competencia perjudicial, este sistema tiene fundamentalmente dos ventajas:

1. Es mucho más rápido de desarrollar que un proceso de armonización, con lo cual se adapta mejor a la naturaleza cambiante de las medidas de competencia fiscal perjudicial.
2. Permite tratar asuntos determinados y específicos, realizar un estudio monográfico del tema y proponer medidas concretas para combatir el problema.<sup>12</sup>

### **3.2. Especial análisis del problema de la doble imposición**

#### **3.2.1. En que consiste la doble tributación internacional**

La doble imposición, a la que nos venimos refiriendo, se plantea como el principal problema derivado de las relaciones económicas entre dos o más países, y es definida como aquella situación en la cual una misma renta o un mismo bien resultan sujetos a imposición en dos o más países, en la totalidad o en parte, durante un mismo periodo imponible y por la misma causa.

Varios autores han definido este fenómeno de diferente manera, Dorn, dice que surge la doble imposición internacional “siempre que varios países soberanos ejercen su soberanía para someter a una misma persona a impuestos de naturaleza similar, por el mismo objeto impositivo.”<sup>13</sup>

Dalamier, en su libro de derecho tributario internacional, intenta precisar la noción desde dos puntos de vista:

- Desde el punto de vista de los poderes públicos, consiste en la concurrencia de varias soberanías fiscales, como consecuencia lógica de la existencia de una pluralidad de ellas, que son independientes entre sí, sin que exista ninguna regla de

---

<sup>12</sup> Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas, 1997.

<sup>13</sup> Dorn, H. “Das Recht der Internationalen Doppelbestg”, citado por Valdez Costa, Ramón en su libro. “Estudios de derecho tributario internacional”, pg. 19, Ed. Temis, 1978

derecho de gentes y sancionada por una jurisdicción internacional que tienda a limitar el ejercicio de estas diferentes soberanías y a circunscribirlas en su ámbito respectivo.

- Desde el punto de vista del contribuyente, consiste en tener que soportar en razón de un mismo hecho imponible, impuestos exigidos por dos o más Estados.

Tras señalar esta doble vertiente, dice que hay imposición múltiple cuando “una misma facultad contributiva es utilizada por dos o más soberanías fiscales distintas para la aplicación de sus impuestos respectivos”

La organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), ha adoptado el siguiente concepto: “*La doble imposición jurídica internacional puede definirse de forma general como el resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o más Estados a un mismo contribuyente, respecto a la misma materia imponible y por el mismo periodo de tiempo.*”<sup>14</sup>

### **3.2.2 Clases de doble imposición**

A continuación procederé a un análisis más riguroso de esta cuestión; comenzaré por el estudio de las clases de doble imposición, para pasar posteriormente al de los medios para evitarla.

Al hablar de este fenómeno, podemos encontrar dos clases de situaciones que dan lugar a una doble imposición: la doble imposición jurídica y la económica

***Doble imposición jurídica:*** Para el Comité Fiscal de la OCDE el fenómeno de la doble imposición jurídica internacional que se da cuando un mismo contribuyente es gravado por la misma ganancia, la misma materia imponible y por idéntico período de tiempo en más de un Estado.

El fenómeno de la doble imposición jurídica puede provenir de diversas causas. La más importante es sin duda la existencia de principios de tributación dispares,

---

<sup>14</sup> Organización para el Desarrollo y la Cooperación Económica (OCDE), “Modelo de convenio fiscal”, Instituto de Estudios Fiscales, París, 1997.

enfrentándose en esta materia un *principio de residencia*, conforme al cual los residentes de un Estado tributan por su renta mundial cualquiera que haya sido el lugar de su obtención, y el *principio de territorialidad* o de gravamen en la fuente cualquiera que sea la residencia de quien la hubiese obtenido. El conflicto surge en el caso de que dos países hubieran aplicado un mismo principio.

***Doble imposición económica:*** La expresión doble imposición económica es utilizada para describir la situación que se produce cuando una misma transacción económica, es gravada por dos o más Estados durante el mismo período pero a nombre de distintos sujetos. Este último es el caso del impuesto pagado por una sociedad que distribuye utilidades a un socio residente en un Estado diferente al de la misma sociedad, el cual vuelve a gravar la ganancia en cabeza de su titular.<sup>15</sup>

### **3.2.3 Métodos para eliminar la doble imposición**

Los métodos de que se sirven los Estados para resolver el problema de la doble imposición jurídica internacional se dirigen básicamente a eliminar o atenuar la doble imposición que es consecuencia del enfrentamiento de los principios de territorialidad en el Estado de la fuente y de personalidad en el Estado de residencia.

Por la sola circunstancia de su mayor proximidad al origen de las rentas, es el país de la fuente donde cronológicamente se gravan en primer lugar, de modo que la doble imposición surge cuando el Estado de la residencia, al seguir el principio de gravamen en destino, las somete de nuevo a tributación. En consecuencia, de facto corresponde al Estado de la residencia la solución del problema mediante la aplicación del método que hubiera seleccionado en su legislación interna.

Este sería el caso de los conflictos por doble residencia, en los que las legislaciones de ambos Estados han definido la residencia en base a criterios diferentes, de forma que la misma persona puede ser considerada residente en los dos países. Por ejemplo, si el país A establece la residencia en función de la permanencia en el país, y el país B según donde se encuentre la residencia habitual en la que resida la familia, un

---

<sup>15</sup> Figueroa, Antonio. “Los tratados amplios para evitar la doble tributación internacional”, Revista Impuestos, 2001.

ciudadano del país B que trabaje en el país A todo el año pero que mantenga su casa en el país B abierta y con su cónyuge y sus hijos residiendo en ella, será considerado residente en ambos países.

Los métodos generalmente seguidos para la eliminación de la doble imposición internacional se reducen a dos: el método de exención o reparto y el método de imputación o de crédito fiscal, explicados anteriormente.

## CAPITULO SEGUNDO

### NOCIONES FUNDAMENTALES DEL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

#### 1. El Derecho Tributario Internacional

##### **1.1. Concepto**

Se requiere una intrincada red de normas jurídicas para afrontar con eficiencia los problemas tributarios que surgen de la realización de actividades económicas cuya magnitud sobrepasa el ámbito territorial del poder tributario del Estado, por parte de los contribuyentes. Ese universo jurídico está imbuido por principios rectores del Estado Constitucional y democrático del derecho, así como por los del derecho tributario que gobiernan las relaciones entre el fisco y los administrados, sea que éstas se susciten en el espacio nacional, internacional o comunitario.

A partir de ello, surge el Derecho Tributario Internacional, como rama jurídica nueva y compleja, que asiste principalmente a los participantes en la relación jurídico-tributaria para atenuar o eliminar la doble tributación internacional, pero también para favorecer el intercambio comercial y la circulación del capital entre países.

De ahí que, muchos estudiosos han definido al Derecho Tributario Internacional, *como una rama del derecho público económico, concretamente del derecho tributario, especializada en los principios y aspectos jurídicos objetivos y subjetivos que surgen especialmente de la aplicación de los tributos a eventos que presentan algún elemento poseedor de connotación internacional o supranacional.*

## 1.2 Naturaleza

La naturaleza del Derecho Tributario Internacional se genera debido a distintas situaciones fácticas, como la inversión, el comercio en cualquiera de sus formas, la libre movilidad de los bienes capitales y personas, la libre circulación del capital, la integración económica en el marco de la integración del tipo comunitario entre estados.

Asimismo, cabe destacar que esta rama del derecho cuenta con normas jurídicas vinculadas con los impuestos directos como son el de renta y patrimonio, los cuales se encuentran en los sistemas jurídicos nacionales, en instrumentos internacionales, y en el derecho comunitario originario y derivado.

Igualmente, entre los temas centrales de esta joven rama jurídica se suman los problemas relativos a la doble o múltiple imposición internacional, que ha puesto en apuros a más de un poder ejecutivo o cuerpo congresal, a los administradores de justicia, así como a las administraciones tributarias nacionales, sin olvidar, por supuesto, a los técnicos, a los contribuyentes y a sus despabilados asesores.

Finalmente, ésta temática, suele abordar todo lo relacionado con la evasión y la elusión fiscal internacional, la cooperación entre las administraciones tributarias estatales,<sup>16</sup> el intercambio de información, las consultas que pueden realizar las autoridades administrativas para definir la situación de los contribuyentes, el principio de no discriminación en materia fiscal, los diferentes tipos de rentas, etc.

## 1.3 Objetos y Fines del derecho tributario internacional

En principio, el maestro uruguayo Ramón Valdés Costa ha expresado que el Derecho Tributario Internacional, tendría como objeto *“la regulación de los hechos tributarios de carácter internacional, ya sea considerando la nacionalidad, el domicilio o la residencia de los contribuyentes, ya sea el lugar donde estos celebran sus negocios, o*

---

<sup>16</sup> Del Giudice, Michele. “Las necesidades y experiencias de asistencia mutua internacional entre las administraciones tributarias”, Santo Domingo, 30<sup>a</sup>, Asamblea General del Centro Interamericano de Administradores Tributarios, 1996.

*el lugar donde los hechos ocurren.*”<sup>17</sup> La misma, sin duda, se trata de una concepción completa a la que hay que reconocer actual y vigorosa vigencia.

De igual forma, se ha referido Valdés Costa a los fines del Derecho Internacional Tributario, clasificándolos en *fiscales*, que son los que evitan la doble imposición y la evasión; *económicos*, que son los que fomentan el desarrollo económico y la integración entre países vinculados económica y territorialmente; y *políticos*, los cuales se encargan de proteger los derechos del contribuyente.

En general, los objetivos y fines del Derecho Tributario Internacional, logran desempeñarse debido al papel que cumplen las disposiciones del ordenamiento jurídico nacional, empezando por la Constitución, así como, las normas contenidas en los convenios, tratados y acuerdos entre los estados, y las disposiciones emanadas por las fuentes descentralizadas o institucionales del derecho comunitario, para la solución de conflictos que en otras épocas convocaban casi únicamente disposiciones jurídicas contenidas en las leyes domésticas.

Esta realidad es inducida permanentemente por el creciente fortalecimiento de las relaciones internacionales y de la estructura de la sociedad internacional con sus organismos de diversa índole y naturaleza, especialmente aquellos de integración o unificación, que asumen casi sin control y constantemente nuevas competencias que antes pertenecían al ámbito estatal.<sup>18</sup>

## 2. Fuentes del Derecho Tributario Internacional

### 2.1. Fuentes del derecho internacional común en el derecho tributario Internacional

Corresponde en esta parte, hacer una breve revisión al problema de las fuentes del derecho tributario internacional.

---

<sup>17</sup> Valdés Costa, Ramón. Instituciones de Derecho Tributario, Buenos Aires, Depalma, 1996, p.27.

<sup>18</sup> Velasco, Daniel. Las Organizaciones Internacionales, Madrid, Tecnos 1997.

Se entiende a las fuentes como procedimientos o instrumentos por los cuales se crea, modifica o extingue el ordenamiento jurídico internacional. Básicamente se han trabajado las teorías positivista, objetivista y justanaturalista, para explicar el problema de las fuentes del derecho internacional.

La teoría positivista señala que las reglas del derecho internacional nacen únicamente del consentimiento de los estados, manifestado a través de tratados y costumbres internacionales; la objetivista distingue entre fuentes materiales y fuentes formales, las primeras son las únicas que crean derecho, mientras que las segundas no lo crean sino que la formulan; y la justanaturalista extiende las fuentes formales del derecho internacional a los principios generales del derecho hasta el propio derecho natural.

Al ser el derecho internacional uno de los principales insumos del derecho tributario internacional, junto al derecho interno y al comunitario, sus fuentes constituyen referentes trascendentales del derecho de la fiscalidad internacional.

Es necesario por lo tanto, referir el Art. 38.1 del Estatuto del Tribunal Internacional de Justicia (ETIJ), que determina que son fuentes del derecho internacional:

- a.) Las convenciones internacionales, sean generales o particulares, que establecen reglas expresamente reconocidas por los Estados litigantes.
- b.) La costumbre internacional como prueba de una práctica generalmente aceptada como Derecho.
- c.) Los principios generales del Derecho reconocidos por las naciones civilizadas.
- d.) Las decisiones judiciales y las doctrinas de los publicistas de mayor competencia de las distintas naciones como medio auxiliar para la determinación de las reglas de Derecho.<sup>19</sup>

Aún así, cabe señalar, que la interpretación del Estatuto del Tribunal de Justicia es restrictiva, ya que los estados no han aceptado otras fuentes del ordenamiento jurídico internacional diferente a los tratados y costumbres internacionales.

---

<sup>19</sup> Camargo, Pedro Pablo. Tratado de Derecho Internacional Público, Bogotá, 1998, pp. 184-185

## 2.2 Los tratados internacionales

Un tratado internacional es un acuerdo escrito entre ciertos sujetos de Derecho Internacional y que se encuentra regido por éste. Puede constar de uno o varios instrumentos jurídicos conexos; al ser un acuerdo implica siempre que sean, como mínimo, dos personas jurídicas internacionales quienes concluyan un tratado internacional.

Lo más común suele ser que tales acuerdos se realicen entre Estados, aunque pueden celebrarse entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales. Los primeros están regulados por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969; y los segundos, por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados celebrados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales de 1986.<sup>20</sup>

El conjunto de tratados y pactos, constituye fuente escrita principal del derecho internacional, debido a que tiende a opacar el lugar que ocupa la costumbre internacional. Su naturaleza se puede asimilar a la contractual, es decir, dos o más estados deciden regular directamente una determinada materia según los principios que consideren más oportunos.

Estos instrumentos internacionales se incorporan a la legislación interna una vez cumplidos los requisitos de rigor, previstos normalmente en las cartas políticas de los estados; una revisión a la experiencia constitucional comparada usualmente sugiere los pasos siguientes para la formación de los acuerdos internacionales: negociación de las partes interesadas, firma o suscripción, aprobación por el órgano legislativo, ratificación, intercambio de los instrumentos de ratificación, entrada en vigor.

Por otro lado, en los casos, en los que el fisco deba aplicar el impuesto sobre la renta o del patrimonio en el territorio nacional, a un contribuyente residente nacional o extranjero, que realiza actividades económicas o que percibe rentas de fuentes ubicadas en el territorio, y fuera de él, se deberá tomar en cuenta las excepciones y determinaciones que constan en los convenios tributarios internacionales para evitar la

---

<sup>20</sup> [http://es.wikipedia.org/wiki/Tratado\\_internacional](http://es.wikipedia.org/wiki/Tratado_internacional)

doble imposición, vigentes, que al ser parte del ordenamiento jurídico estatal suelen estar supraordenados frente a la legislación tributaria nacional. El principio de respeto a la primacía de los tratados y convenios internacionales así como a su autonomía está recogido, en los códigos tributarios estatales, que son el marco jurídico general de la materia de cada país.

El sistema jurídico nacional referido al impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio debe quedar inaplicado, cuando se susciten las siguientes circunstancias:

- a.) Cuando existan tratados y convenios bilaterales o multilaterales suscritos con otros estados para evitar o atenuar la doble imposición internacional en materia de impuesto sobre la renta o de impuesto sobre el patrimonio.
- b.) Cuando existan tratados o acuerdos bilaterales o multilaterales suscritos con organismos internacionales que de alguna manera afecten al impuesto sobre la renta.<sup>21</sup>
- c.) Cuando las instituciones de la Comunidad Andina, debidamente autorizadas por los estados miembros, emanen disposiciones de derecho comunitario derivado, orientadas a lograr un régimen armonizado en materia de impuestos directos o indirectos, o a conminar a los estados a evitar el fenómeno de la doble imposición internacional.<sup>22</sup>

Por último, es pertinente señalar, que los convenios no pueden verse afectados por cambios en la legislación nacional.

### **2.3. La costumbre de derecho internacional**

La costumbre, funciona en la práctica como fuente subsidiaria del derecho internacional, y está contemplada en el Art. 38.1.b. ETIJ, que trata de las normas consuetudinarias que surgen de una práctica general, de allí que puede cambiar conforme pasa el tiempo y según el lugar o ámbito geográfico en donde aquella práctica se realiza.

---

<sup>21</sup> Abril Abadín, Eduardo. *Tratados y Convenios*, pp.71-72

<sup>22</sup> Comunidad Andina. Decisiones 40, 291, 292, 324, 330, 388, 578, 599 y 600.

La costumbre internacional puede ser la base de derechos y obligaciones entre estados, siempre y cuando no afecte sus derechos soberanos. Posee dos elementos; el uno la práctica, constituido por un cierto número de actos o precedentes, suficientemente reiterados y ocurridos en el medio internacional, convencionalmente ligados los uno de los otros (*consuetudo*); y, el otro, la convicción (*opinio juris sive necessitatis*), que es el elemento psicológico que permite entender que tales actos reiterados corresponden a la ejecución de una obligación jurídica.<sup>23</sup>

Uno de los elementos determinantes de la costumbre es su carácter obligatorio, partiendo de ello, no se la puede confundir, con actos de cortesía, de oportunidad o de tradición, como son los usos en el ámbito del protocolo. En todo caso el principio de la obligatoriedad de la costumbre internacional reside en la voluntad soberana de los estados.

Cuando se refiere al Art. 38.1.b. TPJI, el maestro italiano Claudio Sacchetto dice: “*La particularidad del ordenamiento internacional está dada por el hecho de que una de las fuentes más significativas es una fuente no escrita: la costumbre internacional, que repite las mismas características de la costumbre interna.*”<sup>24</sup> Asimismo, añade que: el comportamiento no debe derivar de razones de cortesía, ética u otras razones similares, orientación que ha sido asumida por la Corte Internacional de Justicia en varias sentencias.

En general, la costumbre posee poca vigencia en el derecho tributario internacional, a ello colabora el hecho que esta rama jurídica está en franca formación y no ha alcanzado una madurez suficiente como de la que gozan por ejemplo, el derecho penal o el derecho civil.

## **2.4 Los principios de los tratados**

### **2.4.1 Principio Pacta Sunt Servanda**

Hay una serie de principios generales, que rigen el derecho de los tratados, y de los que podríamos mencionar los siguientes:

---

<sup>23</sup> Camargo, Pedro Pablo. Tratado de Derecho Internacional Público, Santa Fe de Bogotá, Temis, 1995.

<sup>24</sup> Sacchetto, Claudio. “Las fuentes del derecho internacional tributario”, p.38

*El Principio pacta sunt servanda, el cual establece que los tratados deben ser cumplidos.*

Éste es un principio absoluto contemplado en la Convención de Viena de 1969, sobre el derecho de los tratados, el cual en su Art. 26 dice: “*todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellos de buena fe*”, de igual forma, lo encontramos consagrado en el preámbulo de la Carta de las Naciones Unidas, Art.2, el cual señala que: “*Sus miembros cumplirán de buena fe las obligaciones contraídas por ellos de conformidad con dicha Carta*”.

Algunas teorías encontraban en él, la base del sistema jurídico internacional, como Kelsen y la escuela de Viena y, aunque con ciertas modalidades, Dionisio Anzilotti.<sup>25</sup> Sin embargo se aceptan tres excepciones al principio Pacta sunt servanda.

**1. Imposibilidad física:** Esta tiene efecto cuando las condiciones físicas, aplicación del tratado hacen imposible su cumplimiento.

En este caso, según Alfred Verdross, un tratado antes válido deja de serlo. Por ejemplo, cuando el estado se compromete a castigar a determinado individuo y este desaparece, o muere sin tener su castigo.

La Convención de Viena establece que una parte podrá alegar la imposibilidad de cumplir un tratado, si esa imposibilidad resulta de la desaparición o destrucción del objeto mismo tratado.<sup>26</sup> Si la imposibilidad es temporal, solamente se podrá alegar como causal para suspender el tratado, no para terminarlo.

**2. Imposibilidad moral o “carga excesiva”:** Esta tiene lugar cuando su ejecución puede poner en peligro la existencia misma del estado. En este caso es físicamente posible el cumplimiento de la obligación, pero no lo es desde el punto de vista moral.<sup>27</sup>

---

<sup>25</sup> Vázquez Seara, Modesto. Derecho Internacional Público. Editorial, Porrúa, s. a. Séptima edición. México, 1981.

<sup>26</sup> Verdross, Alfred. Derecho Internacional Público, Madrid, Aguilar, 1963

<sup>27</sup> Fallo tribunal permanente de la Haya relativo la guerra ruso-turca en 1912 cuando se sostuvo que el cumplimiento de un tratado no era obligatorio en el caso de que ellos pusiera en peligro la situación interior o exterior del estado

3. **Cláusula “*Rebus sic stantibus*”**: Un tratado puede quedar sin efecto cuando determinadas circunstancias históricas o políticas aceptan su denuncia.

Al firmarse un tratado las partes adquieren derechos y obligaciones perfectamente definidas, las cuales deben ser cumplidas. Para algunos autores entre ellos Vázquez Seara Modesto, el cumplir con estos compromisos es una regla elemental o una regla universal de moralidad.

Se considera un principio de carácter consuetudinario, sus innumerables precedente y la creencia universal de su obligatoriedad la han convertido en costumbre internacional, por consiguiente, el principio *Pacta sunt servanda* conforma la base legal que determina que los contratos internacionales sean obligatorios para las partes.

#### **2.4.2 Principio Res Inter Alios Acta**

De conformidad con este principio, que encuentra sustento en la soberanía de los estados, los tratados solamente crean obligaciones entre las partes intervinientes; por ello, en principio un tratado no podría obligar a los sujetos que no han participado en él ya que lógicamente estos no han consentido para su firma y participado en el mismo. A partir de este postulado, el acuerdo no crea ninguna obligación para terceros estados que no participan en él.

Consecuentemente, de ello deriva la prohibición para quienes no entran en el ámbito subjetivo establecido en los instrumentos internacionales de la materia fiscal, para que se beneficien de las cláusulas del convenio que se trate.

#### **2.4.3 Principio ex consensu advenit vinculum**

Este principio se traduce como el principio del consentimiento (sin consentimiento no hay obligación), que es la base de la obligación jurídica no viciada.

Se podría decir que este principio resulta de la estructura de la sociedad internacional, formada principalmente por estados diversos pero considerados jurídicamente iguales e independientes para tomar la decisión de negociar y suscribir un instrumento internacional.

Se supone que los estados mediante su consentimiento dan origen a obligaciones jurídicas de carácter contractual, de allí que un Estado resultaría vinculado en un tratado internacional únicamente manifestando su voluntad de formar parte del instrumento y someterse a él. Esta forma de expresión de los estados permite identificar su soberanía e independencia en las relaciones exteriores.

Con relación a este principio existen en la doctrina del derecho internacional dos verdaderas instituciones, se trata de las “reservas” y de las “enmiendas”. Las primeras permiten al Estado, en cualquier momento, no aceptar por diversas razones ciertas cláusulas de los tratados, el uso o no de las reservas depende de las normas que contenga al respecto el mismo instrumento; mientras que las segundas se explican mediante la posibilidad de que cuando un Estado, que forma parte de un acuerdo internacional crea que éste ya no es acorde con sus intereses, y no existe la posibilidad de plantear reservas, solicite que se realice una enmienda al instrumento.<sup>28</sup> Tales instituciones reafirman la soberanía de los estados como entidades políticas de autodeterminación.

