



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES Y
POLÍTICAS**

CARRERA DE DERECHO

TEMA:

**La falta de aplicación de tratados internacionales en materia
tributaria.**

AUTORA:

Alava Vallejos, Denisse Domenica

**Componente práctico del examen complejo previo a la obtención del
título de ABOGADO DE LOS TRIBUNALES Y JUZGADOS DE LA
REPÚBLICA DEL ECUADOR**

TUTOR

Dr. Benavides Verdesoto, Ricky Jack

Guayaquil, Ecuador

23 de abril del 2024



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES Y
POLÍTICAS**

CARRERA DE DERECHO

CERTIFICACIÓN

Certificamos que el presente **componente práctico del examen complejo**, fue realizado en su totalidad por **Alava Vallejos, Denisse Domenica**, como requerimiento para la obtención del título de **Abogado de los Tribunales y Juzgados de Justicia de la República del Ecuador**.

REVISOR

f. _____
García Auz, José Miguel

DIRECTOR DE LA CARRERA

f. _____
Dra. Nuria Perez Puig-Mir, PhD.

Guayaquil, a los 23 días del mes de abril del año 2024



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES Y
POLÍTICAS**

CARRERA DE DERECHO

DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD

Yo, Alava Vallejos, Denisse Domenica

DECLARO QUE:

El componente práctico del examen complejo: La falta de aplicación de tratados internacionales en materia tributaria, previo a la obtención del título de **Abogado de los Tribunales y Juzgados de Justicia de la República del Ecuador** ha sido desarrollado respetando derechos intelectuales de terceros conforme las citas que constan en el documento, cuyas fuentes se incorporan en las referencias o bibliografías. Consecuentemente este trabajo es de mi total autoría.

En virtud de esta declaración, me responsabilizo del contenido, veracidad y alcance del Trabajo de Titulación referido.

Guayaquil, a los 23 días del mes de abril del año 2024

LA AUTORA

f. _____
Alava Vallejos, Denisse Domenica



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA, CIENCIAS SOCIALES Y
POLÍTICAS**

CARRERA DE DERECHO

AUTORIZACIÓN

Yo, Alava Vallejos, Denisse Domenica

Autorizo a la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil a la **publicación** en la biblioteca de la institución el **componente práctico del examen complejo: La falta de aplicación de tratados internacionales en materia tributaria**, cuyo contenido, ideas y criterios son de mi exclusiva responsabilidad y total autoría.

Guayaquil, a los 23 días del mes de abril del año 2024

LA AUTORA:

f. _____

Alava Vallejos, Denisse Domenica

INFORME COMPILATIO

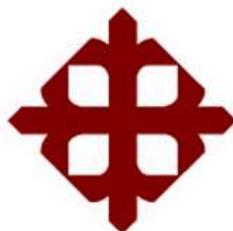


AUTORA:

f. _____
Alava Vallejos, Denisse Doménica

TUTOR:

f. _____
Dr. Ricky Jack Benavides Verdesoto



**UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA, CIENCIAS SOCIALES Y
POLÍTICAS**

CARRERA DE DERECHO

TRIBUNAL DE SUSTENTACIÓN

f. _____
Dr. Leopoldo Xavier Zavala Egas
DECANO DE LA FACULTAD

f. _____
Mgs. Maritza Ginette Reynoso Gaute
COORDINADOR DEL ÁREA

f. _____
García Auz, José Miguel
OPONENTE



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

Facultad: Jurisprudencia

Carrera: Derecho

Periodo: Semestre C 2024

Fecha: 17 de abril del 2024

ACTA DE INFORME FINAL

El abajo firmante, docente tutor del componente practico del examen complejo denominado **La falta de aplicación de tratados internacionales en materia tributaria**, elaborado por la estudiante **Alava Vallejos, Denisse Domenica**, certifica que durante el proceso de acompañamiento dicho estudiante ha obtenido la calificación de xx(xx), lo cual lo califica como **APTO PARA LA SUSTENTACION**

Dr. Benavides Verdesoto, Ricky Jack

INDICE GENERAL

INTRODUCCIÓN	2
CAPÍTULO I.....	4
ANTECEDENTES HISTÓRICOS JURÍDICOS DE LA APLICACIÓN DE TRATADOS INTERNACIONALES	4
MARCO TEÓRICO	4
EL DERECHO INTERNACIONAL.....	4
CAPÍTULO II	12
ANÁLISIS Y RECOMENDACIÓN PARA LA CORRECTA APLICACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA	12
PRECEDENTES DE FALTA DE APLICACIÓN DE TRATADOS O COVENIOS INTERNACIONALES	13
CASO PRÁCTICO	15
CONCLUSIONES.....	18
RECOMENDACIONES.....	19
BIBLIOGRAFÍA.....	20

RESUMEN

La integración de los Tratados Internacionales en la normativa jurídica nacional, como parte esencial de los mismos, requiere de un análisis riguroso para determinar su ubicación dentro del mismo sistema. El Derecho Internacional, por su propia naturaleza, no puede imponer su predominio a nivel nacional. La manera en que se gestionan estas normativas internacionales dentro de las estructuras legales locales depende en gran medida de cómo este tema es abordado en las leyes de los países respectivos.

