

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA

DISERTACION PREVIA A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE
LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS

“INAPLICABILIDAD DE LOS CONVENIOS DE DOBLE
IMPOSICIÓN SUSCRITOS POR EL ECUADOR BAJO EL MODELO DE
LA OCDE POR LA REGLAMENTACIÓN INTERNA”

NOMBRE
MARÍA DANIELA OROZCO VILLACRECES

DIRECTOR: AB. ROBERTO SILVA LEGARDA

QUITO, 2013

Dedicado:

A mis padres y mi hermana, quienes son la inspiración de mi vida;
A Álvaro mi alma gemela; y,
A Nena mi ángel.

Agradezco:

A mi madre y mi abuelo Catón, por su ejemplo de vida;
A mi padre, quien fue mi inspiración al dejar de fumar;
A Ramiro, por su incondicionalidad;
A Natalia, por ser mi motivo de lucha y superación desde el día en que nació;
A mi abuelita Clara, por su preocupación;
A Íñigo Salvador y David Uribe, por su apoyo e interés constantes; y,
A Roberto Silva, por su guía en la elaboración de este trabajo.

Índice

1.	CAPÍTULO I	
1.1.	La doble imposición como fenómeno a resolver.....	
1.1.1.	La OCDE	
1.1.2.	Métodos para evitar la doble imposición contenidos en el modelo de la OCDE.....	
14	
1.2.	Métodos doctrinarios.....	
1.2.1.	Método de exención.....	
1.2.2.	Método de imputación o crédito tributario	
2.	CAPÍTULO II	
2.1.	Contradicción entre las disposiciones contenidas en los convenios y los requisitos para su aplicación establecidos en normas jerárquicamente inferiores..	
2.1.1.	Naturaleza jurídica de las normas internacionales	
2.1.2.	Constitución de 2008 y normas internacionales.....	
2.1.3.	Principio de jerarquía normativa.....	
2.2.	Interpretaciones de las posibles antinomias planteadas.....	
2.2.1.	Métodos de interpretación de tratados internacionales.....	
2.3.	Forma de solución de una posible antinomia Convenio y Ley versus Reglamento o Convenio versus Ley y Reglamento	
2.3.1.	Principios de validez y eficacia de las normas jurídicas	
2.3.2.	Principios de seguridad y certeza jurídica	
3.	CAPÍTULO III	
3.1.	Procedimiento establecido en el modelo de convenio para evitar la doble imposición de la OCDE.....	
3.2.	Procedimientos y consideraciones especiales contenidas en los convenios suscritos por el Ecuador bajo el modelo de la OCDE.....	
3.3.	Método doctrinarios sobre solución de conflictos internacionales	
4.	CAPÍTULO IV.....	
4.1.	CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	
	BIBLIOGRAFÍA:	

INTRODUCCION

La presente disertación tiene como objeto el establecer la existencia o no de una posible antinomia entre los convenios internacionales para Evitar la Doble Imposición suscritos por el Ecuador bajo el convenio modelo de la OCDE y la Ley de Régimen Tributario Interno y/o el Reglamento Interno para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Consideramos importante mencionar que el análisis que realizaremos no se centrará solamente en un análisis jurídico, sino que será un análisis también desde la perspectiva económica y de la practicidad de las operaciones internacionales, debido a que estudiaremos la realidad de los contribuyentes que aplican convenios para evitar la doble imposición bajo el convenio modelo de la OCDE en sus transacciones internacionales (tanto como agentes de retención en la fuente-residente en Ecuador, así como beneficiarios de rentas de fuente ecuatoriana-residente en país extranjero) y que por tanto se ven obligados a cumplir con ciertos requisitos adicionales establecidos en el Ordenamiento jurídico Interno del Ecuador .

Específicamente, los requisitos a los que se hace referencia son: la obtención de un Certificado de Residencia Fiscal emitido por la autoridad competente del país de la residencia del beneficiario del pago y un Certificado emitido por Auditor Independiente(del exterior) con sucursales, filiales o representantes en Ecuador, con el fin de que se certifique la pertinencia del gasto y por qué el ingreso (pago recibido en el exterior) no sería un ingreso gravado en Ecuador y por tanto no sujeto a la retención en la fuente del Impuesto a la Renta.

Además, necesariamente discutiremos sobre las posibles interpretaciones que pueden darse al requerimiento de contar con un certificado de auditor independiente: tomándolo solamente como un requisito para sustentar un gasto o como un limitante efectivo de la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición, pues al parecer ambas interpretaciones son posibles conforme se verá en líneas posteriores.

En primer lugar, iniciaremos con el análisis del problema de la doble imposición en materia de Impuesto a la Renta, a continuación revisaremos los métodos para evitar o solucionar la doble imposición que se han establecido tanto en la doctrina como por organismos internacionales, lo que nos llevará a analizar los diferentes convenios suscritos por el Ecuador y que han sido inspirados en el convenio modelo de la OCDE. Este punto servirá para demostrar que si efectivamente el Ordenamiento Interno del Ecuador está dificultando la aplicación de los Convenios Internacionales para Evitar la Aplicación, la consecuencia no deseada sería que no se está evitando la doble imposición por efectos de los requisitos que el Ordenamiento Interno requiere a los contribuyentes. Si bien se podría pensar que los requisitos a cumplir no son en la práctica difíciles de obtener, resulta importante mencionar que se analizarán si desde una perspectiva estrictamente jurídica son obligatorios de obtener para aplicar el tratado internacional, así como que en la práctica pueden ser difíciles de obtener o representar un fuerte gasto para los contribuyentes. Concluiremos este punto estableciendo cuál es el método que el Ecuador ha recogido en su legislación, así como en los convenios suscritos, y se dará apertura al tema de fondo del capítulo segundo.

En el segundo capítulo, nos preocuparemos de plantear el problema de la antinomia jurídica entre el Ordenamiento Externo y el Ordenamiento Interno, para ello se planteará y resolverá si existe conflicto entre: por un lado los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición (modelo OCDE) suscritos por el Ecuador y por el otro la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento de Aplicación (Antinomia 1: Convenio Internacional vs. LRTI y Reglamento). Adicionalmente, en el segundo capítulo se analizará si la antinomia puede ser planteada entre: por un lado los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición y la Ley de Régimen Tributario Interno y por otro lado el Reglamento Interno a la LRTI (Antinomia 2: Convenio Internacional y LRTI vs. Reglamento).

Así mismo, revisaremos los principios constitucionales, sobre todo el de jerarquía normativa. Nos basaremos en las ideas que Hans Kelsen construyó en la Teoría Pura del Derecho según la cual se

concibe al ordenamiento jurídico como un orden de normas establecidas por reglas de derivación y fundamentación según las cuales las normas regulan su propia producción y efectividad.

Dicha teoría servirá de base para esta disertación, toda vez que a partir de ella se puede concluir de forma general que ninguna norma puede ser parte de un ordenamiento jurídico sino está en armonía con el resto de normas, y sobretodo con las que son superiores, por lo que prima facie se podría adelantar que en la medida en que una norma reglamentaria o legal (dependiendo de la antinomia) no esté en armonía con un tratado internacional, en principio no puede ser parte de un ordenamiento jurídico y por tanto su aplicación y eficacia se vería cuestionada.

Una vez analizado el contenido del Convenio Internacional para Evitar la Doble Imposición (modelo OCDE), comprobaremos si existe o no la antinomia planteada, y de existir, analizaremos cómo se resolvería la misma en el marco de los métodos de solución de conflictos normativos que la legislación local prevé.

Finalmente, el tercer capítulo pretende mostrar los efectos negativos que podrían existir para el Ecuador en el caso de que la antinomia jurídica planteada no sea resuelta. Aquí se verán las consecuencias a nivel internacional de que el ordenamiento interno se contraponga al externo, dejando así al Ecuador como un Estado que no facilita la aplicación al amparo de la buena fe que se espera de los suscriptores de tratados internacionales.

1. CAPÍTULO I

ANÁLISIS DEL MODELO DE CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN DE LA OCDE

1.1. La doble imposición como fenómeno a resolver

A partir de las relaciones económicas internacionales y de la mundialización del capital, ha surgido constantemente un problema de doble (o múltiple) imposición cuando los Estados en ejercicio de su soberanía, ejercen su facultad a establecer y cobrar impuestos a la renta o al patrimonio, tomando para ello el principio de residencia o de la fuente, entre los más comunes.

“Desde un punto de vista estrictamente jurídico, la doble imposición internacional implica un caso de concurso real: dos normas, dictadas por estados diferentes, que regulan las consecuencias tributarias de un mismo hecho, y que lo hace acumulativamente, es decir, que se producen las consecuencias de ambas.”

“Así, hay concurso de normas en derecho tributario cuando el mismo hecho se integra en la hipótesis de incidencia de dos normas tributarias materiales distintas, dando origen a la constitución de más de una obligación de impuesto.”

Como se observa, si el fenómeno de la doble imposición se genera debido al hecho de que los Estados tienen en virtud de su poder de imperium la facultad de gravar las relaciones comerciales, en principio es un fenómeno difícil de resolver sin la cesión de soberanía por parte de cada Estado, lo cual va en contra de la lógica misma de los Estados nacionales consolidados a partir de la Revolución Francesa.

Sin embargo de lo mencionado, ante la realidad de un mundo globalizado en el cual las relaciones comerciales transfronterizas entre los contribuyentes de diferentes Estados no cesan, sino que al contrario se intensifican, el resolver o mitigar el fenómeno de la doble imposición ya no es una opción para los Estados, sino que cada vez más se convierte en una obligación que se demanda de ellos.

El presente estudio trata de analizar uno de los mecanismos más utilizados para evitar la doble imposición que realizan los Estados, esto es la suscripción de convenios internacionales bilaterales o multilaterales a través de los cuales cada uno de los Estados contratantes cede o auto-limita su poder para establecer y recaudar el Impuesto a la Renta, Patrimonio o de similar naturaleza.

Sin embargo, el presente estudio no pretende analizar conceptualmente los Convenios para Evitar la Doble Imposición, sino que por el contrario una vez establecido este mecanismo en el Ecuador pretende abordar la problemática del cómo un Estado como el Ecuador, pese a haber optado por esta alternativa, a través de su legislación y política de recaudación interna podría afectar dicho mecanismo adoptado, y estar impidiendo el que se solucione la doble imposición entre los contribuyentes sujetos a su regulación, o aquellos que negocian con los primeros.

Ahora bien, delimitando el objeto de estudio de la presente disertación resulta importante mencionar que la expresión “doble imposición”, no significa un pago por duplicado, sino la sujeción de un mismo sujeto a más de un impuesto de la misma naturaleza ante la producción de un hecho generador que es tributable en dos o más Estados. Dicha doble imposición solo podría generarse entre impuestos, pues las tasas y contribuciones están necesariamente “vinculadas” a un determinado servicio u obra prestado por un ente público, razón por la cual, al haber una contraprestación del Estado, no pueden dos Estados gravar con este tipo de tributos, doblemente.

Por ello, la presente disertación se concentrará en el análisis de la doble imposición del Impuesto a la Renta, Patrimonio o impuestos de naturaleza similar, que se produce cuando un contribuyente residente en Ecuador debe retener en la fuente al realizar pagos a favor de un contribuyente domiciliado en el exterior, y que por aplicación de los convenios internacionales suscritos por el Ecuador, no debería generarse o debería al menos atenuarse, dependiendo del caso concreto de la operación económica internacional.

Adicionalmente, es importante establecer previamente la diferencia entre los conceptos de doble imposición jurídica y económica, para establecer que, en principio, el presente trabajo abordará el problema de la doble imposición jurídica, aun cuando en algunos momentos hará referencia a la doble imposición económica. Así, la doble imposición jurídica podría entenderse como la sujeción a un mismo impuesto por parte de un único sujeto o contribuyente, en tiempo similar, y sobre una misma materia, es decir, un residente en el estado A, pero nacional del estado B, es sujeto del impuesto a la renta en ambos estados, sobre el ingreso percibido en el estado A.

Por otro lado, la doble imposición económica, considerada también como una múltiple imposición, puede entenderse como la sujeción de una transacción (como un conjunto de actos económicos) a dos o más impuestos que no necesariamente son de la misma naturaleza. Por ejemplo, la sociedad A paga en el Ecuador el Impuesto a la Renta sobre la utilidad generada, la cual es posteriormente distribuida en dividendos a sus socios o accionistas (personas naturales residentes en Ecuador) y una vez que forman parte de los ingresos de los socios o accionistas son sometidas nuevamente al pago de Impuesto a la Renta. En este caso podemos observar una doble imposición, sucesiva y no simultánea como en el caso anterior, y además que no recae exactamente sobre el mismo “contribuyente”, pero cuya afectación económica al final recae sobre el socio o el accionista.

Alberto Xavier en su obra, Derecho Tributario Internacional establece que para que se configure la doble imposición jurídica, de la cual se preocupan los convenios internacional para evitar la doble imposición se deben presentar las siguientes características:

- a) Identidad en el período fiscal considerado (tiempo);
- b) Identidad en el objeto del impuesto/hecho imponible (capital, renta, consumo);
- c) Identidad del sujeto pasivo;
- d) Similitud en el tipo de impuesto.

Con respecto a la identidad del periodo, es necesario resaltar que dicho requisito sería aplicable únicamente para impuestos periódicos, como es el caso de nuestro Impuesto a la Renta, pues no se podría esperar dicha identidad en los casos de impuestos a las herencias y donaciones, casos en que se verificaría la identidad de objeto.

Cabe recalcar que este trabajo analizará estrictamente los conflictos que provoca la doble imposición jurídica en relación al análisis de la antinomia jurídica que se generaría entre el Ordenamiento Interno y el Ordenamiento Externo; por ello, cuando se utilice el término doble imposición, se entenderá doble imposición jurídica.

El problema de la doble imposición se agudiza, toda vez que, según Jesús Sol Gil,

“no existe una norma de derecho internacional que limite a los Estados en la adopción de las políticas fiscales en sus soberanías; de allí la principal causa de esta problemática de la doble imposición internacional, que afecta la movilización de capitales, tecnología, bienes y servicios.”

La doble imposición, en inicio, ha tenido origen en los distintos principios que los Estados pueden adoptar para determinar las rentas que se considerarán gravables, los dos principios primordiales son: el principio de la residencia o del domicilio fiscal del contribuyente y el principio de la fuente o de territorialidad. El primero consiste en que el Estado tiene la facultad de gravar la renta mundial de los residentes o domiciliados en su territorio sin importar dónde ha tenido ésta su origen, por ello se considerarán las rentas generadas en el extranjero, mientras que el segundo tomará las renta producidas exclusivamente en su territorio, esta vez, sin importar si éstas pertenecen a un residente o a un extranjero.

Por esta razón podría creerse que si todos los Estados aplicaren un sistema similar, la doble imposición no sería un inconveniente al momento de realizar transacciones internacionales; sin embargo, Jesús Sol Gil en su ponencia “Alcance General, Impuestos Cubiertos y Definiciones en los Convenios de Doble Imposición”, señala que este problema puede surgir también en situaciones en las que ambos Estados utilicen el mismo principio, pero difieran los conceptos para la aplicación en cada uno de éstos “por ejemplo: residencia basada en el lugar de constitución de la sociedad; o, territorialidad basada en el lugar de utilización del capital vs. Territorialidad basada en el lugar desde donde se efectúa el pago.”

Es decir que el fenómeno de la doble imposición internacional, reconoce su origen en la adopción por los Estados soberanos de distintos sistemas o criterios jurisdiccionales para determinar los momentos de vinculación de un hecho imponible específico con el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Como podemos constatar, en estos casos el problema de la doble imposición no surge a causa de los diferentes principios que los Estados pueden aplicar, sino de las definiciones que se da de los elementos constitutivos de la obligación tributaria.

Bajo este orden de ideas, y debido al hecho de que este inconveniente se puede convertir en un limitante para la exportación de capitales y en un desincentivo para la inversión extranjera, los países han buscado alternativas para evitar que la doble imposición afecte a las relaciones comerciales. Varias de las soluciones propuestas no eliminan el problema de la doble imposición, pero sí buscan aliviar su impacto económico, toda vez que todos los Estados coinciden en que la misma, por sus efectos negativos, debe ser sino eliminada o al menos mitigada.

Podemos encontrar dos formas para solucionar los problemas de doble imposición:

a) Soluciones Unilaterales: “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.”

b) Soluciones Bilaterales: para su implementación se han utilizado convenios bilaterales o multilaterales. “Estos convenios están pensados para solucionar las discrepancias existentes entre las diferentes legislaciones nacionales, de las cuales surgen problemas de doble imposición. A través de ellos, se realiza una distribución de las facultades impositivas entre los países en conflicto.”

Ya que los Estados pueden o no incluir en su legislación interna medidas para evitar o solucionar la doble imposición, éstos han considerado que el mecanismo idóneo son los convenios para evitar la doble imposición.

Actualmente, podemos encontrar tres modelos regionalmente reconocidos: el Modelo de la OCDE, el Modelo de la ONU y el Modelo de la CAN. Ecuador también ha presentado su propio modelo de convenio.

Cabe recalcar que varios Estados, han tomado como base el modelo de convenio de la OCDE como uno de los mejores métodos para evitar la doble imposición. De hecho, nuestro país ha celebrado doce convenios bajo este modelo y al momento se encuentra negociando otros con países como Corea del Sur, Irán y China, lo cual demuestra en principio que existe la intención de evitar la doble imposición. Sin embargo de lo dicho, en el caso de nuestro país, podría cuestionarse si la legislación interna es acorde a la normativa contenida en dichos convenios, es decir, si nuestra legislación interna permite la efectiva aplicación de los convenios internacionales o más bien, la limita o la impide total o parcialmente.

El Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (RALTI), en su Art. 31 ha establecido los requisitos con los que un contribuyente debe cumplir, para considerar como deducible el gasto efectuado en pagos al exterior, en caso de que existiere un convenio para evitar la doble imposición, mismo que nos permitimos citar:

Art. 31.- Certificación de los Auditores Independientes.- A efectos de comprobar la pertinencia del gasto, en el caso de pagos o créditos en cuenta que no constituyan ingresos gravados en el Ecuador, pagos al exterior en aplicación de convenios de doble tributación por transacciones realizadas en un mismo ejercicio fiscal y que en su conjunto superen una fracción básica desgravada de impuesto a la renta para personas naturales y en otros casos en los que de acuerdo con la Ley de Régimen Tributario Interno y este reglamento se establezca la necesidad de contar con una certificación de auditores independientes que tengan sucursales, filiales o representación en el país, dicha certificación necesariamente deberá ser realizada por los auditores independientes en el exterior, respecto a la verificación de dichos costos y gastos; pudiendo, en lo que respecta a la pertinencia del gasto, la necesidad de efectuarlo para generar el ingreso y el análisis de este último respecto a si es gravado o no con el Impuesto a la Renta, ser realizado por la sucursal, filial o representación de ese mismo auditor independiente en el país; el certificado se emitirá en idioma castellano. (...). (El subrayado es nuestro)

Como se observa, el Ordenamiento Interno establece la necesidad de contar con un certificado de auditores independientes en el exterior y con filiales o representación en Ecuador, con el fin de comprobarla pertinencia del gasto cuando se aplica un convenio para evitar la doble imposición, y por tanto no realizar la retención en la fuente del 22% de impuesto a la renta que se ordena por tratarse de un ingreso de fuente ecuatoriana sometido a imposición.

Por supuesto, se podría pensar a primera vista que dicho requisito sólo es exigido por el SRI para justificar el gasto del pagador de dicho ingreso gravado, pero como se verá en el capítulo siguiente, en la práctica, el SRI exige dicho certificado para efectos de la aplicación del convenio, y de no contarse con éste, glosa al contribuyente pagador en Ecuador respecto de la retención en la fuente y del gasto (doble afectación), lo cual a priori nos lleva a la conclusión que el certificado es exigido por la aplicación del convenio.

Adicionalmente al certificado de auditores independientes antes mencionado, la legislación ecuatoriana exige que se presente un certificado de residencia fiscal emitido por la autoridad competente del país donde se encuentra el contribuyente beneficiario de la renta, y al cual no se le aplicará la retención en la fuente o se le practicará una menor al 22%. Así, el Art. 134 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece lo siguiente:

Art. 134.- Retenciones en casos de convenios para evitar la doble tributación.- Para que puedan acogerse a los diferentes porcentajes de retención fijados en los convenios internacionales firmados por el país, con el fin de evitar la doble imposición internacional, los contribuyentes deberán acreditar su residencia fiscal con el respectivo certificado emitido para el efecto por la autoridad competente del otro país, con la traducción al castellano, de ser el caso, y autenticada ante el respectivo Cónsul ecuatoriano. Dicho certificado deberá ser actualizado cada seis meses sin perjuicio del intercambio de información contenida en las respectivas cláusulas del convenio. (Lo subrayado es nuestro)

El requisito de obtener un certificado de residencia fiscal emitido por la autoridad competente del exterior parece estar, por lógica, relacionado a la aplicación de un convenio de doble imposición, pues como se verá en el siguiente capítulo, el modelo de convenio para evitar la doble imposición de la OCDE, se basa en el principio de la residencia del beneficiario del ingreso sujeto a imposición.

Sin embargo, respecto del otro requisito exigido, podríamos cuestionar si el requerir un informe de auditor independiente o un certificado de residencia fiscal es o no un limitante para la aplicación del convenio, pues el contribuyente podría evaluar si económicamente es factible o no su aplicación, ya que es evidente que en caso de que la renta sea gravada y no se aplique un convenio, no es necesario cumplir con este requisito. En caso de que se optare por la no aplicación del convenio, deberíamos analizar si la legislación interna es la causante de ello.

Por otro lado, con respecto al ámbito práctico, deberíamos cuestionarnos sobre la razón que encontraron el Ejecutivo así como legisladores para modificar y aprobar las modificaciones realizadas al Reglamento y exonerar a las transacciones cuyo monto sea menor a la fracción básica gravada con tarifa 0% del Impuesto a la Renta de personas naturales. Consideramos que la razón podría haber sido el costo de los certificados de auditor independiente, frente al monto de la transacción, pues de la investigación realizada en varias compañías ecuatorianas que brindan este servicio, hemos podido constatar que el precio promedio de un informe gira alrededor de USD 5.000 a USD 25.000.

Además el RALRTI en el Art. 31 establece que la empresa auditora deberá contar con sucursales, filiales o representación en el Ecuador por ello, nos permitimos analizar ¿qué debería hacer un contribuyente si dicha empresa no cuenta con una filial o representación en nuestro país? Nuevamente ¿sería preferible la no aplicación del convenio a fin de evitar sanciones por parte del fisco, y con ello tributar más de una vez por una misma transacción?

Establecidas así las interrogantes, resulta necesario analizar el origen de los convenios internacionales para evitar la doble imposición con el fin de poder entenderlos más a detalle, y así determinar cómo la legislación interna podría estarlos afectando en su objetivo de disminuir este fenómeno impositivo no deseable.

1.1.1. La OCDE

El fenómeno de globalización que se ha intensificado desde hace al menos un siglo aunque sus orígenes se remontan a 1492:

“El origen histórico de la globalización se remonta a 1492, cuando Cristóbal Colón llegó a América. A partir de allí, la voluntad expansiva de Europa se tradujo en una serie de imperios y el comercio global se intensificó año a año. Las potencias se basaban en la teoría económico-política del mercantilismo, que suponía la competencia por una cantidad finita de riqueza y la necesidad de un control estricto del comercio. Las tensiones y enfrentamientos dieron lugar al primer tratado global de la historia (Tratado de Tordesillas), donde España y Portugal acordaron como repartirse los territorios conquistados.”

Este proceso, ha tenido varias incidencias en lo que se refiere a los efectos impositivos en los Estados modernos, quienes actualmente se ven enfrentados a la necesidad de superar sus concepciones más ortodoxas del Derecho Tributario interno.

La más relevante, ha sido la generada por la división internacional del trabajo, la cual ha multiplicado geométricamente las relaciones comerciales entre contribuyentes residentes en diferentes estados, situación que ha dado origen a la preocupación de superar los problemas que genera la doble imposición tributaria.

Como habíamos ya establecido, los Estados modernos han afrontado la doble imposición entre otras formas, a través de la negociación de tratados internacionales suscritos bilateral o multilateralmente, con el objetivo de evitar los riesgos inherentes a los que se enfrentan los contribuyentes cuando dos Estados pretenden gravar una misma operación o expresión de renta o patrimonio.

Podríamos presentar un resumen histórico de los trabajos que se han realizado para obtener soluciones para evitar o contrarrestar los efectos de la doble imposición:

“Según Seligman, fueron los estatutarios, entre quienes se destacó Henri de Seguse, quienes en el siglo XIII iniciaron las discusiones tendientes a resolver los problemas derivados de la doble imposición internacional. Luego de ellos no se han detenido las iniciativas con los mismos fines (...).