## **2.5 Los principios generales del derecho**

La sociedad internacional ha acudido a los principios generales del derecho como medio auxiliar de interpretación y aplicación del derecho internacional, no como fuente en estricto sentido, esto debido a los vacíos dejados por las dos fuentes principales: tratados y costumbre.<sup>29</sup> debido a que Hans Kelsen consideró la existencia de un doble derecho, el convencional y el consuetudinario, señalando que se supone que estos principios generales del derecho son la fuente supletoria del derecho Internacional a aplicar si las otras dos tratado y costumbre, no pueden ser aplicadas.

Al momento de definir que son los principios generales del derecho, nos encontramos con una variedad de diferentes corrientes del pensamiento jurídico, así por ejemplo, tenemos que no opinan lo mismo los ius naturalistas, que los ius positivistas, que los legalistas, que los filósofos del derecho o que los mismos legisladores de cada región del planeta con su muy particular visión dada por su cultura, usos y costumbres, etc.

---

<sup>28</sup> Jalkh, Robens, Gustavo. Los tratados internacionales, pp. 127-128.

<sup>29</sup> Kelsen, Hans. Principios de derecho internacional público, el Ateneo, Buenos Aires, 1965, p.262.

Para algunos, dichos principios son los del derecho romano, para otros, los universalmente admitidos por la ciencia jurídica y, otros más, los identifican con los del derecho natural.

Pero para tener una visión más amplia y completa, voy a citar algunas definiciones que cada autor da al respecto:

Para el maestro **Preciado Hernández**:

“Estos son los principios más generales de ética social, derecho natural o axiología jurídica, descubiertos por la razón humana, fundados en la naturaleza racional y libre del hombre, los cuales constituyen el fundamento de todo sistema jurídico posible o actual.” Lo que evidentemente muestra una postura objetiva y totalizadora entendiéndolo que se trata de una corriente naturalista.

**Puig Peña** los define como:

“aquellas verdades o criterios fundamentales que forman el origen y desenvolvimiento de una determinada legislación, conforme a un orden determinado de cultura condensados generalmente en reglas o aforismos transmitidos tradicionalmente, y que tienen virtualidad y eficacia propia, con independencia de las normas formuladas de modo positivo”

Para **Francesco Carnelluti**:

“no son algo que exista fuera, sino dentro del mismo derecho escrito, ya que derivan de las normas establecidas, son el espíritu o la esencia de la ley.”

Para el maestro **Recasens Siches**:

“... cuando el juez, resuelve de acuerdo con los criterios de valor que estime como los justos y adecuados” una concepción valorativa entendiéndola como ius naturalista

Para el francés **Francois Geny** son:

“Principios no escritos, autónomos, síntesis de lo justo y razonable, que imperan más allá de las normas positivas”

Según el **Instituto de Investigaciones Jurídicas** son:

“Criterios o entes de razón que expresan un juicio acerca de la conducta humana a seguir en cierta situación...el fundamento de esos principios es la naturaleza humana racional, social y libre; ellos expresan el comportamiento que conviene al hombre seguir en orden a su perfeccionamiento como ser humano”

En general, existen varias definiciones, con respecto a los principios generales del derecho, los cuales son aplicados cuando existe algún conflicto entre leyes, entre algunos principios tenemos:

- “la ley especial prevalece sobre la general”
- “una ley posterior deroga a la anterior”
- “El lugar rige al acto”<sup>30</sup>

### 3. Los fallos o decisiones judiciales (jurisprudencia internacional)

El Art. 38.1.d. Estatuto del Tribunal Internacional de Justicia, alude a las decisiones o fallos como medios subsidiarios para la determinación de las normas de derecho internacional. Con ello tenemos que no existe jurisprudencia internacional obligatoria *erga omnes*, como lo señala el Art. 59 del citado cuerpo legal: “La decisión de la Corte no es obligatoria sino para las partes en litigio y respecto del caso que ha sido decidido”.

Al respecto, Pedro Pablo Camargo, señala que: *la disposición antes mencionada no se refiere a la jurisprudencia de los tribunales internacionales, ni a la acumulación de decisiones uniformes de los tribunales de los estados, simplemente constituye prueba de una costumbre internacional, ya que los mismos solo gozan de competencia interna, y no son órganos estatales llamados a expresar criterio obligatorio respecto de las cuestiones internacionales.*<sup>31</sup>

---

<sup>30</sup> <http://html.monografias.com/principios-generales-del-derecho.html>

<sup>31</sup> Camargo, Pedro Pablo. Tratado de derecho internacional público. p.193

Por lo tanto, se define a la jurisprudencia como, la ciencia de lo justo y de lo injusto por medio del conocimiento de todas las cosas humanas y divinas; la misma que colabora con la interpretación del derecho tributario internacional, precisamente como lo justo jurídico, determinado prudencialmente, adquiere un estatuto propio entre la virtud de la justicia y las exigencias de la politicidad natural del hombre, concretada en el bien común,<sup>32</sup> y para nuestro propósito ese bien colectivo es el que en último término persiguen el contribuyente y el Estado.

Según el pensamiento de Rizzo Romano, la casi generalidad de los tratadistas se refiere con propiedad a jurisprudencia internacional, que comprende todo tipo de decisiones jurisdiccionales, incluso los laudos arbitrales que constituyen un importante medio auxiliar.<sup>33</sup>

Las decisiones de jueces y árbitros son también fuentes del derecho internacional, ya que la jurisprudencia no se limita a ayudar a la resolución de un problema según precedentes y normas jurídicas determinadas sino que sirve también para aplicar los principios generales del derecho.

De igual forma, estas decisiones, a más que crear en sentido estricto un derecho de gentes, constituyen un medio idóneo para determinar las reglas del mismo e interpretar sus principios y prescripciones. Ya Buhler anotaba que tienen gran significación en la materia las decisiones del Tribunal de Arbitraje de La Haya creado en 1899, las del Tribunal Permanente de Justicia Internacional creado en 1922 bajo la protección de la Sociedad de Naciones (SDN), en la Haya cuyas decisiones del período 1922-1945 todavía son importantes y, finalmente, las del Tribunal Internacional de Justicia creado en 1946 en virtud de la Carta de San Francisco de 1945, en la actualidad órgano de la Organización de Naciones Unidas, que ha sustituido al Tribunal Permanente de Justicia Internacional.<sup>34</sup>

Es sabido que la jurisprudencia de los tribunales de la Haya ha contribuido singularmente al perfeccionamiento, por lo que muchos sectores de opinión se

---

<sup>32</sup> Gentile, Francesco. El ordenamiento jurídico, entre la virtualidad y la realidad, Marcial Pons, Madrid, 2001, p. 7.

<sup>33</sup> Rizzo Romano, Alfredo. Derecho Internacional Público, p.74.

<sup>34</sup> Buhler, Ottmar. Principios del Derecho Internacional Tributario, pp. 56-57

inclinan ante la creencia que de un organismo internacional especializado que detente las facultades de un tribunal coadyuve para la consecución de grandes progresos en materia fiscal internacional. En realidad se hace insoslayable pensar en un tribunal especial, en el que no solamente se puedan concurrir los estados u organizaciones estatales, sino también en donde se puedan presentar reclamaciones de los contribuyentes contra la decisión de su suprema autoridad fiscal y contra resultados derivados de procedimientos de consulta y cooperación previstos en los tratados para evitar la doble imposición. Vale señalar que, al igual que muchos tratadistas, la International Fiscal Association (IFA) ha solicitado siempre la creación de tal tribunal especial.

Asimismo, son de gran importancia las sentencias del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, y en nuestro medio, las sentencias del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena que en uso de sus competencias, puede manifestarse en relación con asuntos tributarios internacionales.

Por último, si consideramos que una extensión trascendental del derecho tributario internacional se concreta por las normas contenidas en la Convención Interamericana de Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica, que es derecho vigente para los países que la han ratificado y que incluye expresamente entre los derechos y obligaciones comprendidos a los de orden fiscal, podemos afirmar que dichas decisiones judiciales también aportan a la aplicación del conjunto jurisprudencial susceptible de ser aplicado a los problemas de la fiscalidad internacional.

### **3.1 La doctrina científica**

Debemos tomar en cuenta, que el saber es otro medio auxiliar para la determinación de las reglas del derecho internacional, por lo que tienen enorme importancia las opiniones de los grandes tratadistas de la materia y las resoluciones y las recomendaciones de las entidades o gremios científicos.

Cabe destacar, que la doctrina científica no es fuente creadora de derecho, tampoco es unánime y estática, ya que está cargada de mucha subjetividad, pero sirve como medio de prueba de la existencia del derecho en algunos casos.

Se ha dicho que la doctrina al adolecer de las falencias señaladas no permitiría construir criterios dogmáticos del derecho internacional, sino que tan solo serviría como elemento esencial para un juicio axiológico. También que las resoluciones de las instituciones científicas internacionales no tienen el valor de fuentes de derecho internacional en sentido formal.

En el ámbito que nos ocupa, se debe contar con que las opiniones de los cultores del derecho tributario internacional, al estar fuertemente influidas por los ordenamientos jurídico-tributarios de sus propios países, serán contradictorias en muchos casos y por considerable lapso. Pese a ello, la labor desplegada en centros de investigación especialmente importantes como Harvard Law School en los Estados Unidos de América, la International Fiscal Association en Amsterdam, el International Bureau of Fiscal Documentation, puede con el tiempo contribuir en forma autorizada a que, con base en las teorías reafirmadas en informes y resoluciones acerca de los problemas fundamentales de la fiscalidad internacional y corroboradas por la doctrina, se hable paulatinamente de opiniones doctrinales autorizadas.

Hay que añadir a esta enumeración de instituciones otras como: Instituto de Estudios Fiscales de España, American Bar Association, International Tax and Business Lawyer, New York University Institute on Federal Taxation, Asian-Pacific Tax and Investment Research Centre. De este inventario no podemos excluir tampoco la trascendencia de los trabajos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, de la Organización de las Naciones Unidas, Association of South East Asian Nations, Commonwealth Association of Tax Administration, Caribbean Organization of Tax Administrators, para la formación de orientaciones y de modelos de convenios para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio y prevenir la evasión fiscal internacional.

Concomitantemente, es justo nombrar la encomiable labor del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, que mediante sus célebres jornadas de discusión desde el año 1956, ha permitido producir algunos textos e informes con ponencias de elevados quilates, cuyos autores son voces autorizadas de la materia tributaria en América Latina y en alguno de los países asociados, así como, los del

Instituto Luso Hispano de Derecho Tributario, y de los institutos de derecho tributario, entre ellos, del Instituto Boliviano de Estudios Tributarios, del Instituto Colombiano de Derecho Tributario que desde el año 1977 ha realizado XXIX importantes jornadas académicas, y del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario desde la década de los años 50.<sup>35</sup> A este listado sumamos la importante labor que despliega el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

### **3.2 La ley y la jurisprudencia tributaria nacional**

Como introducción, diremos que esta parte trata del significado de las leyes tributarias de un Estado en la aplicación a los problemas de la fiscalidad internacional.

Es así, que las disposiciones de carácter tributario a aplicarse, son para los funcionarios judiciales y administrativos; pero no olvidemos que en algunos casos, la Administración Tributaria y los jueces tendrán que aplicar el derecho propio de otros estados, como por ejemplo, cuando se requiere conocer la validez o no y el momento de adquisición de una herencia dejada en el extranjero. Es decir, las disposiciones de derecho extranjero eventualmente pueden ser consideradas como si fueran de derecho interno, otorgándoseles validez a los actos derivados de su aplicación fuera de las fronteras nacionales.

Recordemos que las disposiciones del derecho tributario, y específicamente las que la reglamentan las diferentes especies de tributos, son adaptadas constantemente a las necesidades de financiamiento de los presupuestos públicos y a las metas que se plantean las administraciones tributarias nacionales.

La interpretación de las disposiciones del Derecho Tributario Internacional, consta en general en la jurisprudencia de los tribunales fiscales nacionales, ya que en esta instancia los contribuyentes pueden hacer valer sus derechos y contraponerse a las pretensiones de las autoridades fiscales. Considerando esto, es factible acudir a la jurisprudencia fiscal, los fallos y resoluciones de los tribunales constitucionales,

---

<sup>35</sup> <http://www.iedt.org.ec>

originados en cada país en particular para encontrar solución a los problemas que plantea la fiscalidad internacional.

Por otra parte, el Art. 2 de las reglas de Procedimiento para el ejercicio de las Competencias de la Corte Constitucional para el período de transición, determina que: “Son fines de la justicia constitucional, garantizar la supremacía de la Constitución y asegurar la vigencia efectiva de los derechos y garantías jurisdiccionales establecidos en la misma.”<sup>36</sup>, el Art. 3 literal b, prevé que: “Las normas constitucionales y las de los tratados internacionales de derechos humanos ratificados por el Estado, que reconozcan derechos más favorables a los contenidos en la Constitución, son de aplicación directa e inmediata.” De otro lado, el Art. 436 de la Constitución Política del Ecuador señala las atribuciones y deberes de la Corte Constitucional; de entre ellas las ordinales que siguen “2.) Conocer y resolver las acciones públicas de inconstitucionalidad, por el fondo o por la forma, contra actos normativos de carácter general emitidos por órganos o autoridades del Estado. La declaratoria de inconstitucionalidad tendrá como efecto la invalidez del acto normativo impugnado; 4.) Conocer y resolver, a petición de parte, la inconstitucionalidad contra los actos administrativos con efectos generales emitidos por toda autoridad pública. La declaratoria de inconstitucionalidad tendrá como efecto la invalidez del acto administrativo.

Así se demuestra que en el Ecuador existe el camino legal para la revisión de la constitucionalidad de la normativa nacional, así como las disposiciones de carácter administrativo emanadas de los órganos competentes, lo que constituye una afirmación del Estado de derecho y eventualmente un reforzamiento de las garantías de los ecuatorianos frente a las pretensiones de los órganos de la administración pública, entre ellos, de la administración tributaria nacional, local o de excepción. Teóricamente, la interdicción de la arbitrariedad tiene una suerte de controles que afirman y dotan de seguridad jurídica al sistema.

---

<sup>36</sup>Artículo 1. Ley del Control Constitucional, R.O. 99, del 2 de julio de 1997.

### 3.3 Disposiciones administrativas

Existen tantas y tan variadas disposiciones administrativas como situaciones fácticas relacionadas con la aplicación de los tributos. Poseen muchos matices, por lo que se hace necesario diferenciar las disposiciones que constituyen derecho objetivo de las que significan simples instrucciones para la Administración.

En Bolivia la entidad central recaudadora de los tributos es el Servicio de Impuestos Nacionales,<sup>37</sup> se trata de una entidad de derecho público, con independencia administrativa, funcional, técnica y financiera, con jurisdicción y competencia en todo el territorio nacional, personería jurídica y patrimonio propio. Está bajo tuición del Ministerio de Hacienda. Se sujeta a la política económica, fiscal y tributaria definida por el Poder Ejecutivo, debiendo cumplir las metas, objetivos y resultados institucionales que le fije el Ministerio de Hacienda.

De conformidad con el Art. 4.b. de la Ley del Servicio de Impuestos Nacionales, a la entidad le corresponde, entre otras cuestiones, dictar normas reglamentarias a efectos de aplicación de las disposiciones en materia tributaria. El Art. 64 del Código Tributario de Bolivia regula lo concerniente a las normas reglamentarias administrativas; para ello la norma dispone: “La norma tributaria conforme a este Código y leyes especiales, podrá dictar normas administrativas de carácter general a los efectos de la aplicación de las normas tributarias, las que no podrán modificar, ampliar o suprimir el alcance del tributo ni sus elementos constitutivos”.

Estas disposiciones muestran que el legislador boliviano contempló que la Administración Tributaria central emane disposiciones con efecto general, que sirven para aplicar todo el universo jurídico tributario, siempre y cuando respeten los aspectos sustanciales de los tributos, así como la cobertura de los mismos.

Por su parte, Ecuador cuenta con la Administración Tributaria Central a cargo del Servicio de Rentas Internas (SRI)<sup>38</sup>, como una entidad técnica y autónoma en los

---

<sup>37</sup> <http://www.impuestos.gov.bol/>

<sup>38</sup> <http://www.sri.gov.ec/>

órdenes administrativo, financiero y operativo que ejecuta la política tributaria aprobada por el presidente de la república.

Entre las atribuciones y deberes de la administración tributaria existe: *Facultad reglamentaria, solo al Presidente de la República, corresponde dictar los reglamentos a las leyes tributarias. El Ministro de Finanzas y el Director General del Servicio de Rentas Internas, en sus respectivos ámbitos dictarán circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración.*

En ejercicio de esta facultad no podrá suspenderse la aplicación de Leyes, adicionarlas, reformarlas, o no cumplirlas, a pretexto de interpretarlas, siendo responsable por todo abuso de autoridad que se ejerza contra los administrados, el funcionario o autoridad que dicte la orden ilegal.

Lo dispuesto en el inciso anterior se aplicará igualmente a las Municipalidades y Consejos Provinciales, cuando la Ley conceda a estas instituciones la facultad reglamentaria.

Actualmente los Arts. 7 y 8 del Código Tributario Ecuatoriano se refieren en su orden, a la “Facultad reglamentaria” y a la “Facultad reglamentaria de las municipalidades y consejos provinciales”.

El Art. 8 de la Ley de creación de Servicio de Rentas Internas, determina que el director del SRI expedirá de forma indelegable, mediante resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio, las disposiciones necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias y para la armonización y eficiencia de su administración. Se aclara además que, para la vigencia de tales circulares y disposiciones, deberán publicarse en el Registro Oficial y que, como es lógico no podrán contrariar las leyes ni los reglamentos.

De la citada disposición colegimos algunas puntualizaciones: primero, el hecho de que el director del SRI no puede delegar la facultad que la ley le concede de normar ciertas situaciones necesarias para el correcto desenvolvimiento de la administración

tributaria nacional; segundo, que los actos que está facultado a expedir son en suma instrumentos para aplicar la ley y los reglamentos, cuestión que automáticamente lo subordina a la normativa reglamentaria y a todo el andamiaje jurídico que está sobre ella; tercero, que la publicación en el órgano oficial del Estado no da a dichos actos administrativos la categoría de ley ni de reglamento, sino que solo busca su difusión y conocimiento en todo el territorio ecuatoriano; y, cuarto, que expresamente condena a dichas “resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio” a no contrariar a las leyes ni a los reglamentos, a condición de ser declaradas constitucionales por el Tribunal Constitucional.

Un caso en el contexto ecuatoriano se explica por la creación por parte del SRI en el año del 2003, del “Certificado de Residencia Fiscal del Impuesto a la Renta”, para hacer operativa la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición a los residentes o domiciliados que en ello puede cobijarse.

A remolque de las dos situaciones revisadas se concluye que los sistemas tributarios de Bolivia y Ecuador han incorporado sendas disposiciones orientadas hacia el respeto del principio de legalidad, del principio de reserva de ley y al cuidado de la seguridad jurídica en la materia, por parte de las administraciones tributarias con incidencia nacional.

### **3.4 Disposiciones con fuerza de norma jurídica o derecho positivo**

En la medida en que un tratado para evitar la doble imposición anota determinadas obligaciones de naturaleza contractual, los estados firmantes no pueden dictar disposiciones que impliquen una modificación material del contenido de aquel. Por ello, en el derecho tributario internacional no cumplen un rol preponderante las disposiciones con fuerza de ley.

Ahora bien, destacamos que en el caso ecuatoriano el convenio prevalece sobre la norma interna porque es un conjunto de disposiciones jurídicas que regula una materia específica que trasciende el ámbito puramente nacional, además porque el Art. 424 de la Constitución Política Ecuatoriana expresamente así lo ha decidido con los siguientes términos: “La Constitución y los tratados internacionales de derechos

humanos ratificados por el Estado que reconozcan derechos más favorables a los contenidos en la Constitución, prevalecerán sobre cualquier otra norma jurídica o acto del poder público”.

Sin perjuicio de lo expresado en párrafos anteriores, disposiciones de tratados en materia tributaria están siendo infringidas por algunos estados por medio del llamado *treaty override*, término técnico usado preferentemente en los EE.UU. y expandido en el mundo, por el cual se entiende que las disposiciones de los tratados pueden ser sustituidas por una ley nacional más favorable, tornando al tratado en inefectivo. Esta conducta se ha argumentado y sustentado en la práctica en virtud del principio de la ley posterior deroga a la anterior. Esa posición daría lugar para pensar en que se trata de acuerdos internacionales sin efectos jurídicos obligatorios, de los cuales derivan en meros compromisos de honor y de moral, lo que claramente deja en una situación inestable la vigencia del instrumento internacional que se trate.

En todo caso, para obviar este problema y mantener una actualización permanente o automática de los convenios para evitar la doble imposición, estos suelen incorporar una cláusula que obliga a los estados contratantes a hacer conocer a su contraparte cuando se han realizado cambios legislativos en los regímenes jurídicos que atañen a las materias de las cuales se ocupan los instrumentos internacionales. Esta cláusula es el Art. 2.4 de los modelos de los Convenios de la OCDE y de la ONU.

Por ejemplo, el Art. 2.4 del Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos a la renta suscrito entre Ecuador y Canadá en el año 2001, manda: “El presente Convenio se aplicará asimismo a los impuestos de naturaleza idéntica o sustancialmente análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de suscripción del mismo y que se añadan o sustituyan a los impuestos actuales. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se notificarán las modificaciones importantes que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.”

#### 4. Evolución de los estudios sobre los problemas del derecho tributario internacional

#### 4.1 La Sociedad de Naciones

Sin lugar a duda, los avances en materia de fiscalidad internacional los debemos a múltiples trabajos y reflexiones conducidos por organismos internacionales que se han destacado de las opiniones y aportes de expertos en la materia, provenientes de muchos países del mundo. Estos organismos han instituido foros de discusión, estudios técnicos, publicaciones de alto nivel e incluso han producido una serie de modelos de convenio, que actualmente gravitan en torno a las posiciones de los estados al momento de negociar convenios para evitar la doble imposición.

Por ello revisaremos el papel que han desempeñado entidades internacionales como la Sociedad de Naciones, la Organización de las Naciones Unidas y la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico; y organizaciones internacionales de integración como la Comunidad Andina y la Unión Europea, para profundizar los estudios de la materia y proponer soluciones a sus más acuciantes dificultades.

La Conferencia de la Paz realizada en París en el año de 1919 considero de inaplazable necesidad la creación o constitución de la Sociedad de Naciones (*Ligue of Nations*),<sup>39</sup> en base a cinco proyectos que se habían presentado. La adopción del proyecto definitivo de creación se suscribió el 29 de abril del citado año, el mismo que fue incorporado al Tratado de la Paz de Versalles suscrito el 28 de junio de 1919, que concitó la presencia de treinta y dos estados, entre los más importantes EE.UU. , Inglaterra, Francia, Italia y Japón. Bolivia y Ecuador formaron parte del conjunto de estados fundadores; sin embargo Ecuador no ratificó el Tratado de Versalles, que para los otros miembros entró en vigor el 10 de enero de 1920.

Los órganos de la Sociedad de Naciones fueron: La Asamblea, el Consejo, la Secretaría Permanente, los Órganos Consultivos, y la Corte Permanente Internacional de Justicia. Este último Órgano realizó una tarea de enorme importancia respecto a los arreglos pacíficos de litigios y también dentro del desarrollo progresivo del derecho internacional. Sus objetivos principales encarnaban todo el idealismo propugnado en la Conferencia de París por el demócrata presidente estadounidense Woodrow Wilson, quien gobernó entre 1913 y 1921, éstos fueron:

---

<sup>39</sup> Carrillo Salcedo, José Antonio. “El derecho internacional en perspectiva histórica”, Tecnos, Madrid, 1991.