El objetivo principal de esta tesis es explorar la correcta forma de aplicación de los Tratados Internacionales dentro del marco legal nacional. Los hallazgos revelan que el ordenamiento y los métodos de interacción entre las leyes locales y los Tratados Internacionales son determinados de manera autónoma por cada país.

El objetivo general es identificar los problemas originados en la incorrecta aplicación de Tratados Internacionales y Convenios en Materia Tributaria que ha suscrito Ecuador, analizar y determinar posibles soluciones a los mismos.

***Palabras Claves:* Tratados Internacionales, Jerarquía Normativa, Convenios para Evitar la Doble Imposición, Supremacía de la Constitución, Fiscalización Internacional, Impuestos.**

INTRODUCCIÓN

Los Tratados Internacionales ocupan un lugar especial en los ordenamientos jurídicos. El Estado, habiendo aceptado las obligaciones contractuales internacionales, ya no tiene derecho a renunciar a ellas arbitrariamente, está obligado a cumplir el contrato de buena fe y no puede invocar su derecho interno como excusa para su incumplimiento. Esta es la esencia del principio *pacta sunt servanda* (los tratados deben respetarse). En caso de discrepancia entre las normas del derecho interno y las del Derecho Internacional (conflictos entre ellas), el Estado debe cumplir con sus obligaciones internacionales, y las referencias a la legislación interna no pueden eximirlo del cumplimiento de estas obligaciones. (Convención de Viena, 1969, pág 10).

En la mayoría de las naciones, las normas contenidas en sus respectivas Constituciones son consideradas superiores a los Acuerdos Internacionales, por lo que en caso de contradicciones, las primeras son las que prevalecen. Esto sugiere una interrogante sobre la forma en que el Derecho Internacional se infiltra en el sistema legal interno para que pueda ser efectivo. Según el Derecho Internacional, lo más importante es el cumplimiento del objetivo, independientemente del mecanismo utilizado. Este brinda prevalencia al Derecho Internacional sobre las leyes nacionales con el objetivo de garantizar que las naciones se adhieran a sus responsabilidades internacionales. Sin embargo, el Derecho Internacional no impone un procedimiento específico, dejando a los Estados la libertad de seleccionar el medio más apropiado para la implementación de las normas.

Generalmente, existen dos métodos por los cuales los países pueden cumplir compromisos internacionales: La incorporación y transformación. La incorporación implica la inclusión directa del Derecho Internacional en las leyes nacionales, mientras que la transformación necesita de una acción particular del Estado para su validez (Henderson, 2004, pág 150).

Cuando los Tratados Internacionales se incorporan como componentes integrados en el sistema nacional, surge la necesidad de definir el rango que ocupan en el sistema. Una vez los Estados han establecido el mecanismo para incluir las obligaciones de los Tratados Internacionales a nivel nacional, deben determinar la posición que estos tratados ocuparán en

la jerarquía de las fuentes del Derecho Interno. La solución a la cuestión de qué posición ocupan los Tratados Internacionales en el sistema jerárquico de las fuentes del Derecho Interno no solo debe buscarse en las Constituciones, sino también en una real aplicación de la normativa.

Todo esto nos lleva a abordar el tema de la interpretación de los tratados internacionales y su uso en la formulación del Derecho Internacional de los Tratados. Es muy necesario destacar la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, del 23 de mayo de 1969, a la cual Ecuador se unió recientemente, según consta en el Decreto Ejecutivo 619 publicado en el Registro Oficial 134 del 28 de julio de 2003. Sin embargo, es importante señalar que, antes de esta incorporación, este instrumento se consideraba parte de las normas internacionales para el país.

PROBLEMA JURÍDICO

¿Existe realmente una aplicación inmediata de los Tratados Internacionales en Materia Tributaria a los que se ha suscrito Ecuador?, de ser negativa la respuesta de la primera pregunta ¿Cómo se llevaría a cabo una correcta aplicación de los Convenios Internacionales en Materia Tributaria?