En 1987, el Instituto de Derecho Internacional, en su sesión de Copenhague, consideró un informe sobre doble imposición en materia sucesoria presentado por Barclay. También emitió votos aconsejando gravar a las personas físicas en el lugar de su domicilio; a los bienes y explotaciones en el lugar en donde se encuentran ubicados; las sucesiones en el domicilio del causante y a los derechos hipotecarios en el país del inmueble.

En 1921, se celebra en Londres un Congreso de la Cámara de Comercio Internacional, y los hombres de negocio, industriales, comerciantes y banqueros allí reunidos votan una serie de principios generales destinados a servir de base a una futura acción internacional para evitar las dobles imposiciones. Esos principios fueron los siguientes: a) Que todos los beneficios obtenidos en un país sean gravados por el fisco del mismo país, sin distinción de nacionalidad de quien los percibe; b) Que sean favorecidas con desgravamen todas las rentas obtenidas en el extranjero por residentes del país o por nacionales en el extranjero; c) Que el impuesto global sobre el conjunto de beneficios alcance a todos los nacionales, aún a los residentes en el extranjero, pero más que a los nacionales; d) Que se apliquen a las personas jurídicas las mismas reglas enumeradas para las personas físicas.(...)”

En 1923 el Comité de la Sociedad de las Naciones adoptó el principio de la

“l'allegance economique, según el cual toda persona puede ser impuesta por varios Estados en la medida en que sus intereses económicos estén colocados bajo la protección de cada uno de ellos.

Para la repartición del impuesto establecieron cuatro criterios fundamentales: 1) Desgravación de las rentas provenientes del extranjero; 2) Exención de la renta que va al extranjero; 3) Subdivisión de los impuestos; 4) Clasificación y repartición de las fuentes. (...)

(...) en 1925 presentó un Informe en el cual, no obstante expresar la imposibilidad de establecer reformas al régimen fiscal internacional sin modificar antes la legislación interna de los países o sin la concertación de convenios internacionales, establecía los siguientes principios: a) El derecho de establecer impuestos reales o cedulares está a cargo del Estado donde se encuentra la fuente de la renta; b) El establecimiento de impuestos personales sobre la renta, sea cual fuere la fuente de procedencia, queda a cargo del Estado del domicilio del contribuyente; c) Para el establecimiento de impuestos permanentes sobre el conjunto de fortuna o del capital y derecho de sucesión, se adopta también el principio de domicilio (...)

A finales de 1928 (...) se elaboraron cuatro modelos de convenciones-tipo: tres cuyo objeto era evitar dobles imposiciones en los impuestos directos, y el restante referente a impuestos a las sucesiones. ”

En este contexto, el Ecuador no ha sido la excepción, pues en esta materia ha dirigido sus esfuerzos a la utilización del modelo de la OCDE, con el propósito de disminuir los efectos negativos de la doble imposición.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en la parte introductoria del modelo de convenio para evitar la doble imposición, explica que“(...) apenas resulta necesario insistir en la importancia que tiene la eliminación del obstáculo que la doble imposición supone para la expansión de las relaciones económicas entre los distintos países.”

En adición, expone el objeto principal del modelo de convenio y lo define diciendo “(...) el objeto principal del Modelo de Convenio sobre la Renta y sobre el Patrimonio, que ofrece los medios para resolver, sobre una base uniforme, los problemas que se plantean con mayor frecuencia en el campo de la doble imposición jurídica.”

Siguiendo la línea de lo manifestado anteriormente, podemos señalar que el objetivo del modelo de convenio de la OCDE tiene origen en la preocupación de los Estados por eliminar el problema de la doble imposición, ya que éste se ha convertido en un desincentivo para la inversión extranjera y las relaciones comerciales internacionales, y por ende en una limitación para el desarrollo de la economía. El antecedente histórico más importante para la creación de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) es la Sociedad de Naciones pues a través de ésta inició el proceso de cooperación económica internacional.

Frente al fracaso de la Sociedad de Naciones (toda vez que pese a su existencia estalló la Segunda Guerra Mundial), en junio de 1947 se crea la OECE (Organización Europea de Cooperación Económica) concebida por el General Marshall, cuyos objetivos principales eran:

“a) Instaurar un régimen multilateral de pagos y atenuar las restricciones a los intercambios. b) Estrechar los lazos económicos entre todos los países de Europa. c) Instaurar y mantener la estabilidad de las monedas de los países miembros, así como lograr un equilibrio financiero. d) Mantener un nivel de pleno empleo. e) Desarrollar las exportaciones hacia los países no miembros de la Organización, con lo cual se indica que no se trata de conseguir una autarquía de carácter regional. ”

Esta preocupación constante por mejorar las relaciones económicas de los países miembros llevó a que el 14 de diciembre de 1960 se redacte el Convenio Constitutivo de la OCDE, cuyo objeto fue principalmente el concretar aquellos puntos que no fueron alcanzados por la OECE.

Actualmente, el fenómeno social que mantiene vigente a la OCDE, así como la necesidad de crear instrumentos que faciliten la creación de nuevas relaciones económicas y sostener las anteriores, es el de la globalización, éste

“es entonces, un proceso de integración mundial que adopta diversas formas. El término globalización empieza a usarse en la década de los setenta y se consolida a finales de los noventa, como una lectura de los procesos de mundialización del capital. (...) Uno de los ejes fundamentales de este proceso es el económico, de allí que la globalización económica puede ser entendida como el proceso que se caracteriza por la libre circulación por el mundo de bienes y servicios, que busca crear un mercado mundial, a través de eliminar las fronteras.”

Con estos antecedentes, la OCDE ha tratado de crear un convenio modelo que se adapte a las necesidades de los países miembros, así como para aquellos que sin ser miembros, se ven afectados por realizar transacciones comerciales con los primeros; un ejemplo de ello es la evolución que han tenido los diversos convenios utilizados desde antes de la creación de la OCDE hasta la actualidad. Esto ha sido plasmado en la parte introductoria del Convenio de la OCDE en los siguientes términos:

Ello condujo a la publicación, en 1992, del Convenio Modelo en formato de hojas cambiables. A diferencia del Proyecto de Convenio de 1963 y del Convenio Modelo de 1977, el Modelo revisado no representaba la culminación de una revisión general sino más bien el primer paso de un proceso continuo de revisión, con actualizaciones periódicas que permitieran garantizar que el Convenio Modelo continuase reflejando con precisión los puntos de vista de los países miembros en cada momento.

Si bien el Ecuador no es miembro de la OCDE, es evidente que mantiene relaciones comerciales con varios de sus miembros, por lo que ha suscrito varios convenios a través de los cuales busca establecer medios para incentivar el comercio, proteger al inversionista, y al mismo tiempo, evitar la evasión fiscal sin caer en métodos confiscatorios o discriminatorios. Adicionalmente, podríamos considerar que es evidente la influencia de las regulaciones de la OCDE en la normativa tributaria interna del Ecuador, un ejemplo de ello se encuentra plasmado en el Art. 89 del RALRTI que establece:

“Como referencia técnica para lo dispuesto en este Capítulo, se utilizarán las "Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias", aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en 1995, en la medida en que las mismas sean congruentes con lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno y con los tratados celebrados por Ecuador.”

Por estas razones es necesario conocer, cuál es la estructura de este modelo, cuáles son los medios establecidos en nuestra normativa interna para permitir su correcta aplicación, y de esta forma contrarrestar los efectos negativos que tiene la doble imposición.

1.1.2. Métodos para evitar la doble imposición contenidos en el modelo de la OCDE

Como habíamos mencionado, uno de los objetivos de la OCDE ha sido el eliminar la doble imposición para de esta manera permitir que las relaciones económicas internacionales sigan desarrollándose.

Es así, que se han establecido dos métodos para evitar la doble imposición, mismos que han sido recogidos en el modelo de la OCDE, de la siguiente manera:

“Método de exención: las rentas o los elementos patrimoniales que pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación están exentos en el Estado de residencia, pero pueden ser tomados en consideración para determinar la tasa impositiva aplicable a las demás rentas o elementos patrimoniales del contribuyente;

Método de imputación o de crédito: las rentas o elementos patrimoniales que pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación también se someten a gravamen en el Estado de

residencia, pero el impuesto soportado en el Estado de la fuente o situación se deducirá del impuesto aplicado por el Estado de residencia respecto de tales rentas o elementos patrimoniales.”

Cabe recalcar que los métodos contemplados en el modelo de convenio de la OCDE se encargan de la doble imposición jurídica, no de la económica. Los métodos adoptados por el modelo de Convenio, se encuentran contenidos en los Arts. 23 A y 23B, mismos que nos permitimos citar a continuación:

“Artículo 23 A

MÉTODO DE EXENCIÓN

1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con lo dispuesto en el presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar dejará exentos tales rentas o elementos patrimoniales, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2 y 3.

2. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones de los Artículos 10 y 11, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar admitirá la deducción en el impuesto sobre las rentas de dicho residente de un importe igual al impuesto pagado en ese otro Estado. Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en ese otro Estado.

3. Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante, o el patrimonio que posea, estén exentos de impuestos en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de dicho residente.

4. Lo dispuesto en el Artículo 1 no es aplicable a la renta percibida o al patrimonio poseído por un residente de un Estado contratante cuando el otro Estado contratante aplica las disposiciones del Convenio para exonerar de impuesto esta renta o este patrimonio o cuando aplica lo dispuesto por el apartado 2 de los Artículos 10 u 11 a dicha renta.

Artículo 23 B

MÉTODO DE IMPUTACIÓN O DE CRÉDITO FISCAL

1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar admitirá:

a) la deducción en el impuesto sobre las rentas de ese residente de un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en ese otro Estado;

b) la deducción en el impuesto sobre el patrimonio de ese residente de un importe igual al impuesto sobre el patrimonio pagado en ese otro Estado.

En uno y otro caso, dicha deducción no podrá, sin embargo, exceder de la parte del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio, calculado antes de la deducción, correspondiente, según el caso, a las rentas o el patrimonio que pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante o el patrimonio que posea estén exentos de imposición en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de dicho residente.”

Sobre algunos tipos de renta (las obtenidas por deportistas, artistas, etc.), la mayoría de legislaciones conceden el derecho exclusivo de imposición a uno de los dos Estados, que generalmente es el Estado de residencia -aunque no es una regla general, por ello el problema de la doble imposición-; pero sobre otros tipos de renta (beneficios empresariales, regalías, intereses, etc.) ambos Estados tienen la facultad de imposición, razón por la cual el modelo de Convenio ha recogido dos métodos para evitar la doble imposición que son el de exención y el de imputación o crédito tributario, transcritos anteriormente.

Según el modelo de Convenio, el Estado de residencia puede no gravar las rentas generadas en el extranjero, es decir, renuncia a este derecho, para ello se aplica el método de exención integral o la exención con progresividad .

En aplicación del método de imputación, el estado de residencia calcula la base imponible del Impuesto a la Renta, tomando en cuenta la totalidad de las rentas del contribuyente, sean éstas generadas o no en el extranjero, (a excepción de aquellas rentas que solamente podían ser gravadas en el extranjero por disposiciones contenidas tanto en el convenio como en la legislación interna de cada uno de los Estados), y de esta manera reduce del impuesto causado el valor pagado en el extranjero. Para ello existen dos opciones, la imputación integral y la ordinaria . Los Estados que aplican este método, conservan su facultad de imposición, sobre las rentas generadas en el exterior, pero conceden sobre ellas crédito tributario por los impuestos previamente pagados .

La principal diferencia entre ambos métodos, al decir de la Comisión de Asuntos Fiscales de la OCDE, en los comentarios realizados al modelo, hasta 1995, es que el método de exención se centra en la renta, mientras que el de imputación en los impuestos, esto quiere decir que para el método de exención es más relevante la renta generada en el país de fuente que el valor de los impuestos que el contribuyente ha pagado sobre ellos, mientras que para el método de imputación, la tarifa o porcentaje que se ha tributado por impuestos es lo determinante.

Por ello, es que en el caso que se analiza en el presente trabajo, el Ecuador deja de aplicar la retención en la fuente (en algunos casos) o disminuye el porcentaje de retención (en otros casos), y el Estado de la residencia del beneficiario debería recaudar el impuesto excluyendo del cálculo al ingreso que tributó en Ecuador, o descontando el impuesto pagado en Ecuador, según sea el caso.

De ahí la importancia de que en el primer momento, el Ecuador no impida la aplicación del convenio para evitar la doble imposición solicitando requisitos que pueden limitar el ejercicio de los derechos que establecen dichos instrumentos, pues si los contribuyentes deben proveer requisitos ajenos a los que se establecen en los cuerpos normativos internacionales y que serían aparentemente excesivos a los métodos previstos en el modelo de Convenio, estos últimos no funcionan y terminan siendo inútiles para los fines propuestos.

1.2. Métodos doctrinarios

Según César Montaña Galarza, las técnicas para evitar la doble imposición pueden clasificarse según su origen y según el método. Por el origen se pueden clasificar como: unilaterales, que son aquellas medidas introducidas en la legislación interna de cada Estado por su sola iniciativa, es decir, que no resultan de una convención o una imposición externa; ésta es una técnica que busca beneficiar e interesar al inversionista extranjero , podemos encontrar un ejemplo de éstas en el Art. 136 RALRTI cuyo texto señala:

“Sin perjuicio de lo establecido en convenios internacionales, las personas naturales residentes en el país y las sociedades nacionales que perciban ingresos en el exterior sujetos al Impuesto a la Renta en el Ecuador, que hubiesen sido sometidos a imposición en otro Estado, se excluirán de la base imponible en el Ecuador, y se tratarán como rentas exentas.”

Y, bilaterales o multilaterales que al contrario de las primeras, son el resultado de proceso de negociación y convención entre dos o más Estados, generalmente es utilizada para fomentar transacciones entre países con niveles de desarrollo económico diferentes.

Según el método, las técnicas pueden clasificarse como métodos generales y específicos para eliminar la doble imposición. Entre los métodos generales se encuentran el método de exención y el de crédito o imputación, el primero puede asumir dos modalidades: exención integral o simple si la renta no se toma en cuenta para ningún efecto; y, exención con progresión o calificada si la renta no es gravada, pero sí tomada en cuenta al momento de determinar la base imponible del impuesto a la renta o al patrimonio en el Estado de residencia .

Con respecto al método de imputación o crédito, éste puede encontrarse de dos maneras: a) imputación simple, total o íntegra, que ocurre cuando el país de residencia disminuye el total del impuesto pagado en el extranjero del valor a pagar generado en el primero (si A genera un impuesto del 12% en el estado Z, al momento de pagar el impuesto a renta en su país de residencia, tendría

derecho a utilizar el 12% pagado en el exterior como crédito tributario); y, b) imputación ordinaria o limitada cuando el país de residencia establece un límite o un porcentaje la deducción del impuesto pagado en el extranjero.(en el estado X, A estaría sujeto a una tarifa del 23% por lo que, el porcentaje máximo que A podría imputar sería el 23% del valor pagado en el país de fuente).

Entre los métodos específicos, encontramos los siguientes, que han sido los más utilizados al momento de solucionar conflictos de doble imposición internacional; está clasificación ha sido tomada del autor César Montaña :

i) Exención: esencialmente consiste en no considerar las rentas provenientes del extranjero sobre las que se haya gravado previamente un impuesto. Este debería ser, al decir del autor, un método poco utilizado por los países en desarrollo, al menos de manera exclusivamente unilateral, pues permitiría una fuga de capital hacia países industrializados o con menores tarifas de imposición.

ii) Crédito por los impuestos pagados en el exterior: el Estado de residencia grava todas las rentas, las obtenidas en su territorio como aquellas obtenidas en el extranjero, pero concede al residente un porcentaje de deducción de las rentas que han sido gravadas en el Estado fuente.

iii) Crédito por impuestos exonerados: es una variante del método anterior, se caracteriza porque el país de residencia, no excluye solamente las rentas sobre las que se pagaron impuestos en el exterior, sino también aquellas que estuvieron exentas en el país que genera la renta. Se conoce también como crédito ampliado.

iv) Crédito por impuesto subyacente: este método considera como crédito tributario a todos los impuestos cancelados a los que una transacción haya estado sometida, es decir, el objeto de éste no es, como en los otros casos, cuáles o cuántos han sido los impuestos asumidos por el contribuyente, sino, los que, se han originado y pagado en el conjunto de transacciones que han dado origen a las rentas objeto de impuesto en el país de residencia. Un ejemplo claro de ello son los dividendos obtenidos por el socio de una compañía, quien en aplicación de este método podría tener crédito tributario, no solamente del impuesto pagado por los dividendos en el país de fuente, sino también de aquellos que la compañía generadora de los dividendos ha cancelado por concepto de Impuesto a la Renta.

v) Crédito por impuesto nacional: conocido también como matching credit, consiste en que el Estado de residencia concede un crédito tributario basado en un porcentaje estimado, esto quiere decir que el porcentaje considerado como crédito tributario se establece en base a una presunción de la tarifa cancelada en el país de fuente, pero su característica es que tiende a ser más alto que la tarifa efectivamente aplicada.

vi) Crédito por inversiones en el exterior: este es un método que ha sido utilizado por países exportadores de capital, así

“Estados Unidos de Norteamérica (sic), desde 1962, y Alemania, desde 1968, han empleado este mecanismo, que, en palabras de Héctor Villegas, consiste en deducir, de los impuestos a pagar en el país del capitalista, un porcentaje de las inversiones que éste haga en un país desarrollado.”

vii) Reducción del impuesto: este método, no busca eliminar el problema de la doble imposición, sino solamente alivianarlo, pues las rentas gravadas en el país de fuente, son tomadas en cuenta, junto con las rentas originadas en el país de residencia, para determinar y liquidar el impuesto a la renta en el segundo, pero éste aplica una tarifa menor a la que las rentas fueron sometidas en el exterior.

viii) Deducción del impuesto pagado en el extranjero:

“permite al contribuyente del país del domicilio deducir del ingreso obtenido el impuesto que ha pagado en el extranjero; de esta forma disminuye su base imponible. El impuesto pagado en el otro país constituye así un gasto.”

ix) Reparto de la materia imponible: este método requiere siempre de la existencia de un tratado, pues consiste en conceder exclusivamente a uno de los Estados partes, la potestad de gravar determinadas rentas, éstas son determinadas en las negociaciones previas a la suscripción de los tratados.

x) Sistema de aplazamiento: es un método aplicado unilateralmente por el estado de residencia, se basa en postergar “la aplicación del impuesto hasta que se realice la remisión de utilidades desde el país de la fuente.”

xi) División del producto: para su aplicación es necesario un convenio, es un método utilizado principalmente por estados que mantiene enclaves o colonias, consiste en que uno de los dos estados aplica el impuesto y posteriormente entrega la parte proporcional al otro estado.

Como habíamos analizado anteriormente, los Estados pueden adoptar medidas unilaterales con el fin de evitar y eliminar la doble imposición; los métodos que hemos mencionado son varios de lo que se pueden utilizar con dicha finalidad.

Como analizaremos a continuación, el Ecuador ha establecido como medida interna para evitar la doble imposición el método de exención. Éste se encuentra explicado en el Art. 49 de la LRTI y el Art. 136 del RALRTI. Según las disposiciones contenidas en estos artículos, siempre que el Ecuador sea el Estado de residencia, no habría posibilidad de doble imposición, pues las rentas gravadas en el exterior estarán exentas en el Ecuador. Por el contrario, en los casos en el que Ecuador sea el Estado fuente, podríamos enfrentarnos a una doble imposición.

1.2.1 Método de exención

Este método se basa esencialmente en que el Estado de residencia excluya los ingresos recibidos por el pago que hace otro residente de un Estado fuente. Es decir que el Estado renuncia a su facultad de determinar un impuesto tomando en cuenta a los ingresos generados en el exterior.

Sergio Estivil, sostiene que “La lógica que sigue esta técnica es que el país de la fuente, donde los distintos elementos de renta se originan, tiene más derecho a gravarlos, por dicho motivo el país de la residencia los libera de impuesto.”

En ocasiones la aplicación del método de exención está sujeto a la efectiva imposición en el país de la fuente, es decir que los ingresos generados en el exterior, sólo se considerarán exentos si efectivamente fueron objeto de un impuesto a la renta o al patrimonio, pues de esta manera se busca evitar la posible evasión fiscal.

Ahora, consideramos importante analizar su aplicación y utilidad. Según, César Montaña, las condiciones que se debería cumplir para la aplicación del método de exención son:

- a) El contribuyente residente debe haber obtenido rentas de fuente extranjera;
- b) La renta de fuente extranjera debe estar sujeta a imposición por el sujeto activo que otorgue la aplicación de la exención;
- c) Solo puede beneficiarse de la aplicación de la exención la persona calificada como contribuyente a la luz de la ley tributaria del sujeto activo del país de la residencia;
- d) Otros supuestos, por ejemplo, en el caso de repatriación de dividendos provenientes de filiales residentes en países con los que medie un tratado de no doble imposición.”

Esto, toda vez que, como hemos manifestado con anterioridad, el método de exención es uno de los más utilizados para realizar y perfeccionar las relaciones comerciales entre países que no gozan de un nivel de desarrollo económico similar. Así también, como lo hemos advertido en líneas anteriores, es necesario que el Estado de residencia compruebe que el ingreso del extranjero ha sido previamente gravado, pues caso contrario, se podría utilizar un medio legal y válido (convenio para evitar la doble imposición) para cometer un delito tributario o una infracción -dependiendo de la legislación analizada- que es la evasión o el no pago de impuestos sobre materia que se considera gravada.

Mauricio Plazas Vega, sostiene que este método ha sido criticado desde

“(…) la perspectiva del principio fundamental de justicia, cuyo postulado esencial radica en que la incidencia del impuesto debe ser proporcionada a la aptitud de tributar y afectar en igual forma a los iguales y de desigual manera a los desiguales, todo lo cual resulta imposible de auscultar si la renta del contribuyente de que se trate está sujeta a variadas e impredecibles reglas de imposición según sea el país de fuente.”

El autor hace referencia al principio de capacidad contributiva, que en nuestra opinión y desde una perspectiva financiera, para un país en vías de desarrollo tanto como para un país inversor, podría ser más rentable sacrificar este principio a cambio de obtener rentas originadas en inversiones extranjeras.

Este ha sido un método que los Estados han preferido incluirlo en sus legislaciones internas para convertirlo en un incentivo de inversión. Ha sido discutido también, el efecto diverso que ocasiona

este método cuando es aplicado por Estados desarrollados y cuando lo aplican países en vías de desarrollo.

1.2.2. Método de imputación o crédito tributario

Con relación al método de imputación, cabe resaltar lo sostenido por César Montaña:

“De entrada se debe indicar que este método sirve para eliminar los efectos de la doble imposición internacional (la sobrecarga fiscal), pero no destruye en origen la doble imposición internacional, ya que, pese a su aplicación, dos impuestos análogos de dos estados diferentes se yuxtaponen sobre el mismo hecho imponible.”

La aplicación de este método estará casi siempre determinada por la legislación interna, esto toda vez que el crédito que el país de residencia otorgará sobre el impuesto pagado sobre las rentas obtenidas en el extranjero, dependerá de las tarifas del Impuesto a la Renta o al Patrimonio utilizadas en dicho Estado; también estará determinado en la legislación interna si el crédito tributario se aplicará de manera proporcional-como en el caso expuesto en líneas anteriores- o de manera efectiva, es decir, si se tomará como crédito tributario el 100% del impuesto generado en el país fuente.

Resulta interesante constatar que en varios países, el límite en la aplicación del crédito tributario por el impuesto pagado en el exterior, no solamente se basa en la tarifa pagada por el contribuyente, sino que también le permite a éste utilizar las pérdidas generadas en el exterior, y contrarrestarlas con la utilidad generada en el estado de residencia. En países como el Ecuador o la Argentina, esta variante no es utilizada. Una de las razones podría ser la situación económica del Ecuador, así como el porcentaje de recaudación, pues si tuviese una tarifa más alta y una situación económica con un desarrollo más alto, podría permitirse recaudar menos a cambio de presentar mayores incentivos para atraer a la inversión extranjera.

2. CAPÍTULO II

DICOTOMÍA: DERECHO INTERNACIONAL O DERECHO INTERNO

2.1. Contradicción entre las disposiciones contenidas en los convenios y los requisitos para su aplicación establecidos en normas jerárquicamente inferiores

Como lo habíamos señalado en el capítulo anterior, el Ecuador ha sido suscriptor de varios convenios para evitar la doble imposición; en este capítulo, analizaremos si éstos son jurídicamente aplicables o no por los requisitos establecidos en la legislación interna, es decir, aquellos preestablecidos en la Ley de Régimen Tributario Interno y el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Analizaremos también la aplicabilidad fáctica de los convenios, es decir, tomaremos en cuenta las implicaciones económicas que llevan a un contribuyente a decidir entre la aplicación o no de un convenio para evitar la doble imposición en una transacción internacional.

Con respecto a la relación que existe entre las normas contenidas en un convenio internacional y las pertenecientes al Ordenamiento Jurídico Interno nos permitimos citar a Fernando Mariño quien, nos muestra la importancia de la coherencia que debería existir entre normas incluidas en el ordenamiento a través de tratados o convenios internacionales y las normas internas: “la eficacia de las normas internacionales depende en importante medida de los medios que operan con esa finalidad en los ordenamientos internos de los Estados.”