- a.) Desarrollar la cooperación entre las naciones, garantizándoles la paz y la seguridad;
- b.) Mantener públicamente relaciones internacionales fundadas en la justicia y en el honor; y,
- c.) Hacer reinar la justicia y respetar escrupulosamente todas las obligaciones de los tratados en las relaciones mutuas de los pueblos organizados.

En la integración de la Sociedad de Naciones tuvo preponderancia el concepto de *soberanía nacional*, e incluso se trató de armonizarlo con la noción de organización internacional, que recién germinaba. Es curioso el hecho de que los EE.UU. no participaron en la misma, pese a que el Presidente W. Wilson fue uno de los impulsores del nacimiento de la Organización, lo que sin duda le restó fuerza. La no participación de este país se debió a los evidentes intereses del Congreso norteamericano y a la búsqueda de no intervención europea política o territorial en América. Sobre el tema, el ecuatoriano Luis Valencia Rodríguez señala que: “No es exagerado decir que la Sociedad de Naciones fue afectada de una debilidad fatal el mismo día en que sus fundadores le retiraron su apoyo. Equivale a afirmar que ella nació muerta en su función esencial.”<sup>40</sup>

En el mantenimiento de la paz mundial, la Sociedad de Naciones no pudo cumplir su alto objetivo de universalidad por cuanto la gran mayoría de sus miembros eran países de Europa y de Asia, lo que obligó a la creación de una Liga de Estados y no a la personificación jurídica y política de la comunidad internacional.

Según José A. Pastor Ridruejo, de 45 miembros, en el momento de su fundación, pasó a 60 en 1932 y descendió a 44 en 1939; ésta organización se disolvió el 18 de abril de 1946. Añade que los estados vencedores en la segunda guerra mundial no quisieron revitalizar un organismo altamente desprestigiado y prefirieron crear una entidad nueva, la Organización de las Naciones Unidas.<sup>41</sup>

---

<sup>40</sup> Valencia Rodríguez, Luis. Fundamentos y propósitos de las Naciones Unidas, Universidad Central, Quito, 1970.

<sup>41</sup> Pastor Ridruejo, José. Curso de derecho internacional público y organizaciones internacionales, p.692

Pese a que la Sociedad de Naciones no pudo cumplir los objetivos principales para los cuales se creó, tiene un haber en el campo de la cooperación institucionalizada sobre todo en lo económico y financiero, de allí que los trabajos encaminados por ella en el ámbito de la fiscalidad internacional constituyen un legado importante para la sociedad internacional.

Durante el periodo entre guerras, la Sociedad asumió el compromiso de formular un Modelo de Convenio para homogenizar los acuerdos tendientes a evitar la doble imposición internacional. El tema fue materia de importantes estudios en la época, la Comisión Financiera de la Sociedad de Naciones encargó en 1921 a un Comité de Expertos Internacionales la elaboración de un informe sobre doble imposición, que fue presentado en 1923. Dicho Comité elaboró en los años 1926 y 1927 cuatro de los modelos, que se reelaboraron y aprobaron durante una conferencia de expertos gubernamentales celebrada en Ginebra de 1928 con la presencia de delegados de 28 países. Dicho Modelo de Convenio más tarde fue cambiado por dos convenciones realizadas en México en 1943 y en Londres en 1946.<sup>42</sup>

En la Conferencia Regional de México se formuló el Modelo de Tratado, lo que constituyó, diremos, la primera muestra sistemática de la doctrina latinoamericana. En el que se incluyó como criterio principal de potestad tributaria el de la fuente pagadora de ingresos. Más adelante en la última reunión del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones, en Londres en 1946, con la participación de representantes de varios países, la posición anterior sufrió algunos cambios, haciéndose prevalecer los intereses de los países desarrollados, situándose en primer plano el principio de domicilio.

Bajo la tutela del área especializada de la Sociedad de Naciones reelaboraron algunos trabajos que precisamente fueron antecedentes de los realizados posteriormente por la Organización de Naciones Unidas, a partir del final de la segunda conflagración mundial. La Sociedad se encargó del problema hasta 1946, año en que fue disuelta por acuerdo de sus miembros.

---

<sup>42</sup> Vogel, Klaus. Derecho Tributario Internacional, Temis, Bogotá, 2001

## 4.2 La Organización de las Naciones Unidas

Durante el mes de octubre de 1943 se desarrolló la Conferencia de Moscú; en ella Estados Unidos, Gran Bretaña, La Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas y la China declararon: “que reconocen la necesidad de establecer en el plazo más corto posible una organización internacional general, basada en el principio de la igualdad soberana de todos los estados amantes de la paz, y abierta a todos esos estados, grandes y pequeños, para el mantenimiento de la paz y de la seguridad internacional.”

En 1944 se llevó a cabo la reunión de Dumbarton Oaks, en la ocasión se adopta un plan concreto y detallado de la organización internacional. En 1945 se realiza la Conferencia de Yalta, en la que participan Roosevelt, Churchill y Stalin allí se presentó el plan, y se acuerda la convocatoria de San Francisco para adoptar la Carta de la ONU y el procedimiento de votación en el Consejo de Seguridad, con el privilegio del veto para las grandes potencias. Estas reuniones y conferencias constituyen los antecedentes directos de la ONU.

En la Conferencia de San Francisco de los días 25 y 26 de junio de 1945, se aprobó la Carta Constitutiva de la ONU, que reemplazó a la ineficiente Sociedad de Naciones. La Carta fundacional de la Organización se firmó el 26 de junio de 1945 y entró en vigor el 24 de octubre del mismo año. Entre los 50 países asistentes estuvieron Bolivia y Ecuador. Cuenta en la actualidad con 193 estados miembros.

Los propósitos de la ONU constan en el Art. 1 de la Carta Constitutiva y comprenden: mantener la paz y la seguridad internacionales; fomentar entre las naciones relaciones de amistad; realizar la cooperación internacional en la solución de problemas internacionales de carácter económico, social, cultural y humanitario, y en el desarrollo y estímulo del respeto a los derechos humanos y a las libertades fundamentales de todos; servir de centro que armonice los esfuerzos de las naciones por alcanzar estos propósitos comunes.

Forman parte de la ONU como órganos principales la Asamblea General, el Consejo de Seguridad, el Consejo Económico y Social, el Consejo de Administración Fiduciaria, la Corte Internacional de Justicia, la Secretaría General. El Consejo

Económico y Social esta formado por 54 estados miembros elegidos por la Asamblea General, Asimismo, es el órgano que realiza las tareas económicas y sociales de la ONU y de sus organismos especializados; entre otras funciones inicia y ejecuta estudios e informes respecto a asuntos internaciones de carácter económico, social, cultural, educativo y sanitario y otros conexos.<sup>43</sup>

Según su línea de trabajo, el Consejo Económico y Social creó la Comisión Fiscal el 1 de octubre de 1946, que tuvo como tarea fundamental estudiar el problema de la doble imposición internacional, esto entre los años 1946 y 1954. Del 7 al 17 de mayo de 1951 se realizó la tercera sesión del Comité Fiscal, presentando su informe el 31 de mayo del mismo año, que contenía la Resolución 378 del Consejo Económico y Social, del 10 de agosto de 1951, en la que se pone de relieve el derecho de gravar las rentas en el país de la fuente, debiendo adoptarse medidas para evitar la doble imposición en el país de residencia, y además, la necesidad de que tales medidas sean adoptadas por medio de trabajos bilaterales, todo ello para que los países en desarrollo sufran un sacrificio mínimo, ya que lo que se trata en último término es de fomentar su crecimiento económico.<sup>44</sup>

El mismo Consejo aprobó por unanimidad su Resolución No. 1273 en agosto de 1967, mediante la cual creó el Comité de Expertos *ad hoc*, que según las directrices del Consejo debía estar integrado por dieciocho expertos y altos funcionarios fiscales de países desarrollados así como de países en desarrollo, a fin de que se investigue las vías para facilitar la conclusión de tratados fiscales internacionales, incluso formulando posibles normas y técnicas adecuadas para su uso en los mencionados tratados, que fueran aceptables por dichos grupos de naciones y que a la vez protegieran plenamente sus intereses impositivos. El Consejo destacó que los tratados fiscales entre ambos tipos de países podían promover una importante corriente de inversiones para fomentar el crecimiento económico de las naciones más pobres, en especial si los instrumentos internacionales contienen disposiciones con un tratamiento tributario favorables para tales inversiones por parte de los países de origen, a través de efectivas deducciones impositivas, como por medio de medidas

---

<sup>43</sup> Vasco, Miguel. Diccionario de derecho internacional, Quito, 2004, pp. 347-356.

<sup>44</sup> Borrás, Alegría. La doble imposición: problemas jurídico-internacionales. Madrid, Instituto de Estudios fiscales, 1974, pp.124-125.

que le aseguren el goce pleno de cualquier incentivo impositivo otorgado por el país que es receptor de la inversión.<sup>45</sup>

Incluso el Departamento de Relaciones Económicas y Sociales de la ONU, publicó, en la década de los años setenta, un manual para la negociación de tratados bilaterales en materia tributaria entre países desarrollados y países en vías de desarrollo.<sup>46</sup> Este importante documento tiene tres partes: la primera contiene una revisión analítica e histórica de la doble tributación internacional, así como de la evasión y elusión tributaria; la segunda contiene de manera puntual las instrucciones del Grupo de Expertos; y la tercera contiene sugerencias relacionadas con aspectos de procedimiento en la negociación de los tratados y para la aplicación de las instrucciones. Incorpora también varios anexos que producen textos de modelos de convenios de la Organización.

A todas luces, el modelo de la ONU, por un lado, enfatiza en los derechos de los países productores de la renta, mientras que por otro, restringe las circunstancias en las cuales sociedades de otro país pueden operar sin ser sometidos a imposición en el país de la fuente. También sus cláusulas permiten al país de la fuente imponer tasas de retención más altas sobre intereses, dividendos y regalías, que las que aplicaría el Estado de la residencia.

De otra parte, se puede afirmar que la Decisión 40 de la Comunidad Andina (1971)<sup>47</sup> abrió los ojos a los países industrializados especialmente en lo relacionado con la doble imposición; es así que el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas acogió la idea de revisar y cambiar los lineamientos de la propuesta de la OCDE en interés de los países en desarrollo. Así se origina el Modelo de Convenio de la ONU, que fuera aprobado en 1980, y que persigue retener un mayor número de derechos fiscales sobre los ingresos que se reciben de inversiones en los países en desarrollo, que los que proporciona el Mcoode.

---

<sup>45</sup> Faber, Paúl. Estado actual de los tratados para evitar la doble imposición, doc. R.51, Centro Interamericano de Estudios Tributarios, Montevideo, 1970.

<sup>46</sup> United Nations. Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties Between Developed and Developing Countries, New York, 1979, p.6

<sup>47</sup> <http://www.comunidadandina.org/normativa/dec/d040.htm>

### **4.3 El problema de los tratados y convenios tributarios entre países desarrollados y países en desarrollo.**

Del informe presentado por el Comité de Expertos *Ad Hoc*, se deduce que uno de los motivos por los cuales se ha progresado lentamente, en materia de doble imposición, era el esquema adoptado por algunos años por los países menos desarrollados para sus tratados impositivos, que no parecían adecuarse a las necesidades de los países desarrollados. El concepto de reciprocidad en que se fundamentaban los tratados entre naciones desarrolladas no podía seguir siendo válido cuando los estados contratantes se encontraban en etapas muy diferentes de desarrollo económico, es decir, los modelos de convenios de los países más adelantados no podían ser aplicados con los países de menos evolución, debido a las diferentes evidencias que van más allá de lo económico. Según los resultados obtenidos por el Comité, se puede afirmar que los primeros formaban un grupo bastante homogéneo, mientras que los segundos adoptaban a veces posiciones muy diferentes unos de otros.

Frente a esa explicación, cabe indicar que la realidad ha cambiado un tanto, ya que, en la actualidad, algunos países considerados hace pocos años como países menos desarrollados han escalado un peldaño más y ahora incluso se cuentan como los países exportadores de capital, como Brasil, Chile, México, y, en alguna medida, Argentina, sobre todo antes de la última crisis económica, en América del Sur.

En esta evolución del contexto económico mundial, donde son los estados y empresas actores importantes, los asuntos que tienen que ver con los regímenes estatales y convencionales aplicados a los intereses, dividendos, regalías, honorarios por asistencia técnica y otras rentas, no han perdido su actualidad. En grado menor, el problema del régimen tributario de los intereses mantiene su actualidad, especialmente respecto a la determinación del concepto de la fuente y de su efectiva localización en el espacio. Tal vez por ello este tema no ha sido hasta la fecha resuelto a satisfacción.

Por otro lado, en América Latina parecen haberse superado los problemas atinentes al régimen de los dividendos, pues sin mayor discrepancia se ha reconocido para el efecto de la potestad exclusiva del Estado de la fuente, permitiendo a los estados

gravar en el domicilio de la sociedad que los distribuye. Ecuador, por ejemplo, considera como ingresos exentos los dividendos y las utilidades, calculados después del pago del impuesto a la renta, distribuidos, pagos o acreditados por sociedades nacionales, a favor de otras sociedades nacionales o de otras personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes o no en el país.

Como las sociedades son sometidas a pagar el impuesto sobre las utilidades que han obtenido, sobre los dividendos o utilidades que distribuyen ya no procede la retención ni pago adicional alguno.

#### **4.4 La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico**

En el periodo posterior a la Segunda Guerra Mundial, los trabajos de la Sociedad de Naciones fueron retomados preferentemente por la Organisation for European Economic Co-operation y por la organización que la sucedió, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

Los adelantos logrados con relación a la eliminación de la doble imposición por medio de convenios bilaterales o medidas unilaterales llevaron a que el Council of the Organisation for European Economic Co-operation adopte su primera Recomendación referida a la doble tributación el 25 de febrero de 1955; al mismo tiempo, 70 convenios generales bilaterales habían sido firmados entre países que ahora son miembros de la OCDE.

La creciente interdependencia económica y de cooperación entre los países miembros luego de la segunda batalla mundial demostró claramente la importancia de las medidas para prevenir la doble tributación. Se hizo deseable la avenencia de las convenciones de conformidad a principios uniformes, definiciones, reglas, métodos, acuerdos en la interpretación común.

Por medio de su Fiscal Committee la OCDE inició en 1956 estudios sobre los problemas de la fiscalidad internacional. De 1958 a 1961, el Comité preparó cuatro Reportes, antes de subsumirlos en 1963 en el Reporte final titulado “Draft Double Taxation Convention on Income and Capital.” El Consejo de la OCDE adoptó el 30

de julio de 1963 una Recomendación concerniente a la eliminación de la doble tributación y sugirió a los gobiernos de los países miembros que cuando concluyan o revisen convenios bilaterales entre ellos, lo hagan de conformidad al convenio modelo.

El Comité Fiscal cuando presentó el Reporte de 1963, consideró que el convenio modelo debía ser revisado en etapas posteriores con mayor estudio. Así fue necesario que en la revisión se tome en cuenta la experiencia ganada por los países miembros en la negociación y aplicación práctica de convenios bilaterales, de los cambios en los sistemas impositivos en esos países, del incremento en las relaciones internacionales, y del desarrollo de nuevos sectores de la actividad comercial y la emergencia de nuevos y complejos organismos comerciales en el nivel internacional.

Por todas esas razones, el Comité Fiscal, y luego de 1971 su sucesor el Comité de Asuntos Fiscales, emprendió la revisión del Modelo de Convenio de 1963 a partir de los Comentarios a su articulado, lo que desembocó en la publicación de un nuevo prototipo de acuerdo y sus Comentarios en el año de 1977. Las causas que condujeron a la revisión del Modelo de 1963 continuaron ejerciendo su influencia, y en varias formas, también la presión para actualizar y adaptar el prototipo se hizo sentir en consideración a los cambios económicos mundiales y su progresivo incremento.

Las nuevas tecnologías se desarrollaron y al mismo tiempo ocurrieron renovaciones fundamentales originadas en las formas en las cuales se efectuaron las transacciones transnacionales. Los métodos para evitar la elusión y la evasión fiscal se volvieron más sofisticados. La globalización y la liberación comercial de las economías de los países miembros de la OCDE también se aceleraron rápidamente en los 80. Consecuentemente, en el curso de su programa regular de labores, el Comité de Asuntos Fiscales, continuó después de 1977 el examen de varios temas relacionados directa o indirectamente con el Modelo de Convenio de este año. Lo que dio pie a la elaboración de importantes Reportes, alguno de los cuales recomendaron enmiendas al Modelo y sus Comentarios.

Era 1991 y el Comité de Asuntos Fiscales adoptó el concepto de “Modelos de Convenio Ambulatorio”, proveyendo periódicas y más seguidas actualizaciones y

enmiendas, sin perseguir una completa revisión. Consecuentemente, decidió publicar una versión del prototipo revisada y actualizada, la cual tomó en cuenta el trabajo hecho desde 1977 integrando alguna de las recomendaciones hechas en los Reportes antes mencionados.

Debido a que la influencia del prototipo se extendió más allá del territorio de los países miembros de la OCDE, el Comité decidió que el proceso de revisión debería abrirse para beneficiar también a los países que no son miembros de la Organización, es decir, hacia otras organizaciones internacionales y a otras interesadas. Se pensó que las contribuciones desde afuera ayudarían al Comité de Asuntos Fiscales en esta continua tarea de actualizar el Modelo de conformidad a la evolución de las reglas y principios de la tributación internacional. Esto condujo a la publicación del Modelo de Convenio de 1992 en un formato más amigable.

A diferencia de los modelos de 1963 y 1977, el Modelo de Convenio de 1992 no fue la culminación de una actualización comprensiva sino, más bien, el primer paso en un proceso de exploración que intenta producir actualizaciones periódicas.

En la actualización producida en 1997, se incluyó la posición de un número de países no miembros del convenio tipo, en reconocimiento del aumento de la influencia de éste fuera de la OCDE. El Convenio tipo de la OCDE ha sido actualizado los años 1994, 1995, 1997, 2000 y 2005. Actualmente, la organización exhibe en su página *web*, para discusión pública, el documento titulado “The 2008 Update to The Model Tax Convention”<sup>48</sup>

En conclusión, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE con su incesante actividad retornó a Europa la lucha contra la doble imposición internacional, como en los primeros trabajos de la Sociedad de Naciones. Tuvo resultados bastante aceptables, ya que, como se vio, se concretaron algunos proyectos de convenios modelos referidos a la materia de impuestos sobre la renta, sobre el patrimonio, y sobre las sucesiones. Además, en 1965 se publicó un informe acerca de los incentivos fiscales para la inversión privada en los países en vías de desarrollo, en donde se trató el tema

---

<sup>48</sup> [http://www.oecd.org/document/15/0,3343,en\\_2649\\_34897\\_41032207\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/15/0,3343,en_2649_34897_41032207_1_1_1_1,00.html)

de la doble imposición internacional, en especial con el análisis del singular problema de los acuerdos entre las naciones desarrolladas y las que se encuentran en vía de desarrollo. De todas formas, la armonización que se ha alcanzado tiene gran importancia para la aplicación de soluciones comunes, lo que clarifica, unifica y garantiza la situación fiscal de los contribuyentes sujetos a imposición por más de un poder tributario estatal.

Con razón señala Van Den Tempel que, como característica esencial de los Trabajos del Comité de Asuntos Fiscales, vale citar el hecho que las normas que produjo no pretenden ser modelo útil para todas las naciones del mundo, ya que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico tiene como miembros a los países más poderosos del planeta, excluyéndose de esta manera a la gran mayoría de países asiáticos, americanos, africanos y del este de Europa que pertenecieron a la Unión Soviética, lo que conlleva implícitamente el reconocimiento de la necesidad de ampliar normas diferenciadas, en el tema tributario.

El autor anteriormente citado muy acertadamente sostiene además que en muchos casos las disímiles realidades en las legislaciones en materia de imposición se basan a menudo solo en cuestiones de tradición, más no sobre convicciones legales o en bases socio-económicas, lo que tangencialmente devela la pluralidad de condiciones que se requieren y la complejidad para lograr la consolidación de un sistema jurídico tributario armonizado entre los países. Ya desde la publicación del primer artículo del Modelo de Convenio de 1963, y muchos después de la presentación de sucesivas actualizaciones, *la praxis* internacional de los convenios por parte de los estados esta decididamente orientada hacia la sugerencia de la OCDE; es innegable que ella se inclinaba por precautelar los intereses de los países más avanzados, sin que se quiera decir que esa era la intención contenida en dicho Modelo, según aclara, por otro lado Klaus Vogel.

Sobre la actuación de la OCDE se puede predicar infinidad de cuestiones, en unos casos dirigidas a ovacionar su acción, y en otros a descalificar; prueba de ésta última posibilidad es lo que ha sostenido, por ejemplo, Jan Mattel, quien opina que la mayor amenaza al derecho internacional es en este momento la que representa la OCDE por

medio de su difamante cruzada contra los paraísos fiscales,<sup>49</sup> y por ende contra la libertad económica y la privacidad financiera de las personas, además, agrega que si existen los paraísos fiscales, es porque también existen infiernos fiscales, y que esta Organización quiere imponer en todo el mundo la lógica confiscatoria de esos avernos hacendísticos.

#### **4.5 Modelo de convenio de los Estados Unidos de Norteamérica**

También hay que señalar un modelo de acuerdo elaborado por el Departamento del Tesoro de los EE.UU., para sus propios fines, que ha tenido su injerencia importante en la práctica internacional de los tratados impositivos. Este prototipo fue publicado con textos reformados en 1976, 1977, 1981, 1992 y 1996; supone un intento de Estados Unidos de Norteamérica de notificar al país que junto a él suscribe el tratado que hay determinados aspectos que se deben tomar en cuenta en los acuerdos, tales como algunos derechos que tiene el Estado Americano sobre la fiscalidad de sus ciudadanos, dondequiera que estos residan.<sup>50</sup>

El documento de explicación técnica del Modelo de Convenio de Estados Unidos expresa: “Like the OECD Model, the Model is intended to be an ambulatory document that may be updated from time to time to reflect further consideration of various provisions in light of experience, subsequent treaty negotiations, economic, judicial, legislative or regulatory developments in the United States, and changes in the nature or significance of transactions between U.S. and foreign person. The Technical Explanation is also intended to be ambulatory, and may be expanded to deal with new issues that may arise in the future.”<sup>51</sup> Sin embargo, desde la versión del 20 de septiembre de 1996 no ha sido actualizado.

Este prototipo no encarna un tratado ideal, sino que pretende ser una guía además, la principal función del Modelo es orientar a las partes en la negociación, identificando diferencias entre las políticas fiscales. Adicionalmente, provee una explicación básica

---

<sup>49</sup> Rivero, Enrique Ricardo. Paraísos Fiscales: Aspectos tributarios y societarios, Integra International, Buenos Aires, 2001

<sup>50</sup> Fuster Gómez, Mercedes. La doble imposición internacional en las inversiones directas en el exterior de empresas españolas, Marcial Pons, Madrid, 2001

<sup>51</sup> <http://www.unclefed.com/ForTaxProfs/Treaties/usmtech.pdf>

sobre la política de negociación de tratados que tiene EE.UU.; está compuesto por 129 artículos. Se podría afirmar que en buena medida tomo como base las consideraciones del Mcocde, cambiándolo solo en algunos detalles.