OBJETIVO GENERAL

Identificar los problemas originados en la incorrecta aplicación de Tratados Internacionales y Convenios en Materia Tributaria que ha suscrito Ecuador, analizar y determinar posibles soluciones a los mismos.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Determinar escenarios que ejemplifiquen la ausencia o la correcta aplicación de Tratados Internacionales en Materia Tributaria.
- Encontrar posibles soluciones a la problemática expuesta basadas en las últimas reformas tributarias implementadas en el País.

CAPÍTULO I

ANTECEDENTES HISTÓRICOS JURÍDICOS DE LA APLICACIÓN DE TRATADOS INTERNACIONALES

MARCO TEÓRICO

EL DERECHO INTERNACIONAL

ANTECEDENTES DEL DERECHO INTERNACIONAL

El ámbito del Derecho Internacional se ha integrado firmemente en el entramado de los estados contemporáneos, pese a que su incorporación en las constituciones es de fecha reciente. Fix-Zamudio indica que es a partir de la promulgación de la Constitución de Weimar cuando se comienza a reconocer de manera formal al Derecho Internacional como parte inherente del ordenamiento jurídico interno. Este proceso cobró importancia después de la Segunda Guerra Mundial en tres áreas clave: el reconocimiento del Derecho Internacional General, el desarrollo del conocido Derecho Comunitario, posteriormente llamado Derecho de Integración, y su vinculación con el Derecho Internacional de los Derechos Humanos. (Fix-Zamudio H, 2010, pág 165-167).

Distinto al Derecho Internacional General, el Derecho Comunitario surgió con la creación de las primeras comunidades europeas, como la Comunidad Europea del Carbón y del Acero con el Tratado de París en 1951 y la Comunidad Económica Europea junto con la Comunidad Europea de la Energía Atómica con los Tratados de Roma en 1957.

El enfoque del derecho comunitario estaba en la integración de ciertas funciones estatales en una estructura supranacional, lo que provocó tensiones significativas en lo que respecta a la validez y competencia jurisdiccional. A diferencia del Derecho Internacional, el Derecho de Integración implicó una transferencia de competencias nacionales a organismos supranacionales, un procedimiento que afectaba directamente a las constituciones de los países miembros.

En respuesta a la expansión de los procesos de integración regional, las Constituciones adoptaron cláusulas de apertura que permitían transferir ciertas competencias y, por ende, limitar la soberanía estatal según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia

comunitario. No obstante, estas cláusulas no equivalían a otorgar un poder ilimitado a entidades supranacionales ya que podía debilitarse la constitucionalidad, especialmente en lo que respecta a los derechos. Así surgieron limitaciones al uso de cláusulas de apertura: solo se podían ceder competencias explícitamente previstas, evitando una expansión federalista, y se mantenía la supremacía constitucional. Aunque el derecho comunitario podía prevalecer en la práctica sobre leyes nacionales y hasta sobre la Constitución en ciertos casos, se establecía que la legitimidad del primero provenía de la propia Constitución que le daba lugar mediante las cláusulas de apertura. Así, la Constitución seguía siendo la norma fundamental y garantizadora de los derechos configurados, estableciendo los límites y alcance de la primacía del derecho comunitario.

El principio de primacía es esencial en los marcos legales de entidades como la Unión Europea, el Sistema de Integración Centroamericano y la Comunidad Andina. Sin embargo, las jurisdicciones de los países miembros de estos grupos no manejan una solución homogénea a las discrepancias entre normativas comunitarias y nacionales. A diferencia del modelo federal constitucional, donde usualmente se definen cláusulas de supremacía, los tratados de integración raramente las especifican. Esto deja a discreción de cada Estado la jerarquía que otorgan a las normas integracionistas dentro de su ordenamiento jurídico. Si no fuera por la intervención del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el caso *Costa vs. ENEL* en 1964, la ley italiana que entró en vigor después y contradecía al tratado de la Comunidad Económica Europea habría prevalecido, ya que el Tribunal Constitucional italiano le había asignado el rango de ley ordinaria, favoreciendo la norma más nueva. El Tribunal de Justicia declaró que la variabilidad del derecho comunitario basada en legislaciones nacionales posteriores comprometería la consecución de los objetivos del tratado.

ORDEN JERÁRQUICO DE LA NORMATIVA ECUATORIANA

La existencia de un marco legal amplio y no estructurado verticalmente hace imprescindible establecer pautas para determinar cuál norma prevalece cuando surge un conflicto entre ellas. Se destacan cuatro principios fundamentales que orquestan la interacción entre normas de distintos orígenes: competencia, jerarquía, prevalencia y subsidiariedad.