Michel Virally en su obra “El Devenir del Derecho Internacional” señala:

“(…) es un hecho que algunas normas jurídicas internacionales reclaman su aplicación en el derecho interno y no pueden encontrarla en otra parte. Otro hecho es que, en muchos casos, el derecho internacional se ve obligado a tomar en consideración la existencia y la validez de las normas estatales.”

Ambos autores coinciden en la necesidad de contar con normas internas que permitan la aplicación de los convenios o tratados internacionales, así como también advierten que dichos convenios no deberían ser contrarios a la normativa interna preexistente, en especial, que no sean contrarios a disposiciones constitucionales.

Al respecto el Dr. Hernán Salgado Pesantes en su obra “Introducción al Derecho, Un esbozo de Teoría General del Derecho” señala:

“La facultad de dictar reglamentos se conoce como potestad reglamentaria y dicha potestad es atribuida por el ordenamiento jurídico a la Administración Pública y, en general, a los órganos del Estado con la finalidad de normar cuestiones inherentes a sus funciones. Corresponde a la Constitución y a las leyes establecer el ejercicio de la potestad reglamentaria y fijar los límites dentro de los cuales pueden ser dictadas estas normas.

Los reglamentos pueden servir para la aplicación de las leyes y, en este caso, se faculta, generalmente, a la Función Ejecutiva (al Presidente de la República) para que dicte esta clase de reglamentos, como sucede en nuestro país. Estos son los reglamentos denominados de ejecución o ejecutivos.

Siendo la ley general y abstracta corresponde al reglamento entrar en detalles y en otras circunstancias, lo cual permitirá una mejor aplicación de la ley y facilitará su cumplimiento; además el procedimiento para expedir el reglamento es más expedito y rápido, frente al ente dificultoso de la ley. Dada la menor jerarquía jurídica que ostenta un reglamento no puede modificar y menos contradecir lo que dispone una ley.”

Lo dicho anteriormente está estrechamente ligado al principio de jerarquía de las normas , al respecto nos permitimos señalar que:

“(…) la distinción entre la ley y el reglamento es particularmente importante cuando la Constitución atribuye, en principio, a un parlamento elegido por el pueblo la competencia para crear normas generales, pero admite que éstas sean detalladas en otras normas generales dictadas por un órgano administrativo.”

Un ejemplo de esto lo encontramos en el ordenamiento tributario interno que establece en el Art. 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas la potestad de crear normas que permitan la aplicación de las normas generales y superiores:

“El Director del Servicio de Rentas Internas expedirá, mediante resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio, necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias y para la armonía y eficiencia de su administración. Para la vigencia de tales circulares o disposiciones, deberán ser publicadas en el Registro Oficial y no podrán contrariar las leyes ni reglamentos. Esta facultad, es indelegable.”(Lo resaltado es nuestro)

Es decir que nuestro ordenamiento jurídico reconoce también la necesidad de contar con normas jerárquicamente inferiores que se encarguen del desarrollo de las normas generales para su debida aplicación. En este punto consideramos necesario analizar las disposiciones legales y reglamentarias con respecto a la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición suscritos por el Ecuador, para de esta manera comprobar si podría o no existir una contradicción entre normas legales, reglamentarias y convenios internacionales.

La Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) establece lo siguiente:

“Art. 48.- Retenciones en la fuente sobre pagos al exterior.- Quienes realicen pagos o créditos en cuenta al exterior, que constituyan rentas gravadas por esta Ley, directamente, mediante compensaciones o con la mediación de entidades financieras u otros intermediarios, actuarán como agentes de retención en la fuente del impuesto establecido en esta Ley.

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

Esta certificación también será exigida a las compañías auditoras, a efectos de que justifiquen los gastos realizados por las mismas en el exterior. Estas certificaciones se legalizarán ante el cónsul ecuatoriano más cercano al lugar de su emisión.

Los reembolsos de honorarios, comisiones y regalías serán objeto de retención en la fuente de impuesto a la renta.”(Lo subrayado es nuestro)

Una vez analizado el modelo de convenio para evitar la doble imposición desarrollado por la OCDE, así como el Art. 48 de la LRTI, podemos constatar que ni el modelo de convenio ni la LRTI establecen requisito alguno para la aplicación de un convenio internacional; como hemos podido observar, el Art. 48 de la LRTI establece el requisito de contar con un certificado de auditor independiente en caso de que no se haya realizado un retención en la fuente al momento de realizar el pago de un ingreso considerado como no gravado por nuestra legislación, esto para justificar la pertinencia del gasto originado en el pago de dicho ingreso no gravado, (es decir, si el contribuyente A registra contablemente un gasto que a su vez será registrado por el contribuyente B en Italia como un ingreso, pero dicho ingreso que es considerado en el Ecuador como un ingreso no gravado, entonces el contribuyente A debería contar con un certificado de auditor independiente), sin hacer referencia alguna a si este requisito es necesario en caso de aplicación de un convenio para evitar la doble imposición.

Podríamos decir que en el citado Art. 48 no se ha concebido el presupuesto de la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición en una transacción en donde el pago se realice por un ingreso que se considere no gravado en el Ecuador, pues no cabría la posibilidad de una doble imposición y por tanto no sería necesario aplicar un convenio.

Consideramos importante establecer la diferencia entre no sujeción (o no gravado) y exención, pues como ya lo hemos mencionado, en el citado Art. 48 la LRTI se establece el requisito de justificar el gasto a través de un certificado en caso de que se trate de ingresos no gravados.

Para establecer dicha diferencia, en primer lugar nos permitimos citar el Art. 9 numeral 3 de la LRTI:

“Art. 9.- Exenciones.- Para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos:

3.- Aquellos exonerados en virtud de convenios internacionales; (...)”

En este caso los ingresos a los que se refiere la LRTI son aquellos que se encuentran exentos del Impuesto a la Renta que son, en el caso de nuestro país, aquellos numerados taxativamente en los Arts. 9 y 9.1 de la LRTI.

Si bien al leer el numeral 3 de dicho Art. 9, podría entenderse que los ingresos considerados como exentos a través de un convenio son no gravados en todos los casos en los que la Ley hace referencia a ellos, es necesario tener en cuenta que, en principio, dichos ingresos habían sido considerados como gravados, es decir que se encuentran sujetos al Impuesto a la Renta pero se consideran exentos al momento de aplicar un convenio.

Para tener más claros dichos conceptos, nos permitimos citar las siguientes definiciones:

“EXENCIÓN: dispensa de la obligación tributaria establecida por ley. Consiste en exonerar o relevar del gravamen lo que debe estar gravado de acuerdo con el objeto del impuesto; es decir, previamente tuvo que estar gravado para luego disponer su exención. ”

“NO GRAVADO: todo lo que está fuera del ámbito del impuesto y, por lo tanto, excluido (sic) de tributación. Exclusión del objeto, es decir, todo aquello que no está gravado. ”

“Exenciones tributarias: Supuestos en los que la Ley fiscal considera un hecho imponible sujeto al impuesto, pero a cuyo sujeto pasivo exime de la totalidad del pago, ya sea por razones de política económica o por aplicación de los principios tributarios de generalidad y justicia.”

“EXENCIONES IMPOSITIVAS: (...) El verdadero concepto de exención es de excluir por razones determinadas a quienes, de acuerdo con los términos de la ley, alcanza el gravamen. (...) la exención debe: a) ser expresa; b) interpretársele strictissimi juris; alcanzar solamente al beneficiado, no se le transmite al sucesor a título singular. Además como debe ser materia de un texto expreso de la ley no hay persona totalmente exenta de tributos.

La doctrina atendiendo a que la ley en unas oportunidades considera al sujeto pasivo de la obligación para concederle el beneficio de la exención y en otras aprecia la materia imponible, han dividido las exenciones en personales y objetivas.”

“En la doctrina se mencionan como mecanismos de desgravación, a la no sujeción y la exoneración; por el primero, el legislador excluye determinadas situaciones o actividades, del hecho imponible o hipótesis jurídico tributaria, haciendo legalmente imposible el nacimiento de la obligación tributaria; la exoneración tributaria implica la liberación de la obligación tributaria existente, anulando total o parcialmente sus efectos; la exoneración tributaria presupone siempre la preexistencia de la obligación tributaria, por haberse producido en la práctica, los presupuestos del hecho generador, pero de la cual legalmente se dispensa, en todo o en parte, por razones o conveniencias de orden público, económico o social. En consecuencia, la no sujeción, puede definirse como la declaratoria legal de la inexistencia de la obligación impositiva, mientras que la exoneración, que presupone la existencia de dicha obligación, equivale a una liberación de la carga impositiva, de manera indefinida o temporal, mediante conceptos legales expresos, bajo el principio ex-lege.”

Con base en los conceptos expuestos, es posible divisar la distinción entre ambos términos y de esta manera comprender que en los casos en los que la LRTI califica a los ingresos como exentos por la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición, no podrían éstos ser considerados como no gravados. Por lo que, de acuerdo con los Arts. 48 y 9 numeral 3, el requisito de presentar un certificado de auditor independiente no sería exigible por el sólo hecho de aplicar un convenio.

Por su parte, el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno señala:

“Art. 31.- Certificación de los Auditores Independientes.- A efectos de comprobar la pertinencia del gasto, en el caso de pagos o créditos en cuenta que no constituyan ingresos gravados en el Ecuador, pagos al exterior en aplicación de convenios de doble tributación por transacciones realizadas en un mismo ejercicio fiscal y que en su conjunto superen una fracción básica desgravada de impuesto a la renta para personas naturales y en otros casos en los que de acuerdo con la Ley de Régimen Tributario Interno y este reglamento se establezca la necesidad de contar con una certificación de auditores independientes que tengan sucursales, filiales o representación en el país, dicha certificación necesariamente deberá ser realizada por los auditores independientes en el exterior, respecto a la verificación de dichos costos y gastos; pudiendo, en lo que respecta a la pertinencia del gasto, la necesidad de efectuarlo para generar el ingreso y el análisis de este último respecto a si es gravado o no con el Impuesto a la Renta, ser realizado por la sucursal, filial o representación de ese mismo auditor independiente en el país; el certificado se emitirá en idioma castellano. El informe desarrollado por el auditor independiente puede constar en dos cuerpos, uno por el auditor con sede en el exterior, y otro por el auditor con sede en el Ecuador. (...)” (El subrayado es nuestro)

En el caso del Reglamento, se establece como requisito para justificar la pertinencia del gasto en casos de aplicación de un convenio, un certificado de auditor independiente, lo cual querría decir, entonces, que mientras el convenio y la Ley no exigen requisito alguno para la aplicación de un tratado, el Reglamento sí lo hace, y es por ello que podríamos decir que nos encontramos frente a una antinomia (este punto será analizado en el título 2.2.).

En este punto, consideramos necesario explicar que podría existir una interpretación diferente a la que nosotros hemos realizado, es decir que a la luz de las disposiciones contenidas en los Arts. 9 numeral 3 y 48 de la LRTI, así como de la lectura del contenido del modelo de convenio para evitar la doble imposición, se podría considerar que las rentas objeto de un convenio, son ingresos no

gravados desde la suscripción del mismo y no exentos como lo habíamos sostenido en líneas anteriores.

Esto querría decir que, por ejemplo, que si un convenio para evitar la doble imposición celebrado entre Ecuador y el país A, dispone que las rentas obtenidas por servicios profesionales por un residente del país A no serán gravadas en el Ecuador, se entendería que al tratarse de una norma suprallegal (convenio) estaríamos frente a un caso de no sujeción, y no frente a una exención, pues la exención debería establecerse mediante una ley ecuatoriana, mientras que la no sujeción está determinada en una norma jerárquicamente superior.

Según esta interpretación la antinomia a la que nos enfrentaríamos sería a aquella originada en las disposiciones contenidas en el convenio y los requisitos determinados en la Ley y el Reglamento, específicamente la necesidad de contar con la presentación de un certificado de auditor independiente para poder justificar la pertinencia del gasto (registrado en el Ecuador) objeto de la transacción internacional. Cabe en este punto añadir que la pertinencia del gasto, no sólo que es algo subjetivo, sino que no tiene relación con la calificación de que un determinado pago al exterior (gasto local), sea ingreso exento o no gravado para el beneficiario del mismo.

Con respecto a los requisitos establecidos tanto por la Ley como por el Reglamento para justificar la pertinencia del gasto en pagos realizados al exterior (pero que en realidad serían prueba más de la existencia del beneficiario y de la transacción), encontramos los siguientes:

- a) Comprobante de venta (Art. 10 numeral 1 LRTI);
- b) Retención en la fuente de Impuesto a la Renta (Art. 13 LRTI);
- c) Certificado de residencia fiscal (Art. 134 RALRTI); y,
- d) Certificado de auditor independiente (Art. 31 RALRTI).

A continuación realizaremos un análisis de cada uno de estos elementos para poder determinar si podrían ser o no limitantes para la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición.

- a) Comprobante de venta:

La LRTI establece las deducciones que el contribuyente puede realizar al momento de determinar el Impuesto a la Renta, en este caso tomaremos en cuenta el establecido en el encabezado y el numeral 1 del Art. 10

“Art. 10.- Deducciones.- En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos.

En particular se aplicarán las siguientes deducciones:

1.- Los costos y gastos imputables al ingreso, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente;”(El subrayado es nuestro)

Este requisito se ha establecido para sustentar gastos incurridos tanto en el exterior como en el Ecuador; si bien se establece que los comprobantes deberán reunir ciertas características, entendemos que esta exigencia es aplicable solamente para los comprobantes emitidos en el Ecuador, pues sería imposible exigir que los comprobantes emitidos por contribuyentes en el exterior cumplan con requisitos establecidos en el Ordenamiento Interno.

Para comprender la necesidad de contar con un comprobante de venta, podríamos tomar la definición contenida en el Art. 1 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios (RCVR):

“Art. 1.- Comprobantes de venta.- Son comprobantes de venta los siguientes documentos que acreditan la transferencia de bienes o la prestación de servicios o la realización de otras transacciones gravadas con tributos: (...)” (El subrayado es nuestro)

Podríamos sostener que los comprobantes de venta son los documentos que, según nuestra legislación, acreditan la transferencia de bienes o la prestación de servicios, es decir, que son los documentos idóneos para probar la existencia de una transacción nacional o internacional.

En consecuencia, el requisito de contar con un comprobante de venta que pruebe la existencia de una transacción internacional, no sería un limitante para la aplicación de un convenio, sino todo lo contrario, ayudaría al contribuyente que ha aplicado un convenio a demostrar que se ha realizado un pago y que por tanto podría aprovechar la deducibilidad de dicho gasto (siempre y cuando éste haya sido realizado con el propósito de obtener, mantener o mejorar sus generar ingresos gravados).

Además, es importante recalcar que este requisito no se ha establecido exclusivamente para pagos que se realicen en aplicación de un convenio, sino que es un requisito obligatorio para todas las transacciones que el contribuyente realice dentro o fuera del país.

b) Retención en la fuente de Impuesto a la Renta

Nuestra legislación ha establecido la obligación de los contribuyentes de efectuar retenciones del Impuesto a la Renta cada vez que realicen un pago, así el Art. 13 de la LRTI establece:

“Art. 13.- Pagos al exterior.- Son deducibles los gastos efectuados en el exterior que sean necesarios y se destinen a la obtención de rentas, siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente, si lo pagado constituye para el beneficiario un ingreso gravable en el Ecuador. (...)” (Lo subrayado es nuestro)

Con respecto a los pagos realizados al exterior, el Art. 48 de la LRTI expresamente establece:

“Art. 48.- Retenciones en la fuente sobre pagos al exterior.- Quienes realicen pagos o créditos en cuenta al exterior, que constituyan rentas gravadas por esta Ley, directamente, mediante compensaciones o con la mediación de entidades financieras u otros intermediarios, actuarán como agentes de retención en la fuente del impuesto establecido en esta Ley.(...)” (Lo subrayado es nuestro)

Es decir que si el contribuyente A residente en Ecuador paga por concepto de regalías al sujeto B domiciliado en España, A tendría la obligación de emitir el respectivo comprobante de retención, indicando que el porcentaje de retención correspondiente al Impuesto a la Renta es del 10%, haciendo mención en dicho comprobante a la aplicación del Art. 12 del “Convenio entre Ecuador y España para evitar la doble imposición”.

En el supuesto planteado, si en el Ecuador éste fuere un ingreso exento (en aplicación del convenio celebrado con España), la obligación de generar el respectivo comprobante de retención persistiría, pues así lo dispone el Art. 40 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios:

“Art. 40.- Requisitos de llenado para los comprobantes de retención.- Se incluirá en los comprobantes de retención como información no pre-impresa la siguiente:
(...) El comprobante de retención deberá ser emitido aún en los casos en los que el convenio internacional para evitar la doble tributación, exima de la retención (...)” (Lo subrayado es nuestro)

Del análisis realizado podríamos concluir que en todas las transacciones que un contribuyente realice, sean estas nacionales o internacionales, debería emitir un comprobante de retención, aplicando los porcentajes de retención establecidos en la normativa interna o los determinados en los convenios suscritos por el Ecuador, según el caso.

El Servicio de Rentas Internas (SRI) se ha manifestado al respecto en el Oficio N° 9170120100CON000364 a través del cual absuelve la consulta presentada por el contribuyente Instituto Tecnológico Superior "American Junior College", de fecha 16 de marzo de 2010, de la siguiente manera:

“Consulta: ¿Los pagos que el Instituto Tecnológico Superior "American Junior College" (entidad ecuatoriana) realice a la Fundación "Universidad Empresa de la Región de Murcia" (entidad

legalmente constituida con domicilio y residencia en España y que no cuenta con establecimientos permanentes, ni apoderados generales en el Ecuador), se encuentran sujetos al pago del impuesto a la renta en el Ecuador?

¿Existe alguna obligatoriedad para el Instituto Tecnológico Superior "American Junior College" de retener en la fuente, algún porcentaje por concepto del impuesto a la renta en el Ecuador?

Absolución: Los pagos efectuados por el Instituto Tecnológico Superior "American Junior College" a favor de la Fundación "Universidad Empresa de la Región de Murcia", institución domiciliada en el Reino de España, por concepto de la prestación de servicios de asesoría en el área académica y al desarrollo de proyectos académicos a favor de la consultante, siempre y cuando la entidad española no tenga un establecimiento permanente en el Ecuador, dichos pagos estarán exonerados del pago del impuesto a la renta en el Ecuador, y por tanto no sujetos a retención en la fuente, conforme los artículos 7 y 22 del Convenio bilateral para evitar la doble imposición y prevenir la evasión tributaria en materia de impuesto sobre la renta y el patrimonio entre ambos países y el numeral 3 del artículo 9 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. ”

Para poder aplicar los porcentajes establecidos en convenios internacionales, resulta necesario analizar el Art. 134 del RALRTI, mismo que estudiaremos a continuación.

c) Certificado de residencia fiscal:

Empezaremos citando el Art. 134 del RALRTI, que establece los requisitos para poder realizar una retención aplicando los porcentajes contenidos en un convenio para evitar la doble imposición:

“Art. 134.- Retenciones en casos de convenios para evitar la doble tributación.- Para que puedan acogerse a los diferentes porcentajes de retención fijados en los convenios internacionales firmados por el país, con el fin de evitar la doble imposición internacional, los contribuyentes deberán acreditar su residencia fiscal con el respectivo certificado emitido para el efecto por la autoridad competente del otro país, con la traducción al castellano, de ser el caso, y autenticada ante el respectivo Cónsul ecuatoriano. Dicho certificado deberá ser actualizado cada seis meses sin perjuicio del intercambio de información contenida en las respectivas cláusulas del convenio.”(Lo subrayado es nuestro)

En concordancia, citamos el Art. 2 de la Resolución NAC- 0269 del Servicio de Rentas Internas que establece:

“Art. 2.- Finalidad de los certificados de residencia fiscal.- El único propósito de los certificados de residencia fiscal es acreditar el domicilio tributario del solicitante y la jurisdicción impositiva a la que se encuentra consecuentemente sometido.

Este documento certificará adicionalmente el monto del impuesto a la renta causado, de conformidad con lo establecido en el artículo 9 de la presente Resolución.” (Lo subrayado es nuestro)

Si analizamos ambas normas en conjunto, podríamos entender el por qué del requerimiento establecido en el Art. 134, pues resulta totalmente comprensible que se exija un documento que acredite la residencia fiscal del contribuyente con quien se ha realizado la transacción internacional para poder acogerse a los beneficios que se han establecido, tanto en la legislación interna como en los convenios para evitar la doble imposición.

Además, es necesario considerar que la residencia es el elemento que el modelo de convenio para evitar la doble imposición de la OCDE ha tomado como condición para subsanar o prevenir la doble imposición. Por ello encontramos expresamente en los comentarios al modelo del año 2005, lo siguiente:

“Ámbito de aplicación y definiciones

18. El Convenio se aplica a todas las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes (Artículo 1). Trata de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, que se describen con carácter general en el Artículo 2. En el capítulo II se definen algunos términos y expresiones utilizados en más de un Artículo del Convenio. Otros términos, tales como “dividendos”, “intereses”, regalías y “propiedad inmobiliaria”, se definen en los artículos que tratan estas materias.”(Lo subrayado es nuestro)

Así también se establece el principio de residencia en el Capítulo I, Art. 1 del modelo de convenio:

“CAPÍTULO I

ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL CONVENIO

Artículo 1

PERSONAS COMPRENDIDAS

El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes.”

De esta manera podemos constatar que el requisito establecido en el Art. 134 del RALRTI, solamente responde a la naturaleza de los convenios para evitar la doble imposición suscritos por el Ecuador bajo el modelo de la OCDE.

En nuestra opinión, el certificado de residencia fiscal resultaría entonces ser un elemento inherente al convenio, que además permite probar la veracidad de una transacción internacional, la existencia y residencia de un contribuyente del exterior, con el fin de evitar la utilización de convenios para el abuso del Derecho (pues si se aplica un convenio que reduce o elimina el requisito de aplicar una retención o aplicación del Impuesto a la Renta en transacciones con un sujeto residente en un determinado Estado, y dicho sujeto no es efectivamente un residente de dicho Estado, habría un abuso del Derecho, por la utilización de una figura jurídica para evitar cumplir con una obligación tributaria vigente), o la evasión fiscal.

Consideramos también que, aún si éste no fuere un requisito reglamentario, si un contribuyente ha aplicado un convenio, necesariamente debería contar con un certificado de residencia fiscal, pues sería la única prueba válida para comprobar la residencia del sujeto con quien ha realizado la transacción internacional, tal como lo hemos explicado en líneas anteriores.

El SRI se ha pronunciado al respecto en varias absoluciones a consultas de contribuyentes, por lo que, a manera de ejemplo, nos permitimos citar la siguiente:

“Consulta: ¿Si el pago inicial por concepto de la franquicia, está sujeto a retención de conformidad con lo establecido en el 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, y subsidiariamente lo señalado en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su respectivo reglamento de aplicación?”.

Absolución: En aplicación del numeral 2 del Art. 12 del 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 del impuesto a la renta, los cánones por concepto del contrato de franquicia percibidos por la sociedad canadiense tributarán en el Ecuador siempre y cuando el beneficiario efectivo de los cánones sea residente en el Estado canadiense, lo cual deberá acreditarse con el respectivo certificado de residencia fiscal emitido conforme lo establece el Art. 127 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. De ser este el caso, la Compañía Novamen Soluciones Cía. Ltda., tiene la obligación de retener en la fuente por concepto del impuesto a la renta, de acuerdo a las siguientes tarifas: a) 10 por ciento del importe bruto de los cánones por el uso o la concesión del uso de equipos industriales, comerciales, o científicos; y, b) 15 por ciento del importe bruto de los cánones en todos los demás casos.”(Lo subrayado es nuestro)

d) Certificado de auditor independiente:

Por último analizaremos el requisito establecido en el Art. 31 del RALRTI, es decir, el certificado de auditor independiente:

“Art. 31.- Certificación de los Auditores Independientes.- A efectos de comprobar la pertinencia del gasto, en el caso de pagos o créditos en cuenta que no constituyan ingresos gravados en el Ecuador, pagos al exterior en aplicación de convenios de doble tributación por transacciones realizadas en un mismo ejercicio fiscal y que en su conjunto superen una fracción básica desgravada de impuesto a la renta para personas naturales y en otros casos en los que de acuerdo con la Ley de Régimen Tributario Interno y este reglamento se establezca la necesidad de contar con una certificación de auditores independientes que tengan sucursales, filiales o representación en el país, dicha certificación necesariamente deberá ser realizada por los auditores independientes en el exterior, respecto a la verificación de dichos costos y gastos; pudiendo, en lo que respecta a la pertinencia del gasto, la necesidad de efectuarlo para generar el ingreso y el análisis de este último respecto a si es gravado o no con el Impuesto a la Renta, ser realizado por la sucursal, filial o representación de ese mismo auditor independiente en el país; el certificado se emitirá en idioma castellano. El informe desarrollado por el auditor independiente puede constar en dos cuerpos, uno por el auditor con sede en el exterior, y otro por el auditor con sede en el Ecuador.