#### **4.6 La Comunidad Andina y las decisiones 40 y 578**

Desde el inicio del Pacto Andino en 1969, hoy Comunidad Andina gracias al Protocolo de Trujillo de 1996, los países miembros comprendieron que era necesarios establecer mecanismos que coadyuvaran en el proceso de integración, entre ellos, la armonización de las políticas económicas y sociales, lo que implicaba coordinación de los planes nacionales de desarrollo en campos específicos para lograr una planificación conjunta orientada a conseguir el desarrollo integrado de la subregión.

Según los Arts. 1 y 3 del Acuerdo de Cartagena, el proceso de integración debía buscar también la consolidación de un mercado subregional, por medio del uso de mecanismos como la armonización de la política cambiaria, monetaria, financiera y fiscal. Es así que dentro de los instrumentos jurídicos constantes en el Acuerdo, la Comisión aprobó durante el séptimo período de Sesiones Ordinarias, celebrado entre el 8 y 16 de noviembre de 1971, la Decisión 40, que aprueba el “Convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros” y el “Convenio para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los países miembros y otros estados ajenos a la subregión.”

Cabe destacar que estas iniciativas en la integración andina, aun cuando portadoras de errores e imprecisiones, hasta la fecha no encuentra un parangón en el desarrollado contexto normativo de la integración europea. Esa normativa fue puesta en aplicación por los países miembros por medio de los siguientes documentos: Bolivia, Decreto Supremo No. 10343 del 7 de julio de 1972; Colombia, Decreto No. 1551 del 28 de julio de 1978; Ecuador, Decreto Ley No. 932 del 29 de agosto del 1972; Perú, Decreto Ley No. 19535 del 19 de septiembre de 1972, y Venezuela, Ley del Congreso del 26 de septiembre de 1973.

La Junta del Acuerdo de Cartagena, hoy secretaría General de la CAN, en su calidad de depositaria de los convenios recibió los mismos en las siguientes fechas de depósito: Bolivia, el 5 de octubre de 1972; Colombia, el 22 de agosto de 1978; Ecuador, el 19 de septiembre de 1972; Perú el 18 de julio de 1980, y Venezuela, el 31 de diciembre de 1973.

Si se consideran las fechas de depósito señaladas y agotado el proceso de ratificación de la Decisión, está entró en vigencia el primero de enero de 1981 en lo que respecta al impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio de las personas naturales; en cuanto a las personas jurídicas, entró en vigor el primer período contable posterior al 18 de junio del mismo año. Como se puede colegir, la Decisión entró en vigencia casi diez años después de la fecha límite establecida por el Art, 3, o sea, el 30 de junio de 1972.<sup>52</sup>

Acertadamente sostiene el colombiano Alfredo Lewin Figueroa que tradicionalmente, los países menos desarrollados y particularmente los de América Latina, importadores de tecnología y de capital, habían adoptado la regla territorial o de la fuente según la cual se grava todas las rentas producidas en su territorio y no las que se originan en el exterior, sin considerar por ello la nacionalidad o residencia de los titulares de dichas rentas.

Al respecto, es indudable que el pensamiento de la época, demandaba la protección estatal a los intereses de los países más pobres. Sus políticas económicas y particularmente las fiscales, tenderían a ello, así los Arts. 4 de la Decisión 40 acogen frontalmente el criterio atributivo de potestad tributaria de la fuente productora de ingresos o criterio territorial.

He aquí otra razón justificativa de que las legislaciones nacionales estaban inspiradas por el principio de la tributación en el Estado de la fuente o del origen de las rentas, en desmedro de los criterios de residencia y del domicilio del titular de las rentas, sean éstas del tipo que fueren.

---

<sup>52</sup> Lewin Figueroa, Alfredo. “Actualización de la Decisión 40 sobre doble tributación internacional en los países andinos”. Informe final de consultoría, doc. De trabajo SG/dt 77, Secretaría General de la Comunidad Andina, Bogotá, 1999, pp. 4-5.

En el documento titulado “Actualización de la Decisión 40 sobre doble tributación internacional en los países andinos”, su autor, Alfredo Lewin Figueroa hace una relación sobre la legislación de los países de la CAN y ciertos temas de la fiscalidad internacional, conforme pasamos a detallar:

- ***Jurisdicción tributaria:*** En la actualidad, la mayoría de los países miembros de la CAN adoptan el criterio de la fuente mundial, excepto Bolivia, que mantienen el criterio de fuente territorial, el cual, en últimas, es adoptado por todos los países cuando se trata de gravar a las personas no residentes sean naturales o jurídicas.
- ***Residencia y domicilio:*** Estos conceptos son desarrollados por la mayoría de las legislaciones nacionales, pero fijan criterios diferentes especialmente en lo relacionado con las personas naturales no residentes.
- ***Tarifas impositivas:*** Casi en general, y sin mayores diferencias de porcentajes entre los países miembros, las tarifas están dadas una para personas naturales y otra para las personas jurídicas, en el primer caso, con tarifas proporcionales y progresivas, y, en el segundo, con una tarifa fija.
- ***Establecimiento permanente:*** Esta noción la desarrollan las legislaciones de Ecuador y Perú, lo cual es de suma importancia para determinar claramente la obtención de renta en uno de los países miembros, por parte de una empresa extranjera que se ha domiciliado en el Estado de la fuente. La ley boliviana únicamente hace mención a esta figura de la fiscalidad internacional, pero sin llegar a plantear sus elementos.
- ***Dividendos, intereses, ganancias de capital, rendimientos inmobiliarios, servicios personales independientes y dependientes, pensiones, estudiantes y funciones públicas:*** Estos diferentes tipos de rentas tienen similar tratamiento conceptual en las legislaciones nacionales sobre el impuesto a la renta, las diferencias son más notorias en relación con las tarifas aplicables.

Desde el Modelo de la SDN de 1943, no se puede negar el notable adelanto que han tenido en el mundo y en nuestro medio los estudios sobre los problemas de carácter tributario internacional, especialmente en las décadas inmediatas anteriores. Pero se ha experimentado cierta tibieza, sobre todo en los últimos años, al hacer conocer nuestra posición al momento de negociar tratados fiscales con países de mayor desarrollo económico; así mismo, en algunos casos se ha pasado de la sustentación rígida del criterio territorial de la fuente productora de ingresos a una más suave que ha permitido ceder posiciones al negociar tratados con países del denominado primer mundo.

Sea que comulguemos o no con los postulados de la Decisión 40, desde el punto de vista jurídico, no ha sido precisamente respetada por los países firmantes del Acuerdo de Cartagena al momento de negociar convenios para evitar la doble imposición con terceros países, alejándose así de la posición monolítica que debería primar, en virtud de la participación de los países andinos en un proceso de integración subregional, que implica cuestiones no solo de índole tributaria sino de mayor alcance, que se proyectan incluso en asuntos relacionados con el bienestar económico y social de nuestros pueblos.

El desconocimiento que en su momento se ha exhibido de las normas jurídicas derivadas del Acuerdo de Cartagena, evidencia extensamente la inobservancia atrevida del derecho comunitario andino, por parte de Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú. Incluso las legislaciones de los países miembros presentan a veces posiciones disímiles y bastante alejadas del principio tradicional de la fuente encarnado ociosamente en la Decisión 40.

Este hecho, a decir del maestro uruguayo Ramón Valdés Costa, obedece a dos circunstancias:

1. Debido a las fuertes discrepancias sobre los criterios atributivos de la potestad tributaria de los países latinoamericanos con los países desarrollados, se han construido obstáculos muy difíciles de sortear. Concretamente, el radicalismo con que se sostuvo el criterio de la fuente

chocaba frontalmente con los principios tradicionales del domicilio y de la nacionalidad, defendidos por los países exportadores de capital y manifestados a través de sus legislaciones internas, los tratados celebrados entre ellos y los estudios de sus organismos internacionales, lo que se ha plasmado materialmente al culminar el Mcoode, que encarna la máxima expresión de las ideas dominantes de esas naciones; y,

2. ha tenido peso la actitud observada por nuestros países desde la reunión del Comité Fiscal de la SDN, que se efectuó en México en 1943, por virtud de la cual se desinteresaron de los trabajos internacionales científicos y técnicos y de enfrentar la celebración de tratados con países de criterios opuestos. Este desinterés se tradujo especialmente en lo relacionado con los tratados para evitar la doble imposición internacional, y consisten en que el criterio de la fuente permite cumplir objetivos fiscales nacionales e incluso internacionales, por medio de la legislación interna, sin que nos veamos precisados a otorgar concesiones intrínsecas en la naturaleza de los tratados.

Entre las observaciones que cabrían al Modelo de Convenio de la CAN están las de Peter Byrne, quien sostiene que el prototipo restringe la tributación al país de origen o fuente de la renta, y no reconoce un nivel mínimo no gravado, ni para actividad empresarial ni para servicios personales, porque esto implicaría la doble exoneración; este Modelo repite básicamente la ley interna de los países, lo cual no significa que no contenga logros, pues, entre otras cosas, facilita la cooperación entre administraciones tributarias, pero también es verdad que su efecto no es tan amplio como el de los modelos de la OCDE y de la ONU.<sup>53</sup>

Una reciente normativa denominada “Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal” fue adoptada mediante la Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina.<sup>54</sup> Consta de veintidós disposiciones orientadas a eliminar la doble imposición a las actividades de las personas naturales y jurídicas domiciliadas

---

<sup>53</sup> Byrne, Peter. Los convenios internacionales para evitar la doble tributación, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Cartagena de Indias, 1998, pp.304

<sup>54</sup> Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena No. 1063, el 5 de mayo del 2004

en los países miembros de la Comunidad Andina, que actúan a nivel comunitario; y a establecer un esquema y reglas para la colaboración entre las administraciones tributarias con tal fin; asimismo, actualiza las normas para evitar la doble tributación entre los países miembros con el fin de fomentar los intercambios entre los mismos, atraer la inversión extranjera y prevenir la evasión fiscal.

Este Régimen constituye normativa común en todo el territorio comunitario, siendo una forma, complementaria y no sustitutiva de la contemplada en la Decisión 40, se aplica a las personas naturales o jurídicas con domicilio en cualquiera de los países miembros de la Comunidad, respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Para ello, una persona natural será considerada domiciliada en el país miembro en que tenga su residencia habitual; mientras que, se entiende que una empresa está domiciliada en el país que señala su instrumento de constitución; a falta de tal, o si éste señala domicilio, la empresa se considerará domiciliada en el lugar donde esté su administración efectiva. Cuando, no sea posible determinar el domicilio, las autoridades competentes de los países miembros interesados resolverán el caso de común acuerdo.

Esta normativa contiene una serie de definiciones, por ejemplo, indica que el término empresa significará una organización constituida por una o más personas que realizan una actividad lucrativa. Mientras que a la fuente productora se la asocia con la actividad, derecho o bien que genere o pueda generar una renta. Sobre las rentas pasivas define lo que ha de entenderse por regalías, ganancias de capital, pensión, anualidad e intereses.

El Art. 3 refiere la jurisdicción tributaria, en los términos que siguen: “Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, solo serán gravables en el país miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en esta Decisión. Por tanto, los demás países miembros que, de conformidad con su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta o sobre el patrimonio”.

Sobre esta disposición conviene señalar dos cuestiones; la primera que el régimen andino recurre a un criterio de atribución de potestad tributaria real territorial o de la fuente; la segunda, que para eliminar la doble imposición se utilizará el método de exención integral de las rentas obtenidas en el país de la fuente, por lo tanto, quedan libres de imposición en el país de domicilio.

Para el caso de las rentas provenientes de bienes inmuebles se toma en cuenta el lugar de ubicación de estos, por lo que se verifica de manera evidente el vínculo territorial real. Cuando el Régimen que revisamos trata sobre las rentas que provienen del derecho a explotar recursos naturales, aprecia cualquier beneficio percibido por el arrendamiento o subarrendamiento o por la cesión o concesión del derecho a explotar o a utilizar en cualquier forma los recursos naturales de uno de los países miembros, que solo será gravable por ese país miembro, esta disposición no toma en cuenta las actividades de exploración, que eventualmente generan renta.

Sobre los beneficios de las empresas, el Art. 6 manda que solo serán gravables por el país miembro cuando posee en este una oficina o lugar de administración; una fábrica, planta, taller industrial o de montaje; una obra de construcción; una 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 destino a la recepción, almacenamiento o entrega de productos; cualquier otro local, oficina o instalación cuyo objeto sea preparatorio auxiliar de las actividades de la empresa; un agente o representante. Es de destacar que por medio de esta disposición el Régimen refiere algunos elementos que típicamente se identifican con los supuestos positivos de establecimiento permanente también llamado organización estable.<sup>55</sup>

En esa enumeración de supuestos positivos de la realización de una actividad empresarial en uno de los países miembros no se señala un tiempo mínimo de permanencia de la actividad, por ejemplo, para el caso de las obras de construcción, de allí que toma fuerza el criterio de vinculación objetiva de la actividad con el territorio; tampoco se refiere a la actividad de exploración de recursos naturales, ni se

---

<sup>55</sup> Montaña Galarza, César. Derecho Tributario Internacional, el establecimiento permanente, pp. 46-53.

incorpora una definición de lo que debería entenderse como preparatorio o auxiliar; cuando se toma en cuenta al agente o representante no se especifica si dichos factores deben o no contar con un poder que faculte para contratar en nombre de la empresa y obligarla. Cabe aquí hacer mención al caso de los brokers o agentes de seguros que, desenvolviéndose en su propio giro de negocio, sirven además a empresas aseguradoras del exterior como agentes independientes.

La norma en examen añade que cuando una empresa efectúe actividades en dos o más países miembros, cada uno de ellos podrá gravar las rentas que se generen en su territorio, aplicando para ello cada país sus disposiciones internas en cuanto a la determinación de la base gravable como si se tratara de una empresa distinta, independiente y separada, pero evitando que se cause doble tributación de acuerdo con las reglas de la Decisión 578, es decir, para estos supuestos ocurrirá una división de bases imponibles que taxativamente exige a las empresas llevar contabilidad separada respecto de las cuentas de la entidad principal cuyo domicilio está en otros países miembros. Esta disposición además contempla que si las actividades se realizaran por medio de representantes, o utilizando instalaciones como las indicadas en la misma disposición, se atribuirían a dichas personas o instalaciones los beneficios que hubieren obtenido si fueren totalmente independientes de la empresa.

Sobre las empresas asociadas o relacionadas trata el Art. 7, donde se incorpora el caso de los precios de transferencia y los ajustes correlacionados, siempre teniendo en cuenta las demás disposiciones de la Decisión 578; para el efecto, en caso necesario, las autoridades competentes de los países miembros se consultarán. Se presenta dos casos para identificar a las empresas asociadas o relacionadas cuando: 1.) Una empresa de un país miembro participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de otro país miembro. 2.) Unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un país miembro y de una empresa de otro país miembro.

Asimismo, la Administración Tributaria podrá establecer partes relacionadas por presunción cuando las transacciones que se realicen no se ajusten al principio de plena competencia. Serán jurisdicciones de menor imposición y paraísos fiscales, aquellos que señale el Servicio de Rentas Internas acorde con la información de la

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos OCDE y el Grupo de Acción Financiera Internacional – GAFI.

En otro ámbito los beneficios que obtuvieren las empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial solo estarán sujetos a obligación tributaria en el país miembro en que dichas sociedades estuvieren domiciliadas, lo que afirma el criterio personal del domicilio en desmedro del de la fuente.

Al respecto, por medio de la Decisión 582, la Comisión regula aspectos del transporte Aéreo de la Comunidad Andina, así el Art. 21 dice: “Para evitar la doble tributación, se aplicarán a las líneas aéreas las disposiciones pertinentes de la normativa andina, entre otras, la Decisión 40 de la Comisión, sus modificatorias, ampliatoria o sustitutorias.”

Las regalías sobre un bien intangible solo serán gravables en el país miembro donde se usen o se tenga derecho de uso del bien intangible; los intereses y demás rendimientos financieros, solo serán gravables en el país miembro en cuyo territorio se impute y registre su pago; los dividendos y participaciones, sólo se someterán a gravamen por el país miembro donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye, por ello, el país miembro donde está domiciliada la empresa, o persona receptora o beneficiaria de los dividendos o participaciones, no podrá gravarlos en cabeza de las sociedad receptora o inversionista, ni tampoco en cabeza de quienes a su vez sean accionistas o socios de la empresa receptora o inversionista; con este último mecanismo el Régimen cuida que no ocurra doble imposición económica, es decir, que no se someta a tributación la misma materia gravable en cabeza de diferentes sujetos.

De otra parte, si consideramos que el Derecho Comunitario goza de primacía, aplicabilidad inmediata o indirecta y efecto directo horizontal y vertical frente al derecho nacional, para los casos de dividendos y participaciones el Régimen andino se sobrepone a lo determinado en la Ley de Régimen Tributario Interno.

Más adelante, el Art. 12 se ocupa de las ganancias de capital, que podrán someterse a gravamen por el país miembro en cuyo territorio estuvieren situados los bienes al

momento de su venta, excepto de las obtenidas por la venta de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte, que solo serán gravables por el país miembro donde estuviere domiciliado el propietario, y los títulos, acciones y otros valores, que solo serán gravables por el país miembro en cuyo territorio se hubiere emitido.

Sobre las rentas provenientes de prestación de servicios personales, el Art. 13 dispone que las remuneraciones, honorarios, sueldo, salarios, beneficios y compensaciones similares, percibidos como retribuciones de servicios prestados por empleados, profesionales, técnicos o por servicios personales en general, incluidos los de consultoría, solo serán gravables en el territorio en el cual tales servicios fueren prestados, con excepción de sueldo, salarios, remuneraciones y compensaciones similares percibidos por: a.) Las personas que presten servicios a un país miembro, en ejercicio de funciones oficiales debidamente acreditadas; estas rentas solo se gravarán 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 realizaren tráfico internacional; estas rentas solo serán gravables por el país miembro en cuyo territorio estuviere domiciliado el empleador.

Acerca de los beneficios empresariales por la prestación de servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría, las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, serán gravables solo en el país miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios, para lo cual, salvo prueba en contrario, se presume que el lugar donde se produce el beneficio es aquel en el que se imputa y registra el correspondiente gasto.

Una de las claves para entender a cabalidad el mecanismo para evitar la doble imposición que contiene esta norma es dilucidar el criterio de la fuente, que para los casos de la prestación de servicios no suele ser sencillo.<sup>56</sup> Al efecto, la doctrina y el derecho comparado han planteado de manera general las siguientes maneras de entender el criterio de la fuente: a.) lugar de prestación de servicios; b.) lugar de utilización o beneficio del servicio; c.) lugar de la fuente pagadora. De conformidad

---

<sup>56</sup> Villanueva Gutiérrez, Walker. La doble imposición en la Decisión 578. inédito, Lima, 2005

con nuestro criterio, el Art. 14 que revisamos opta por la segunda de las opciones citadas.

Las pensiones, anualidades y otras rentas periódicas semejantes solo serán gravables por el país miembro en cuyo territorio se halle situada su fuente productora, para lo cual se considerará que la fuente está situada en el territorio del país donde se hubiere firmado el contrato que origina la renta periódica y, a falta de éste, en el país desde el cual se efectuare el pago.

Sobre las rentas provenientes de actividades artísticas y de entretenimiento público, el Art. 16 determina que los ingresos derivados del ejercicio de tales actividades serán gravables solamente en el país miembro en cuyo territorio se hubieren efectuado las actividades, cualquiera que fuere el tiempo de permanencia de las personas. Como ya se vio, el patrimonio situado en el territorio de un país miembro será gravable únicamente por éste.

Según el Art. 18, ningún país miembro aplicará a las personas domiciliadas en los otros países miembros un trato menos favorable que el que aplica a las personas domiciliadas en su territorio, respecto de los impuestos que son materia de la Decisión 578. Esto garantizará eliminar la posibilidad de discriminación a la hora de aplicar los diferentes regímenes impositivos, sin embargo, destacamos que la disposición permite brindar un tratamiento más favorable para domiciliados en los otros países miembros respecto de los propios domiciliados, lo que se conoce como discriminación inversa.

De conformidad con el Art. 19, las autoridades competentes de los países miembros celebrarán consultas entre sí e intercambiarán la información necesaria para resolver de mutuo acuerdo cualquier dificultad o duda que se pueda originar en la aplicación del Régimen y para establecer los controles administrativos necesario para evitar el fraude y la evasión fiscal. La información que se intercambie será considerada secreta y no podrá transmitirse a ninguna persona distinta de las autoridades encargadas de la administración de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

Las autoridades competentes de los países miembros podrán comunicarse directamente entre sí, realizar auditorías simultáneas y usar la información obtenida para fines de control tributario.

De la interpretación y aplicación de la Decisión 578 trata el Art. 20, y éstas se harán siempre de tal manera que se considere que su propósito fundamental es el de evitar la doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios, la evasión fiscal respecto a rentas o patrimonios sujetos a impuestos de acuerdo con la legislación de los países miembros. Asimismo, nada de lo dispuesto en el Régimen impedirá la aplicación de las leyes de los países miembros para evitar el fraude y la evasión fiscal.

La Decisión 578 entra en vigencia respecto al impuesto sobre la renta y al impuesto sobre el patrimonio que se obtengan y a las cantidades que se paguen, acrediten o se contabilicen como gasto, desde el primer día del ejercicio fiscal siguiente a su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo a Cartagena, esto a partir del 1 de enero de 2005 en Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú. Cabe dejar sentado que la publicación de este Régimen en el Registro Oficial del Ecuador no menoscaba la vigencia tanto espacial como temporal de tal normativa, regulada desde el ámbito supranacional.

En resumen, por un lado, no es posible trasladar para su aplicación en nuestro medio ningún modelo de tratado que obedezca a diferentes realidades de un país o de un grupo de países ajenos a la subregión, ni en materia tributaria ni en ninguna otra; lo contrario nos sometería a un sistema totalmente ajeno, extraño y difícil de asimilar, y sobre todo, dejaría en tela de duda nuestra capacidad de generar soluciones propias y actuales a problemas estructurales; de otro lado, hay que considerar que cuando un país se presenta a la mesa de negociaciones para suscribir más tarde un acuerdo fiscal internacional lo hace como sujeto de derecho internacional igual a cualquier otro de este sistema jurídico, con los mismos derechos y posibilidades de actuar, de allí que siempre que negociemos con países desarrollados habrá la opción de lograr ciertas ventajas a cambio de sacrificios de similar o menor monta, lo que en buena medida dependerá de la capacidad de negociación de nuestros funcionarios públicos y de las previsiones técnico económicas realizadas a priori, y que apuntan a medir la potencialidad que encierra cada tratado tributario internacional.

## CAPITULO TERCERO

### LOS CONVENIOS TRIBUTARIOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

#### 1. Tratados Internacionales

##### **1.1. Los instrumentos internacionales en materia tributaria y su relación con el ordenamiento interno**

La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados del año 1969, en el tercer encabezado, dice: “Reconociendo la importancia cada vez mayor de los tratados como fuente del derecho internacional y como medio para desarrollar la cooperación pacífica entre las naciones, sean cuales fueren sus regimenes constitucionales y sociales”, expresa que: Se entiende por Tratado un acuerdo internacional celebrado por escrito entre 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.