- **Principio de competencia:** Con la introducción del modelo de descentralización política se reduce la hegemonía de la ley parlamentaria como la única fuente creadora de derecho, alterando el tradicional esquema jerárquico basado en la supremacía de la legislación formal. Esto conduce a una multiplicidad de fuentes de derecho y a la distribución de las áreas de regulación en diversos niveles territoriales.
- **Principio de jerarquía:** Se refiere a cómo ciertas normas tienen supremacía sobre otras dentro de un mismo marco normativo ordenado verticalmente. Este principio solo se aplica si se cumplen dos condiciones: primero, que las normas involucradas regulen el mismo tema, y segundo, que estén dispuestas en niveles diferentes dentro de una estructura jerarquizada que permita establecer la superioridad de unas sobre otras. Esto se ve reflejado en la habilidad de una norma de anular o modificar a otra, es decir, una norma superior puede revocar a una inferior (esto representa una acción de cambio) pero no sucede al revés (lo que implica una resistencia al cambio).
- **Principio de prevalencia:** En contextos de competencias concurrentes entre diferentes niveles gubernamentales, este principio permite determinar qué norma se aplicará preferentemente cuando existen disposiciones válidas y opuestas de diferentes niveles territoriales, sin anular la validez de las demás.
- **Principio de subsidiariedad:** Este principio favorece la gestión de servicios y competencias por los niveles de gobierno más próximos a los ciudadanos, permitiendo una mayor calidad, eficacia y control social. El gobierno central debe abstenerse de intervenir en áreas que los niveles inferiores pueden manejar eficientemente, salvo en circunstancias extraordinarias como desastres o ineficacias graves. (Hallvis Pelayo, 2014, página 380)

En la estructura de un Estado de Derecho, la Constitución es el soporte esencial, ya que sus disposiciones abarcan tanto los principios y derechos de la ciudadanía como la estructura del Estado.

El artículo 424 de la Constitución de la República del Ecuador nos ilustra acerca de la preeminencia de la Constitución en el marco legal, señalando que cualquier normativa o acto gubernamental que no se alinee con la Constitución, no tendrá validez legal. La Constitución y los Tratados Internacionales ratificados por el Estado tendrán prioridad si reconocen derechos más favorables.

Al tratar estos temas, se debe abordar no solo desde la ley específica de un país sino también desde una perspectiva sistemática, lo que permite establecer conexiones más amplias entre varios sistemas sociales, especialmente en derecho tributario.

Las Constituciones de los Estados deben tener una efectividad jurídica que se apegue directamente a consolidar una Constitución material, es decir, que pueda existir una correspondencia y realidad entre los derechos protegidos constitucionalmente y su aplicación o materialidad de la vigencia de tales derechos.

Por otro lado, según lo estipulado en el Artículo 425 de la Constitución, se define claramente una jerarquía en el sistema normativo, iniciando con la Constitución, seguida por Tratados y Convenios Internacionales, pasando por una variedad de leyes y terminando con Resoluciones. En otras palabras, el Artículo 425 nos describe las bases del Derecho.

Los expertos en estas materias generalmente concuerdan sobre estas bases del Derecho. No obstante, es esencial aclarar qué se comprende por bases del derecho. Juan Carlos Cassagne ha explicado las bases del Derecho como los medios a través de los cuales se crea el marco legal: “El Concepto Básico y esencial nos indica que las fuentes del derecho son los medios o formas que dan origen al ordenamiento jurídico” (Juan Carlos Cassagne, 2010, pág 38).

El profesor Ottmar Bühler (1968, pág 87-89), señala que el Derecho Internacional Tributario obtiene su fundamento de diversas fuentes, conforme a lo establecido en el Artículo 28 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia. Las convenciones

internacionales son una de estas fuentes primordiales. Aunque también menciona otros elementos como la costumbre internacional, la cual considera de menor relevancia en este campo, así como los principios generales del derecho, entre otros. Es importante recordar que, según la Constitución de Ecuador de 1998, los tratados y convenciones internacionales que el país suscribe tienen autoridad y se sitúan jerárquicamente por encima de las leyes y otros estatutos nacionales

INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DE TRATADOS INTERNACIONALES EN EL DERECHO TRIBUTARIO ECUATORIANO

Los artículos comprendidos entre el 31 y el 33 de la Convención de Viena establecen los principios para la interpretación de tratados internacionales. A diferencia de los sistemas de derecho interno, donde la interpretación auténtica frecuentemente se lleva a cabo por el poder legislativo mediante leyes interpretativas, en el derecho internacional se considera auténtica cualquier acuerdo posterior entre las partes relativo a la interpretación del tratado o la aplicación de sus disposiciones, según el subpárrafo 3(a) del artículo 31 de la Convención de Viena.