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

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

Así mismo, la parte de la certificación de los auditores independientes en el país deberá contener al menos lo siguiente:

1. Nombre y número de RUC de quien realizó el pago.
2. Análisis de la pertinencia del gasto para el desarrollo de la actividad económica en el Ecuador o en el exterior, y la descripción del ingreso para el cual fue efectuado.
3. Calificación del ingreso que remesa la compañía al exterior conforme al convenio de doble tributación en caso de que aplique; y verificación de que quien recibe el pago es el beneficiario efectivo.
4. Justificación de la razón por la cual no sería un ingreso gravado en Ecuador, en el caso que aplique.”(Lo subrayado es nuestro)

Como podemos observar, este requisito contiene a su vez varias exigencias, es decir que los certificados de auditor independiente deberían además contar con características específicas, las mismas que podrían resumirse en:

- i. Certificación de auditores independientes que tengan sucursales, filiales o representación en el país: esta condición podría representar un impedimento para los contribuyentes, pues podría suceder que las empresas auditoras no cuenten con filiales en el Ecuador o representación en el país de residencia del contribuyente con quien se ha realizado la transacción internacional. Actualmente hemos podido observar que al menos en la mayoría de Estados con los que el Ecuador ha suscrito convenios, no se ha presentado este inconveniente.

ii. La certificación debe ser realizada respecto a la verificación de dichos costos y gastos: esta certificación deberá servir de sustento para poder considerar el gasto como deducible, pues según nuestra normativa interna, son deducibles aquellos gastos que han ayudado a la generación de ingresos gravados para el contribuyente ecuatoriano.

iii. Análisis del ingreso respecto a si es gravado o no con el Impuesto a la Renta: este requisito se ha establecido para comprobar si el contribuyente debía o no efectuar una retención.

iv. El certificado deberá ser emitido en idioma castellano: con respecto a este requerimiento, nos permitimos señalar que tiene su origen en la disposición constitucional que establece al castellano como idioma oficial del Ecuador.

“Art. 2.- La bandera, el escudo y el himno nacional, establecidos por la ley, son los símbolos de la patria.

El castellano es el idioma oficial del Ecuador; el castellano, el kichwa y el shuar son idiomas oficiales de relación intercultural. Los demás idiomas ancestrales son de uso oficial para los pueblos indígenas en las zonas donde habitan y en los términos que fija la ley. El Estado respetará y estimulará su conservación y uso.”(Lo subrayado es nuestro)

Como podemos constatar, el certificado de auditor independiente es un requisito que busca netamente conocer la pertinencia del gasto del contribuyente, aún estableciendo criterios que, en nuestra opinión, no siempre serían de fácil cumplimiento. Podríamos sostener que dicho certificado no debería limitar de manera alguna, la aplicación de los convenios internacionales para evitar la doble imposición.

Sin embargo, varios contribuyentes han preferido realizar contratos aplicando lo que se conoce como el gross-up cuando han realizado transacciones internacionales, ya que económicamente resulta más efectivo, económico y práctico a comparación de adquirir un informe de auditor independiente, lo que trae varios efectos colaterales, como por ejemplo: i) jurídicamente: la ineficacia de los convenios suscritos por el Ecuador en materia de doble imposición internacional, la vulneración de los principios de jerarquía y pacta sunt servanda; y, ii) económicamente: el encarecimiento de los productos o servicios distribuidos en el Ecuador, la limitación en las oportunidades de competencia en el mercado internacional, entre otros.

De lo hasta aquí mencionado, podríamos señalar que de los requisitos establecidos para justificar la deducibilidad del gasto en transacciones internacionales, solamente el certificado de auditor independiente podría restringir o condicionar la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición pues, representa un costo adicional para el contribuyente, además, al ser un incumplimiento de una obligación tributaria, lo expone a procesos de determinación por parte de la Administración, pues el SRI podría realizar observaciones a los informes si alguno de ellos no cumpliera con lo requerido en los Arts. 48 de la LRTI y 134 del RALRTI.

A continuación analizaremos los elementos del conflicto entre normas que hemos planteado en este título, partiendo desde las normas internacionales hasta las disposiciones contenidas en la Constitución del Ecuador, y hasta llegar a los métodos y posibles soluciones para la antinomia expuesta.

Cabe recalcar que en el presente trabajo analizaremos principalmente la primera hipótesis planteada, es decir, sostendremos la existencia de una contradicción entre convenio y ley versus reglamento.

2.1 .1. Naturaleza jurídica de las normas internacionales

Varios autores han considerado, como origen del Derecho Internacional Público a los instrumentos de paz de Westfalia , en los que se reconoce un pluralismo religioso e ideológico y se establecen principios como el de la soberanía de los Estados.

“En efecto, la Comunidad jurídica internacional carece de una autoridad central que sea titular de poderes jurídicos normativos de alcance general, por el contrario, la creación, modificación y

derogación de las normas son, en la mayor parte de los casos, actividades realizadas directamente por los propios destinatarios de aquéllas, es decir, ante todo por los Estados soberanos mismos, sujetos primarios y originarios del ordenamiento internacional. ”

Por esta razón, el principio de soberanía ha sido la base de la normativa internacional, pues gracias a su reconocimiento es que los Estados han aceptado contraer obligaciones y ceder sus facultades en diversas materias, como en lo tributario así como lo hemos señalado en el capítulo anterior.

Tal como lo sostiene Fernando Mariño, en su obra “Derecho Internacional Público” la función creadora o legislativa está ligada a la concurrencia del consenso de los Estados, y es por ello que la expresión de la aceptación o no de tratados es un elemento fundamental para la creación de normas internacionales.

Con respecto al origen de las fuentes de derecho internacional público, consideramos necesario citar las fuentes señaladas en el Art. 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia (ECIJ):

“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 de 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, sin perjuicio de lo dispuesto en el Artículo 59.”

Esta clasificación ha sido realizada de manera taxativa mas no jerárquica, es decir, que las fuentes no se han categorizado como una superior a la otra, pues su descripción se ha realizado como un listado, pero sin utilizar una numeración que podría determinar la prevalencia de una sobre otra.

Toda vez que no existe un organismo internacional encargado de crear o modificar la legislación internacional, las normas que regían el derecho de los tratados eran, hasta 1980, esencialmente de carácter consuetudinario; así, el 23 de mayo de 1969 con la culminación de los trabajos realizados por la Comisión de Derecho Internacional de la Naciones Unidas, se firmó en Viena la llamada “Convención de Viena sobre el derecho de los tratados” (CV), que entró en vigor el 27 de enero de 1980 . La Convención intenta reglamentar únicamente los tratados concluidos entre Estados (y no aquellos celebrados entre otros sujetos de Derecho Internacional, como por ejemplo entre un Estado y una ONG).

En este punto resulta necesario analizar la naturaleza de los tratados y su importancia como fuente de obligaciones en el Derecho Público Internacional. Los tratados se han definido como acuerdos entre sujetos de Derecho Internacional, específicamente el Art. 2 CV define a los tratados de la siguiente manera:

“Se entiende por tratado un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho Internacional Público, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualesquiera que sea su denominación particular .”

Basols, citado por René Alberto Esquinca, ha descrito también los diferentes elementos de un tratado internacional: “

a) Expresión de una voluntad: de los Estados no necesariamente deben ser simultáneas, un tratado puede resultar de una declaración unilateral de una de las partes seguida de la aceptación de la otra parte; o de la continuación de actos unilaterales como el intercambio de notas diplomáticas.

b) Concurrencia de voluntad de por lo menos dos partes: las declaraciones unilaterales de un estado solo son obligatorias para el estado que las emite, no importando si lo realiza por vía oral o escrita. Por otra parte, en los tratados multilaterales no se exige de un número definido de estados partes.

c) Las partes de un tratado deben ser sujetos de derecho internacional: sólo los estados y las organizaciones internacionales que gozan de personalidad jurídica internacional pueden ser partes de un tratado. En otros casos, como los concluidos por la santa sede con diversos estados, solamente se les cambia de denominación, llamándolos concordatos.

d) Intención de producir efectos legales: esa intención es la que permite distinguir al tratado en sentido escrito, de otros actos que los estados realizan que no tienen como propósito vincular a sus autores, y que solo comprometen a sus dirigentes políticos pero no a los estados miembros.

e) Regido por el Derecho Internacional: este es un elemento esencial del tratado. Si bien existen acuerdos entre estados que se refieren a transacciones comerciales que son regidos por el

derecho interno, solo aquellos que están regidos por el derecho internacional serán considerados como tratados.”(La negrita y el subrayado son nuestros)

Con respecto a la intención de producir efectos legales, consideramos que es el elemento que debería ser considerado por nuestros legisladores y autoridades con potestad reglamentaria o normativa, al momento de establecer las normas que regularían la aplicación de los convenios internacionales, pues al contrario de lo que actualmente sucede (según lo expuesto en el título 2.1.), las normas deberían haberse concebido de una manera tal, que permitan conseguir los fines recaudatorio del fisco, y a la vez que los convenios sean aplicados y de esta manera provoquen efectos jurídicos, y no al contrario, pues sólo logra que se impida o limite su aplicación.

Por otro lado, es importante recalcar el aumento de la importancia que han adquirido los tratados como fuente de Derecho; al respecto, Fernando Mariño sostiene que este incremento se debe a las ventajas que el procedimiento convencional (convenios y tratados) ofrece frente al consuetudinario (costumbre), pues

“(…) un tratado internacional constituye en principio una fuente relativamente fiable y clara y sus disposiciones pueden ser muy precisas. Su proceso de elaboración es por lo general (o puede ser) relativamente rápido, probablemente porque todo el proceso de negociar un tratado se dirige exclusivamente a crear reglas de Derecho Internacional.”

En concordancia, podríamos establecer que un tratado internacional que se haya celebrado por escrito cumpliendo con todos los requisitos para su validez (si se ha cumplido con el proceso de negociación y ratificación, según lo establecido en la CV así como en el derecho interno) es una norma jurídica vigente y por tanto exigible para cada uno de los Estados partes. En nuestro caso podríamos decir que el Ecuador ha creado y ha aceptado normas de cumplimiento obligatorio cada vez que ha suscrito un convenio para evitar la doble imposición, por lo que además, en el presente caso, debería haber velado por la perfecta aplicación de estas normas, es decir, el poder legislativo debería tener como objetivo el crear o modificar normas que permitan la plena aplicación de las normas de Derecho Internacional en nuestro ordenamiento jurídico.

Para ello, la Constitución ha establecido como funciones de la Asamblea Nacional (órgano legislativo que antes de la constitución de 2008 se denominaba Congreso Nacional), las siguientes:

“Art. 120.-La Asamblea Nacional tendrá las siguientes atribuciones y deberes, además de las que determine la ley: (...)

6. Expedir, codificar, reformar y derogar las leyes, e interpretarlas con carácter generalmente obligatorio. (...)”

En concordancia, se han establecido obligaciones similares para el Presidente de la República:

“Art. 147.- Son atribuciones y deberes de la Presidenta o Presidente de la República, además de los que determine la ley:

1. Cumplir y hacer cumplir la Constitución, las leyes, los tratados internacionales y las demás normas jurídicas dentro del ámbito de su competencia. (...)”

Por lo que podríamos decir que ambos poderes, ejecutivo y legislativo, tiene la obligación y la facultad de expedir normas o adecuar a las existentes para permitir la plena aplicación de los convenios y tratados internacionales suscritos por el Ecuador.

2.1.2. Constitución de 2008 y normas internacionales

Como lo habíamos mencionado con anterioridad, un tratado internacional posee la naturaleza de un acto jurídico con valor tanto en el Derecho interno como en el Derecho Internacional. Por ello, según Fernando Mariño,

“(…) en todos los sistemas constitucionales están en vigor normas de Derecho Internacional aplicables en dicha materia. Esas normas pueden constituir una sección especial o contenerse en diferentes artículos de las constituciones escritas.”

En el caso de nuestro país, la jerarquía de las normas internacionales ha sido una de las materias contenidas en las constituciones del Ecuador, pues ha sido indispensable otorgarles una categoría en la clasificación jerárquica en el Derecho Interno, de esta manera en la más reciente Constitución del Ecuador, vigente desde el 20 octubre de 2008, en sus artículos 424 y 425 establece lo siguiente:

“Art. 424.-La Constitución es una norma suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico. Las normas y los actos de poder público deberán mantener conformidad con las disposiciones constitucionales; en caso contrario carecerán de eficacia jurídica.

La Constitución y los tratados internacionales de derechos 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 de poder público.”

“Art. 425.-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.

En caso de conflicto entre normas de distinta jerarquía, la Corte Constitucional, las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, lo resolverán mediante la aplicación de la norma jerárquica superior.

La jerarquía normativa considerará, en lo que corresponda, el principio de competencia, en especial la titularidad de las competencias exclusivas de los gobiernos autónomos descentralizados.”

En este sentido, nos permitimos recalcar que los convenios internacionales, una vez suscritos, son incorporados al ordenamiento jurídico, es decir, son una norma más de cumplimiento obligatorio en el Ecuador, de conformidad con lo dispuesto en nuestra carta política, tal como lo habíamos expuesto en el título anterior.

Podríamos ejemplificar lo expuesto en el párrafo anterior, de la siguiente manera:

“El 1 de enero de 1986 fue publicado el Tratado de Adhesión de España a la Comunidad Económica Europea. Desde ese momento las disposiciones de los tratados originarios y los actos adoptados por las Instituciones de las Comunidades son de obligatorio cumplimiento en el Estado español. ”

Debido a ello, resulta importante analizar el nivel jerárquico que tienen los tratados internacionales en el Ecuador con el propósito de establecer la conformidad que deben guardar con las normas que se consideren superiores a ellos dentro de un ordenamiento jurídico concreto, así como velar porque las normas que se consideren inferiores, se encuentren conformes con sus contenidos materiales y formales.

“(…) tradicionalmente, el Derecho internacional clásico, ha reservado a las legislaciones nacionales, en general, a las normas constitucionales, la decisión sobre la forma de integración del Derecho internacional al orden jurídico vigente en un Estado (...). Es el derecho interno de cada Estado el que decide, por ejemplo, entre una doctrina monista o dualista en la incorporación del Derecho internacional a su orden normativo: es el Estado el que elegirá si el Derecho internacional ingresa automáticamente al orden normativo local o si, por el contrario resulta en todos los casos necesario una legislación interna que recepte la normativa internacional para su aplicación local. ”

Al respecto consideramos necesario explicar las diferentes teorías que se han expuesto sobre la jerarquía normativa de derecho interno e internacional. Así encontramos las teorías: dualista, monista y las conciliadoras.

Teoría Dualista: Loretta Ortiz, cita en su obra a Anzilotti, quien establece cuatro principios de esta teoría: “

- i. No pueden existir normas internacionales o normas internas obligatorias en virtud de las normas básicas del orden internacional;
- ii. Las normas internacionales no pueden influir sobre el valor obligatorio de las normas internas y viceversa;
- iii. Entre el derecho interno y el internacional no puede existir conflicto en sentido propio;
- iv. El Derecho Internacional Público puede, sin embargo, referirse al derecho interno y este al derecho internacional. ”

“Sus notables exponentes son Tripel y Anzilotti. Según ella, el derecho internacional y el derecho interno son dos órdenes jurídicos diferentes y separados el uno del otro: el derecho internacional emana del acuerdo entre Estados (pacta sunt servanda); el derecho interno deriva de la voluntad exclusiva de un Estado. ”

Quienes mantienen esta teoría

“En particular-sostienen- las normas de derecho internacional no son parte del derecho de un Estado ni aplicables directamente dentro del mismo; para que el contenido de una norma internacional pueda tener aplicación dentro de un Estado es necesario que ella se transforme en norma interna, es decir, que el Estado cree una norma interna que admita o incorpore la norma internacional a su orden jurídico.”

Según esta teoría, el Derecho internacional y el interno no pueden tener conflicto en su aplicación, pues tanto su origen como su ámbito de aplicación son diferentes, “se trata de dos órdenes separados, sin que exista subordinación de ninguno de ellos respecto de otro”, por ello sus creadores sostienen que no es posible concebir conflictos entre ambas normas.

Teoría monista: esta teoría, al contrario de la anterior, sostiene que las dos son ramas del Derecho con un mismo origen y que por ello pueden existir conflictos; sin embargo, han sostenido que dichos conflictos pueden considerarse exclusivamente de jerarquía, por lo que la solución principal resulta de aplicar las diferentes reglas de interpretación, por ejemplo:

“Se acepta el principio de la subordinación en que prevalece la norma internacional sobre el ordenamiento jurídico interno. En la doctrina y en la jurisprudencia y en la práctica internacional se ha adoptado la concepción monista que le otorga prevalencia al derecho internacional sobre el derecho interno.”

De acuerdo con ello, varios de los exponentes de esta teoría han considerado que los tratados o normas de Derecho Internacional poseen una jerarquía superior.

Además Kelsen, ha realizado un análisis del proceso al que las normas internacionales podrían estar sujetas para su debida aplicación en el ámbito interno; así, ha manifestado:

“Una norma de derecho internacional-afirma Kelsen- puede ser automáticamente aplicable en el plano interno si se basta a sí misma. Es cierto que en algunos casos el derecho del Estado puede exigir esta aplicación sea precedida de un acto interno de implementación, como la publicación de un tratado; pero un acto de implementación no es un acto de transformación; la transformación de una norma internacional en una norma interna sólo es necesaria cuando el derecho nacional prescriba que los órganos judiciales y administrativos del Estado, sólo pueden aplicar normas internas y no reglas internacionales.”

Teorías conciliadoras: autores como Truyol, Luna y Verdross, se adhieren a estas teorías que sostienen la existencia de una relación entre las normas de Derecho Internacional y de Derecho interno, pero establecen una relación de coordinación, mas no de subordinación.

“Los cuestionamientos que formularon los representantes de una y otra teoría generaron propuestas interesantes que ahora han sido retomadas. El mismo Alfred Verdross y otros autores defendieron una tesis intermedia e integradora que la Corte Constitucional colombiana califica de “monismo moderado”, que parte por reconocer que el derecho interno no deriva del derecho internacional y por lo tanto no puede estar subordinado a él porque es en principio superior y anterior y por otro lado no cabe asumir compromisos internacionales que posteriormente el Estado eluda por decisión soberana de las autoridades.

La lectura que debe darse a la Convención de Viena sobre los Tratados y su monismo internacionalista, no debe estar distanciada de la interpretación de la Constitución de la República y el monismo constitucionalista, puesto que la Constitución no se encuentra en una prevalencia absoluta con relación a los tratados internacionales.

Una convivencia pacífica entre ambos cuerpos normativos siempre es saludable y es lo óptimo, siempre y cuando se ponga cuidado al control previo de constitucionalidad de los tratados internacionales.”

La mayoría de Estados no ha escogido una sola de las teorías expuestas, “Por lo que se refiere al rango jerárquico, sólo muy pocas Constituciones admiten expresamente que dichas normas generales tiene algún rango determinado en el Derecho Estatal”, pero varios, entre ellos el Ecuador, han establecido la supremacía del Derecho Internacional sobre el interno.

En el caso de nuestro país se hace una aclaración, pues se ha determinado específicamente que dicha supremacía existe en caso de tratados que versen sobre derechos humanos, mientras aquellos que no tratan esta temática, se consideran como infra constitucionales pero supraleales.

“El derecho internacional, cumple, pues, la función de delimitar los ámbitos de validez de los órdenes jurídicos nacionales cualquiera que sea la teoría adoptada con respecto a la razón de su validez: primacía del derecho nacional o primacía del derecho internacional.”

Por último, consideramos importante necesario revisar los métodos doctrinarios que se han propuesto para evitar o resolver los posibles conflictos de aplicación de las normas internacionales en el derecho interno.

Con respecto a la recepción de la norma internacional en el plano interno, nos permitimos citar al profesor Santiago Benadava:

“(…) algunas normas de derecho internacional deben aplicarse dentro del Estado por ejemplo: un tratado en el que el Estado sea parte y otorgue derechos comerciales o aduaneros a ciudadanos de otro país debe también ser aplicado por los tribunales y las autoridades administrativas de ese Estado.

(…) para facilitar la aplicación de las normas jurídicas internacionales en el plano interno puede ser conveniente que ellas sean introducidas, en alguna forma, en el ordenamiento jurídico interno; más aún, en algunos casos es el propio derecho nacional el que exige esta introducción. (…)

El derecho internacional no impone a los Estados una modalidad determinada para introducir sus normas en el plano interno; sólo les impone la obligación de asegurar el cumplimiento de las reglas de derecho internacional. (…)

Con respecto a la recepción de los tratados, el profesor Benadava manifiesta:

“Los tratados destinados a ser aplicados en el plano interno requieren de un acto formal de recepción o incorporación. El tratado no es “conocido” por los jueces nacionales a menos que haya sido puesto en su conocimiento en la forma prescrita por el derecho interno. (…)

(…) Dos son las modalidades más comunes para efectuar la ejecución o recepción del tratado en el orden interno:

a) Un Estado puede dictar una ley que contenga disposiciones para el cumplimiento de las obligaciones contraídas o para el ejercicio de los derechos adquiridos por el tratado. Las normas de la ley corresponden a las del tratado del cual son tomadas. Esta ley, aunque dictada en ejecución del tratado, tiene existencia independiente del mismo.

b) Aquellos tratados que, antes de ser ratificados, deben ser aprobados por el Parlamento u otro órgano interno competente se incorporan habitualmente en el orden jurídico interno mediante una formalidad determinada: la publicación (Chile), su proclamación (Estados Unidos), etc. Cumplida esta formalidad, el tratado pasa a tener en el plano interno valor y fuerza de ley, y debe ser aplicado igual que una ley. }

Esta última modalidad solo es útil respecto de los tratados que son self-executing, es decir, cuyas disposiciones son completas y detalladas. Si el tratado es non-self-executing, es preciso, además, que se dicten normas legislativas para su aplicación interna; (…)

Por otro lado,

“(…) en una forma de relación <<integradora>> de los dos sistemas jurídicos, parece claro que los modos de producción normativa internacionales tenderían a ser colocados normativamente en la cúspide de la jerarquía del sistema, de modo que las normas <<de fuente internacional>> tendrían primacía en todo caso sobre las normas contradictorias << de fuente interna>>(…)”

Con respecto a la integración de los tratados en nuestro ordenamiento jurídico la Constitución establece lo siguiente:

“Art. 417.-Los tratados internacionales ratificados por el Ecuador se sujetarán a lo establecido en la Constitución. En el caso de los tratados y otros instrumentos internacionales de derechos humanos se aplicarán los principios pro ser humano, de no restricción de derechos, de aplicabilidad directa y de cláusula abierta establecidos en la Constitución.”

“Art. 418.- A la Presidenta o Presidente de la República le corresponde suscribir o ratificar los tratados y otros instrumentos internacionales. La Presidenta o Presidente de la República informará de manera inmediata a la Asamblea Nacional de todos los tratados que suscriba, con indicación precisa de su carácter y contenido. Un tratado sólo podrá ser ratificado, para su posterior canje o depósito, diez días después de que la Asamblea haya sido notificada sobre el mismo.”

“Art. 419.-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.”

“Art. 438.- La Corte Constitucional emitirá dictamen previo y vinculante de constitucionalidad en los siguientes casos, además de los que determine la ley: 1. Tratados internacionales, previamente a su ratificación por parte de la Asamblea Nacional. 2. Convocatorias a consultas populares de carácter nacional o a nivel de los gobiernos autónomos descentralizados. 3. Objeciones de inconstitucionalidad presentadas por la Presidenta o Presidente de la República en el proceso de formación de las leyes.”(El subrayado es nuestro)

En primer lugar, podemos constatar que el Art. 417 hace énfasis en la relación de subordinación que debe existir entre los tratados y la Constitución, recalcando la superioridad de ésta sobre los convenios, al establecer que el contenido de los tratados y convenios no podrá ser contradictorio a las normas y principios constitucionales.

Por otro lado, se determina el proceso de integración de los convenios de la siguiente manera:

Como podemos observar, el proceso que nuestra legislación ha adoptada para integrar a los convenios al Ordenamiento Jurídico Interno ha establecido un requisito anterior que es el informe de la Asamblea Nacional y el dictamen de la Corte Constitucional, para concluir con un formalidad que en este caso es la publicación del convenio o tratado en el Registro Oficial, cuya fecha de publicación será la fecha de inicio de la vigencia de dichas normas en el Ordenamiento Jurídico Interno.

2.1.3. Principio de jerarquía normativa

En el desarrollo de este capítulo hemos constatado que en gran parte el conflicto que podría existir al momento de la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición, se encuentra estrechamente ligado al principio de jerarquía de las normas. Por esta razón, en este título nos concentraremos en el desarrollo de este principio con el fin de adoptar una postura que

posteriormente nos permitirá analizar más a fondo la existencia de la antinomia planteada en el primer punto de este capítulo, así como el método que podría ser utilizado para solucionarla.