Remiro Brotóns ha sentado la siguiente definición de tratado: “La manifestación por escrito de voluntades concordantes imputables a dos o más sujetos de derecho

internacional de la que derivan obligaciones y derechos para las partes según las reglas del derecho internacional.”<sup>57</sup>

Por otra parte, Paúl Reuter presenta una definición amplia de tratado internacional, que sostiene que *el tratado internacional es todo acuerdo de voluntades entre sujetos de derecho internacional, sometido por éstos a las normas generales de este ordenamiento jurídico.*

La doctrina de derecho internacional ha trabajado en torno a la naturaleza de los tratados *solemnes* y de aquellos denominados *ejecutivos o en forma simplificada*. Estos últimos son instrumentos internacionales que por su especial naturaleza no requieren del concurso del órgano legislativo respectivo para su entrada en vigor; lo contrario sucede con los tratados solemnes.

Las razones que existen para obviar esa participación son diversas, sin embargo, la más común es que tales tratados no requieren de una formal aprobación del órgano legislativo para su contenido se limita a desarrollar estipulaciones ya pactadas en otro tratado amplio, básico, general o programático, para cuya validez el Parlamento ya ha dado su consentimiento siguiendo específicas disposiciones constitucionales. Es el caso, por ejemplo, del Convenio básico de Cooperación Técnica entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno del Reino de Bélgica.

Los acuerdos ejecutivos, son aquellos que se rigen mediante la sola firma o el canje de instrumentos, están regulados por los Arts. 12 y 13 del CVDT. Este tipo de convenio no requiere que se acuda a los procedimientos previstos en el derecho nacional respectivo o a los órganos investidos de las competencias legislativas y ejecutivas conjuntamente.<sup>58</sup>

En suma, los acuerdos simplificados no exigen para su perfeccionamiento la ratificación por parte de la autoridad competente para celebrar el instrumento que se trate, al respecto, Marco Monroy Cabra dice: “nada impide que un acuerdo en forma simplificada, que es válido desde el punto de vista internacional, puede a posteriori

---

<sup>57</sup> Brotóns, Remiro. Derecho Internacional Público, p.29

<sup>58</sup> Monroy Cabra, Marco. Derecho de los tratados, Leyer, segunda edición, Bogotá, 1995.

someterse a aprobación parlamentaria para ajustarse a los procedimientos constitucionales o reglamentos internos.”

En la doctrina argentina, Bohdan T. Halajczuk y María Teresa del R. Moya Domínguez se refieren a los acuerdos en forma simplificada e indican que estos se concluyen sin intervención formal del Jefe de Estado sino del Ministro de Relaciones Exteriores o por los agentes diplomáticos, y que entran en vigor inmediatamente después de la firma. Agregan que por lo general se llevan a cabo por medio de un intercambio de notas, que conlleva el ofrecimiento de una parte y la aceptación de la otra.

El sistema jurídico norteamericano contempla dos figuras de compromiso internacional, a los tratados y a los acuerdos internacionales, ambos con similar naturaleza aunque difieren en el proceso de formación. Los tratados requieren del consejo y consentimiento del Senado, mientras que los acuerdos no necesitan la intervención del Senado.

En suma, se ha distinguido por la complejidad del procedimiento en la celebración de los tratados y la necesidad de agilizar los trámites, entre tratados solemnes y tratados ejecutivos o simplificados.<sup>59</sup>

Pese a ello, creo que en uno y en otro caso, para la formación de estos instrumentos internacionales se deben observar varias solemnidades, lo que garantizará que ambos tengan la misma connotación jurídica frente a los estados partes y sus ordenamientos jurídicos.

Como hemos visto los primeros requieren de la intervención del Parlamento por ser expresión suprema de la política exterior estatal; y, los segundos responden a una necesidad de urgencia, de rapidez y simplificación, se ocupan generalmente de materias de la órbita funcional del poder Ejecutivo, por ejemplo, para desarrollar acuerdos básicos de cooperación.

---

<sup>59</sup> Ramírez Bulla, Germán, Política exterior y tratados públicos, pp.485-486

## 1.2. Clasificación de los tratados internacionales

La doctrina ha elaborado, una clasificación objetiva de los convenios internacionales, dividiéndolos en:

- a.) *Tratados-leyes o normativos*, cuando el acuerdo tiende a formalizar una relación jurídica, en los que la voluntad de las partes tienen el mismo contenido, por ejemplo, la Carta de las Naciones Unidas de 1945; y,
- b.) *tratados-contratos*, se trata de actos generadores de prestaciones recíprocas entre los contratantes, por ejemplo, el Tratado de Libre Comercio de América del Norte.

Existe otra clasificación fundada en el *número de las partes* que se vinculan por medio de un tratado:

- a.) *Tratado bilateral o bipartito*, el que se concluye entre dos estados; y,
- b.) *Plurilateral, multilateral o colectivo*, a aquel que se concreta entre dos o más estados.<sup>60</sup>

Con relación al *tiempo de duración* se clasifican en:

- a.) Temporales o transitorios; y,
- b.) Permanentes.

Si se permite o no la *incorporación* de otro estado, los tratados se clasifican en:

- a.) *Abiertos* (restringidos por razones geográficas –OEA, UE-, militares –OTAN);
- b.) *Universales*, es decir abiertos a la participación de todos los estados que deseen incorporarse; y,
- c.) *Cerrados*.

Los tratados fiscales colectivos son los acuerdos que establecen los estados para regular aspectos tributarios comunes, ejemplo de ello constituye la adopción de la Decisión 40 de la CAN, en el año 1971, que contiene el convenio para evitar la doble

---

<sup>60</sup> Rizzo Romano, Alfredo. Derecho Internacional Público, Plus Ultra, Buenos Aires, 1994.

tributación entre los países miembros; pero estos acuerdos son escasos en la mayoría de las ramas del derecho internacional, prevaleciendo los de tipo bilateral.

Entre los instrumentos internacionales de carácter bilateral destacan por su importancia los destinados a evitar o eliminar la doble imposición y a prevenir la evasión fiscal; estos pueden versar sobre las materias siguientes: impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio; impuesto sobre rentas procedentes de las actividades de navegación marítima y aérea internacional, e impuesto sobre las herencias.<sup>61</sup>

El Instituto de Estudios Fiscales de España, en una publicación presentada en 1977, solamente en relación con los países de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, informaba que se habían concluido 179 convenios para evitar la doble imposición.<sup>62</sup> Según Armando Zolezzi, al año 1998 existían más de 1300 convenios celebrados en el mundo, y países como el Reino Unido contaban ya con más de 100 acuerdos.<sup>63</sup>

Hoy en día, se estima en más de 1400 el número de convenios suscritos entre los diferentes países para evitar la doble imposición sobre la renta y sobre el patrimonio; Klaus Vogel postula que en el planeta superan los 900, y Mercedes Fuster Gómez dice que existen en materia tributaria internacional más de 1300 tratados suscritos entre países que buscan evitar la doble imposición internacional, estableciendo los derechos que tiene cada país contratante a gravar una determinada renta.

Respecto a los impuestos a las ganancias por la actividad de la navegación, algunos tratados fueron concluidos en la década de 1930. La tendencia moderna es a incluir este tema de las ganancias de las empresas de navegación en los tratados que versan sobre impuestos a la renta y al capital.

Cualquiera que sea la cantidad de estos acuerdos, lo cierto es que la temática ha adquirido relevancia en los últimos años. Las administraciones tributarias,

---

<sup>61</sup> Bustos Buiza, José. Los convenios y tratados internacionales en materia de Doble Imposición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, p.5

<sup>62</sup> Troya Jaramillo, José, Derecho Internacional Tributario, Cooperación Editora Nacional, Quito, 1990, p. 27

<sup>63</sup> Zolezzi, Armando. Doble Imposición Internacional, doc., s.f.p.3

especialmente de los países en desarrollo, han tomado con mayor seriedad la opción de negociar tratados impositivos.

Doctrinariamente se ha sostenido que los convenios internacionales tienen como misión fomentar el comercio y la inversión internacional, es decir, su fin no se agota solamente en el intento de atenuar o de eliminar la doble tributación internacional.

Según Peter Byrne, la cuestión es un tanto más compleja, ya que señala que un tratado modifica la ley interna de un país; si no lo hiciera, no tendría sentido suscribir tratados tributarios internacionales; segundo un tratado no puede establecer un impuesto, lo que se deriva del principio general que señala que un tratado solo puede beneficiar al contribuyente.

### **1.3. Procedimiento de negociación y celebración de tratados internacionales en materia tributaria**

Según el Informe sobre Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional y la Evasión Fiscal del Ministerio de Economía y Finanzas de Perú, un proceso normal de negociaciones de los tratados tributarios implica dar algunos pasos, concertando sobre la marcha una serie de reuniones asistidas por los expertos en la materia de cada país. Esos pasos se podrían detallar de la siguiente manera:

- a.) Manifestación informal del interés en iniciar negociaciones, que puede ocurrir en el nivel de los técnicos, altos funcionarios, o por vía diplomática;
- b.) Manifestación formal de interés, normalmente por vía diplomática, mientras que los técnicos programan negociaciones de una semana;
- c.) Invitación al público para comentar sobre temas que el país debería discutir en las negociaciones;
- d.) Primera ronda; examen de la legislación tributaria de los dos países, los problemas de los inversionistas, intercambio de información entre administraciones tributarias, negociación de los artículos menos controvertidos y sugerencias para los artículos más controvertidos;
- e.) Consultas a las autoridades del más alto nivel de los países respectivos, para discutir los temas controvertidos y para determinar las posibles soluciones y compromisos;

- f.) Segunda ronda: se resuelven los puntos controvertidos y se procede a que los negociadores rubriquen sus páginas;
- g.) Los países firman el convenio, normalmente a nivel de ministro, pero a veces por los vicepresidentes o ministros;
- h.) Debate y ratificación de los respectivos congresos;
- i.) Canje de notas diplomáticas.

Agregamos que también será necesaria la publicación en el registro oficial de normas jurídicas en cada país suscriptor. Encontramos que, en la doctrina peruana, Alfredo Ruiz Huidrobo recomienda que su país observe los siguientes pasos a fin de negociar y firmar un tratado para atenuar o eliminar la doble imposición:

- a.) formación de un equipo de especialistas;
- b.) inversión y entrenamiento;
- c.) elaboración de una política y lineamientos generales;
- d.) estudio de cada convenio de doble imposición a negociar;
- e.) negociación; y,
- f.) firma y ratificación.<sup>64</sup>

Sobre el asunto, es pertinente sugerir que los estados interesados en crear o fortalecer su red de tratados tributarios internacionales consideren la opción de formar un equipo de negociadores idóneos, con funcionarios públicos expertos, profesionales y académicos, adicionalmente, es conveniente que se haga un análisis de la experiencia de otros países en la materia; así, en el caso de nuestros países, podríamos voltear la mirada hacia las experiencias de México, Brasil o Chile, en la negociación y suscripción de tratados contra la doble imposición. Sería deseable contar además con el criterio de expertos de fuera de la subregión y del continente, me refiero a autoridades en la temática que actúan bajo los parámetros del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (Mcocde) y del Modelo de Convenio de la Organización de las Naciones Unidas (Mconu).

---

<sup>64</sup> Ruiz Huidrobo, Alfredo. El Perú hacia los convenios para evitar la doble imposición; el convenio con Chile, Palestra, Lima, 2003

#### 1.4. Jerarquía de los tratados internacionales

Según el constitucionalista ecuatoriano, Hernán Salgado Pesantez: “Los instrumentos internacionales como tratados, convenios o convenciones, pactos, protocolos u otros, forman parte de las fuentes formales del Derecho Constitucional.”<sup>65</sup>

La historia constitucional del Ecuador registra una evolución favorable a la internacionalización del Derecho y al fortalecimiento de los efectos jurídicos de los tratados y convenios. Los cambios constitucionales hechos por la Asamblea de 1998 y la adhesión del Ecuador a la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados en julio del 2003, son dos asuntos relevantes a considerarse.

El Art. 137 de la Constitución de 1978 decía que: “La Constitución es la Ley suprema del Estado; las normas secundarias y las de menor jerarquía deben mantener conformidad con los preceptos constitucionales. No tienen valor alguno las leyes, decretos, ordenanzas, disposiciones, tratados y acuerdos internacionales que, de cualquier modo, estuvieren en contradicción con la Constitución o alteraren sus prescripciones”. Así, pues, los tratados estaban claramente subordinados a la Constitución, y por tal hecho, podían incluso ser declarados ‘sin valor alguno’ cuando estuvieren en oposición a la Carta Política.

Cabe mencionar, que dicho artículo fue reformado con la Constitución de 1998; la cual en su Art. 272, eliminó la posibilidad de que los Tratados sean declarados inaplicables por inconstitucionalidad, así pues, la clara subordinación del tratado o convenio a la Constitución Política que existió hasta 1998 desapareció.

En cambio, la Constitución actual (2008), señala en su Art. 424: La Constitución es la norma suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico. La Constitución y los tratados internacionales de derechos humanos ratificados por el Estado que reconozcan derechos más favorables a los contenidos en la Constitución, prevalecerán sobre cualquier otra norma jurídica o acto del poder público. Por su parte, el Art. 425 del citado cuerpo legal, señala que: “El orden jerárquico de

---

<sup>65</sup> Salgado Pesantes, Hernán. Lecciones de derecho constitucional, Ediciones Legales, Quito, 2004, p.26

aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos.”

De esta forma, podemos concluir que según nuestro actual ordenamiento jurídico, la Constitución, se encuentra por encima de los tratados internacionales, salvo los que sean materia de derechos humanos, que hayan sido ratificados por el Ecuador y que reconozcan derechos más favorables a los contenidos en la Constitución,

## **1.5. Proceso constitucional de formación de tratados internacionales**

### **1.5.1 Caso de Bolivia**

#### **1.5.1.1 Bolivia; instrumentos internacionales para evitar la doble imposición**

El Art. 410 de la Constitución Política del Estado Bolivariano, manda que: “La Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico boliviano y goza de primacía frente a cualquier otra disposición normativa.”

La Constitución boliviana acerca de la capacidad del Estado para ser parte en tratados y convenios internacionales.<sup>66</sup> El Art. 158, inciso 14, dispone que son atribuciones del Poder Legislativo: “Ratificar los tratados internacionales celebrados por el Ejecutivo, en las formas establecidas por esta Constitución., por otro lado, el Art. 172 en su inciso 5, dispone: “Son atribuciones del Presidente de la República: Dirigir la política exterior; suscribir tratados internacionales”

Entre las atribuciones del Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia,<sup>67</sup> que constan en el Art. 202 de la Constitución Política de Bolivia, se encuentra la de conocer y resolver: “9. El control previo de constitucionalidad en la ratificación de tratados internacionales.”

---

<sup>66</sup> Jost, Estefan. La Constitución Política del Estado, la Paz, 1998.

<sup>67</sup> Duran Rivera, Willman. El sistema de control de constitucionalidad vigente en Bolivia, Tribunal Constitucional, Kipus, 2003

En el proceso descrito queda la posibilidad de que el órgano constitucional realice un control a priori de constitucionalidad del instrumento internacional por aprobarse en el seno del poder legislativo.

Para evaluar la posible constitucionalidad de tratados y convenios internacionales, la Ley del Tribunal Constitucional, que aún se encuentra vigente ha previsto en el Art. 7.10 una reiteración de lo contemplado en el Art. 202 de la Carta Política.

La Constitución Política de Bolivia del 2004, ordenaba lo siguiente: “Art. 113 de la consulta, cuando en los tratados o convenios internacionales exista duda fundada sobre la constitucionalidad de los mismos, el Presidente del Congreso Nacional, con resolución camarál expresa, deberá evitar el mismo en consulta al Tribunal Constitucional antes de su ratificación.” Según José A. Rivera, de conformidad con esta norma, las condiciones para la presentación de la consulta son: a.) existencia de una duda fundada, y b.) la adopción de una decisión expresa mediante una resolución camarál.<sup>68</sup>

En opinión de Roberto Rivera Cors, las consultas acerca de la constitucionalidad de tratados internacionales, suscritos con otros estados u organismos internacionales, antes de su aprobación: “Son acciones jurisdiccionales a través de las cuales, la autoridad legitimada somete a conocimiento y consideración del Tribunal Constitucional el texto de los mismos suscrito por el Ejecutivo, así como el proyecto de ley de su aprobación, para que se realice el control previo sobre la compatibilidad o incompatibilidad de sus normas con las de la Constitución.”

Como se puede apreciar, no es forzoso que en todos los casos en que se estudie la aprobación de un instrumento internacional por parte del Congreso se plantee la consulta ante la Corte Constitucional boliviana sino cuando exista duda sobre la compatibilidad de las disposiciones del tratado respecto de la Carta Política.<sup>69</sup>

---

<sup>68</sup> Rivera Santivañez, José. Jurisdicción Constitucional: Procedimientos constitucionales en Bolivia, Cochabamba, 2001.

<sup>69</sup> <http://www.geocities.com/cpbolivia/texto2.htm>

Siempre la consulta se efectuará antes de que se sancione la ley que aprueba el tratado internacional, por ello se trata de un control previo al perfeccionamiento el instrumento internacional, que no es de carácter obligatorio ni automático sino a instancia de la autoridad legitimada. Cabe mencionar, que con la actual Constitución, ya no se regula el tema de la consulta de los tratados, cuestión que deja con ciertos vacíos a su legislación vigente.

A continuación, indicaré los Convenios Internacionales para evitar la Doble Imposición, que ha suscrito Bolivia con otros países:

País	Firma	Aprobación	Ratificación	Publicación
Convenio entre la República de Bolivia y la República <b>Argentina</b> para evitar la Doble Tributación en materia de Impuestos sobre la Renta, Ganancias o Beneficios y sobre el Capital y el Patrimonio.	30 de septiembre de 1976		Ratificado por el gobierno de Bolivia mediante Decreto Supremo No.14291 de 17 de enero de 1977	Publicada en la Gaceta Oficial de la Comunidad Andina 1063, de 5 de mayo del 2004
<b>Decisión 40</b> Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros y del Convenio Tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión.		Decreto Supremo No. 10343, del 7 de julio de 1972. Depósito en la Junta del Acuerdo de Cartagena el 5 de Octubre de 1972		
<b>Decisión 578</b> Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal				
Convenio entre la República de Bolivia y la <b>República Federal de Alemania</b> para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio	30 de septiembre de 1992		Ratificado por el gobierno de Bolivia mediante Ley No.1462 promulgada el 18 de febrero de 1993	
Convenio entre <b>el Reino de España</b> y la República de Bolivia para evitar	30 de junio de 1997		Ratificado por el gobierno de Bolivia mediante Ley No.1816 promulgada el 16 de diciembre de 1997.	

Convenio entre el gobierno de la República de Bolivia y el gobierno de <b>la República Francesa</b> para evitar la Doble Imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio.	15 de diciembre de 1994		Ratificado por el gobierno de Bolivia mediante Ley No.1655 promulgada el 31 de julio de 1995.	
Convenio entre el gobierno de la República de Bolivia y el gobierno del <b>Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte</b>	3 de noviembre de 1994		Ratificado por el gobierno de Bolivia mediante Ley No.1643 promulgada el 11 de julio de 1995.	
Convenio entre el gobierno de la República de Bolivia y el gobierno del <b>Reino Unido de Suecia</b> para evitar la Doble Imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio.	14 de enero de 1994		Ratificado por el gobierno de Bolivia mediante Ley No.1645 promulgada el 13 de julio de 1996	

## 1.5.2 Caso de Ecuador

### 1.5.2.1 Ecuador; instrumentos internacionales para evitar la doble imposición

Entre los deberes y atribuciones de la Asamblea Constituyente, detalladas en el Art. 120 numeral 8 de la Constitución Política del Ecuador, consta: “Aprobar o improbar los tratados internacionales en los casos que corresponda.”

Esto nos remite al Art. 419, que señala: “La ratificación o denuncia de los tratados internacionales requerirá la aprobación previa de la Asamblea Nacional en los casos que: 1. Se refieran a materia territorial o de límites; 2. Establezcan alianzas políticas o militares; 3. Contengan el compromiso de expedir, modificar o derogar una ley; 4. Se refieran a los derechos y garantías establecidas en la Constitución; 5. Comprometan la política económica del Estado establecida en su Plan Nacional de Desarrollo a condiciones de instituciones financieras internacionales o empresas transnacionales; 6. Comprometan al país en acuerdos de integración y de comercio; 7. Atribuyan competencias propias del orden jurídico interno a un organismo internacional o supranacional; 8. Comprometan el patrimonio natural y en especial el agua, la biodiversidad y su patrimonio genético

Si seguimos con el análisis aplicado para los intereses del derecho tributario internacional, inferiremos, que a la Presidenta o Presidente de la República le corresponde suscribir o ratificar los tratados y otros instrumentos internacionales, según lo establece el Art. 418 de la Constitución Política del Ecuador.

Conviene señalar también dos mandatos contenidos en el Art. 147 de la CPE, que se ocupa de las atribuciones y deberes de la Presidenta o Presidente de la República, el primero que dice: “Cumplir y hacer cumplir la Constitución, las leyes, los tratados internacionales y las demás normas jurídicas dentro del ámbito de su competencia”; y el segundo con el siguiente tenor: “3. Definir y dirigir las políticas públicas de la Función Ejecutiva.”

Esto quiere decir que el Ejecutivo tiene a su cargo la negociación y suscripción de todos los tratados internacionales en nombre del Estado ecuatoriano, pero los de las materias contempladas en el citado Art. 419 de la Constitución no podrán ser ratificados sin que medie la aprobación de los asambleístas.

De otro lado, el Art. 420 del CPE, determina como ha de hacerse la ratificación de los tratados y convenios internacionales, señalando que: La ratificación de tratados se podrá solicitar por referéndum, por iniciativa ciudadana o por la Presidenta o Presidente de la República, asimismo, la denuncia de un tratado aprobado corresponderá a la Presidenta o Presidente de la República. En caso de denuncia de un tratado aprobado por la ciudadanía en referéndum se requerirá el mismo procedimiento que lo aprobó, pero, para ello, previamente el Presidente de la República solicitará un dictamen a la Corte Constitucional respecto a la conformidad del tratado o convenio con la Constitución.<sup>70</sup>

Se añade que la aprobación de un tratado que exija reforma constitucional no podrá hacerse sin que antes se haya expedido. Conforme sucede en otros países, esa disposición permite que la Corte Constitucional ejerza una especie de examen del tratado a priori.

---

<sup>70</sup> Salgado Pesantes, Hernán. Lecciones de derecho constitucional, pp. 26, 167-168.

A continuación, indicaré los Convenios Internacionales para evitar la Doble Imposición, que ha suscrito Ecuador con otros países:

<b>País</b>	<b>Firma</b>	<b>Aprobación</b>	<b>Ratificación</b>	<b>Publicación</b>
Convenio para evitar la Doble Tributación en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio, suscrita con <b>la República Federal de Alemania</b>	7 de diciembre de 1982	Resolución legislativa s/n, publicada en el Registro Oficial No. 428, de 5 de mayo de 1986	Decreto Ejecutivo No. 1833, publicado en el Registro Oficial No. 428, de 19 de mayo de 1986.	Acuerdo Ministerial No. 242. Publicado en el Registro Oficial No. 428, el 5 de agosto de 1986.
Convenio entre la República del Ecuador y la <b>República Argentina</b> para evitar la doble imposición en relación con el transporte aéreo.	3 de marzo de 1981			Publicado en el Registro Oficial No. 235, de 4 de mayo de 1982.
Convenio entre la República del Ecuador y el <b>Reino de Bélgica</b> tendiente a evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio.	18 de diciembre de 1996		Decreto Ejecutivo No. 1297, publicado en el Registro Oficial No. 286, de 16 de marzo de 2001.	Registro Oficial No. 312, de 13 de abril de 2004.
Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión tributaria en materia de Impuesto a la Renta con el <b>Brasil</b>	26 de mayo de 1983.	Resolución Legislativa s/n, publicada en el Registro Oficial No. 756, de 25 de agosto de 1987.	Decreto Ejecutivo No. 3591, publicado en el Registro Oficial No. 845, de 5 de enero de 1988.	Acuerdo Ministerial No. 12. Publicado en el Registro Oficial No. 865, de 2 de febrero de 1988.
Convenio entre la República del Ecuador y el <b>Gobierno de Canadá</b> para evitar la doble imposición y prevenir la evasión tributaria en relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio				Registro Oficial No. 484, de 31 de diciembre de 2001.
Convenio entre la República del Ecuador y la <b>República de Chile</b> para evitar la doble imposición y prevenir la evasión tributaria en relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio				Registro Oficial No. 189, de 14 de diciembre de 2003.
Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión tributaria en materia de Impuesto a la Renta y al Patrimonio entre la República del Ecuador y el <b>Reino de España</b>	20 de mayo de 1991.	Resolución Legislativa s/n, publicada en el Registro Oficial No. 822, de 28 de noviembre de 1991.	Decreto Ejecutivo No. 3005, publicado en el Registro Oficial No. 862, de 28 de enero de 1992.	Registro Oficial No. 253, de 13 de agosto de 1993.

Convenio entre el gobierno de la <b>República de Francia</b> y el gobierno de la República del Ecuador para evitar la doble imposición en materia de Impuestos a la Renta y sobre el Patrimonio y prevenir la evasión fiscal.	16 de marzo de 1989	Resolución Legislativa s/n, publicada en el Registro Oficial No. 822, de de 28 de noviembre de 1991.	Decreto Ejecutivo No. 3006, publicado en el Registro Oficial No. 862, de 28 de enero de 1992.	Registro Oficial No. 34, de 25 de septiembre de 1992.
Convenio entre el gobierno del Ecuador e <b>Italia</b> en materia de Impuestos a la Renta y sobre el Patrimonio y prevenir la evasión fiscal.	23 de mayo de 1984	Resolución Legislativa s/n, publicada en el Registro Oficial No. 755, de 24 de agosto de 1987	Decreto Ejecutivo No. 3614, publicado en el Registro Oficial No. 849, de 11 de enero de 1988.	Registro Oficial No. 407, de 30 de marzo de 1990.
Convenio entre la República del Ecuador y los <b>Estados Unidos Mexicanos</b> para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta	30 de junio de 1992		Decreto Ejecutivo No. 945, publicado en el Registro Oficial No. 201, de 10 de noviembre de 2000.	Registro Oficial No. 281, de 9 de marzo del 2001.
<b>Decisión 40</b> Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros del <b>Grupo Andino</b> ; así como del Convenio Tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión.		Decreto Supremo No. 932, del 29 de agosto de 1972. Publicado en el Registro Oficial No. 138, de 6 de septiembre de 1972. Depósito en la Junta del Acuerdo de Cartagena el 19 de septiembre de 1972		Registro Oficial No. 743, de 17 de febrero del 1975.
<b>Decisión 578</b> Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal				Publicada en la Gaceta Oficial de la Comunidad Andina 1063, 5 de mayo de 2004
Convención Multilateral tendiente a evitar la doble imposición de las regalías por derecho de autor.				Registro Oficial No. 565, de 10 de noviembre del 1994.
Convenio entre el gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la <b>República de Rumania</b> para evitar la doble tributación con respecto a los impuestos sobre la renta y el capital y para la prevención de la evasión fiscal.	24 de abril de 1992	Resolución Legislativa s/n, publicada en el Registro Oficial No. 749, de 31 de julio de 1995.		Registro Oficial No. 785, de 20 de septiembre del 1995.
Convenio para evitar la doble imposición y prevenir en materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio entre el gobierno de la República del Ecuador y la <b>Confederación de Suiza</b>	28 de noviembre de 1994	Resolución Legislativa s/n, publicada en el Registro Oficial No. 749, de 31 de julio de 1995.		Registro Oficial No. 788, de 25 de septiembre del 1995 y Protocolo en

				el Registro Oficial No. 178 de 5 de octubre de 2000).
--	--	--	--	---

## 1.6.Efectos y rol de los tratados internacionales en materia tributaria

Los tratados tributarios son una herramienta idónea no solo para atenuar o eliminar la doble imposición, sino para lograr el acercamiento de distintas administraciones tributarias hacia la cooperación,<sup>71</sup> por ejemplo, mediante asistencia en la recaudación en intercambio de datos.

Desde el punto de vista administrativo los acuerdos fiscales tienen dos objetivos: eliminar la doble imposición internacional y prevenir la evasión y elusión fiscales,<sup>72</sup> cuestiones que incluso se explican en el título de los convenios, cuando se anota por ejemplo, Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de Canadá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto a la renta,<sup>73</sup> o Convenio entre la República Federal de Alemania y la República de Bolivia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

También se puede señalar como objetivo de los convenios fiscales, *lograr la atenuación de la doble imposición internacional*, habida cuenta de que no siempre se la elimina, habiendo de por medio un convenio para evitar la doble imposición, se opta por el reparto de la materia imponible entre los estados, o cuando el país de la residencia no reconoce completamente el crédito fiscal por el impuesto pagado en el país de la inversión.

La OCDE no se ha ocupado de este mal fundamental. En cambio el grupo de Expertos de las Naciones Unidas ha sido más productivo al insistir en que el objetivo de los tratados fiscales es eliminar los impedimentos al flujo comercial y de inversiones a través de la eliminación de la doble imposición internacional.

<sup>71</sup> Cayon Gagliardi, Antonio. Los sujetos pasivos y la cooperación administrativa internacional en la gestión tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1997.

<sup>72</sup> Carrero Calderón, José. Aspectos internacionales del fraude y la evasión fiscal, Marcial Pons, Madrid, 2000, pp.193

<sup>73</sup> Publicado en el Registro Oficial 484, de 31 de diciembre de 2001

La Corte Suprema americana ha afirmado que el objetivo de los convenios no consiste en asegurar un trato de igualdad completo y estricto sino, como aparece en el título de aquellos, se trata de facilitar el intercambio comercial a través de la eliminación de la doble imposición resultado de gravar la misma transacción o renta para ambos países; un objetivo adicional es la prevención de la evasión fiscal.<sup>74</sup>

Es de agregar que la administración tributaria y los contribuyentes naturalmente han entendido que los tratados fiscales tienen como función eliminar la doble imposición jurídica y la evasión fiscal internacional, asimismo, ser vías idóneas para establecer contactos y coordinar acciones entre administraciones tributarias, coadyuvar al avance de acciones efectivas para lograr la neutralidad tributaria, e incluso para que se respeten principios tributarios asumidos muchas veces en sede constitucional, como los de capacidad contributiva, igualdad, no confiscatoriedad de los tributos, justicia en la imposición.

Negociar, suscribir y ratificar los convenios para luchar contra la doble imposición son acciones que forman parte de un proceso que se justifica solamente por las consecuencias que de aquellos pueden derivarse, y que de ninguna manera son previsibles; así por un lado, se podría señalar un efecto negativo pasajero, como es la reducción en las recaudaciones por la renuncia que hacen los países a gravar en su totalidad determinados tipos de rentas, pero, como se dice, es una merma temporal, por cuanto es de desear que a medio o largo plazo la existencia de estos acuerdos incentive la realización de múltiples actividades productivas y atraiga inversión a los países que lo carecen.

Por ejemplo, la opinión de Pablo Chico de la Cámara, en el sentido de que los convenios para evitar la doble imposición son un instrumento eficaz para dotar de coherencia, neutralidad y justicia al régimen tributario en las relaciones económicas transnacionales,<sup>75</sup> se dan, debido a los múltiples efectos positivos identificados y de los principios que los inspiran.

---

<sup>74</sup> Serrano Antón, Fernando. Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los CDIs, p.118

<sup>75</sup> Chico de la Cámara, Pablo, Interpretación y calificación de los Convenios de Doble Imposición Internacional, Fiscalidad Internacional, Valencia, 2001

Para cerrar esta parte, conviene revisar lo que Eduardo Abril Abadín anota: "... la aplicación de un Convenio, por un lado, no debe generar una imposición más gravosa que la que resultaría de la aplicación estricta del derecho fiscal interno, y, por otro lado, no debe restringir en ninguna forma los beneficios fiscales reconocidos por la legislación interna de un Estado."<sup>76</sup>

Ciertamente, un acuerdo para evitar la doble imposición está imposibilitado para crear nuevas obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes que no constaban en las leyes nacionales, sin embargo puede definir la exención de ciertas rentas e incluso aligerar la carga tributaria que pesa sobre el sujeto obligado al encontrarse frente a las pretensiones impositivas e dos o más estados.

## **1.7. Análisis de los efectos económicos que han generado los tratados suscritos por el Ecuador**

### **1.7.1. Convenio con Alemania**

El Ecuador suscribió con la República de Alemania un Convenio para evitar la Doble Tributación en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio, el 7 de diciembre de 1982, debido a los continuos flujos de mercaderías, servicios, tecnología y capitales, existentes entre ambos países con sistemas tributarios diferentes.

En este sentido, y para que exista un mayor apoyo entre estos países se creó la Cámara de Industrias y Comercio Ecuatoriano-Alemana (CICEA), la cual entre sus varias funciones se encarga también de dar información a los inversionistas alemanes sobre las mejores áreas para invertir y los cambios en el marco legal que se han producido en el Ecuador en materia de inversión.

Por otro lado, al examinar la Balanza Comercial entre Ecuador y Alemania, podemos ver que se ha caracterizado por ser variable desde el 2003 hasta el 2008, así de acuerdo a los datos proporcionados por el Banco Central del Ecuador, en los últimos cinco años se registra una alza a comparación de la cifras de los años de implementación de la dolarización, pues en el 2003 el saldo comercial entre ambos países fue positivo para el Ecuador con un valor total de 234 millones de dólares, en

---

<sup>76</sup> Abril Abadín, Eduardo. *Tratados y Convenios*, Aranzi, Pamplona, 1995, p.73

el 2004 llega a 259 millones de dólares; pero en junio del 2006, esta cifra disminuye a 206 millones de dólares, finalmente en el 2008 superó los 278 millones de dólares, la inversión más alta en los últimos años.

Es por ello que el Ecuador asigna gran importancia a sus relaciones económicas con Alemania, país con el cual mantiene un intercambio comercial creciente.

<b>Año</b>	<b>Exportaciones en miles de dólares</b>	<b>Importaciones en miles de dólares</b>	<b>Balanza Comercial de miles de dólares</b>	<b>Saldo de balanza comercial en miles de dólares</b>
<b>2003</b>	415 (+5,20%)	181 (+25,5%)	596	234
<b>2004</b>	478 (+13,0%)	219 (+20,9%)	697	259
<b>2005</b>	542 (+13,3%)	272 (+24.2%)	814	270
<b>2006</b>	474 (-12.5%)	268 (-1.4%)	742	206
<b>2007</b>	518 (+9,2%)	319 (+ 19,2%)	837	199
<b>2008</b>	665 (+28.37%)	387 (+ 21.31)	1.052	278

Fuente: Banco Central del Ecuador

Asimismo, cabe destacar que las principales empresas alemanas asentadas en el Ecuador, son Grunenthal en Quito, Bosb y Trilex en la ciudad de Guayaquil, las cuales generan cientos de puestos de trabajo, y posibles inversiones en otros sectores como son la minería y la industria agroquímica.

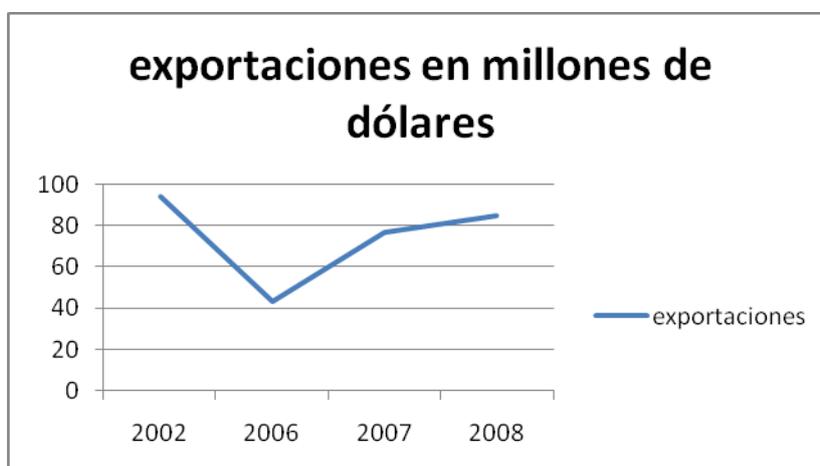
Finalmente, como conclusión podemos darnos cuenta que Alemania, es un país que mantiene relaciones económicas importantes con nuestro país, y que el convenio suscrito por ambos países genera un ambiente de seguridad al momento de invertir

### 7.1.2. Convenio con la República de Argentina

El Convenio suscrito entre Ecuador y la República de Argentina el 3 de marzo de 1981, y publicado en el Registro Oficial No. 235 el 1 de Enero de 1983, se hizo con la finalidad de incentivar la inversión, entre países de una misma región, lamentablemente éste no ha producido mayores ingresos para el Ecuador, debido a que entre los años 2000 y 2006, las exportaciones hacia Argentina decrecieron de 94 a 43 millones de dólares, mostrando una balanza comercial desfavorable para el Ecuador.

Sin embargo, en estos últimos años las exportaciones con Argentina han ido mejorando ya que hasta noviembre de 2008 alcanzaron un total de \$84,87 millones en comparación con el 2007 cuando esta cifra fue de \$76,41 millones.

Por otro lado, en el mismo periodo las importaciones desde Argentina hacia nuestro país crecieron en un promedio de 33% anual con un superávit superior a los US\$350 millones, según datos de la cancillería argentina.



Para mejorar este panorama, y atraer la inversión de este país, una misión argentina de alto nivel se reunió con ministros ecuatorianos para buscar el incremento del intercambio comercial, así como nuevas oportunidades de negocios. Todo esto con el fin de avanzar en la promoción industrial y en la integración productiva.

En cuanto a inversiones las principales empresas argentinas asentadas en el Ecuador son Corporación América (CASA), y el grupo Cartellone, ambas dedicadas a la construcción. Asimismo, existen inversiones productivas argentinas en rubros tales

como el montaje de buses de pasajeros la construcción de casas, la fabricación de tubos plásticos especiales para la industria química, petrolera, de riego, entre otros.

Finalmente, aunque ambos países han adoptado medidas para incentivar el comercio y la inversión, como fue el firmar un convenio para evitar la doble imposición, no se ha obtenido un resultado satisfactorio, puesto que han intervenido factores internos de cada uno de estos países, como es el caso de Argentina que en estos últimos años recién está saliendo de una crisis que produjo una gran recesión en su economía.

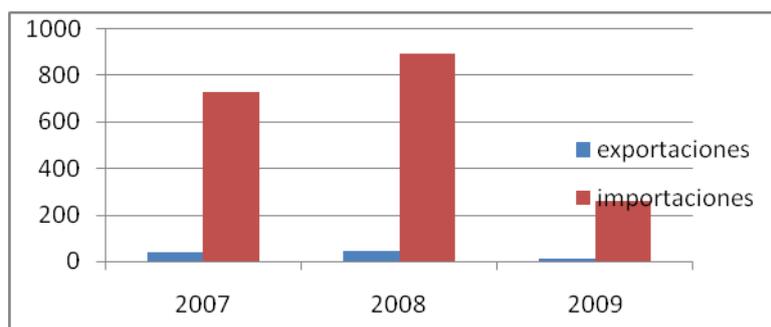
### **1.7.3. Convenio con la República de Brasil**

Brasil suscribió el 26 de mayo de 1983 un Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión tributaria en materia de Impuesto a la Renta con Ecuador, con el fin de acrecentar sus relaciones comerciales.

Para comenzar, es importante destacar que Brasil tiene una tradicional presencia en nuestro país, el relacionamiento Brasil-Ecuador se enfoca hacia la profundización del diálogo bilateral, mediante la coordinación del Acuerdo CAN-Mercosur, del Grupo de Río, en la esfera de la Organización del Tratado de Cooperación Amazónica y en la Comunidad Sudamericana de Naciones.

La solidez del relacionamiento bilateral se refleja también en los acuerdos orientados a garantizar el financiamiento de bienes y servicios destinados a proyectos de infraestructura, tales como la Hidroeléctrica Toachi-Pilatón y la compra de aeronaves comerciales de la empresa “EMBRAER”, por parte de TAME.

En cuanto al comercio bilateral, Brasil llegó a ser el segundo mayor exportador para el Ecuador (1989), después de Estados Unidos. A partir de ese año, Brasil alterna entre el tercero y quinto lugar entre los proveedores del Ecuador. El 2007, el intercambio totalizó US\$ 767,5 millones, de los cuales US\$ 36,6 millones correspondieron a exportaciones ecuatorianas y US\$ 730,9 millones a importaciones desde el Brasil. Los datos de 2008 contabilizan exportaciones ecuatorianas por US\$ 45 millones e importaciones de US\$ 894,3 millones. Entre enero y mayo de 2009, Ecuador vendió al Brasil productos por un total de US\$ 11,8 millones e importó US\$ 260,3 millones en bienes brasileños.



En general Ecuador ha tenido históricamente una balanza comercial desfavorable con Brasil. En el último quinquenio, las importaciones ecuatorianas desde este país han sido 15 veces superiores en promedio a las exportaciones.

En materia de inversión, entre las empresas brasileñas que actúan en el Ecuador se destacan: Petrobras Energía S.A., la cual invierte alrededor de US\$ 400 millones de dólares en el país produciendo cerca de 30 mil barriles diarios en el Bloque 18 y se prepara para iniciar la producción en el Bloque 31, AmBev, Grupo Synergy y las Constructoras Norberto Odebrecht (la cual se encuentra entre las 144 empresas que más aportan al fisco), y Andrade Gutiérrez y Camargo Correa, entre las principales. En síntesis, podemos ver que la tendencia de inversión por parte de Brasil al Ecuador se ha enmarcado en ámbitos, petroleros, energéticos y de construcción, enfocándose en la explotación de nuestra materia prima.

Como conclusión, pese al convenio firmado entre Brasil y Ecuador, no existe un gran número de inversiones en el país por parte de inversores brasileños, sobretodo en áreas nuevas y que no han sido explotadas como el turismo, el área textil, o la agricultura. Asimismo, podemos destacar que a más de suscribir convenios, es de suma importancia la forma en que se maneja la política exterior, puesto que es valorada por los inversores extranjeros al momento de invertir en un país. Un ejemplo claro es el caso Odebrech.

#### **1.7.4 Convenio con Canadá**

El Ecuador suscribió con Canadá un convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión tributaria en relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio, el 28 de Mayo de 2001, sin embargo, la experiencia ecuatoriana en cuanto a cooperación

económica con Canadá se remonta al año de 1941, año en el cual se propuso la firma de un acuerdo comercial que permitiera promover las relaciones comerciales. A pesar de lo cual apenas el 29 de abril de 1996 cuando se firma el Convenio sobre la Cooperación Económica y de Desarrollo entre el Gobierno del Ecuador y el Gobierno de Canadá.

El referido convenio estableció la creación de la Comisión Mixta Ecuatoriana-Canadiense, y cuyo objetivo primordial era el de facilitar el proceso de cooperación económica-comercial, que dentro de sus objetivos se planteó mejorar los niveles de comercio recíproco procurando alcanzar un sustancial y diversificado intercambio comercial a niveles adecuados mutuamente beneficiosos.

La balanza comercial de Ecuador con Canadá se ha caracterizado por mantener históricamente saldos negativos, especialmente desde la década de los 90 cuando las importaciones de ese país aumentaron considerablemente.

El mercado canadiense no ha sido tradicionalmente bien explotado y es recientemente desde la existencia de un convenio de aceleración económica y comercial puesto en vigencia entre ambos países, que el comercio se ha visto incrementado en gran medida, en estos últimos años, debido a que aumentó en más de 60% en 2007, y esta cifra subió al 92% para marzo del 2008, beneficiando así, los sectores productivos nacionales y canadienses.

Canadá tiene inversiones significativas en Ecuador, particularmente, en los campos minero, petrolero y de obras de infraestructura, además estas son una de las mejores inversiones que mantiene el Ecuador ya que los Canadienses respetan el medio ambiente y las leyes del país.

Asimismo las empresas canadienses se ven interesadas en la construcción de la Refinería del Pacífico, que se creará en la provincia de Manabí, junto con la empresa Petróleos de Venezuela (PDVSA).

En resumen, pese a que la balanza comercial ha sido desfavorable para el país, la suscripción del convenio de protección y promoción recíproca de inversiones, como el convenio para evitar la doble imposición, han generado condiciones favorables para la

inversión, razón por la cual en los últimos años empresas canadienses como Ivanhoe Energy, Corporación Quiport S.A. (consorcio de empresas canadienses, brasileras y estadounidenses), entre otras han decidido invertir en el Ecuador, generando miles de fuentes de trabajo.

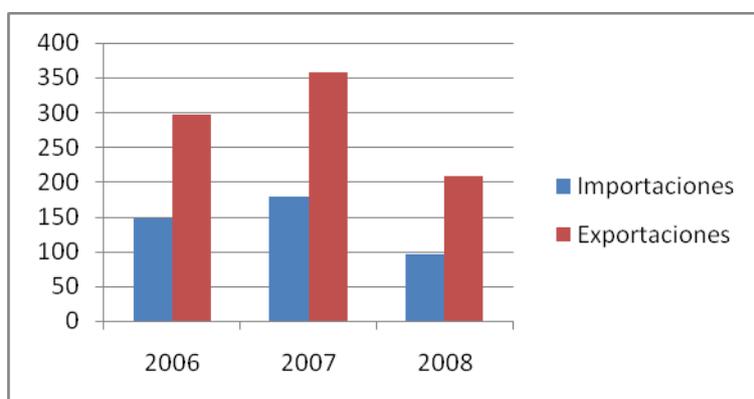
Por lo que en este caso, los convenios firmados, han estimulado al inversionista canadiense incluso para invertir en sectores casi inexplorados, como el turismo.

### 1.7.5 Convenio con España

El Convenio suscrito entre Ecuador y España el 20 de Mayo de 1991, y publicado en el Registro Oficial No. 253, de 13 de agosto de 1993, se lo hizo con el fin de abrir mercados y generar inversión con la Unión Europea.