En primer lugar, nos permitimos citar al profesor Mario Catenacci, quien nos explica la esencia del principio de jerarquía, originado en las reglas de fundamentación y derivación:

“El derecho está constituido por proposiciones que tienen su propia estructura, y todas ellas constituyen un sistema normativo donde cada norma se funda o se deriva de otra. Esta fundamentación o derivación normativa hace que las normas del sistema se presenten en distintos planos jerárquicos, donde hay normas en un plano superior y otras en un plano inferior. Las normas se presentan así estructuradas en una jerarquía normativa en la cual la constitución es generalmente de jerarquía superior a las leyes ordinarias y éstas, a su vez, tienen una jerarquía superior a los reglamentos.”

Por su parte, Nino señala que:

“El criterio que utiliza la dogmática jurídica para ordenar jerárquicamente las normas de un sistema, puede formularse así: “una norma es superior a otra cuando de haber conflicto entre ellas, se considera válida la primera, no la segunda.”

Adicionalmente, debemos tener en cuenta que

“Cada sistema jurídico presenta normas de igual o diferente rango; se habla, por tanto, de normas que se encuentran en relación de coordinación y de subordinación. Ello permite la ubicación de cada precepto jurídico en el plano correspondiente.”

Como hemos manifestado con anterioridad, la Constitución del Ecuador ha establecido una jerarquía superior de dicho cuerpo normativo, seguido por convenios o tratados internacionales y posteriormente por leyes, reglamentos, resoluciones, y hasta llegar a las sentencias o normas inter partes.

“El estudio de las relaciones entre normas ha permitido establecer la existencia de un verdadero orden jerárquico normativo, o pirámide. Estas ideas fueron desenvueltas por BIERLING, ADOLF MERKEL, HANS Kelsen Y ALFRED VERDROSS. El ordenamiento jurídico es una jerarquía de normas rigurosamente escalonadas.”

“La superioridad de la constitución sobre toda otra norma jurídica positiva, es un principio básico del sistema republicano y democrático hondamente enraizado en nuestro país.”

En el Ecuador se ha tomado dicho orden y de esta manera el Art. 425 de la Constitución, ha establecido la jerarquía de las normas en nuestro país:

“Art. 425.- 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. En caso de conflicto entre normas de distinta jerarquía, la Corte Constitucional, las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, lo resolverán mediante la aplicación de la norma jerárquica superior. La jerarquía normativa considerará, en lo que corresponda, el principio de competencia, en especial la titularidad de las competencias exclusivas de los gobiernos autónomos descentralizados.”

Podríamos graficar la jerarquía establecida por nuestra Constitución de la siguiente manera:

La clasificación de las normas está dada por el principio de generalización decreciente, es decir, las normas jerárquicamente más altas son las constitucionales por ser las más generales y abstractas, hasta culminar con las normas más particulares como las sentencias o los actos administrativos.

En concordancia, la doctrina ha mencionado lo siguiente:

“Así pues, en el ordenamiento internacional existe un principio según el cual en su seno las obligaciones internacionales tienen en todo caso primacía sobre las impuestas a los órganos estatales por normas de los ordenamientos internos. Este principio fue aplicado en diferentes ocasiones, lo mismo con referencia a normas constitucionales que a otras de rango inferior, por la jurisprudencia internacional, particularmente la del Tribunal de la Haya en el época de la Sociedad de las Naciones. Recientemente lo ha recordado este mismo tribunal: << [...] Sería suficiente hacer referencia al principio fundamental del Derecho Internacional según el cual el Derecho Internacional prevalece sobre el Derecho interno. Esta preeminencia ha sido consagrada por la jurisprudencia desde la sentencia arbitral dictada el 14 de septiembre de 1872 en el asunto del Alabama entre los Estados Unidos y la Gran Bretaña, y desde entonces ha sido con frecuencia vuelto a ser utilizado [...] >>.”

Adicionalmente, consideramos importante mencionar lo que sostiene la doctrina con respecto a la jerarquía de las normas internacionales en el ámbito del Derecho Tributario:

“En lo que concierne a la fuente, se incluyen en el derecho tributario internacional tanto las normas de producción interna como las normas de producción internacional, donde ocupan lugar preponderante los tratados contra la doble tributación.”

Este criterio concuerda con lo expresado durante este capítulo, es decir, la superioridad de los tratados internacionales frente a las leyes y reglamentos de nuestro ordenamiento jurídico.

Como hemos expuesto con anterioridad

“(…) no es internacionalmente obligatorio que cada ordenamiento estatal contenga un principio o norma según el cual en su seno las normas internacionalmente obligatorias para el Estado, sean consuetudinarias, convencionales u otras, tendrán primacía sobre sus normas internas (contrarias).”

Sin embargo, el Ecuador ha reconocido la supralegalidad de los convenios y tratados internacionales, por lo que de acuerdo con lo expuesto en este título, las normas inferiores, que deberían ser expedidas conforme a los convenios –es decir, no ser contradictorias y mucho menos limitantes de su aplicación-, pues caso contrario y, tal como lo hemos expuesto a lo largo de este capítulo, nos encontraríamos frente a una antinomia entre normas jerárquicamente diferentes.

Ahora, después del análisis que hemos realizado contamos con más argumentos para poder considerar que existe una contradicción entre los convenios para evitar la doble imposición suscritos por el Ecuador y las disposiciones establecidas en el Derecho interno para su aplicación. Según la interpretación que se dé a los Arts. 48 LRTI y 31 del RALRTI, tendríamos dos posibles antinomias:

a) Primera posibilidad (antinomia normativa entre): los tratados internacionales para evitar la doble imposición (modelo OCDE) y la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (que no establecerían la necesidad de contar con un certificado de auditor independiente para aplicar el convenio internacional) vs el Reglamento de Aplicación de La Ley Orgánica de Régimen Tributario (que aparentemente si lo exigiría), o,

b) Segunda posibilidad (antinomia normativa entre): los tratados internacionales para evitar la doble imposición (modelo OCDE) -que no establecerían la necesidad de contar con un certificado de auditor independiente para aplicar el convenio internacional-vs la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su Reglamento de Aplicación (que aparentemente si lo exigirían).

Una vez que hemos planteado el conflicto normativo, a continuación realizaremos un análisis de los posibles caminos con los que contaríamos para poder solucionar estas antinomias.

2.2. Interpretaciones de las posibles antinomias planteadas

Hemos planteado dos posibles antinomias a través de las cuales se podría provocar la inaplicación de los convenios para evitar la doble imposición suscritos por el Ecuador. Sin embargo, consideramos que es necesario realizar un segundo análisis partiendo desde un punto de vista tributario, para introducirnos en los posibles efectos desde la perspectiva del Derecho Internacional Público.

De esta manera, podríamos establecer que habrá quienes consideren que no hay posibilidad alguna de la existencia de una de las antinomias anteriormente planteadas, pues sostendrían que el requisito establecido del certificado de auditor independiente, es necesario únicamente para justificar y posteriormente sustentar el gasto incurrido en la operación internacional, es decir, considerarán que dicho requisito no tiene relación alguna con la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición.

Esta sería una interpretación esencialmente tributaria, así como literal, pues no consideraría, como lo hemos hecho en el capítulo anterior, las consecuencias de exigir dicho requisito en una transacción completa, al solamente tomar en cuenta la deducibilidad del gasto que podría verse afectado al no contar con el certificado de auditor independiente.

Con base en esta interpretación, comprobaremos si desde este punto de vista se puede o no provocar una inaplicación de los convenios internacionales.

A continuación ejemplificaremos una operación comercial sujeta a doble imposición internacional, la misma que analizaremos desde una perspectiva global:

En el gráfico hemos planteado una transacción entre Ecuador y Bélgica, en la que podemos observar que sería igualmente necesario que el contribuyente cuente con el correspondiente certificado de auditor independiente, ya que si se aplica una retención con la tarifa establecida en un convenio para evitar la doble imposición, según el Art. 35 del RLRTI, para que el gasto ocasionado sea deducible se debería presentar dicho certificado. Es necesario aclarar que es evidente que cada vez que un contribuyente realiza una transacción vinculada con el giro de su negocio, buscará obtener la mayor utilidad, por lo que en el caso de realizar operaciones internacionales, cumplirán con todos los requisitos establecidos para ello.

En caso de no contar con el certificado de auditor independiente, se expondría al contribuyente ecuatoriano a un posible proceso de determinación por parte de la Administración en donde podría estar sujeto a posibles sanciones y consecuencias que mencionaremos a lo largo de este capítulo.

En este punto podríamos enfrentarnos a dos efectos adicionales:

a. En primer lugar podríamos constatar una doble imposición jurídica si: por aplicación de un convenio, la renta pagada a Bélgica es, por un lado exenta en Ecuador y gravada en Bélgica, y por otro la retención efectuada en Ecuador es glosada estableciendo en Ecuador una responsabilidad solidaria (tomando en cuenta que el objetivo jurídico es gravar la renta enviada al otro Estado aunque la glosa se realice por la Administración Tributaria ecuatoriana).

Podríamos encontrarnos frente a un caso de doble imposición económica en caso de que el gasto registrado en el Ecuador sea considerado como no deducible estableciendo una tarifa de 33,70% , mientras la renta generada en el pago será sujeta a imposición en el otro Estado, esto quiere decir que una misma operación estaría sujeta al Impuesto a la Renta en ambos Estados.

2.2.1. Métodos de interpretación de tratados internacionales

“Los Estados o las organizaciones internacionales que son partes en un tratado deben aplicarlo y, por tanto, deben interpretarlo.” En el caso planteado, consideramos necesario revisar los métodos de interpretación de los tratados internacionales, ya que como hemos revisado en líneas anteriores, podríamos enfrentarnos a una antinomia entre las normas de la legislación interna y las disposiciones contenidas en los convenios para evitar la doble imposición suscritos por el Ecuador.

Al respecto de la interpretación, Ian Brownlie señala que “los juristas en general son prudentes sobre generar un código de “reglas de interpretación”, ya que las “reglas” pueden ser instrumentos difíciles de manejar en lugar de ser ayudas flexibles como se requiere. Muchas de las “reglas” y “principios” que se ofrecen son en general preguntas pendientes y que ruegan por una respuesta. Al igual que con la interpretación legal, la opción de una “regla”, por ejemplo de “eficacia” o “interpretación restrictiva”, puede en determinados casos implicar una elección preliminar de significado más que una guía para la interpretación. La Comisión de Derecho Internacional en su labor se limitó a aislar “los relativamente pocos principios generales que parecen constituir las reglas generales para la interpretación de los tratados” (traducción no oficial).

Con respecto al texto y la intención de las partes, la Comisión y el Instituto de Derecho Internacional han adoptado la opinión de que lo importante es la intención de las partes tal como se expresa en el texto; esta es la mejor guía para la más reciente intención común de las partes. El enfoque alternativo se refiere a las intenciones de las partes como base independiente de la interpretación. La jurisprudencia de la Corte Internacional de Justicia apoya el enfoque textual, y se aprobó en lo esencial, en las disposiciones pertinentes de la Convención de Viena.

Según la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, los convenios y tratados internacionales deberían interpretarse de la siguiente manera:

“Convención sobre el derecho de los tratados

SECCION TERCERA

Interpretación de los tratados.

31. Regla general de interpretación.

I. Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin.

2. Para los efectos de la interpretación de un tratado el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos:

a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado:

b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado;

3. Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta:

a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones;

b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado;

c) toda forma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.

4. Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes.

32. Medios de interpretación complementarios. Se podrán acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31:

a) deje ambiguo u oscuro el sentido; o

b) conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable.

“Estos elementos, matizados de manera cuidadosa y sutil, constituyen primaria y secundariamente las guías básicas de la interpretación. Por lo que toca a los términos usados en estos acuerdos, deberán interpretarse de buena fe, de acuerdo con su significado ordinario y a la luz del objeto y el fin del tratado. Sólo podrá descartarse el significado ordinario de los términos si puede establecerse la intención de las partes en este sentido.

Es a partir de estos elementos, que incorporan primordialmente la voluntad de las partes, que el sentido del tratado debe establecerse normalmente. Sólo en una etapa posterior podrá admitirse el empleo de medios de interpretación complementarios (artículo 32)-tales como los trabajos preparatorios o las deducciones para reconstruir hipotéticamente la intención de las partes, sobre todo por referencia a las circunstancias de la celebración del tratado-, ya sea para confirmar los resultados ambiguos, manifiestamente absurdos o irrazonables, obtenidos sobre la base exclusiva de los elementos primarios.

Cuando se consideraron los artículos 31 y 32, un punto que suscitó serias discusiones fue de si los trabajos preparatorios deberían desempeñar sólo un papel secundario. Se adoptó esta solución por dos razones. Desde el punto de vista jurídico todos los factores enumerados en el artículo 31 constituyen la expresión auténtica de la voluntad de las partes, mientras que las interpretaciones registradas en los trabajos preparatorios no son definitivas.

A continuación, aplicando cada uno de los métodos consagrados en la Convención de Viena, analizaremos el modelo de convenio para evitar la doble imposición de la OCDE, con el fin de determinar si los requisitos establecidos (certificado de residencia fiscal y certificado de auditor independiente) son o no contrarios al mismo, y podrían de alguna manera ser considerados como elementos que limiten o impidan su aplicación.

a. Principio de “Buena Fe”

Según Manuel Diez de Velasco, la buena fe es un principio fundamental en el Derecho Internacional:

“Primero, el principio de buena fe. Básico del D.I., y en particular en el derecho de Tratados, está recogido en el art. 2, párrafo 2, de la Carta de las Naciones Unidas y en la <<Declaración de principios inherentes a las relaciones de amistad y a la cooperación entre los Estados>> preparada por las N.U. (...). La buena fe << representa algo más que una máxima de buen sentido, pues hay un nivel de evidencia que los Estados no pueden sobrepasar sin faltar al principio de la buena fe, aparte de que éste apunta al fundamento mismo de las obligaciones en Derecho Internacional: lo primero es evidente en las obligaciones de comportamiento; lo segundo en uno de los principios del Derecho Internacional: pacta sunt servanda. En suma el principio de la buena fe solo puede ser excluido del Derecho Internacional al costoso precio de destruir a este último como Ordenamiento jurídico>> (Carrillo: 200).”

Con esta definición, podemos comprender la importancia de dicho principio en las relaciones internacionales.

Según lo mencionado en líneas anteriores con respecto a la jerarquía normativa recogida por la Constitución del Ecuador, se ha considerado que ésta es jerárquicamente superior a los tratados internacionales, salvo que éstos traten sobre derechos humanos, de conformidad con lo establecido en el Art. 424.

Así, la doctrina ha señalado que según la legislación del Reino Unido, las normas internas prevalecen sobre las normas contenidas en tratados internacionales; sin embargo, se ha establecido como una regla general el interpretar las normas internas de manera tal, que permita la aplicación de los tratados y convenios internacionales, pues se ha considerado, que de conformidad con el principio de buena fe, las normas internas siempre serán dictadas con el fin de cumplir con las obligaciones contraídas mediante instrumentos internacionales.

El Ecuador también ha mantenido esta postura con respecto al principio de buena fe, pues según lo dispuesto en los numerales 3 y 9 del Art. 11 de la Constitución, la interpretación que se dé a las normas internas debe ser siempre direccionada a permitir la efectiva aplicación de los convenios y tratados internacionales.

Así mismo, podemos encontrar un ejemplo de la aplicación de este principio en los Comentarios al Art. 25 del modelo de convenio de la OCDE:

“(…) La obligación de aplicar tal acuerdo se expresa inequívocamente mediante la última frase del apartado 2, por lo que los obstáculos a la aplicación que pudieran existir deben incorporarse en el tenor del propio acuerdo. Dado que los convenios bilaterales se negocian en el cambiante entorno de las legislaciones internas, susceptibles de modificaciones en ocasiones difícilmente previsibles, y dado que ambas partes son conscientes de este hecho en el transcurso de la negociación del Convenio original y de las conducentes a los acuerdos amistosos, por lo general se considerará que los cambios inesperados que alteren la base del acuerdo amistoso exigirán una revisión del acuerdo en los términos necesarios. Obviamente, cuando se dan modificaciones legislativas de esta naturaleza, lo que ocurre en muy pocas ocasiones, la buena fe obliga a que se notifiquen tan pronto como sea posible, debiendo realizarse un sincero esfuerzo para revisar el acuerdo o alcanzar uno nuevo en la medida en que lo permita la legislación interna. En tales casos, debe considerarse vigente la solicitud del contribuyente en lugar de exigirle la reiteración de la solicitud.” (El subrayado y la negrita son nuestros)

De acuerdo con este principio, en este caso deberíamos presumir que la intención de la LRTI así como de su Reglamento, ha sido el precautelar la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición y no restringirla, como lo sosteníamos en líneas anteriores.

b. Literalidad de los términos en el contexto de las normas

El profesor Díez de Velasco, nos explica el método literal de interpretación:

“(…) el principio de la primacía del texto. Su contenido de éste constituye la expresión más acabada de la voluntad de las Partes. Para averiguarlo se aplicará el <<sentido corriente que haya que atribuirse a los términos>>. La regla del <<sentido claro>> significa que <<no está permitido interpretar aquello que no necesite interpretación>> (según VATTEL, Vol. II, Cap. XVII, n. 263), de modo <<que las palabras deben ser interpretadas según el sentido que tengan normalmente en su contexto, a menos que la interpretación así dada conduzca a resultados irrazonables o absurdos>> (C.P.J.I., Serie B, n. 11, Servicio polaco en Dantzic: 39); (...) Ahora bien, es importante notar que según el art. 31. 4 de la Convención, si consta que la intención de las partes fue conferir a los términos empleados un sentido especial o no usual, se dará preeminencia a tal voluntad.

Partiendo de esta definición, una vez analizado el texto del modelo de convenio de la OCDE hemos podido constatar que no existe una disposición literal que faculte a los estados a solicitar un certificado de auditor independiente, por el contrario, de la lectura del Art. 4 podríamos entender que el requerir un certificado de residencia fiscal evidencia la necesidad de comprobar la calidad de un residente de acuerdo a lo definido en dicho artículo que en su parte pertinente señala:

“(…)“residente de un Estado contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo.”

c. Método teleológico

Según este método, es necesario conocer el objeto y fin de las normas, en este caso del convenio.

“(…) el principio que requiere tener en cuenta <<el objeto y fin >> del Tratado para su interpretación. Es más novedoso que los anteriores, ya que fue recogido por primera vez por el T.I.J. en su Dictamen de 28 de mayo de 1951 sobre las Reservas de la Convención del Genocidio. Los autores de la Convención acogieron la interpretación teleológica al incluir este elemento de interpretación, que <<no es una derogación al principio de la autonomía de la voluntad, son, por el contrario, su consolidación objetiva: el objeto y el fin de un Tratado son los elementos esenciales que han sido tenidos en cuenta por la voluntad de las Partes en el sentido de que éstas rehusarían admitir todas las libertades que pondrían en peligro este objeto y este fin que ellas libremente han escogido como su bien común>> (REUTER:17)”

De acuerdo con esta definición, el modelo de convenio, en su parte introductoria, ha señalado su objeto y fin de la siguiente manera:

“1. De forma general, la doble imposición jurídica internacional puede definirse como resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos (o más) Estados, a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo. Son tan conocidos los perjudiciales efectos de tal situación para el desarrollo de los intercambios de bienes y servicios y los movimientos de capitales, tecnologías y personas que apenas resulta necesario insistir en la importancia que tiene la eliminación del obstáculo que la doble imposición supone para la expansión de las relaciones económicas entre los distintos países.

2. Los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos vienen reconociendo desde hace décadas la conveniencia de aclarar, normalizar y garantizar la situación fiscal de los contribuyentes que efectúen operaciones comerciales, industriales, financieras o de otra naturaleza en otros países mediante la aplicación, por todos ellos, de soluciones comunes en idénticos supuestos de doble imposición.

3. Este es el objeto principal del Modelo de Convenio tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, que ofrece los medios para resolver, sobre una base uniforme, los problemas que se plantean con mayor frecuencia en el campo de la doble imposición jurídica. Conforme a las recomendaciones del Consejo de la OCDE, cuando los países miembros firmen nuevos Convenios bilaterales o revisen los existentes, deberán ajustarse a este Convenio Modelo, tal como lo interpretan los Comentarios al mismo y teniendo en cuenta las reservas que comprende. Además, cuando sus autoridades fiscales apliquen e interpreten las disposiciones de los respectivos convenios tributarios bilaterales basados en el Convenio Modelo, deberán seguir dichos Comentarios, tal como resulten de sus modificaciones periódicas, y sujetos a sus respectivas observaciones.”(El subrayado es nuestro)

Entenderíamos que el principal objeto del modelo de convenio es evitar o solucionar los problemas de doble imposición para lo que en su texto, así como en los comentarios al mismo se han establecido los lineamientos básicos para su aplicación e interpretación.

Con este antecedente, podríamos considerar que cada vez que el Ecuador ha suscrito un convenio para evitar la doble imposición tomando el modelo de la OCDE, lo ha hecho con el mismo fin, es decir, evitar o solucionar los posibles conflictos por doble imposición.

Por ello, el requerido certificado de residencia fiscal respondería a la naturaleza del convenio, pues entenderíamos que sería el medio idóneo para comprobar la real o posible existencia de una doble imposición.

Por otro lado, el certificado de auditor independiente, una vez más no tendría una justificación para ser exigido en concordancia con el objeto del convenio, esto toda vez que el Art. 31 del RALRTI establece claramente su objeto:

“A efectos de comprobar la pertinencia del gasto, en el caso de pagos o créditos en cuenta que no constituyan ingresos gravados en el Ecuador, pagos al exterior en aplicación de convenios de doble tributación por transacciones realizadas en un mismo ejercicio fiscal y que en su conjunto superen una fracción básica desgravada de impuesto a la renta para personas naturales y en otros casos en los que de acuerdo con la Ley de Régimen Tributario Interno y este reglamento se establezca la necesidad de contar con una certificación de auditores independientes(...)”(El subrayado es nuestro)

En este caso, podemos evidenciar que el requisito establecido corresponde solamente a un medio de la legislación interna para comprobar la aplicación de la deducibilidad de un gasto.

Sin embargo, este requisito podría ser considerado como una medida anti abuso contenida en la legislación interna con el fin de evitar la evasión fiscal, al respecto, en los comentarios al modelo de OCDE, se ha considerado lo siguiente:

“9.2 Para muchos países la respuesta a la primera cuestión se basa en la que ellos den a la segunda. Dichos Estados tienen en cuenta que los impuestos, en última instancia, son aplicados en virtud de las disposiciones de la legislación nacional a reserva de disposiciones restrictivas (y, en algunos casos raros, ampliatorias) previstas en los convenios tributarios.

Así pues, todo uso abusivo de las disposiciones de un convenio tributario podría también considerarse como uso abusivo de las disposiciones de la legislación nacional en virtud de la cual el impuesto se exige. Para estos Estados, pues, la cuestión pasa a ser si las normas de los convenios tributarios pueden o no impedir la aplicación de las disposiciones anti abuso de la legislación nacional, que es la segunda cuestión planteada anteriormente.