Por lo que al examinar la Balanza Comercial Ecuador- España, se puede ver que las exportaciones ecuatorianas hacia España sumaron en el 2006, 296 millones de dólares mientras que las importaciones desde España sumaron 147 millones de dólares.

Para el 2007 las exportaciones ecuatorianas hacia España sumaron, 357 millones de dólares mientras que las importaciones desde España sumaron 179 millones de dólares, y en el 2008 las exportaciones ecuatorianas hacia España sumaron 209 millones de dólares mientras que las importaciones desde España sumaron 96 millones de dólares.



El intercambio comercial entre Ecuador y España arrojó como resultado balanzas comerciales positivas para Ecuador de 149 millones de dólares en 2006, 178 millones

de dólares en 2007 y 113 millones de dólares en 2008 mientras que para España resultaron negativas.

En materia de inversiones entre las empresas españolas más importantes asentadas en el país, se encuentra Telefónica-Movistar (Otecel S.A), la cual ha supuesto la creación de 28.000 puestos de trabajo; mientras que la petrolera Repsol ha empleado a un total de 1.600 personas, ambas se encuentran entre las 144 empresas que más aportan al fisco.

En conclusión, pienso que el convenio suscrito con el gobierno español, ha generado un crecimiento en la economía del país, puesto que han venido inversionistas que creen en el país, respetan las leyes y que tienen un trato ético con sus trabajadores, consumidores, la administración tributaria y con el medio ambiente.

#### **1.7.6 Convenio con la CAN**

El Ecuador como miembro de la Comunidad Andina de Naciones, se acogió a la Decisión 40, según Decreto Supremo No. 932, del 29 de agosto de 1972, publicado en el Registro Oficial No. 138, de 6 de septiembre de 1972, que promulgó un Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros del Grupo Andino; así como del Convenio Tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión.

La Comunidad Andina de Naciones, actualmente posee relevancia en el comercio de bienes y servicios interregionales y en el comercio de cada nación frente a otros países y regiones del mundo. A esta realidad económica debe agregarse, la decisión política de Venezuela de retirarse de la CAN y los acuerdos de Colombia y el Perú con los EEUU para la firma de tratados de libre comercio.

Asimismo, en los últimos 30 años de suscrito el Acuerdo de Cartagena, todos los países miembros han experimentado un aumento sustancial del comercio interregional. Las exportaciones, en especial las intracomunitarias, han crecido más que considerablemente, en particular luego de entrar en vigencia el arancel externo común en 1995.

Colombia genera el mayor porcentaje de las exportaciones intracomunitarias con el 38% del total, seguida por Perú (15%), el Ecuador (14%) y Bolivia (5%).

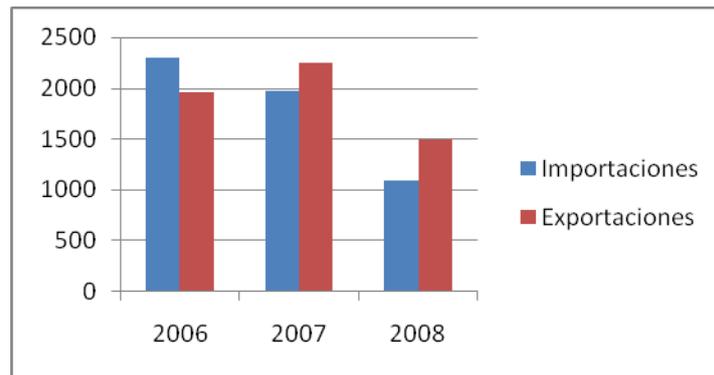
La Balanza Comercial de bienes, entre 1995 y 2005 ha sido positiva para Colombia, Bolivia y Venezuela (excepto en 2004 y 2005). El Ecuador y el Perú han tenido saldos negativos en su relación comercial con los países de la CAN en los 10 años de vigencia de la desgravación arancelaria. El comercio de servicios se ha incrementado en forma importante (15%) desde 2003, luego de que en años anteriores experimentó aumentos muy moderados.

En cambio, los acuerdos comerciales de los países andinos con terceros países (Bolivia con Mercosur; los cinco países andinos con Chile y el Acuerdo de Libre Comercio suscrito entre Colombia, Venezuela y México), en términos generales muestran ser muy poco significativos para el comercio intracomunitario, pues no llegan a significar el 3% de las exportaciones de cada país.

La CAN ha permitido aumentar en forma importante el comercio interregional de bienes y servicios. No obstante, el comercio de cada país con la CAN frente al comercio total con otras naciones o regiones como los EEUU, la Unión Europea o los países asiáticos, es muy poco significativo.

Analizando, la Balanza Comercial con la Comunidad Andina de Naciones (CAN), ésta ha sido históricamente deficitaria para el país, con excepción de los últimos 3 años, según lo informó el Banco Central del Ecuador, el país importa más bienes de los que exporta a los países socios. En el 2008, las exportaciones ecuatorianas hacia la CAN sumaron 1493 millones de dólares, mientras que las importaciones desde la CAN sumaron 1082 millones de dólares, en el 2007, las exportaciones ecuatorianas hacia la CAN sumaron en 2253 millones de dólares, mientras que las importaciones desde la CAN sumaron 1972 millones de dólares

En el 2006 vendió 1.954 millones de dólares y compró \$ 2.302 millones. La balanza comercial fue negativa en 348 millones ese año; en el 2005 el déficit fue de \$ 696,5 millones y en el 2004, de \$ 1.119 millones.



Cabe destacar, que como resultado de un constante desequilibrio en la balanza de pagos ecuatoriana, la CAN mediante Resolución 1.227 autorizó al Ecuador a aplicar salvaguardas a las importaciones hasta enero del 2010, pero sin eliminar las preferencias arancelarias a sus socios andinos (Bolivia, Colombia y Perú). Estas medidas de protección se dan con el único motivo de proteger la industria nacional.

En conclusión, la CAN tras haber cumplido cuarenta años de existencia, no ha tenido mayores logros en el campo económico, debido a que no se ha llegado a una completa integración entre los países miembros, cuestión que nos favorecería internamente y que haría que nos tomen en serio en el resto del mundo. Beneficiando al Ecuador, que recientemente ha mejorado su balanza de pagos, en comparación con años anteriores.

### **1.8. Estructura de los acuerdos tributarios internacionales para evitar la doble imposición**

Como hemos visto, los modelos más utilizados en su orden son: el Modelo de Convenio para evitar la doble tributación de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (Mcode) y el Modelo de Convenio para evitar la doble tributación de la Organización de las Naciones Unidas (Monu).

En el caso del Mcode contiene una parte normativa o formal y una parte de comentarios que, ayuda a entender la intención y el alcance de las cláusulas que lo conforman. Dada su difusión señalare la estructura de los convenios, con particular referencia a los modelos de mayor aceptación, aunque en términos generales la estructura en cualquier modelo es semejante:

***a) Ámbito de aplicación***

*i) Ámbito de aplicación subjetivo:* la residencia. El criterio de vinculación utilizado por los convenios es el de residencia, es decir, se aplica a los residentes de uno o de ambos estados contratantes. En el caso ecuatoriano en más de un convenio se introduce la noción de domicilio recogida por nuestra normativa interna.

En el Modelo de Convenio de la OCDE, se establecen los siguientes criterios para la resolución de aquella situación en la que, en virtud de la normativa interna de cada estado, una persona física sea considerada residente por los dos.

- a) La vivienda permanente.
- b) El centro de sus intereses vitales.
- c) Donde viva habitualmente.
- d) La nacionalidad.
- e) El común acuerdo entre los estados contratantes.

En el caso del modelo ONU, los criterios coinciden mayoritariamente, aunque se excluye el de nacionalidad. Para las personas jurídicas, el criterio previsto en ambos modelos (OCDE y ONU) es el de la dirección efectiva. En el caso ecuatoriano se puede afirmar que con excepción de la Decisión 578 aplicable entre los países miembros de la CAN, los convenios suscritos adoptan los criterios del Mcoode

*ii) Ámbito de aplicación objetivo:* los impuestos comprendidos. Por regla general los Convenios de Doble Imposición se aplican a los impuestos sobre la renta, y sobre el patrimonio, tanto de personas físicas como jurídicas.

Los convenios definen con carácter general estos impuestos, aunque es común que contengan una enumeración de los impuestos comprendidos en cada estado, además de la previsión de la aplicación de aquellos impuestos que en el futuro puedan sustituir a los enunciados.

Esto es importante, pues implicaría que un cambio sustancial en la legislación en materia de impuestos directos debería ser comunicada al otro estado para evitar

confusiones en la aplicación de los convenios, sobre todo, cuando se han hecho enumeraciones de los impuestos comprendidos.

En el caso ecuatoriano, podría ser necesario tomar en cuenta este aspecto, ante la posibilidad de cambios legislativos importantes y la introducción de nuevos impuestos que puedan ser entendidos como amparados por los convenios.

### ***b) Definiciones generales***

Es importante considerar que pueden presentarse definiciones distintas en las legislaciones internas de los países que suscriben el convenio, que podrían generar problemas de aplicación del mismo, por lo que esta cláusula es sumamente importante, pues establece definiciones de términos y expresiones que se utilizan en el convenio, tales como “persona”, “sociedad”, “autoridad competente”, “nacional”, “establecimiento permanente” u otros.

Tanto el Modelo de Convenio de la OCDE como el de la ONU contienen en artículos independientes, las definiciones de “residente” y la de “establecimiento permanente”. En concreto, ambos modelos dedican sus artículos 4 y 5 respectivamente a estas definiciones.

El Mcocde introdujo la noción de “establecimiento permanente” que fue recogida por el Monu y que hoy es parte integrante de todos los convenios de doble imposición cuyo alcance resulta trascendental, ya que de ella va a depender el reparto por parte de los estados contratantes de los beneficios empresariales.

En el caso ecuatoriano la noción de establecimiento permanente ha sido recogida adicionalmente por la legislación interna, particularmente en el Art. 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 8 de su reglamento, con un alcance bastante amplio.

### ***c) Distribución de la potestad tributaria entre los estados.***

Para determinadas categorías de renta y de patrimonio se atribuye un derecho exclusivo de imposición a uno de los estados contratantes. El otro estado contratante no puede gravar dichas categorías, evitándose de esta manera la doble imposición. En

general, el derecho exclusivo de imposición se otorga al estado de residencia. En este sentido, en el Modelo de la Comunidad Andina, prima el criterio de Fuente.

En el caso de otras categorías de renta y de patrimonio el derecho de imposición es compartida entre los dos estados (dividendos e intereses, tanto en los modelos OCDE como ONU).

En la medida en que las disposiciones anteriores confieran al estado de la fuente un derecho de imposición, ya sea pleno o limitado, el estado de residencia deberá permitir una desgravación con el fin de evitar la doble imposición. En los Modelos de Convenio tanto de la OCDE como de la ONU, se clasifican las rentas y el patrimonio en tres categorías según el régimen aplicable en el estado de la fuente o situación:

*i) Rentas y elementos patrimoniales que pueden gravarse* sin ninguna limitación en el estado de la fuente; como por ejemplo, bienes inmuebles situados en dicho estado, ganancias de capital derivadas de la enajenación de dichos bienes, y patrimonio que representan; rentas provenientes de la explotación de recursos naturales; y beneficios de los establecimientos permanentes situados en dicho estado, ganancias de capital derivadas de la enajenación de un establecimiento permanente.

*ii) Rentas que pueden someterse a una imposición limitada en el estado de la fuente*, así como, rendimientos de las actividades de artistas y deportistas realizadas en dicho estado, y rendimientos de los servicios personales independientes imputables a una base fija situada en dicho estado, participaciones de consejeros pagadas por una sociedad residente en dicho estado (Art. 16 de ambos modelos), remuneraciones por razón de un empleo en el sector privado, realizado en dicho estado, salvo cuando el empleado permanezca allí durante un periodo que no exceda de ciento ochenta días, remuneraciones y pensiones pagadas por razón de empleo en el sector público bajo determinadas condiciones (Art.19 de ambos modelos), y pagos recibidos por estudiantes y aprendices (Art. 20 de ambos modelos).

Por otro lado, las siguientes categorías de renta pueden someterse a una imposición limitada en el estado de la fuente:

i) Dividendos: en el caso de que la participación que generan los dividendos no esté efectivamente vinculada a un establecimiento permanente o una base fija situada en el estado de la fuente, ese estado debe limitar su gravamen al 5% del importe bruto de los dividendos, cuando el beneficiario efectivo sea una sociedad que detente directamente al menos el 25% del capital bruto de la sociedad que paga dividendos, y al 15% de su importe bruto en otros casos. A este respecto, el modelo de la ONU establece las mismas condiciones, pero deja el porcentaje abierto. (Art. 10 de ambos modelos).

ii) Intereses: en las mismas condiciones que para los dividendos, el estado de la fuente debe limitar su gravamen al 10% del importe bruto de los intereses, salvo en el caso de intereses que excedan el importe normal del mercado. Como en el caso de los dividendos, el modelo de la ONU deja el porcentaje abierto. (Art.11 de ambos modelos).

Las restantes categorías de renta o de patrimonio no pueden someterse a imposición en el estado de la fuente o situación; como regla general sólo pueden someterse a imposición en el estado de residencia del contribuyente.

Esto es válido, por ejemplo, para los cánones, las ganancias derivadas de la enajenación de acciones y otros valores mobiliarios, las pensiones del sector privado, las cantidades percibidas por un estudiante para sus estudios o formación práctica, el patrimonio representado por acciones y otros valores mobiliarios.

Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, o de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores, las ganancias derivadas de la enajenación de dichos buques, embarcaciones o aeronaves, y el patrimonio representado por dichos buques, embarcaciones o aeronaves, sólo pueden someterse a imposición en el estado en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

**iii) Rentas y elementos patrimoniales que no pueden someterse a imposición en el estado de la fuente.** Los beneficios empresariales y las rentas derivadas de la prestación de servicios personales independientes, no imputables a un establecimiento

permanente en el estado de la fuente sólo pueden someterse a imposición en el estado de la residencia.

***d) Métodos para evitar la 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, que aparecen recogidos en los Art. 23.A y 23.B de ambos modelos.

Si un residente de un estado contratante obtiene rentas o posee elementos patrimoniales, que pueden someterse a imposición, de forma ilimitada o limitada, en el estado de la fuente, el estado de la residencia estará obligado a eliminar la doble imposición mediante alguno de los siguientes métodos:

Método de exención: las rentas o los elementos patrimoniales que pueden someterse a imposición en el estado de la fuente, están exentos en el estado de residencia. Para ello se admiten dos alternativas:

- i) Exención simple: cuando las rentas o el patrimonio, obtenidos en el estado de la fuente, no se tienen en cuenta en ningún momento en la base imponible del perceptor.
- ii) Exención con progresividad: cuando dichas rentas o patrimonio solamente se computan al objeto de determinar el tipo impositivo que se aplicará a las demás rentas o elementos patrimoniales del contribuyente.

Método de imputación: las rentas o el patrimonio que pueden someterse a imposición en el estado de la fuente, también se someten a gravamen en el estado de residencia. También aquí pueden darse dos modalidades:

- i) Imputación total o integral: cuando se deduce la totalidad del impuesto satisfecho en el estado de la fuente.
- ii) Imputación parcial o limitada: cuando la deducción por el impuesto satisfecho en el extranjero tiene un máximo que es el importe que por dichos rendimientos

correspondería pagar en el estado de residencia, si se hubiesen obtenido en dicho territorio.

#### *e) Disposiciones especiales*

Los convenios contienen ciertas disposiciones especiales, siendo las más importantes las referidas a los aspectos siguientes:

*No discriminación:* Aparece en los Arts. 24 de los modelos OCDE y ONU. Se reconoce el principio de no discriminación entre los nacionales de uno y otro estado contratante, siempre que se encuentren en las mismas circunstancias.

El principio general establece que los nacionales de un estado contratante no serán sometidos en el otro estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo, que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro estado que se encuentren en las mismas condiciones.

Los establecimientos permanentes que una empresa de un estado contratante tenga en el otro estado contratante, no serán sometidos a imposición de forma menos favorable que las empresas de ese otro estado que realicen las mismas actividades.

El principio de no discriminación como particularidad se suele referir a la totalidad de los impuestos en vigor de los estados contratantes y no sólo a los comprendidos en el ámbito del convenio. Otro aspecto que se debe resaltar de este principio es que está referido a la nacionalidad y no a la residencia.

*El procedimiento amistoso:* Aparece en los Arts. 25 de los modelos OCDE y ONU. Se establece un cauce a través del cual los estados contratantes “harán lo posible” para resolver las dificultades o las dudas que plantea la interpretación o aplicación del convenio.

El procedimiento puede iniciarse a instancia de cualquier contribuyente que considere que las medidas adoptadas por uno o por otro estado contratante implican para él una imposición que no esté de acuerdo con el convenio. La autoridad competente, si no

puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible para resolver la cuestión mediante un procedimiento amistoso con la autoridad competente del otro estado contratante.

Las autoridades competentes de los estados contratantes también podrán acudir a este procedimiento amistoso para resolver las dificultades o dudas que plantee la interpretación o aplicación del convenio, o para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el convenio.

*Intercambio de información:* Aparece en los Art. 26 de los modelos OCDE y ONU. Se articulan los mecanismos para proceder al intercambio de información entre los estados contratantes para aplicar lo dispuesto en el convenio o en el derecho interno de éstos. Se establece la obligación de mantener el secreto sobre la información recibida, y se delimitan los fines para los que la información puede ser utilizada.

#### *f) Disposiciones finales*

Entrada en vigor y denuncia: el convenio entrará en vigor una vez ratificado, y los instrumentos de ratificación intercambiados. El texto recoge la fecha a partir de la cual entran en vigor sus disposiciones, que suele fijarse en el comienzo del siguiente periodo impositivo.

### **1.9. Aplicación de tratados tributarios para evitar la doble imposición**

Para desarrollar este punto recurriremos a las diferentes fases de aplicación que presenta Serrano Antón:

*Primera fase.* Estudiar si el contribuyente reúne todas las condiciones para que el tratado para evitar la doble imposición le sea aplicado, es decir, se tendrá en cuenta los aspectos subjetivos, objetivo y temporal.

*Segunda fase.* Consiste en analizar qué cláusulas sustantivas resulta aplicable al caso concreto, definiendo el tipo de renta que se obtiene.

*Tercera fase.* Consiste en la aplicación del instrumento internacional, considerando especialmente las cláusulas sustantivas, que generalmente se identifican con tres tipos.

1. El Estado de la fuente puede gravar sin límite (rentas de bienes inmuebles situado en dicho Estado y beneficios empresariales obtenidos por un establecimiento permanente);
2. El Estado de la fuente puede gravar hasta un máximo (casos de los dividendos e intereses);
3. El Estado de la fuente puede no gravar (el Estado de la residencia tiene derecho exclusivo a gravar como cuando existen beneficios empresariales sin establecimiento permanente, o los cánones).

*Cuarta fase.* Se trata de la aplicación de la cláusula para la eliminación o la atenuación de la doble imposición internacional.

*Quinta fase.* Se debe analizar los textos de los tratados tributarios, considerando la legislación nacional de cada uno de los estados involucrados, por cuanto en ocasiones las cláusulas de los tratados quedan sin piso por la normativa interna, cuestión que de ocurrir podría subsanarse recurriendo al procedimiento amistoso determinado en los mismos convenios.

Sucintamente y con relevancia práctica, Jaramillo Salgado sugiere con acierto que el convenio presupone un análisis previo de la capacidad de gravar un hecho generador dentro de las normas locales, es decir, para aplicar un tratado, se debe partir siempre de la norma local; si la respuesta es afirmativa, recién se acude a las normas del convenio para ver quien tiene el derecho a gravar.

Agrega que el tratado establecerá una regla general y las diferentes excepciones, y que las disposiciones del tratado podrán modificar la capacidad de cada Estado de imponer tributos, bien sea exentando la renta o compartiéndola a beneficio de gravar en las dos jurisdicciones, o excluir al otro Estado de la posibilidad de gravar.

#### **1.10. Interpretación y calificación de los tratados para evitar la doble imposición**

De entre las numerosas cuestiones que se plantean al analizar los convenios de doble imposición internacional adquiere capital importancia los problemas de interpretación y calificación que se originan en su aplicación. Así, una disparidad en la interpretación de una norma o en la calificación de un término por los Estados que

aplican el Convenio producirá disfunciones del sistema al originarse situaciones de doble imposición internacional.

La solución a estos conflictos ha de buscarse en primer lugar, por introducir en los Convenios de doble imposición un glosario lo más completo posible de términos jurídicos y económicos que aporten seguridad jurídica al intérprete. Además, parece coherente que sea el Estado de la Fuente quien al interpretar y calificar en primer lugar los términos contenidos en el Convenio solucione los conflictos que puedan originarse en su aplicación.

Nótese que en ningún caso, estamos por parte del Estado de la fuente ante una calificación unilateral del Convenio. Así, el Estado de la residencia siempre podrá reservarse el derecho a oponerse a dicha calificación si estima que ésta resulta contraria a las estipulaciones del Tratado, o en su defecto a lo dispuesto en el Convenio Modelo aprobado por la OCDE.

Además, razones de justicia tributaria avalan que los intereses patrimoniales del particular no se vean en ningún caso afectados, obligando a los Estados a acudir a acuerdos diplomáticos (procedimiento amistoso), a acuerdos macroeconómicos (relaciones de reciprocidad), o a fórmulas arbitrales para la resolución de estos conflictos.

En efecto, entendemos que el procedimiento amistoso que prevé el Art. 25 del Convenio Modelo de la OCDE debería desempeñar un papel más activo en la resolución de estos conflictos, entrando en juego únicamente otro tipo de mecanismos para la resolución de conflictos como son las fórmulas negociables de naturaleza arbitral, en aquellos casos en que el procedimiento amistoso no haya conseguido dar los frutos deseados a la conclusión de éste al no llegar a alcanzar un acuerdo entre las partes interesadas.

En este marco jurídico el procedimiento amistoso que prevé el Art. 25 del Modelo de Convenio de la OCDE debería convertirse en un instrumento jurídico de capital importancia para una resolución ecuánime de los conflictos entre Estados. Sin embargo, en aras de alcanzar la eficacia óptima de estos acuerdos, sería necesario como medida de lege ferenda una mayor rapidez en su tramitación, así como la

obligación por parte de los Estados implicados no sólo de negociar, sino también de alcanzar un acuerdo, es decir, llegar a un resultado que satisfaga a ambas partes.

Por último, desde un punto de vista de *lege ferenda* sería plausible que los convenios de doble imposición incorporasen una cláusula similar a la que recoge el Art. 3.2 del Treasury Model EEUU con objeto de controlar los futuros cambios de legislación de los Estados contratantes y evitar posibles abusos del Estado de la fuente en la aplicación de las normas convencionales. Según el citado precepto “las autoridades competentes de los Estados contratantes deberán notificarse cualquier cambio relevante que hayan realizado en sus respectivas legislaciones, así como del material oficial publicado relativo a la aplicación del Convenio, tales como explicaciones, normativa o decisiones judiciales”.

Igualmente, también sería conveniente que los Estados firmantes redactaran conjuntamente e incorporaran al convenio a modo de anexo una explicación técnica de cada artículo a fin de aclarar las distintas especialidades existentes en cada ordenamiento respecto a los términos del acuerdo, facilitando las labores interpretativas y otorgando efectos bilaterales entre las partes lo que producirá una mayor seguridad jurídica en las relaciones convencionales.

## 2. Historia de los Convenios Para Evitar la Doble Tributación

### 2.1 La OCDE y la ONU

El primer convenio para evitar la doble tributación entró en vigencia hace cien años y, desde entonces, los convenios han evolucionado mucho. Cuando se discuten los convenios como concepto, es mejor hablar de convenios modelos; por eso cuando un país contempla un programa de convenios, normalmente estudia los modelos y escoge una estrategia acorde con las circunstancias del país.

La historia de los convenios modelos comienza hace setenta años con la Sociedad de Naciones. A través de su Comité de Asuntos Económicos, este organismo enfocó los problemas de la doble tributación y produjo un primer convenio modelo. Más adelante, en la época de la Segunda Guerra Mundial, con el fracaso de la Sociedad de Naciones, este trabajo sobre tributación se trasladó a la Organización de Cooperación

Económica Europea (OCEE), la misma que se convirtió eventualmente en la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).<sup>77</sup> El convenio modelo generado por la OCDE, con enmiendas y comentarios que se actualizan cada dos o tres años, continúa hoy sirviendo de base para la gran mayoría de convenios bilaterales.

El convenio modelo de la OCDE presenta varios conceptos importantes. Entre ellos, que los países se comprometen recíprocamente a no gravar a residentes del otro país que no mantengan un nivel mínimo de actividad dentro de sus fronteras. La fijación de este mínimo depende del tipo de actividad; así por ejemplo, una empresa no paga impuestos si no tiene un “establecimiento permanente,” concepto que queda definido en el convenio.

Existen niveles mínimos para los casos de servicios personales, y reglas que permiten establecer si una persona es residente de un país u otro. La idea general es facilitar el comercio. Al eliminar preocupaciones tributarias en el país “receptor”, este país se beneficiará más adelante cuando las empresas establezcan una presencia más permanente.

Pero hay que reconocer que este concepto sólo tiene sentido en el contexto del sistema de renta mundial de tributación: exonerar la renta no es una meta de los convenios. Si una empresa recibe la protección de un convenio y no paga impuestos en el país de fuente, por lo general se asume que pagará impuestos en su país de residencia.

En la década de los setenta, las Naciones Unidas decidió crear su propio convenio modelo. Por un lado la ONU, como sucesora de la Sociedad de Naciones, tenía el antecedente de jugar un papel en materia de Convenios para Evitar la Doble Tributación y, por otra parte, consideraba que el convenio modelo de la OCDE no contemplaba la situación de los flujos de capital no recíprocos. Después de un gran esfuerzo, en 1979 salió a la luz el convenio modelo de la ONU, que pone más énfasis en los derechos de los países de fuente, restringe más las circunstancias en las que

---

<sup>77</sup> Campagnale Norberto, Catinot Silvia y Larrondo Alfredo. El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales. Ed. La Ley. Buenos Aires, Buenos Aires. 2000.

empresas de otro país pueden operar sin pagar impuestos en el país de fuente, y deja abierta la posibilidad de tener tasas de retención más altas sobre intereses, dividendos y regalías.

El convenio modelo de la ONU fue actualizado en 1999. Esta versión sigue el ejemplo de la versión original, es decir, se basa en el convenio modelo de la OCDE, pero ofrece más derechos a la hora de proteger la base tributaria en el país de fuente. La ONU todavía busca medidas para facilitar el comercio mediante la exoneración de algún nivel de actividad de tributación en el país de fuente; pero cualquier exoneración en el país de fuente significa una doble exoneración si el país de residencia es un país con sistema territorial.

## **2.2. La Comunidad Andina (CAN)**

Hace más de 30 años, la Comunidad Andina formuló un convenio modelo para países con el sistema territorial. Este convenio es más conocido como el modelo del “Pacto Andino.” Este modelo sigue vigente en la Comunidad Andina, y hace treinta años fue usado como modelo para los Convenios de Argentina con Chile y Bolivia.

El modelo de la Comunidad Andina restringe la tributación al país de fuente y no reconoce un nivel mínimo no gravado, ni para actividad empresarial ni para servicios personales, porque esto implicaría la doble exoneración. Como el modelo de la Comunidad Andina repite básicamente la ley interna de los países territoriales, el efecto inmediato era mucho más limitado que el de los modelos de la OCDE y la ONU, dado que casi todos los países que han utilizado este modelo ya tenían el sistema territorial. El modelo facilita, entre otras cosas, la cooperación entre administraciones tributarias.

La historia ha planteado una situación muy interesante en relación con el modelo de la Comunidad Andina, que refleja el sistema territorial que existía en los países que concluyeron convenios bilaterales sobre la base de dicho modelo. Posteriormente, países como Colombia, Perú, y Argentina dejaron de lado el sistema territorial y adoptaron el sistema de renta mundial. Sin embargo, se congela el sistema territorial para las empresas de países que han suscrito convenios basados en el modelo de la Comunidad Andina. Así por ejemplo, Chile y Argentina tienen un convenio vigente

que garantiza tributación exclusiva en el país de fuente, pese a que hoy ambos tienen sistema de renta mundial. Como consecuencia, en algunos casos, hay oportunidad de lograr una doble exoneración.

En los últimos veinte años, el modelo de la Comunidad Andina y el modelo de la ONU han ido perdiendo importancia. Para hacer el modelo de la Comunidad Andina más relevante, este modelo también fue actualizado hace poco con la Decisión 578 de mayo 4 de 2004. Pero es difícil entender que propósito tiene este modelo hoy en día.

El nuevo modelo mantiene el concepto territorial, por lo que ya no tiene sentido cuando se considera el cambio al sistema de renta mundial. Se podría decir que este Convenio modelo, que originalmente modificó la legislación interna de los países muy poco actualmente modifica la legislación interna de los mismos.

Así, los modelos de la ONU y la Comunidad Andina han sido actualizados en los últimos años, pero después de un lapso de décadas. La OCDE, a cambio, tiene más recursos y actualiza su modelo con frecuencia para incorporar las últimas tendencias de la tributación internacional. Los comentarios de la OCDE mencionan los conceptos más importantes del modelo de la ONU. Parece que la OCDE quiere consagrarse como único modelo efectivo y, en este momento, los otros modelos son de uso limitado.

Todavía no se puede medir el impacto del modelo de la Comunidad Andina. Es posible que tal convenio modelo adquiera una nueva vida, pero más probable que siga perdiendo relevancia. Por un lado, es difícil mantenerse actualizado con los recursos limitados que tienen la Comunidad Andina. Por otro, todo indica que países importantes como EE.UU. jamás aceptará términos muy diferentes del modelo OCDE.

En resumen, el contexto ha cambiado profundamente. Se puede hacer el argumento que el modelo de la Comunidad Andina ya no tiene sentido, puesto que los países de la región tienen economías abiertas y se han adscrito al sistema de renta mundial.

## CAPITULO CUARTO

### CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

En los últimos años, el Ecuador ha emprendido una serie de acciones para modernizar su economía dentro del nuevo esquema que presenta la tendencia mundial, frente a la globalización económica y a la apertura de mercados.

Dentro de estas acciones se considera de gran importancia, dentro de la política económica, el tratamiento a la inversión y la consecución del cada vez más complicado objetivo de captar recursos financieros del exterior, vía inversión extranjera directa, orientada a dinamizar la economía nacional y a la generación de una creciente corriente de bienes y servicios, tanto para el mercado interno como para el internacional; a la vez que generar fuentes de trabajo que alivien el problema de desocupación y subocupación que aqueja al país.

En este tema, se ha trabajado en la definición de un marco legal claro, que de señales al inversionista extranjero de que el Ecuador respetará sus derechos, que su clima de inversiones es favorable y que el país constituye una verdadera alternativa para la colocación de sus capitales.

Razón por la cual, el presente trabajo está encaminado, ha descubrir el verdadero impacto de los Convenios Tributarios para evitar la doble imposición, suscritos por el Ecuador con otros países, en la economía del país.

Antes de comenzar a elaborar conclusiones sobre esta investigación, es indispensable aclarar que las soluciones reales y efectivas frente al tema de la doble tributación son

difíciles de plantear, sobre todo si se toma en cuenta que el Ecuador al igual que la mayor parte de países latinoamericanos, es principalmente una nación importadora de capital, la cual tiene como una de sus principales fuentes de ingreso la recaudación fiscal, que busca una mayor tributación aplicando un criterio combinado –real y personal- para establecer el vínculo de la obligación tributaria, mismo que se encuentra reflejado en el Art.2 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Es así que la aplicación del principio de renta mundial y del principio de la fuente, produce a la administración tributaria una serie de complicaciones al momento de recaudar impuestos; generando esquemas de doble o triple tributación, por lo que se hace complejo proponer soluciones que precisamente lo que buscan es que el país ceda parte de su potestad tributaria y deje de gravar rentas de contribuyentes extranjeros residentes en el país, con el fin de eliminar la doble imposición internacional y fomentar las inversiones extranjeras mejorando la economía interna de nuestro país.

Por otro lado, cabe destacar que el Ecuador, en la última década ha sido un país que ha pasado por una serie de gobiernos, razón que ha generado una gran inseguridad jurídica, ante la mirada de los inversionistas extranjeros, debido a la inestabilidad de sus gobernantes, provocando un bajo rendimiento en la inversión proveniente del exterior.

Lo anterior, sumado a las nuevas leyes laborales creadas por la Asamblea Nacional, han hecho que no solamente no ingresen divisas del exterior, sino que las empresas ecuatorianas, busquen nuevos lugares para desarrollar sus actividades. Con lo que se puede deducir, que el Convenio como tal, aunque es un instrumento que por su propósito central ayuda a abrir nuevos mercados internacionales, no es la única herramienta efectiva para atraer la inversión extranjera, sino más bien es parte de un conjunto de medidas que se deben tomar para elaborar una base normativa que provea seguridad jurídica y fiscal a los agentes económicos para atraer al capital y al comercio, con el fin de dar confianza a los empresas transnacionales que desean invertir en el país.

Razón por la cual propongo, ciertas recomendaciones al caso ecuatoriano, que le permitan al país encaminar, su legislación y su política fiscal interna a la consecución de nuevos socios comerciales.

Sugiero, que sea recogido el principio de respeto a la primacía de los tratados y convenios internacionales, así como a su autonomía, en caso de que se estime necesario su expreso reconocimiento en un texto básico, como son las Constituciones, sobretodo de aquellos países que forman parte de la Comunidad Andina.

Asimismo, es necesario que se realicen esfuerzos para determinar claramente un concepto unificador de lo que debería entender por fuente productora de ingresos, ya que éste sigue prestando dificultades. De igual forma, es imperioso reforzar la concepción tradicionalmente sostenida por los países latinoamericanos de gravar con el criterio de la fuente o territorial, en vista de que es lógico y justo que el país donde se instrumentaliza la riqueza, tiene el exclusivo derecho a gravarla.

Recomiendo que en las legislaciones de los países miembros de la CAN se proceda a encuadrar la base jurisdiccional del impuesto a la renta a efectos de establecer como único criterio de vinculación el de la fuente. De esta forma las personas domiciliadas o residentes no estarían obligadas a tributar por sus rentas de fuente extranjera, sino que tributarían solo por sus rentas de fuente situada en el territorio de cada país miembro, debido a que los países miembros de la Comunidad Andina deben obrar en conjunto, debido a sus condiciones y problemas muy similares, lo cual ayudaría a los empresarios ha invertir más en la región.

Del mismo modo, sugiero que se realice una revisión al Modelo de Convenio Tributario del Pacto Andino, puesto que, en la práctica no ha tenido éxito, debido a que existen discrepancias importantes en la forma en que los países de la subregión están negociando hoy sus convenios para evitar la doble tributación con países fuera de la subregión. En consecuencia, resulta imperante que el Consejo de Política Fiscal del Pacto Andino realice una revisión exhaustiva de las políticas referentes a los convenios para evitar la doble tributación, tomando en cuenta estas situaciones, con la finalidad de replantearse la Decisión 40, por un conjunto de normas y parámetros más

acordes con la realidad fiscal internacional, así se puede dar un trato preferencial al inversionista, y en el caso ecuatoriano atraer nuevas fuentes de empleo.

Actualmente, la economía más que una tendencia regional, está marcada por una globalización internacional y el intercambio de bienes y servicios a nivel mundial, razón por la cual frente al caso ecuatoriano en particular y al latinoamericano en general, debe extenderse la práctica de convenios con otras naciones, a partir de la revisión del modelo OCDE, para adaptarlo a las condiciones de nuestra región y a nuestra realidad social.

Es por ello, que una propuesta interesante puede estar encaminada a establecer en el corto plazo, un nuevo modelo regional, que impulse no solo el lento proceso de integración de nuestra Comunidad Andina, sino que además no se convierta en un impedimento para los países miembros al momento de negociar tratados bilaterales sobre la materia, sino por el contrario se convierta en un instrumento útil para negociar frente a otros países sin afectar la perspectiva regional en materia tributaria y de inversión extranjera. Más aún cuando el representante actual de la CAN es un ecuatoriano.

En esta misma línea, es necesario que para la negociación de convenios tributarios internacionales, el Ecuador cuente con equipos profesionales y funcionarios idóneos, para discutir los diferentes aspectos materia de la negociación, quienes deben tener un conocimiento previo del tema, no exclusivamente del sistema tributario ecuatoriano, sino también de los aspectos y características del sistema tributario del país con el cual se va a negociar, lo cual permitirá una mayor claridad sobre el alcance y viabilidad de cada cláusula del convenio. Por otra parte, es fundamental de que en cada negociación en particular, los funcionarios que van a adelantar las negociaciones, conozcan en detalle al menos alguno de los tratados que hayan sido suscritos por el país con el cual se pretende celebrar el respectivo acuerdo, para identificar aquellas cuestiones que pueden ser objeto de negociación por el simple hecho de haber sido ya aceptadas en otros convenios.

Finalmente, la creación de un Modelo de Convenio para evitar la doble imposición que se ajuste más a la realidad social y económica de los países miembros de la CAN,

y de manera especial el Ecuador, que contribuirá a la creación de un ambiente propicio para el comercio y la inversión, así como, ser el instrumento idóneo para combatir la evasión y elusión fiscal internacional, ayudando al justo reparto de los ingresos fiscales entre los estados, y a la generación de mayor inversión extranjera, sin dejar de lado un plan económico y estratégico realizado por el Estado, que debe abarcar a los diferentes sectores socio-económicos del país.

## BIBLIOGRAFIA

- ABRIL Abadín, Eduardo. 1995, “Tratados y Convenios”, editorial Aranzi, Pamplona
- ARTÍCULO 1. Ley del Control Constitucional, R.O. 99, del 2 de julio de 1997.
- BORRÁS, Alegría. 1974, “La doble imposición: problemas jurídico internacionales,” editorial Instituto de Estudios fiscales, Madrid,
- BROTONS, Remiro. 1993, “Derecho Internacional Público,” editora Universidad de la República, Montevideo.
- BUHLER, Ottmar. 1968, “Principios del Derecho Internacional Tributario,” traducido por Fernando Morejón, Madrid.
- BUSTOS Buiza, José. 2001, “Los convenios y tratados internacionales en materia de Doble Imposición,” editorial Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- BYRNE, Peter. 1998, “Los convenios internacionales para evitar la doble tributación, Instituto Colombiano de Derecho Tributario,” Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Cartagena de Indias.
- CAMARGO, Pedro Pablo. 1995, “Tratado de Derecho Internacional Público,” Temis, Santa Fe de Bogotá.
- CAMPAGNALE Norberto, CATINOT Silvia y LARRONDO Alfredo. 2000, “El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales,” Editora La Ley. Buenos Aires, Buenos Aires.
- CARRERO Calderón, José. 2000, “Aspectos internacionales del fraude y la evasión fiscal,” Marcial Pons, Madrid.
- CARRILLO Salcedo, José Antonio. 1991, “El derecho internacional en perspectiva histórica,” Tecnos, Madrid.
- CAYON Gagliardi, Antonio. 1997, “Los sujetos pasivos y la cooperación administrativa internacional en la gestión tributaria,” editorial Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

- CHICO de la Cámara, Pablo. 2001, “Interpretación y calificación de los Convenios de Doble Imposición Internacional,” *Fiscalidad Internacional*, Valencia.
- CÓDIGO de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas, 1997.
- COMUNIDAD Andina. Decisiones 40, 291, 292, 324, 330, 388, 578, 599 y 600.
- CORONA, Juan Francisco; Valera, Francisco. 1989, “La Armonización Fiscal en la Comunidad Europea,” editorial Astrea, Buenos Aires.
- DEL GIUDICE, Michele. 1996, “Las necesidades y experiencias de asistencia mutua internacional entre las administraciones tributarias”, 30<sup>a</sup>. Asamblea General del Centro Interamericano de Administradores Tributarios, Santo Domingo.
- DORN, H. 1978, “Das Recht der Internationalen Doppelbestg,” Ed. Temis, Berlin.
- DURAN Rivera, Willman. 2003, “El sistema de control de constitucionalidad vigente en Bolivia,” Tribunal Constitucional, Cochabamba.
- FABER, Paúl. 1970, “Estado actual de los tratados para evitar la doble imposición,” Centro Interamericano de Estudios Tributarios, Montevideo.
- FIGUEROA, Antonio. 2001, “Los tratados amplios para evitar la doble tributación internacional”, *Revista Impuestos*, Buenos Aires.
- FUSTER Gómez, Mercedes. 2001, “La doble imposición internacional en las inversiones directas en el exterior de empresas españolas,” Marcial Pons, Madrid.
- GACETA Oficial del Acuerdo de Cartagena No. 1063, el 5 de mayo del 2004
- GENTILE, Francesco. 2001, “El ordenamiento jurídico, entre la virtualidad y la realidad,” Marcial Pons, Madrid.
- GUTIÉRREZ Lousa, Manuel. 2002, “Los convenios para evitar la doble imposición,” editora Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- JALKH, Robens, Gustavo. 1980, “Los tratados internacionales,” Fundación Konrad Adenauer Stiftung, Quito.
- JARAMILLO Salgado, Juan. 2002, “La doble tributación internacional y el control tributario,” XXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Barcelona.

- JOST, Estefan. 1998, “La Constitución Política del Estado,” editorial Porrúa, La Paz.
- KELSEN, Hans. 1965, “Principios de derecho internacional público,” el Ateneo, Buenos Aires.
- LEWIN Figueroa, Alfredo. 1999, “Actualización de la Decisión 40 sobre doble tributación internacional en los países andinos,” Secretaría General de la Comunidad Andina, Bogotá.
- MONROY Cabra, Marco. 1995, “Derecho de los tratados,” Leyer segunda edición, Bogotá.
- MONTAÑO Galarza, César. 2006, “Manual de Derecho Tributario Internacional,” Corporación Editora Nacional, Quito.
- OCDE. 1995, “Guía sobre Precios de Transferencia.”
- ORGANIZACIÓN para el Desarrollo y la Cooperación Económica (OCDE). 1997, “Modelo de convenio fiscal”, Instituto de Estudios Fiscales, París.
- PASTOR Ridruejo, José. 2002, “Curso de derecho internacional público y organizaciones internacionales,” Tecnos, Madrid.
- PUBLICADO en el Registro Oficial del Ecuador No. 484, de 31 de diciembre de 2001
- RAMÍREZ Bulla, Germán. 1999, “Política exterior y tratados públicos,” Universidad Externado de Colombia, Bogotá.
- RIVERA Santiváñez, José. 2001, “Jurisdicción Constitucional: Procedimientos constitucionales en Bolivia,” Agencia Española de Cooperación Internacional, Cochabamba.
- RIVERO, Enrique Ricardo. 2001, “Paraísos Fiscales: Aspectos tributarios y societarios,” Integra International, Buenos Aires.
- RIZZO Romano, Alfredo. 1994, “Derecho Internacional Público,” Plus Ultra, Buenos Aires.
- ROCKWELL, Lew. 1998, “Negar la globalización económica ya no es factible,” editorial Ariel, New York.
- RUIZ Huidrobo, Alfredo. 2003, “El Perú hacia los convenios para evitar la doble imposición; el convenio con Chile,” editorial Palestra, Lima.
- SACCHETTO, Claudio. 2003, “Las fuentes del derecho internacional tributario”. Temis, Colombia.

- SALGADO Pesantes, Hernán. 2004, “Lecciones de derecho constitucional,” Ediciones Legales, Quito.
- SERRANO Antón, Fernando. 2001, “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los CDIs,” Editorial CEF, Madrid.
- TÍTULO VII, Artículos 22, 23, 24 y 25 de la Ley de Promoción y Garantía de Inversiones, Ediciones Legales, Quito
- TROYA Jaramillo, José. 1990, “Derecho Internacional Tributario, Cooperación” Editora Nacional, Quito.
- UNITED Nations. 1979, “Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties Between Developed and Developing Countries,” New York.
- VALENCIA Rodríguez, Luis. 1970, “Fundamentos y propósitos de las Naciones Unidas,” Universidad Central, Quito.
- VASCO, Miguel. 2004, “Diccionario de derecho internacional,” Editora Nacional, Quito.
- VALDÉS Costa, Ramón. 1996, “Instituciones de Derecho Tributario,” Depalma, Buenos Aires.
- VALLEJO Chamorro, José María. 2002, “Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes,” Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- VÁSQUEZ Seara, Modesto. 1981, “Derecho Internacional Público,” Editorial Porrúa séptima edición, México.
- VELASCO, Daniel. 1997, “Las Organizaciones Internacionales,” Tecnos, Madrid.
- VERDROSS, Alfred. 1963, “Derecho Internacional Público,” Aguilar, Madrid.
- VILLANUEVA Gutiérrez, Walker. 2005, “La doble imposición en la Decisión 578,” inédito, Lima,
- VOGEL, Klaus. 2001, “Derecho Tributario Internacional,” Temis, Bogotá.
- ZOLEZZI, Armando. 2006, “Doble Imposición Internacional,” Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

## HEMEROGRAFÍA

- [http://es.wikipedia.org/wiki/Concepto\\_de\\_globalizacion](http://es.wikipedia.org/wiki/Concepto_de_globalizacion)
- <http://www.mmrree.gov.ec/mre/documentos/promocion/inversiones/inv-mayo.doc>
- <http://www.presidencia.gov.ec>
- [http://www.exportapymes.com/comercio-exterior-america-esp/category/corpei-corporacion-de\\_promoción-de-exportaciones-del-ecuador](http://www.exportapymes.com/comercio-exterior-america-esp/category/corpei-corporacion-de_promoción-de-exportaciones-del-ecuador)
- <http://www.uam.es/centros/derecho/publico/tributo/Documentos>
- [http://es.wikipedia.org/wiki/Tratado\\_internacional](http://es.wikipedia.org/wiki/Tratado_internacional)
- <http://html.monografías.com/principios-generales-del-derecho.html>
- <http://www.iedt.org.ec>
- <http://www.impuestos.gov.bol/>
- <http://www.sri.gov.ec/>
- <http://www.comunidadandina.org/normativa/dec/d040.htm>
- [http://www.oecd.org/document/15/0,3343,en\\_2649\\_34897\\_41032207\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/15/0,3343,en_2649_34897_41032207_1_1_1_1,00.html)
- <http://www.unclefed.com/ForTaxProfs/Treaties/usmtech.pdf>
- <http://www.geocities.com/cpbolivia/texto2.htm>