Como se indica en el párrafo 22.1 más adelante, la respuesta a esta segunda cuestión es que, en la medida en que estas normas anti elusión sean parte de las normas básicas nacionales establecidas por la legislación tributaria nacional para determinar los tipos de hechos que dan lugar a una deuda tributaria, dichas normas no están contempladas en los convenios tributarios y, por lo tanto, no se ven afectadas por ellos. Por lo tanto, como regla general, no existirá conflicto entre las citadas normas y las disposiciones de los convenios tributarios.”(El subrayado es nuestro) (OCDE, p. 61)

“La posibilidad de aplicar disposiciones generales anti abuso no significa que no sea necesario incluir en los convenios tributarios disposiciones especiales para evitar determinadas formas de elusión fiscal. Si se detectan técnicas específicas de elusión o si la utilización de dichas técnicas es especialmente problemática, a menudo puede resultar útil incorporar al Convenio disposiciones que se centren directamente en la estrategia concreta de elusión. Estas mismas disposiciones resultarán necesarias cuando un Estado, que ha adoptado el enfoque descrito en el párrafo 9.2, crea que su legislación nacional no incluye las normas o los principios contra la elusión necesarios para abordar de forma adecuada dicha estrategia.”(OCDE, p. 62)

“27.6 Luxemburgo no comparte la interpretación dada en los párrafos 9.2, 22.1 y 23 que establece, como regla general, que no existe conflicto entre las cláusulas anti abuso de la legislación nacional de un Estado contratante y las disposiciones de los convenios tributarios firmados por él. Cuando se carece de una disposición convencional expresa, Luxemburgo estima que un Estado sólo puede aplicar su legislación nacional anti abuso en casos muy determinados, una vez agotado el procedimiento amistoso.” (El subrayado es nuestro) (OCDE, p. 76)

De acuerdo con ello, la norma interna que establece el requisito de obtener un certificado de auditor independiente que demuestre la pertinencia del gasto podría ser considerada como una norma que no es contraria al convenio, sino, como una herramienta para evitar prácticas anti abuso y precautelar de esta manera el cumplimiento del objeto del convenio.

d. Método sistemático

Este método sostiene que las normas deben ser interpretadas en conjunto, “Muestra de la importancia de este método se refleja en la construcción jurisprudencial que respecto del mismo se ha desarrollado en los Estados Unidos, En donde se ha sostenido reiteradamente que al interpretar una disposición de la Constitución “es deber del juez recurrir a la totalidad de la Ley Suprema, si fuera necesario, para determinar la intención y el sentido verdaderos de una disposición particular, y si existiera una aparente repugnancia entre diversas cláusulas, debe en lo posible armonizarlas””

Como podemos constatar, este método se puede utilizar en caso de dudas en la aplicación de una norma que sea parte del convenio, en este caso consideramos que no es aplicable, pues el conflicto se genera en el cumplimiento de la normativa interna en caso de aplicación del convenio.

e. Método originalista o interpretación del espíritu de la norma

Como hemos observado en el caso de la interpretación literal, ésta tiene su punto de partida en la lectura de las normas; por el contrario, en el caso de la interpretación originalista:

“[I]a interpretación (...) procede partiendo del texto para remontarse a la voluntad que lo hizo nacer. Por tanto los métodos de redacción las normas de interpretación son dos aspectos del mismo problema contemplado desde dos ángulos opuestos: ambos se ocupan de una voluntad que se ha incorporado en un texto. ”

Adicionalmente, “(...) existen ciertos autores que lo denominan a su vez como método histórico, pues “se ocupa, en primer término, del examen de los actos en los que se exteriorizan las discusiones suscitadas en el momento de la elaboración de la norma, y por consiguiente, de los trabajos preparatorios””

En esencia podríamos decir que para este método “[I]a interpretación tiene por objeto determinar la voluntad de las partes a partir de un texto.”

Para ello, de acuerdo con el citado Art. 32 de la Convención de Viena, los documentos complementarios que servirán para interpretar las normas son principalmente los trabajos preparatorios, en donde se ha manifestado la voluntad de las partes antes de celebrar los diferentes convenios.

“En la interpretación del derecho internacional, en virtud del sometimiento a la expresión de la voluntad de las partes, resulta esencial definir claramente dónde y cómo se encuentra expresada esta voluntad y darle prioridad a su expresión más directa .”

2.3. Forma de solución de una posible antinomia Convenio y Ley versus Reglamento o Convenio versus Ley y Reglamento

Una vez que hemos planteado las posibles dificultades a las que nos podemos enfrentar al momento de interpretar y aplicar las normas del Ordenamiento Interno como del Ordenamiento Internacional, a continuación analizaremos los mecanismos que podríamos aplicar para solucionarlas.

Como veremos, el problema de las contradicciones en la aplicación de la legislación de un Estado es común, por lo que la doctrina se ha referido constantemente a este fenómeno.

“(…) diferentes conjuntos de problemas pueden agruparse en una categoría relativa a la <<aplicabilidad>> de las normas internacionales por los órganos internos, fundamentalmente por los tribunales de justicia. ”, por ello consideramos necesario iniciar analizando la definición de antinomia para poder constatar si en los casos expuestos nos encontramos o no frente a una.

“La coherencia puede definirse como aquella cualidad del sistema en cuya virtud cada situación de hecho recibe un único tratamiento normativo dentro del sistema en cuestión. Esa cualidad desaparece cuando nos encontramos con una antinomia o contradicción normativa, es decir, cuando el sistema imputa consecuencias jurídicas incompatibles a las mismas condiciones fácticas (...) Por tanto, cabe decir que existe antinomia y desaparece la coherencia siempre que un mismo comportamiento es cualificado deónticamente de modo incompatible por dos normas del sistema o,

lo que viene a ser lo mismo, siempre que para un mismo supuesto se imputan dos o más consecuencias incompatibles. ”

Para la existencia de una antinomia es necesario que dos normas de un mismo sistema sean contradictorias; así, según Luis Prieto Sanchís, existen tres supuestos en los que podemos encontrar una antinomia:

- “
- a) Contradicción entre mandato y prohibición: una norma declara ordenando lo que otra norma establece como prohibido.
 - b) Contradicción entre mandato y permiso negativo: una norma declara ordenando lo que otra autoriza no hacer.
 - c) Contradicción entre prohibición y permiso positivo: una norma considera prohibido lo que otra permite hacer. ”

Adicionalmente, es necesario que se cumplan con los aspectos material y temporal, ello quiere decir que las normas en contradicción deben regular sobre una misma materia al mismo tiempo.

En el caso en análisis, consideramos que se trata de una contradicción entre mandato y permiso negativo pues existen una o dos normas (según la interpretación convenio o convenio y Ley) que disponen la exención de un ingreso y por tanto la impertinencia de realizar una retención en la fuente de Impuesto a la Renta al momento de realizar el pago. El Reglamento ratifica, en principio, la posibilidad de no realizar una retención; sin embargo, establece también un requisito para dicha concesión, es decir que mientras dos normas establecen un mandato, una tercera lo condiciona al cumplimiento de requisitos.

Además, se estaría cumpliendo con los elementos material y temporal, pues las normas (Ley y Reglamento) regulan los requisitos o condiciones para la aplicación de los convenios suscritos (elemento material); y todas se aplican al mismo tiempo, es decir, al momento de ejecutar el pago en una transacción realizada con un Estado con el que se ha celebrado un convenio para evitar la doble imposición en materia de Impuesto a la Renta.

Las antinomias han sido clasificadas por Ross, citado por Luis Prieto Sanchís, de la siguiente manera:

- “
- a) Antinomia total-total. Significa que ambas normas comparten por completo su ámbito de validez material, personal, espacial y temporal, de manera que los casos o supuestos de hecho comprendidos en una y en otra son exactamente los mismos.
 - b) Antinomia total-parcial. Significa que el ámbito de validez de una de las normas se halla por completo comprendido en el ámbito de validez de la otra, pero que esta segunda dispone, a su vez, de un ámbito de validez suplementario en el que la contradicción no se produce.
 - c) Antinomia parcial-parcial. Significa que las dos normas en conflicto se superponen parcialmente, de manera que habrá casos o supuestos donde el conflicto se produzca, pero habrá otros donde sólo resulte aplicable una de las normas. Esto es, las normas presentan un ámbito de validez suplementario donde no aparece antinomia alguna.

Finalmente, otra clasificación que reviste particular interés es la que puede establecerse entre antinomias aparentes y reales. Decimos que una antinomia es aparente cuando, en realidad, encierra un problema de validez de alguna de las normas en conflicto; sin duda para el aplicador del Derecho la antinomia se presenta como real en el sentido de que ambas normas pretenden regular el caso, pero es aparente porque una de ellas es inválida y no debería existir; por ejemplo, porque es contradictoria con lo establecido en otra de grado superior y viola por tanto la jerarquía, o porque reguló aquello que no estaba autorizada regular, violando entonces la competencia. En cambio, decimos que es real aquella antinomia que se entabla entre dos normas válidas del sistema. Las primeras, las antinomias aparentes, se producen en el nivel de la producción del Derecho; las reales, en el plano de la aplicación. ”

Si tendríamos que encasillar a nuestro conflicto, en uno de los tipos de antinomias, según lo expuesto con anterioridad, consideramos que podría calificarse, en primer lugar, como una antinomia total-parcial, toda vez que se da una contradicción, solamente cuando el RALRTI exige la presentación de un certificado de auditor independiente en caso de que se haya aplicado un convenio en una transacción.

De la misma manera podría calificarse como una antinomia aparente, pues en nuestra opinión, se trata de una norma inferior (LRTI o LRTI y RALRTI según el caso) que contradice de una manera parcial a una superior (convenio), por lo que ésta sería inválida.

Sin embargo, para conocer cuál sería la solución adecuada, nos permitimos citar una vez más a Luis Pietro Sanchís, quien expone los métodos de solución de controversias utilizados en este ámbito.

“Constatada al antinomia, irremediamente es preciso resolverla, (...) Para ello tradicionalmente se suelen invocar tres criterios: la ley superior deroga a la inferior (criterio jerárquico), la ley posterior deroga a la anterior (criterio cronológico), y la ley especial deroga a la general (criterio de especialidad). (...)”

Así también nuestra Constitución ha establecido lo siguiente con respecto a la solución de antinomias:

“Art. 425.-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.

En caso de conflicto entre normas de distinta jerarquía, la Corte Constitucional, las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, lo resolverán mediante la aplicación de la norma jerárquica superior.

La jerarquía normativa considerará, en lo que corresponda, el principio de competencia, en especial la titularidad de las competencias exclusivas de los gobiernos autónomos descentralizados.”(Lo subrayado y la negrilla son nuestros)

Podemos citar también la Ley de Garantías Jurisdiccionales que establece el método de solución de antinomias de la siguiente manera:

“Art. 3.- Métodos y reglas de interpretación constitucional.- Las normas constitucionales se interpretarán en el sentido que más se ajuste a la Constitución en su integralidad, en caso de duda, se interpretará en el sentido que más favorezca a la plena vigencia de los derechos reconocidos en la Constitución y que mejor respete la voluntad del constituyente.

Se tendrán en cuenta los siguientes métodos y reglas de interpretación jurídica constitucional y ordinaria para resolver las causas que se sometan a su conocimiento, sin perjuicio de que en un caso se utilicen uno o varios de ellos:

1. Reglas de solución de antinomias.- Cuando existan contradicciones entre normas jurídicas, se aplicará la competente, la jerárquicamente superior, la especial, o la posterior. (...)” (Lo subrayado y la negrilla son nuestros)

Siguiendo las ideas expuestas, en nuestra opinión, el criterio aplicable sería el criterio jerárquico, pues como hemos expuesto en párrafos anteriores, nos encontramos frente a una antinomia entre normas jerárquicamente superiores e inferiores.

Al respecto, Nino señala:

“El Principio *lex superior* indica que entre dos normas contradictorias de diversa jerarquía debe prevalecer la de nivel superior (por ejemplo, una norma constitucional tiene prioridad sobre una ley). La aplicación de este principio es esencial para que funcione la de la delegación de poder, pero no

carece de excepciones. Todos conocemos casos de leyes evidentemente inconstitucionales o de sentencias ilegales cuya validez fue, sin embargo, mantenida por los tribunales superiores. ”

Como se observa, la disposición constitucional establece claramente el principio de jerarquía mediante el cual el ordenamiento jurídico auto-controla el que no existan normas inferiores (como podría ser un Reglamento en contra de una Ley o de un tratado internacional para evitar la doble imposición, o, una ley y su reglamento en contra de un tratado internacional) que contraríen a otras normas superiores, de ahí que se podría concluir, en principio, que si un convenio para evitar la doble imposición (modelo OCDE) no requiere ningún certificado de auditor independiente para su aplicación, el Ordenamiento Interno del Ecuador no debería exigirlo.

En este contexto, al ser el Reglamento o incluso la Ley de Régimen Tributario Interno, contrarios a un convenio internacional debidamente suscrito por el Ecuador, se estaría vulnerando la norma constitucional (Art. 425) citada, en forma abstracta, o incluso potencialmente en un caso concreto.

Adicionalmente, se debe recordar que la misma Constitución del Ecuador establece al Derecho Internacional como norma de conducta obligatoria para el Estado, en los siguientes términos:

“Art. 416.- Las relaciones del Ecuador con la comunidad internacional responderán a los intereses del pueblo ecuatoriano, al que le rendirán cuenta sus responsables y ejecutores, y en consecuencia: (...) 9. Reconoce al derecho internacional como norma de conducta, y demanda la democratización de los organismos internacionales y la equitativa participación de los Estados al interior de estos.”(La negrilla y el subrayado son nuestros)

Ambas normas constitucionales estarían, a nuestro entender, directamente vulneradas, en la medida en que una Ley o incluso solamente un Reglamento interno, condicione la aplicación de un convenio internacional para evitar la doble imposición.

Ahora bien, identificado el problema jurídico (antinomia) y que la solución jurídica sería la prevalencia de la norma superior, a nuestro entender el mecanismo procesal que se podría aplicar se daría en un contexto de control de constitucionalidad abstracta, o en su defecto, de control concreto, ambos realizados por la Corte Constitucional de Justicia.

Control Abstracto de Constitucionalidad

Una posible solución a la problemática planteada en el presente trabajo podría presentarse ante una demanda de inconstitucionalidad abstracta del Reglamento o incluso de la Ley de Régimen Tributario Interno, mediante la cual se expulse del ordenamiento jurídico a la norma o se le dé una interpretación jurídica conforme, para no vulnerar al tratado internacional de doble imposición.

En nuestra opinión la posibilidad de que la normativa infra-tratado internacional no se invalide, sino solamente interpretada conforme a la Constitución es alta, toda vez que la Ley Orgánica de Garantías Constitucionales establece algunos principios que conminan a la Corte Constitucional a mantener vigente la norma.

Así por ejemplo el Art. 76 de la Ley de Garantías Jurisdiccionales establece:

“Principios y reglas generales.- El control abstracto de constitucionalidad se regirá por los principios generales del control constitucional previstos por la Constitución y las normas constitucionales, la jurisprudencia y la doctrina. En particular, se regirá por los siguientes principios:

(...) 2. Presunción de constitucionalidad de las disposiciones jurídicas.- Se presume la constitucionalidad de las disposiciones jurídicas.

(...) 4. Permanencia de las disposiciones del ordenamiento jurídico.- El examen de constitucionalidad debe estar orientado a permitir la permanencia de las disposiciones en el ordenamiento jurídico.

5. Interpretación conforme.- Cuando exista una interpretación de la disposición jurídica que sea compatible con las normas constitucionales, no se declarará la inconstitucionalidad y en su lugar se fijará la interpretación obligatoria compatible con aquella. De igual modo, cuando una parte de una disposición jurídica la torne en su integridad inconstitucional, no se declarará la inconstitucionalidad de toda ella, sino que se invalidará la parte inconstitucional y dejará vigente la disposición así reformada.

6. Declaratoria de inconstitucionalidad como último recurso.- Se declarará la inconstitucionalidad de las disposiciones jurídicas cuando exista una contradicción normativa, y por vía interpretativa no sea posible la adecuación al ordenamiento constitucional. (...)” (Lo subrayado y la negrilla son nuestros)

Como se observa, los principios (como normas de optimización según Robert Alexy) antes mencionados obligarían, a nuestro entender, a la Corte a intentar dar en primer lugar una interpretación conforme a la Constitución, y sólo de no ser posible ésta, declarar inconstitucional(es) a la(s) norma(s) que vulnera(n) el tratado internacional.

De ahí que una posible interpretación conforme de la supuesta normativa infra-convenio internacional, será abordará en líneas posteriores, de tal forma que se pueda concluir si es posible aquella, o si en su defecto es necesario una declaratoria de inconstitucional.

Control Concreto de Constitucionalidad

Otra posibilidad implicaría que, ante un caso concreto en que un contribuyente se encuentre defendiéndose ante eventuales glosas impuestas por la autoridad fiscal, y se haya trabado una litis en sede jurisdiccional, el juez de sustanciación podría elevar consulta a la Corte Constitucional para que sea ésta la que resuelva sobre la constitucionalidad de la normativa infra tratado internacional.

Así el Art. 428 de la Constitución establece:

“Cuando una jueza o juez, de oficio o a petición de parte, considere que una norma jurídica es contraria a la Constitución o a los instrumentos internacionales de derechos humanos que establezcan derechos más favorables que los reconocidos en la Constitución, suspenderá la tramitación de la causa y remitirá en consulta el expediente a la Corte Constitucional, que en un plazo no mayor a cuarenta y cinco días, resolverá sobre la constitucionalidad de la norma.

Si transcurrido el plazo previsto la Corte no se pronuncia, el perjudicado podrá interponer la acción correspondiente.” (Lo subrayado y la negrilla son nuestros)

De ahí que en ambos tipos de control de constitucionalidad se llegará a resolver el problema normativo planteado.

Al respecto, el profesor Benadava sostiene que:

“Se trata de saber qué jerarquía ocupan las normas internacionales, consuetudinarias o convencionales, una vez introducidas en el derecho interno, en relación con las normas jurídicas internas, y, en consecuencia, cuáles deben prevalecer en caso de conflicto entre unas y otras.”

Es importante tener en cuenta que

“Una norma del derecho nacional dictada en “violación” de una norma del derecho internacional permanece válida aun desde el punto de vista del derecho internacional general, pues éste no prevé ningún procedimiento para la anulación de una norma tal.”

Así como lo habíamos mencionado, si bien una norma inferior puede contradecir a una norma superior, su invalidez debería ser declarada expresamente por el órgano competente, por lo que, toda vez que nos encontramos frente a normas vigentes y en principio válidas, los contribuyentes

deberían sujetarse a sus disposiciones, pues las consecuencias de no hacerlo podrían ser graves -económicamente hablando-. Las sanciones que nuestra legislación ha establecido son principalmente pecuniarias, pero también morales si es que este término puede aplicarse también a personas jurídicas.

“El juez nacional debe tratar de evitar un conflicto entre la norma internacional y la norma interna dando a la norma interna una interpretación que la concilie con la norma internacional, ya que no es de presumir que el Legislador haya querido infringir el derecho internacional.”

2.3.1. Principios de validez y eficacia de las normas jurídicas

Una vez que hemos constatado la antinomia existente entre normas jerárquicamente diferentes, consideramos necesario realizar un análisis tendiente a comprobar los efectos que podrían ocasionarse a nivel jurídico, en caso de que dichas antinomias no sean debidamente resueltas, es decir, revisaremos qué principios podrían verse vulnerados.

En primer lugar estudiaremos los principios de validez y eficacia jurídica ya que estos expresan la esencia de las normas que conforman un ordenamiento jurídico.

“Kelsen es uno de los iusfilósofos que han expuesto con más profundidad este criterio para decidir la pertenencia de una norma a un sistema, es decir, su validez. En un pasaje de su Teoría Pura, Kelsen dice, tomando como ejemplo una sentencia penal: “A la pregunta acerca de por qué esta norma individual es válida como parte de un sistema jurídico determinado, la respuesta es: porque ha sido creada de acuerdo con una ley penal. Esta ley recibe, a su vez, su validez de la Constitución, ya que ha sido establecida por el órgano competente que la Constitución establece. Si preguntamos por qué la Constitución es válida, quizá nos remitamos a otra Constitución más antigua. Finalmente llegamos a una cierta constitución que fue la primera, desde el punto de vista histórico, pero que fue establecida o por un usurpador o por una asamblea...”

Es decir que para determinar si una norma pertenece a un sistema debemos llegar, a través de lo que Raz denomina “cadena de validez” y von Wright “cadena de subordinación”, a una norma o conjunto de normas que consideremos que forman ya parte del sistema.

Raz define del siguiente modo el concepto de cadena de validez: “es el conjunto de todas aquellas normas tales que: 1.) cada una de ellas autorice la creación de una sola de las restantes, excepto una que no autorizará la creación de ninguna; y 2.) la creación de cada una de ellas esté autorizada por una norma del conjunto, con excepción de una cuya creación no estará autorizada por ninguna norma del conjunto.”

Para pasar de la norma cuya pertenencia al sistema estamos averiguando a un eslabón superior en la cadena de validez, tenemos que encontrar que la sanción de la primera fue autorizada por otra norma.

Que una norma autorice la creación de otra o, lo que es lo mismo, que la última derive de la primera, quiere decir fundamentalmente que la conducta de sancionar la norma inferior esté permitida por la superior. El permiso para dictar una norma se dirige a ciertas personas, a quienes se denomina “órganos competentes”. Tal permiso puede estar condicionado a que se siga un cierto procedimiento para dictar la norma y a que ésta tenga determinado contenido.

De acuerdo con lo expuesto, sostiene Kelsen que una norma es válida en cuanto: 1.) al órgano que debe dictarla; 2.) al procedimiento mediante el cual debe ser sancionada, y 3.) al contenido que debe tener dicha norma.”

En concordancia con lo citado, continuaremos revisando qué aspectos comprende la validez de una norma; así, “[e]n razón del carácter dinámico el derecho, una norma solo es válida en la medida que ha sido creada de la manera determinada por otra norma.”

Esto quiere decir que las normas se considerarán válidas siempre y cuando hayan seguido el procedimiento previamente establecido para su creación. En el caso que nos concierne, podemos comprobar que los convenios para evitar la doble imposición suscritos por el Ecuador han cumplido con el proceso establecido en las diferentes Constituciones vigentes, al tiempo en que fueron acordados; así mismo, la Ley y el Reglamento que han sido objeto de nuestro análisis, han cumplido

con las formalidades establecidas en la Constitución, y además han sido debidamente publicados en el Registro Oficial, por lo que podemos asegurar que ambas normas son no solamente válidas, sino que también son normas vigentes. Esta validez, doctrinariamente, se ha denominado validez formal.

Por otro lado encontramos la validez material que establece que las normas que se encuentran en niveles jerárquicos inferiores no contraríen a las normas superiores, en concordancia la Constitución ecuatoriana establece:

“Art. 147.- Son atribuciones y deberes de la Presidenta o Presidente de la República, además de los que determine la ley:

13. Expedir los reglamentos necesarios para la aplicación de las leyes, sin contravenirlas ni alterarlas, así como los que convengan a la buena marcha de la administración. (...)” (El subrayado y resaltado son nuestros)

Así también, la Constitución venezolana establece:

“Art. 190, Ord. 10º establece que el Presidente de la República puede: “Reglamentar total o parcialmente las leyes, sin alterar su espíritu, propósito y razón”. Por tanto, las normas reglamentarias no podrán contradecir las normas de aquellas leyes que ellas mismas reglamentan o desarrollan.”(El subrayado es nuestro)

Podríamos resumir lo dicho hasta este punto de la siguiente manera “[l]a unidad del orden reside en el hecho de que la creación –y por consecuencia la validez- de una norma está determinada por otra norma, cuya creación, a su vez, ha sido determinada por una tercera norma.”

Como lo expresa GARCÍA MÁYNEZ,

“(…) toda norma constituye, relativamente a la condicionante de que deriva, un acto de aplicación. El orden jurídico es una larga jerarquía de preceptos, cada uno de los cuales desempeña un doble papel: en relación con los que le están subordinados, tiene carácter normativo; en relación con los supra ordenados, es acto de aplicación.”

Por su parte, Marco Monroy Cabra señala:

“En la construcción jerárquica del ordenamiento jurídico, la validez de una norma se funda en la validez de una norma superior porque en todo caso una norma superior establece sus condiciones de producción. Dentro del Estado social de derecho, la constitución es la fuente máxima de producción jurídica.”

De acuerdo a lo expuesto podríamos considerar que existe una vulneración al principio de validez de las normas, pues en el caso que hemos expuesto habría una clara contradicción de las normas jerárquicamente inferiores a las superiores.

Con respecto al principio de la eficacia jurídica, es necesario considerar en dónde se origina etimológicamente el término eficacia:

“(…) eficacia derivada del latín (verbo efficio, is, feci, fectum, ficere: hacer, efectuar, causar, ocasionar)

(…) la eficacia es la concordancia entre “lo real” y la norma (...). Se llama eficaz a un orden normativo obedecido por la realidad.”

Es decir que la eficacia jurídica se podrá medir conforme a la aplicación de las normas en los casos que enfrente la sociedad.

Adicionalmente, nos permitimos tomar la definición del Dr. Hernán Salgado Pesantes: “[l]a eficacia se refiere al cumplimiento o no de la norma y a su aplicación (...)” es decir, que la eficacia de una norma se evidenciará en la medida en que ésta sea aplicada.

“Para Kelsen, la aplicación judicial de las normas hace su eficacia. Una norma es eficaz si es obedecida por los súbditos o, en caso de desobediencia, aplicada por los jueces. Pero Kelsen (por lo menos en las primeras versiones de su teoría), sostiene que la eficacia de una norma jurídica es irrelevante respecto a su existencia. Puede existir una norma jurídica que sea ineficaz, y puede haber normas eficaces que no existan como integrantes del sistema jurídico.”

Podríamos decir entonces que “(...) La eficacia de las normas puede ser entendida como los efectos jurídicos previstos por el ordenamiento para la norma, es decir, el cumplimiento y aplicación.”

Ahora bien, en el caso que nos concierne podríamos cuestionar si los principios que hemos mencionado podrían ser vulnerados por las disposiciones normativas que han sido citadas anteriormente en este trabajo, así como por la aplicación de las normas que establecen las sanciones a las que el contribuyente estará sujeto en caso de no realizar una retención, obligación contenida en el Art. 50 de la LRTI.

“Art. 50.- Obligaciones de los agentes de retención.- La retención en la fuente deberá realizarse al momento del pago o crédito en cuenta, lo que suceda primero. Los agentes de retención están obligados a entregar el respectivo comprobante de retención, dentro del término no mayor de cinco días de recibido el comprobante de venta, a las personas a quienes deben efectuar la retención. En el caso de las retenciones por ingresos del trabajo en relación de dependencia, el comprobante de retención será entregado dentro del mes de enero de cada año en relación con las rentas del año precedente. Así mismo, están obligados a declarar y depositar mensualmente los valores retenidos en las entidades legalmente autorizadas para recaudar tributos, en las fechas y en la forma que determine el reglamento.

El incumplimiento de las obligaciones de efectuar la retención, presentar la declaración de retenciones y entregar los comprobantes en favor del retenido, será sancionado con las siguientes penas:

- 1.- De no efectuarse la retención o de hacerla en forma parcial, el agente de retención será sancionado con multa equivalente al valor total de las retenciones que debiendo hacérselas no se efectuaron, más el valor que correspondería a los intereses de mora. Esta sanción no exime la obligación solidaria del agente de retención definida en el Código Tributario
- 2.- El retraso en la presentación de la declaración de retención será sancionado de conformidad con lo previsto por el artículo 100 de esta Ley; y,
- 3.- La falta de entrega del comprobante de retención al contribuyente será sancionada con una multa equivalente al cinco por ciento (5%) del monto de la retención, y en caso de reincidencia se considerará como defraudación de acuerdo con lo previsto en el Código Tributario.

En caso de concurrencia de infracciones, se aplicarán las sanciones que procedan según lo previsto por el Libro Cuarto del Código Tributario.

El retraso en la entrega o falta de entrega de los tributos retenidos conlleva la obligación de entregarlos con los intereses de mora respectivos y será sancionado de conformidad con lo previsto en el Código Tributario.”

Adicionalmente, consideramos importante señalar las sanciones y consecuencias que nuestro ordenamiento interno ha establecido para aquellos contribuyentes que hayan dejado de realizar una retención; este análisis es importante, puesto que un contribuyente que aplique un convenio debería efectuar una retención por un porcentaje menor, o en caso de que sea materia exenta no debería realizarla.

Podríamos resumirlos de la siguiente manera:

- a) Asumir el valor del cien por ciento de la retención no efectuada (principio de solidaridad) (Art. 30 Código Tributario);
- b) Multa (Art. 50 numeral 1 LRTI);
- c) Un recargo del veinte por ciento si la Administración lleva a cabo un proceso de determinación del la que se liquida el valor a pagar (Art. 90 Código Tributario);
- d) No deducibilidad del gasto sobre el que no se efectuó la retención. (Art. 13 LRTI)

En necesario entender por qué un contribuyente estaría posiblemente sujeto a una o a varias de estas sanciones y consecuencias.

Como lo hemos mencionado en este capítulo, según el Art. 31 del RALRTI, cada vez que un contribuyente realice un pago al exterior y para ello aplique un convenio para evitar la doble imposición, debería contar con un certificado de auditor externo, tanto para los casos en los que retenga una tarifa menor o en los que no deba realizarse retención alguna.

Por ello, en caso de no contar con dicho certificado y no realizar la retención o realizarla parcialmente de acuerdo a lo dispuesto en un convenio, la Administración podría considerar que los pagos realizados no han contado con la retención correspondiente.

Revisaremos cada una de estas sanciones y consecuencias para poder concluir si éstos afectan o no la aplicabilidad de los convenios suscritos por el Ecuador bajo el modelo de la OCDE.

a) Asumir el valor del cien por ciento de la retención no efectuada

Con fundamento en el principio de responsabilidad solidaria, el Código Tributario (CT) ha establecido como sanción para aquellos contribuyentes que no cumplan con la obligación de efectuar una retención o en caso de que la realizaren parcialmente, el asumir el cien por ciento del monto correspondiente a dicha retención.

“Art. 30.- Alcance de la responsabilidad.-La responsabilidad de los agentes de retención o de percepción es directa en relación al sujeto activo y por consiguiente son los únicos obligados ante éste en la medida en que se haya verificado la retención o percepción de los tributos; y es solidaria con el contribuyente frente al mismo sujeto activo, cuando no se haya efectuado total o parcialmente la retención o percepción.

Sin perjuicio de la sanción administrativa o penal a que hubiere lugar, los agentes de retención o percepción serán responsables ante el contribuyente por los valores retenidos o cobrados contraviniendo las normas tributarias correspondientes, cuando no los hubieren entregado al ente por quien o a cuyo nombre los verificaron.”(El subrayado y la negrilla son nuestros)

b) Multa

En concordancia, encontramos en el Art. 50 numeral 1 de la LRTI la multa correspondiente:

“Art. 50.- Obligaciones de los agentes de retención.- La retención en la fuente deberá realizarse al momento del pago o crédito en cuenta, lo que suceda primero. Los agentes de retención están obligados a entregar el respectivo comprobante de retención, dentro del término no mayor de cinco días de recibido el comprobante de venta, a las personas a quienes deben efectuar la retención. En el caso de las retenciones por ingresos del trabajo en relación de dependencia, el comprobante de retención será entregado dentro del mes de enero de cada año en relación con las rentas del año precedente. Así mismo, están obligados a declarar y depositar mensualmente los valores retenidos en las entidades legalmente autorizadas para recaudar tributos, en las fechas y en la forma que determine el reglamento.

El incumplimiento de las obligaciones de efectuar la retención, presentar la declaración de retenciones y entregar los comprobantes en favor del retenido, será sancionado con las siguientes penas:

1.- De no efectuarse la retención o de hacerla en forma parcial, el agente de retención será sancionado con multa equivalente al valor total de las retenciones que debiendo hacérselas no se efectuaron, más el valor que correspondería a los intereses de mora. Esta sanción no exime la obligación solidaria del agente de retención definida en el Código Tributario. (...)” (El subrayado y la negrilla son nuestros)

c) Un recargo del veinte por ciento si la Administración lleva a cabo un proceso de determinación a través del cual se liquida el valor a pagar

Adicionalmente, nuestra legislación ha considerado la posibilidad de que el SRI lleve a cabo un proceso de determinación, en el que se glose el gasto sobre el que no se realizó la debida retención; o en nuestro caso particular la deducibilidad del gasto ocasionado en el pago al exterior sobre el que se aplicó un convenio para evitar la doble imposición (por lo que se realizó una retención parcial o no se realizó una retención) sin que se haya presentado el respectivo certificado de auditor independiente.

Así el CT establece un recargo del veinte por ciento sobre el valor que sea determinado como resultado del proceso de determinación que se lleve a cabo.

“Art. 90.- Determinación por el sujeto activo.- El sujeto activo establecerá la obligación tributaria, en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora, conforme al artículo 68 de este Código, directa o presuntivamente.

La obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal.” (El subrayado es nuestro)

En este sentido La Corte Nacional de Justicia, el día jueves 16 de Junio de 2011 emite una Resolución, la cual se encuentra publicada en el Registro Oficial No. 471, misma que en su parte pertinente señala que:

“El recargo del 20% sobre el principal que se aplica en aquellos casos en que el sujeto activo ejerce su potestad determinadora de forma directa, [...], tiene una naturaleza sancionatoria, [...]. Al constituir el recargo del 20% sobre el principal una sanción, deben aplicársele las normas que sobre la irretroactividad de la ley penal contienen la Constitución, el Código Tributario y el Código Penal, así como las normas sobre la irretroactividad de la ley tributaria, que mandan que las sanciones rijan para lo venidero, es decir, a partir de su vigencia. En consecuencia, no cabe que se aplique el recargo del 20% a las determinaciones iniciadas con anterioridad a la entrada en vigencia de la reforma, esto es, al 29 de diciembre de 2007, como tampoco cabe que se lo aplique a las determinaciones iniciadas con posterioridad a esa fecha, pero que se refieran a ejercicios económicos anteriores al 2008.”(El énfasis es nuestro)

d) No deducibilidad del gasto sobre el que no se efectuó la retención

Por último encontramos una consecuencia netamente económica en el Art. 13 de la LRTI, ésta dispone la deducibilidad de los gastos ocasionados por pagos al exterior, siempre y cuando se haya realizado la respectiva retención.

“Art. 13.- Pagos al exterior.-Son deducibles los gastos efectuados en el exterior que sean necesarios y se destinen a la obtención de rentas, siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente, si lo pagado constituye para el beneficiario un ingreso gravable en el Ecuador. (...)” (El subrayado es nuestro)

Como hemos podido constatar, un contribuyente podría considerar el aplicar o no un convenio si en primer lugar debería realizar un gasto adicional para obtener el certificado de auditor independiente y además ser posiblemente sujeto de un proceso de determinación.

Es en este punto en el que nos preguntamos si con estos requerimientos y posibles sanciones y consecuencias, ¿podría o no vulnerarse la eficacia de las normas contenidas en los convenios para evitar la doble imposición?

“Según NORBERTO BOBBIO frente a una norma jurídica hay un triple de problemas: 1) si es justa o injusta. (...) 2) Si es válida o inválida (...); 3) si es eficaz o ineficaz, que es el problema de si la norma es o no cumplida por las personas a quienes se dirige. ”

En el presente caso, si los contribuyentes dejan de aplicar los convenios, entonces tanto éstos como las normas reglamentarias serían ineficaces, además se desvirtuaría la esencia de las normas inferiores (Ley y Reglamento), pues su razón de ser es permitir la adecuada aplicación de normas superiores, en este caso de los convenios.

En nuestra opinión, existen condicionantes económicas que pueden tener un peso mayor para el contribuyente al momento de celebrar un contrato y decidir si aplicará o no un convenio para acogerse a los beneficios en él contenidos. Así como lo hemos manifestado en el transcurso de este capítulo, es muy probable que los contribuyentes opten por realizar un gross-up en sus contratos internacionales en lugar de aplicar un convenio.

Una vez que hemos planteado la posible vulneración de los principios de validez y eficacia normativa, examinaremos qué otros principios podrían verse vulnerados.

2.3.2. Principios de seguridad y certeza jurídica

Por su parte, en nuestra opinión, los principios de certeza y seguridad jurídica podrían también verse vulnerados en caso de que la antinomia propuesta no sea subsanada. Cabe señalar que la Constitución vigente, consagra el derecho a la seguridad jurídica:

“Art. 82.-El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.”(Lo subrayado es nuestro)

Según esta definición la seguridad jurídica es esencialmente la certidumbre con la que cuenta un ciudadano con respecto a la efectiva aplicación de las normas vigentes que conforman el ordenamiento jurídico de un Estado. Es decir, que en el caso de un contribuyente, éste estará seguro de que las normas tributarias serán aplicadas por las autoridades competentes, es decir por funcionarios públicos de cualquier nivel, desde el SRI hasta los jueces competentes en materia tributaria.

Además, los contribuyentes confiarán en que las normas han sido dictadas conforme a la Constitución, lo que quiere decir que deberían haber sido dictadas respetando el principio de jerarquía normativa y se han observado debidamente las reglas de fundamentación y derivación.

Por otro lado encontramos la definición de seguridad jurídica, citado por José Rafael Hernández, la seguridad jurídica

“(…) es la garantía dada al individuo de que su persona, sus bienes y derechos no serán objeto de ataques violentos y si éstos llegaran a producirse la sociedad le asegura protección y reparación.

La seguridad jurídica, por tanto, permite la total realización de la vida social ya que supone que el Estado nos provee de un ordenamiento jurídico bien estructurado (…).”

Esto quiere decir, como lo hemos expuesto en líneas anteriores, que en base a este principio, la sociedad está convencida de que las normas han sido dictadas de la manera adecuada y además serán aplicadas de la manera correcta sin vulnerar sus derechos, y en caso de que esto ocurriera, podrán en las mismas normas encontrar el respaldo necesario para subsanar dichas vulneraciones.

Podríamos considerar como los principales elementos para la existencia de la seguridad jurídica a los siguientes:

- a) Existencia de un ordenamiento jurídico debidamente estructurado;
- b) Eficacia de las normas; y,
- c) Permanencia.

En nuestro caso podríamos cuestionar si estos elementos efectivamente existen o si podrían estar ausentes. Consideramos que tanto los requisitos detallados en los literales a) y c) son requisitos presentes en nuestro ordenamiento jurídico, pues éste se ha organizado jerárquicamente y las normas han ido evolucionando por lo que han sido debidamente reformadas en su mayoría, por ello de cierta manera podríamos considerar que nuestro ordenamiento jurídico es permanente. Al contrario, la eficacia parece no ser permanente en nuestra realidad jurídica, ya que como lo hemos expuesto a lo largo de este trabajo, contamos con convenios que forman parte de nuestra legislación interna, así como normas inferiores (leyes y reglamentos) que regulan su aplicación, pero estas últimas no han previsto el permitir la aplicación de los convenios.

Es necesario recordar que “(…) en tanto que la ley no haya caído en desuso, su no aplicación constituye un hecho ilícito, en la medida en que su aplicación configura el contenido de un deber jurídico y no el de una simple autorización.”

Es decir, que la inaplicabilidad de las normas convencionales, podría ser un acto considerado doctrinariamente ilícito, pues como bien lo señala Kelsen, se entiende que las normas que conforman un ordenamiento jurídico, mientras estén vigentes deben ser obligatoriamente aplicadas. Adicionalmente la seguridad jurídica es considerada como:

“La estabilidad de las instituciones y la vigencia auténtica de la ley, con el respeto de los derechos proclamados y su amparo eficaz, ante desconocimientos o transgresiones, por la acción restablecedora de la justicia en los supuestos negativos, dentro de un cuadro que tiene por engarce el Estado de Derecho.”

Otro principio que consideramos importante analizar es el de certeza, ya que éste se encuentra estrechamente relacionado con el ámbito tributario.

“Nasino, al estudiar los principios de administración fiscal que deben gobernar los sistemas tributarios, en primer término puntualiza lo siguiente: “Los impuestos a establecerse han de permitir que el contribuyente conozca lo que debe pagar, y el modo y la época en que haya de hacer el pago”. (...) Smith sintetizaba el problema de la certeza con las siguientes palabras: “... todo ha de ser claro, llano e inteligible... para el contribuyente...o sacar, a impulsos del terror, semejantes gravámenes, regalos, presentes o gratificaciones, inicuas para él”. “La incertidumbre de la contribución es ocasión para la insolencia...las astucias...”, y concluye el examen de este tópico sustancial con las siguientes palabras: “Una desigualdad considerada en el modo de contribuir no acarrea, según han experimentado todas las naciones, un mal tan grande como la más leve incertidumbre en la cuantía del tributo”.

(...) Según Griziotti, refiriéndose al principio de la CERTEZA, este canon se relaciona con el “... sujeto y al objeto del impuesto, a la forma, al método, al tiempo de pago, y de recaudación del impuesto,...”. Observamos también que este autor no limita los problemas a la época, al modo y a la cantidad a pagar, y ello es claro porque toda la técnica fiscal, todo el itinerario que partiendo del hecho imponible culmina y concluye en el ingreso del impuesto, debe estar regulado por normas fijas que no ofrezcan dudas.”

Es decir que las normas, y en especial las tributarias, deben ser claras al punto en que sea indudable para el contribuyente el alcance de sus derechos y obligaciones. En el presente caso debería considerarse principalmente la incertidumbre a la que se le expone al contribuyente, pues por un lado cuenta con normas que claramente establecen sus obligaciones, [como por ejemplo el efectuar una retención cada vez que se realice un pago, incluyendo los pagos al exterior, y que además establecen condiciones (informe de auditor independiente) para obtener beneficios tributarios (gasto deducible)], pero a la vez lo enfrentan con inseguridades (tales como, poder ser objeto de un proceso de determinación, a través del cual se le pudieren imponer una o varias sanciones).

En nuestra opinión, los principios de certeza y seguridad jurídica podrían verse vulnerados no sólo en caso de que las antinomias planteadas no sean resueltas, sino también por actuaciones de la Administración basadas en diferentes interpretaciones de las normas que han sido objeto de análisis en este capítulo.

3. CAPÍTULO III POSIBLES CONTROVERSIAS INTERNACIONALES

3.1. Procedimiento establecido en el modelo de convenio para evitar la doble imposición de la OCDE.

En el capítulo precedente hemos planteado dos posibles interpretaciones en el momento de aplicar los convenios para evitar la doble imposición suscritos por el Ecuador.

Como lo hemos demostrado, en nuestro criterio, existe la posibilidad de que los contribuyentes puedan encontrarse frente a una antinomia a través de la cual se podría provocar la inaplicación de dichos convenios.

En este escenario, hemos considerado la posibilidad de que los contribuyentes afectados decidan aplicar el procedimiento amistoso contenido en el Art. 25 del Modelo, que establece:

“ARTÍCULO 25

PROCEDIMIENTO AMISTOSO

1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio podrá, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el apartado 1 del artículo 24, a la del Estado contratante del que sea nacional. El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.

2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión por medio de un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio. El acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes.

3. Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio por medio de un acuerdo amistoso. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.

4. A fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los apartados anteriores, las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse directamente, incluso en el seno de una comisión mixta integrada por ellas mismas o sus representantes.

5. Cuando,

a) en virtud del apartado 1 una persona haya sometido su caso a la autoridad competente de un Estado contratante alegando que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican para ella una imposición no conforme con las disposiciones del presente Convenio, y

b) las autoridades competentes no puedan ponerse de acuerdo para resolver la cuestión conforme a lo dispuesto en el apartado 2, en el plazo de dos años desde la presentación del caso a la autoridad competente del otro Estado contratante, a instancia del contribuyente, se someterá a arbitraje toda cuestión irresoluta relacionada con ese caso. Sin embargo, este sometimiento no podrá realizarse cuando un tribunal u organismo administrativo de cualquiera de los Estados contratantes se haya pronunciado previamente sobre dichas cuestiones irresolutas. A menos que una persona a la que concierna directamente el caso rechace el acuerdo amistoso que aplique el dictamen, dicho dictamen será vinculante para ambos Estados y aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo el modo de aplicación de este apartado¹.”

Según este artículo, en el caso planteado, el contribuyente que se viere afectado por el requisito establecido en el Art. 31 del RALRTI, al no poder beneficiarse de las exenciones o porcentajes de retención establecidos en el convenio, podría presentar un reclamo ante la autoridad competente, y como lo hemos explicado en el Capítulo II, la Corte Constitucional tendría la competencia para resolver esta contingencia.

“32. Si la autoridad competente estima pertinente la reclamación y considera que la imposición impugnada es imputable en todo o parte a medidas adoptadas en el Estado de residencia del contribuyente, debe dar satisfacción al reclamante lo más pronto posible procediendo a los ajustes o desgravaciones que estime necesarios. En este caso, la cuestión puede resolverse sin recurrir al procedimiento amistoso. Por otro lado, puede estimarse de utilidad un intercambio de puntos de vista e informaciones con las autoridades competentes del otro Estado contratante para confirmar, por ejemplo, determinada interpretación del Convenio.”

En caso de que las autoridades ecuatorianas no pudieren encontrar una solución, se aplicará el procedimiento amistoso, a través del cual ambas administraciones tributarias (la ecuatoriana y aquella de la que el contribuyente sea residente) buscarán llegar a un acuerdo que pueda solucionar la controversia planteada.

“34. El contribuyente tiene derecho, en virtud del apartado 1, a someter su caso a la autoridad competente del Estado del que es residente, haya o no presentado demanda o contencioso de acuerdo con el derecho interno de este Estado. Si el litigio está pendiente de resolución, la autoridad competente del Estado de residencia, sin esperar la decisión judicial definitiva, debe determinar si considera el caso apropiado para el procedimiento amistoso. Si opta por tal solución debe precisar si está en condiciones de aportar una solución satisfactoria o si el caso debe someterse a la autoridad

competente del otro Estado contratante. Las peticiones de apertura de un procedimiento amistoso realizadas por un contribuyente no deben rechazarse sin un motivo válido.”
Con respecto al procedimiento amistoso, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, ha recomendado:

Por último, en caso de que en el plazo de dos años no se encontrare una solución, el contribuyente podrá llevar el caso a un tribunal de arbitraje.

“63. En este apartado se establece el sometimiento a arbitraje de las cuestiones irresolutas, a instancia de la persona que presentó el caso, en aquellos procedimientos en los que las autoridades competentes no puedan alcanzar un acuerdo en el plazo de dos años, conforme a lo dispuesto en el apartado 2. Este proceso no precisa de autorización previa por las autoridades competentes: una vez satisfechos los requisitos procedimentales deben remitirse a arbitraje las cuestiones irresolutas que impidan alcanzar el acuerdo amistoso.”

Adicionalmente, podemos considerar los comentarios al convenio modelo que han establecido lo siguiente:

“2. Prevé primero, en sus apartados 1 y 2, que las autoridades competentes de los dos Estados deberán esforzarse por resolver, a través del procedimiento amistoso, la situación de los contribuyentes que sean objeto de una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.”

“7. Las reglas enunciadas en los apartados 1 y 2 prevén la eliminación en casos particulares de la imposición no conforme al Convenio. Como es sabido, los contribuyentes en tal caso tienen la posibilidad de interponer recurso ante la jurisdicción en materia de impuestos, directamente o una vez denegada su reclamación por la Administración tributaria. Cuando la imposición no conforme al Convenio resulte de una incorrecta aplicación de este en los dos Estados, los contribuyentes deben litigar en cada Estado con los inconvenientes e incertidumbres que comporta tal situación. De este modo, el apartado 1 faculta a los contribuyentes afectados, sin perjuicio de su derecho a interponer los recursos jurisdiccionales ordinarios, para utilizar un procedimiento denominado amistoso porque tiende en su segunda fase a solventar el litigio de forma concertada, es decir por acuerdo entre las autoridades competentes; la primera fase del procedimiento se desarrolla únicamente en el Estado de residencia (salvo en el caso de que, por aplicación del apartado 1 del artículo 24, la inicie el contribuyente en el Estado de su nacionalidad) desde la interposición de la reclamación hasta su resolución por la autoridad competente.

8. De cualquier forma, este procedimiento es extraordinario respecto al derecho interno. Ello determina que su puesta en funcionamiento opere exclusivamente en los casos previstos en el apartado 1; es decir, en los supuestos en que se haya aplicado o vaya a aplicarse un gravamen en contra de las disposiciones del Convenio. Así, cuando la imposición se ha establecido en contra del Convenio y del derecho interno a la vez, el procedimiento amistoso se justifica únicamente en la medida en que el Convenio resulte afectado, a menos que exista una conexión entre las reglas convencionales y las de derecho interno que hayan sido incorrectamente aplicadas.

(...)

10. El artículo 25 suministra a las autoridades competentes un mecanismo que les permite consultarse recíprocamente con la finalidad de resolver, en el contexto de los precios de transferencia, no solamente los problemas de doble imposición jurídica sino también los problemas de doble imposición económica, (...)

(...)

14. Debe observarse que el procedimiento amistoso, a diferencia de los mecanismos de resolución de controversias previstos en el derecho interno, puede iniciarlo un contribuyente sin esperar a que la imposición que considere “no conforme al Convenio”, le haya sido liquidada o notificada. Para que el contribuyente en cuestión pueda iniciar tal procedimiento, es preciso y suficiente con que determine que “las medidas tomadas por uno o por ambos Estados” entrañan una imposición que implica un riesgo no sólo posible, sino probable. Estas medidas alcanzan a todos los actos o decisiones de índole legislativa o reglamentaria, de carácter general o particular, que tengan como consecuencia directa y necesaria la exacción de un gravamen a cargo del recurrente contrario a las disposiciones del Convenio. (...)

16. Para que las reclamaciones formuladas en virtud del apartado 1 sean aceptadas, deben obedecer a una doble exigencia expresamente señalada en tal apartado: deben dirigirse, en principio, a la autoridad competente del Estado de residencia del contribuyente (salvo en el caso de que el

procedimiento lo inicie el citado contribuyente en el Estado del que es nacional, por aplicación del apartado 1 del artículo 24) y deben hacerlo dentro del plazo de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que entraña una imposición no conforme al Convenio. El Convenio no establece reglas particulares en cuanto a la forma de las reclamaciones. Las autoridades competentes pueden prescribir los procedimientos particulares que juzguen apropiados. Si tales procedimientos no se han prefijado, las reclamaciones pueden presentarse de la misma manera que las de carácter fiscal ante la Administración del Estado respectivo. ”

“3. Por otro lado, su apartado 3 invita y faculta a las autoridades competentes de los dos Estados para resolver del mismo modo los problemas relativos a la interpretación o aplicación del Convenio y, por otra parte, para ponerse de acuerdo en los casos no previstos en el Convenio para evitar la doble tributación.

4. En cuanto a la cuestión de las modalidades prácticas de este procedimiento, el artículo en su apartado 4 se limita a autorizar a las autoridades competentes para comunicarse directamente entre ellas sin pasar por la vía diplomática, y si lo juzgan oportuno, para reunirse personalmente en el seno de una comisión mixta creada especialmente a tal efecto. El artículo 26 resulta aplicable al intercambio de información a los efectos de las disposiciones de este artículo. La confidencialidad de la información intercambiada en el marco de un procedimiento amistoso queda pues garantizada.

5. Finalmente, el apartado 5 prevé un mecanismo que permite al contribuyente solicitar la remisión a arbitraje de las cuestiones irresolutas que hayan impedido a las autoridades competentes alcanzar un acuerdo amistoso en el plazo de dos años. Aún cuando el procedimiento amistoso constituye un mecanismo por lo general efectivo y eficaz para la resolución de las controversias que se desprendan del Convenio, pueden darse casos en los que las autoridades competentes no estén de acuerdo en que la imposición por parte de ambos Estados es conforme con las disposiciones del Convenio. El procedimiento arbitral previsto en el apartado 5 posibilita la resolución de estos casos al permitir la emisión de un dictamen independiente sobre las cuestiones irresolutas, que hace factible el acuerdo amistoso. Este proceso forma parte del procedimiento amistoso y no constituye una vía alternativa para la resolución de controversias relativas a la aplicación del Convenio. ”

Con respecto al procedimiento de arbitraje, el Comité de Asuntos Fiscales ha señalado que:

“64. El procedimiento arbitral previsto en este apartado no es un recurso alternativo ni adicional: cuando las autoridades competentes alcancen un pleno acuerdo sin cuestiones pendientes en relación con la aplicación del Convenio, no habrá cuestiones irresolutas que puedan remitirse a arbitraje, aún cuando la persona que haya solicitado el procedimiento amistoso no considere que el acuerdo alcanzado por las autoridades competentes ofrezca una solución idónea. Por consiguiente, el apartado es una extensión del procedimiento amistoso cuya función consiste en mejorar la eficacia de dicho procedimiento, instituyendo que cuando las autoridades competentes no puedan alcanzar un acuerdo en relación con una o más cuestiones que impidan la resolución del caso, sea aún posible llegar a un acuerdo final remitiendo a arbitraje dichas cuestiones irresolutas. Por tanto, conforme a lo dispuesto en este apartado, la solución final del caso sigue proviniendo del procedimiento amistoso, mientras que la resolución de una cuestión concreta que impide el acuerdo amistoso en ese caso se realiza a través del procedimiento arbitral. Este hecho diferencia el proceso instituido en el apartado 5 de otras formas de procedimiento arbitral comercial o público-privado en los que la competencia del órgano arbitral abarca la resolución íntegra del caso. ”

3.2. Procedimientos y consideraciones especiales contenidas en los convenios suscritos por el Ecuador bajo el modelo de la OCDE

A continuación analizaremos las disposiciones especiales que se han incorporado en los diferentes convenios suscritos por el Ecuador:

Como podemos observar, varios de los convenios que el Ecuador ha suscrito, no contienen la disposición expresa de que en caso de controversia las partes puedan acudir a arbitraje; al respecto, el Comité de Asuntos Fiscales, en sus comentarios al Art. 25 del convenio modelo, ha establecido que:

“86. Con independencia de que se incluya o no el apartado 5 en un Convenio, o de que se instituya de otro modo un procedimiento arbitral utilizando el procedimiento expuesto en el párrafo 69 anterior, es obvio que pueden instituirse otros mecanismos complementarios ad hoc para la resolución de controversias como parte del procedimiento amistoso. Cuando no exista consenso en

relación con los fundamentos de las posiciones adoptadas por las dos autoridades competentes, la intervención de un mediador puede aclarar el caso. En estas situaciones, el mediador atiende a las posturas de ambas partes, para exponer después su criterio sobre los puntos fuertes y débiles de cada una de ellas, lo que ayuda a ambas partes a comprender mejor su propia posición y la de su contraparte.

Algunas administraciones tributarias utilizan con buenos resultados la mediación para resolver conflictos internos. La extensión de esta técnica a los procedimientos amistosos puede resultar útil.”

87. Cuando se trate puramente de elementos de hecho el caso puede someterse a la opinión de un experto con la misión exclusiva de formular una decisión respecto de los hechos probados. Se trata de un recurso habitual en los procedimientos judiciales, en los que los elementos de hecho se remiten a una parte independiente que procede a informar sobre ellos y comunica posteriormente su dictamen al tribunal. A diferencia del mecanismo de resolución de controversias previsto en apartado 5, estos dictámenes no son vinculantes para las partes aunque, no obstante, pueden resultar útiles para ayudarles a adoptar una decisión antes de tener que someter a arbitraje la cuestión en virtud de dicho apartado.”

3.3. Método doctrinarios sobre solución de conflictos internacionales

Para poder continuar con el análisis que hemos venido realizando, es necesario tomar en cuenta las definiciones de la doctrina con respecto a las controversias internacionales, así como los posibles métodos de solución de los mismos.

Al respecto nos permitimos citar al profesor Manuel Díez de Velasco:

“En las crisis internacionales, que se crean por las acciones u omisiones de los propios sujetos del Ordenamiento internacional, cabe distinguir tres momentos principales: a) un momento inicial, conocido por situación, en el que <<la crisis no se ha producido aún pero está en estado potencial o incluso latente>> (SERENI: 1585). (...) b) un paso más adelante nos viene dado por la noción de conflicto, que supone <<una discrepancia entre sujetos de D.I. que ha inducido o puede inducir a uno de ellos a actuar contra otro>> (SERENI: 1586), y c) finalmente existe un tercer momento conocido por controversia o diferencia, en el que << una de las dos partes en la misma hace valer frente a la otra pretensiones opuestas, o cuando una de dichas partes pretende de la otra una pretensión a la que esta última no se somete >>(SERENI: 1587)

Como puede observarse, situación, conflicto y diferencia pueden ser tres momentos de una crisis internacional; pero no se dan siempre de forma necesaria, ya que los mecanismos del arreglo pacífico pueden funcionar en cualquiera de los tres momentos para prever que la situación continúe, evitando el nacimiento del conflicto o su prolongación, lo que daría paso a esta última hipótesis a que nos encontráramos ante una verdadera diferencia.”

Las diferencias pueden tener un origen tanto político como jurídico. Ante un caso de este tipo, el Tribunal Internacional de Justicia, en su sentencia de 20 de diciembre de 1988, en el asunto relativo a acciones armadas fronterizas y transfronterizas Nicaragua contra Honduras, afirmó no ignorar:

“... que toda controversia jurídica que le ha sido sometida puede presentar aspectos políticos. Pero, en tanto que órgano judicial debe limitarse solamente a determinar, de una parte, si la controversia sometida es de orden jurídico, es decir, si es susceptible de solución por aplicación de principios y reglas del Derecho internacional y, de otra parte, si tiene competencia para conocer de ella [...]. El Tribunal se pronuncia en derecho y no tiene que interrogarse sobre las motivaciones de orden político que pueden llevar a un Estado, en un momento dado o en unas circunstancias determinadas, a escoger el arreglo judicial (C.I.J., Rec. 1998: 91).”

Cabe recalcar que según lo expuesto en el punto 3.2. del presente Capítulo, podría ser aplicable la clasificación de las diferencias como jurisdiccionales y no jurisdiccionales, ya que la misma se establece en base a la existencia o no de un acuerdo de las partes para someter las controversias a un arreglo judicial o arbitral.

“(…) Como es sabido, en el estado actual del D.I. , ningún sujeto del mismo puede ser sometido a un procedimiento de arreglo arbitral o judicial sin su consentimiento.

En efecto, ya en su sentencia de 23 de julio de 1923, en el asunto del Estatuto de Carelai Oriental, el T.P.I.J. recordaba que <<está perfectamente establecido en Derecho internacional que ningún Estado puede ser obligado a someter sus controversias con otros Estados a la mediación, el arbitraje o cualquier otro medio de solución pacífica sin su consentimiento.”

Esto querría decir que, en caso de presentarse una controversia con aquellos Estados con los que no se acordó en los convenios para evitar la doble imposición la posibilidad de acudir a arbitraje, ésta podría acordarse en el proceso amistoso de solución de las controversias que surjan por la inaplicación de los mismos; en caso de que esto no ocurriera, según la doctrina y jurisprudencia citadas, sería imposible que el Ecuador sea obligado a acudir a un proceso judicial, de arbitraje o mediación.

Por su parte “[l]a obligación de resolver las diferencias por medios pacíficos es reciente dentro del D.I., y fue necesario la llegada a nuestro siglo XX para que quedara configurada. En el Convenio de La Haya para el arreglo pacífico de los conflictos internacionales, en 1907, todavía se dice en su art. 1:

<<Para evitar en lo posible recurrir a la fuerza en las relaciones entre los Estados, las Potencias signatarias convienen en emplear todos sus esfuerzos para asegurar el arreglo pacífico de las diferencias internacionales>>.”

Adicionalmente podemos encontrar como medios de solución de conflictos, a los diplomáticos y los jurídicos.

a) Los métodos jurídicos: son el arbitraje y el arreglo judicial, los cuales requieren de un sometimiento voluntario de las partes, este proceso concluye con la emisión de una sentencia o un laudo arbitral, en donde generalmente el conflicto se resolverá en base al Derecho Internacional, salvo que las partes hubieran acordado que se realice ex aequo et bono. Las partes podrán escoger libremente el método de solución de controversias, salvo en caso de que previamente se hubiere pactado un mecanismo.

La ONU ha reconocido el derecho de los Estados para que puedan elegir el método para solucionar conflictos o controversias internacionales:

“La libertad de elección del medio para solucionar la controversia internacional aparece reconocido en el art. 33, párrafo 1º, de la carta de las N.U., donde se indica que: <<Las partes en una controversia cuya continuación sea susceptible de poner en peligro el mantenimiento de la paz y la seguridad internacional tratarán de buscarle solución, ante todo, mediante la negociación, la investigación, la mediación, la conciliación, el arbitraje, el arreglo judicial, el recurso a organismos o acuerdos regionales u otros medios pacíficos de su elección>>”

i) EL ARBITRAJE INTERNACIONAL: “Se trata de una institución jurídica internacional de gran tradición histórica, que ha cumplido una importante función al servicio de la paz y de la justicia a lo largo de los tiempos y que pervive en la actualidad, donde, a pesar de haber perdido la importancia, al menos numérica, que tuvo en otros tiempos, está conociendo un claro fenómeno de revitalización, encontrando en el ámbito de las soluciones de controversias fronterizas un campo especialmente apropiado para su desarrollo. A lo que se une su reciente <<descubrimiento>> por los países en vías de desarrollo, que ven en este medio de solución un mecanismo apropiado a sus preocupaciones e intereses.”

ii) TRIBUNAL INTERNACIONAL DE JUSTICIA: es el órgano principal de las N.U., tiene las funciones de un órgano colectivo de carácter judicial compuesto por un cuerpo de magistrados y un Secretario. El Tribunal tiene competencia en razón de las personas sobre los Estados que sean Parte en el Estatuto del Tribunal y dentro de éstos se pueden distinguir dos grupos: 1. Los que son miembros de las N.U. que son “ipso facto partes en el Estatuto de la Corte Internacional de Justicia”; y, 2. Los Estados que han llegado a ser parte del Estatuto la cumplir las condiciones de: depositar un instrumento por el Gobierno respectivo en el que se acepten las disposiciones del Estatuto, las obligaciones que se imponen a los miembros de las N.U. y contribuir a los gastos del T.I.J..

b) Los medios diplomáticos: son aquellos en los que intervienen los órganos de las relaciones internacionales (agentes diplomáticos, Ministros de Asuntos Exteriores, etc.). Algunos de estos medios son:

i) LAS NEGOCIACIONES DIPLOMÁTICAS: es el método más antiguo y más utilizado. Es el medio más importante ya que a través de él se han solucionado la mayoría de diferencias entre Estados, además reúne las características de inmediatividad (conversaciones directas entre agentes diplomáticos), rapidez (no hay formalidades especiales que cumplir) y puede ser realizado con discreción e incluso pueden llevarse en secreto. Se llevan a cabo a través de conversaciones directas,

intercambio de notas diplomáticas, etc. y concluyen con declaraciones comunes o comúnmente por acuerdos entre las partes.

Con frecuencia están previstas en tratados y convenios como métodos previos al arbitraje o a la vía judicial, en el caso que nos concierne este medio se ha recogido en el apartado 4 del Art. 25 del modelo de convenio de la OCDE, en el que se faculta a las partes a mantener conversaciones directas a fin de encontrar soluciones a las controversias que surjan.

ii) **LOS BUENOS OFICIOS Y LA MEDIACIÓN:** en el caso de los buenos oficios interviene un tercero de manera imparcial que no formula ninguna solución (podemos citar como ejemplo “(...) la actividad desarrollada por la U.R.S.S. en 1965, destinada a favorecer el arreglo pacífico de la diferencia que oponía a la India y Pakistán relativa a Cachemira, (...)”) En la mediación, el mediador interviene con el objeto de poner de acuerdo a las partes así como para proponer una posible solución (por ejemplo “la encomendad en 1986 al Secretario General de las N.U. en la diferencia que oponía a Francia y Nueva Zelanda relacionada con el incidente del Rainbow Warrior.”).

iii) **LA INVESTIGACIÓN INTERNACIONAL:** “El Convenio de La Haya de 1907, en su art. 9, señala como misión de las referidas Comisiones la de <<facilitar la solución de estos litigios, esclareciendo por medios de un examen imparcial y concienzudo las cuestiones de hecho>> El funcionamiento de las Comisiones que se constituirán por medio de un <<Convenio especial entre las partes en litigio>> (art. 10) se prevé en los arts. 17 a 36 del Convenio de 1907. De entre dichas reglas de funcionamiento cabe resaltar a) que la investigación tendrá carácter de contradictorio; b) que la Comisión tiene la facultad de <<trasladarse momentáneamente a los sitios donde juzgue útil acudir como medio de información>>; c) que tiene derecho la Comisión a solicitar de cualquiera de las partes <<las explicaciones o informes que considere convenientes>>; d) que las partes se comprometen a procurar a la Comisión de Investigación <<con la mayor aptitud posible, todos los medios y todas las facilidades necesarias para el conocimiento completo y la apreciación exacta de los hechos>>; e) las deliberaciones serán secretas; f) el informe de la Comisión será firmado por todos sus miembros y leído en sesión pública, en presencia de los consejeros y agentes de las partes; y g) finalmente, el <<Informe>> limitado a la comprobación de hechos <<no tiene ningún carácter de esencia arbitral>>.”

iv) **LA CONCILIACIÓN INTERNACIONAL:** es “la intervención en el arreglo de una diferencia internacional de un Órgano sin autoridad política propia, que gozando de la confianza de las partes en litigio, está encargado de examinar todos los aspectos del litigio y de proponer una solución que no es obligatoria para las partes.”

Como podemos observar, en caso de que el Ecuador tuviere una controversia que no pudiese ser resuelta con los métodos diplomáticos, podría enfrentar un proceso arbitral (en caso de que el mismo se haya contemplado en el convenio o en el proceso diplomático) o inclusive a un proceso judicial ya que tanto Ecuador, como Alemania, Bélgica, Canadá Chile, España, Francia, Italia, México, Rumania, Suiza y Uruguay, son países miembros de las Naciones Unidas, por lo que han reconocido la competencia del T.I.J. De escoger este camino, no podemos dejar de mencionar que esto podría acarrear consecuencias con respecto a la reputación del Ecuador frente a la comunidad internacional, pues podría ser considerado como un Estado que no cumple con las obligaciones contraídas a través de convenios o tratados. Adicionalmente, el Ecuador podría ser considerado como un Estado que incumple con los principios generales de buena fe y pacta sunt servanda que regulan las relaciones internacionales.

4. CAPÍTULO IV

4.1. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

1. En primer lugar, hemos podido verificar que el requisito exigido de contar con certificado de auditor independiente en caso de que se aplique un convenio para evitar la doble imposición, con el fin de aprovechar los beneficios contenidos en el mismo, es una medida establecida únicamente en la legislación nacional, con el fin de evitar la evasión fiscal a través de la mala utilización de los convenios.

2. De lo expuesto en este trabajo, podríamos decir que, de los requisitos establecidos para justificar la deducibilidad del gasto en transacciones internacionales, solamente el certificado de auditor independiente podría restringir o condicionar la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición en la medida en que el SRI glose al contribuyente como agente de retención, pues representa una restricción a los derechos concedidos en éstos que son normas jerárquicamente superiores a la Ley y el Reglamento, por lo que adicionalmente se vulnerarían principios constitucionales.

3. Por otro lado, después de realizar un análisis global de la transacción que varios contribuyentes realizan día a día en el Ecuador, hemos constatado que podemos encontrarnos frente a una antinomia que ocasiona la inaplicabilidad de los convenios para evitar la doble imposición suscritos por el Ecuador, en la medida en que el Reglamento a la LORTI sugeriría a los agentes de retención obtener dicho certificado de auditores independientes para justificar tanto el gasto como la aplicación del convenio y de no hacerlo se los glosaría como contribuyentes y agentes de retención.

La inaplicación de los convenios vulnera derechos constitucionales, así como produce el incumplimiento de obligaciones y principios de Derecho Internacional. Consideramos que la solución viable a esta vulneración, sería, como lo hemos explicado a lo largo de este trabajo, solicitar a la Corte Constitucional que se realice un análisis del requisito establecido vía Reglamento, que limita la aplicación de los convenios.

4. Adicionalmente, hemos comprobado que la exigencia del certificado de residencia fiscal, resulta ser un elemento inherente al convenio, además de ser un medio para comprobar la residencia del contribuyente, por ser este el criterio principal de asignación de la facultad de gravar de los Estados involucrados en este tipo de convenios.

5. En caso de que la Administración tuviere dudas con respecto a determinadas transacciones, debería hacer uso de la cláusula de intercambio de información contemplada en los mismos convenios, en donde se establece la posibilidad y la responsabilidad de que las Administraciones Tributarias tengan acceso a la información específica de la transacción que pudiera ser dudosa.

6. Una de las medidas que se han tomado, es la suscripción de acuerdos para revelar información tributaria; así por ejemplo, el 4 de junio de 2013, el Ecuador ha suscrito con Costa Rica este acuerdo, que aún no se encuentra vigente, ya que el Congreso de Costa Rica debe pronunciarse al respecto.

7. Consideramos que es necesario realizar una reforma legal y reglamentaria con el fin de subsanar la antinomia planteada, así como el efecto de la misma: convertir en inaplicables e ineficaces a los convenios cuyo objeto es eliminar la doble imposición de las transacciones internacionales, protegiendo así los derechos de los contribuyentes.

8. Adicionalmente, consideramos necesaria la reforma reglamentaria señalada, toda vez que el Ecuador podría enfrentarse a procesos internacionales, tanto de arbitraje como judiciales, lo que ocasionaría no solamente la ineficiencia del Estado (al tener que defenderse en procesos que se podrían iniciar en su contra), sino que también afectaría las relaciones internacionales que ha mantenido hasta la fecha con los Estados con quienes mantiene suscritos, convenios para evitar la doble imposición, ello además de los obstáculos que existen hoy en día para que los contribuyentes ecuatorianos realicen transacciones con sus pares de dichos países.

9. Así también, se estaría omitiendo los principios contenidos en el Art. 300 de la Constitución de la República del Ecuador que señala que el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.

BIBLIOGRAFÍA:

- Abregú, Martín y Courtis, Christian (compiladores), en La aplicación de los tratados internacionales sobre derechos humanos por los tribunales locales, Buenos Aires, Editores del Puerto/CELS, 1997.
- Benadava, Santiago, Derecho Internacional Público, Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile, Tercera Edición Actualizada, 1989.
- Brownline, Ian, Principles of Public International Law, Oxford, Biddles Ltd., Fourth Edition, 1990.
- Cabanelas, Guillermo, Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Tomo VII, Argentina, Editorial Heliasta S.R.L., Trigésima Edición, 2008.
- Cárdenas, Álvaro, Interpretación constitucional, Mecanismo de sensibilización en la protección de derechos, Quito, Cevallos editora jurídica, 2011.
- Catenacci, Imerio, Introducción al Derecho, Argentina, Editorial ASTREA, 2001.
- Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, Instituto de Estudios Fiscales, 2005.
- Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, Instituto de Estudios Fiscales, 2010.
- Díez de Velasco, Manuel, Instituciones de Derecho Internacional Público, Madrid, Editorial TECNOS S.A., Undécima Edición, 1997.
- Dr. Larrea, Holguín, Juan, Introducción al Derecho, Ecuador, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2009.
- Dr. Morales, José, Elementos del Derecho Tributario, Ecuador, Editorial Ecuador F.B.T. Cía. Ltda., 2002.

- Dr. Tamagno, Roberto, Enciclopedia Jurídica OMEBA, Argentina, Editorial Bibliográfica Argentina S.R.L.
- Fundación de Investigación y Promoción Social “José Peralta”, Ecuador: su realidad, Quito, Fundación de Investigación y Promoción Social “José Peralta”, Décima Cuarta Edición, 2006.
- Fundación Tomás Moro, Diccionario Jurídico ESPASA, España, Editorial Espasa Calpe S.A., 2006
- García, Juan, Pedrero, Jesús, Introducción al Derecho, España, EDITORIAL SÍTESIS S.A., 1996.
- Hernández, José, Temas de Introducción al Derecho, Venezuela, Universidad Católica Andrés Bello, 1996.
- Kelsen, Hans, Teoría pura del Derecho, Argentina, Editorial Universitaria de Buenos Aires, Décimo tercera Edición, 1975.
- Ludeña, María del Cisne, La Doble Imposición Internacional, Pontificia Universidad Católica del Ecuador, 1985.
- Monroy, Marco, Introducción al Derecho, Colombia, Editorial TEMIS S.A., Décimo cuarta Edición, 2006.
- Montaña, César, Manual de Derecho Tributario Internacional, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, 2006.
- Nino, Santiago, Notas de Introducción al Derecho 1, La definición de “Derecho” y de “Norma Jurídica”, Buenos Aires, Editorial Astrea, 1973.
- Nino, Santiago, Notas de Introducción al Derecho 3, El concepto de sistema jurídico y la validez moral del Derecho, Buenos Aires, Editorial Astrea, 1974.
- Nino, Santiago, Notas de Introducción al Derecho 4, La ciencia del Derecho y la interpretación jurídica”, Buenos Aires, Editorial Astrea, 1975.
- Ortiz, Loretta, Derecho Internacional Público, México, OXFORD University Press, Segunda Edición, 2002.
- Plazas, Mauricio, Métodos para evitar la doble tributación internacional. Estudios de derecho tributario internacional Los convenios de doble imposición, Coordinación académica Juan Pablo Godoy F., Colombia, Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Legis Editores S.A., 2006.
- Prieto, Luis, Apuntes de Luis Prieto Sanchís teoría del Derecho, Madrid, Editorial Trotta, Segunda Edición, 2007.
- Reuter, Paul, Introducción al derecho de los Tratados, México, Facultad de Derecho, Universidad Nacional Autónoma de México, 1999.
- Rubio, Helena, La Doble Imposición Internacional, Pontificia Universidad Católica del Ecuador, Quito, 1994.
- Salgado Pesantes, Hernán, Introducción al Derecho, un esbozo de Teoría General del Derecho, Quito, V&M Gráficas, Segunda Edición, 2010.
- Sol, Jesús, Alcance general, impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición. Estudios de derecho tributario internacional Los convenios de doble imposición, Coordinación académica Juan Pablo Godoy F., Colombia, Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Legis Editores S.A., 2006.
- Tavela, Orlando, Diccionario Tributario, Argentina, Valletta Ediciones S.R.L., 2009.
- Virally, Michel, El Devenir del Derecho Internacional, México, Fondo de Cultura Económica.
- Xavier, Alberto, Derecho Tributario Internacional, Editorial Ábaco, Buenos Aires, 2005.
- Zaidan, Salim, Interpretación constitucional, inédito.

Revistas:

- Estivil, Sergio, Convenios y métodos para evitar la doble imposición, Revista Jurídica Argentina La Ley-Revista Impuestos, Tomo I, 2010, Buenos Aires, p.1076.

Fuentes de Internet:

- Busines Dictionary, <http://www.businessdictionary.com/definition/gross-up.html#ixzz2Ik3u6eiO>, Acceso: 22 de junio de 2012.

- Esquina, René, El derecho internacional público, la corte penal internacional y sus alcances, <http://www.emagister.com/curso-derecho-internacional-publico-corte-penal-internacional-sus-alcances/fuentes-derecho-internacional>, Acceso: 15 de diciembre de 2012.
- Miranda, Ismael, y otros, Doble Imposición Internacional y los Mecanismos para Evitarla, Guatemala, xa.yimg.com/kq/groups/24020303/.../name/P04+Doble+Imposicion.ppt, Acceso: 5 de mayo de 2013.
- PARACHE VÁRELA M., Ediciones Rialp S.A., OCDE (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos), http://www.canalsocial.net/ger/ficha_GER.asp?id=5289&cat=economia, Acceso: 13 de mayo de 2012.
- Publicaciones de las Naciones Unidas, La Organización de las Naciones Unidas: Una introducción para estudiantes, Internet. <http://www.un.org/cyberschoolbus/bookstor/kits/spanish/unintro/unintro3.htm>, Acceso: 13 de mayo de 2012.
- Romero, Alberto, Globalización y Pobreza, EUMED.net Enciclopedia Virtual, <http://www.eumed.net/cursecon/libreria/arglobal/122.htm>, Acceso: 23 de junio de 2012.