Cuando la tarea de la interpretación vinculante recae sobre un único juez, se promueve la unificación de la interpretación en casos dudosos. La interpretación obligatoria de los tratados puede ser realizada por la Corte Internacional de Justicia si así lo solicitan las partes, tal como lo establece el artículo 36(2)(a) de su Estatuto. Según la Convención, el tratado debe interpretarse de acuerdo con el sentido obvio de su texto, teniendo en cuenta todas sus partes, las cuales deben ser coherentes con su propósito y objetivo general.

Marco Monroy Cabra (2010, pág 95) indica que, para la interpretación de tratados, la Convención de Viena exige la consideración de la buena fe; el significado usual de los términos del tratado; su contexto, objetivo y propósito; la interpretación explícita auténtica; la referencia a los trabajos preparatorios; y la búsqueda de una interpretación que tenga un efecto útil.

Asimismo, se deben tener en cuenta los acuerdos interpretativos entre las partes, así como los que se deduzcan de su comportamiento posterior y cualquier otra norma de derecho internacional aplicable entre dichas partes.

La Convención de Viena favorece lo que se conoce como un método de interpretación objetivo, que se centra en el texto del tratado tal como se presenta, sin intentar, salvo en circunstancias excepcionales, indagar la intención subyacente de las partes. Esto es corroborado por Conforti, quien enfatiza que los tratados deben interpretarse según el significado derivado de su texto, en congruencia con su finalidad y objetivo. Según Monroy Cabra, prevalece el método textual complementado por el enfoque teleológico o funcional, que se equipara en cierto grado al método objetivo. Antonio Remiro Brotóns concuerda con esta perspectiva, señalando que la Convención de Viena opta por una postura objetivista que integra elementos de interpretación teleológica, asignando un papel menor a los elementos esenciales objetivistas.

Es importante mencionar que, según D. J. Harris (1998 pág 127) , las normas de la Convención de Viena para la interpretación de tratados suelen ser aplicadas por la Corte Internacional de Justicia como una costumbre internacional. Debe evitarse la interpretación unilateral por parte de las partes, reivindicándose en cambio la libertad interpretativa de los jueces en el derecho internacional, práctica común en el derecho interno.

Hasta el momento, Ecuador ha participado en la firma de 17 tratados siguiendo el patrón de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico que favorece la tributación en el país de residencia del contribuyente. Asimismo, mantiene un acuerdo multilateral con Colombia, Perú y Bolivia, basado en las directrices de la Organización de Naciones Unidas, que prioriza la tributación en el país de origen del ingreso, independientemente de la residencia del sujeto impositivo.

En cuanto a la gestión de los ingresos procedentes del exterior, la normativa ecuatoriana, específicamente la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (de ahora en adelante “LRTI” 2007), establece que los ingresos que hayan sido sujetos a impuestos en otros países serán excluidos de la obligación tributaria en Ecuador, a no ser que provengan de jurisdicciones consideradas paraísos fiscales.

La Constitución ecuatoriana, en su artículo 425, define la preeminencia de la normativa constitucional sobre los acuerdos internacionales y la legislación doméstica. Bajo este orden, la LRTI se acoge a dicha prelación para eximir de impuestos los ingresos de fuentes ecuatorianas recibidos por entidades tanto nacionales como extranjeras, siempre y

cuando así lo dictaminen los acuerdos internacionales que buscan prevenir la evasión fiscal y evitar la doble imposición, acuerdos que Ecuador ha establecido con diversidad de países desde 1982.

Constitucionalmente reconocido, el cuerpo de leyes internacionales es integrante del sistema legal de Ecuador, sustentando así su importancia y aplicabilidad dentro del marco jurídico nacional.

Enrique Sayagués Lasso (1986, pág 15) nos comenta lo siguiente:

“discútase si los tratados internacionales son o no fuente del derecho. La controversia gira alrededor de un punto de derecho internacional público y constitucional; si el tratado constituye por sí mismo una norma de derecho interno o si adquiere esa calidad solamente a través de la ley que lo aprueba... Con ese punto de partida hay que admitir que los tratados internacionales, cuando contienen disposiciones relativas al Derecho Interno o Internacional, son fuentes de esa disciplina”.

Establecer una definición precisa del término tributo para una ley específica ayuda a identificar el alcance de un derecho internacional orientado a la tributación y los tributos afectados por un sistema de referencia en particular.

Este proceso de definición ayuda a estudiar la relación entre tributos que tienen una aplicación más allá de las fronteras territoriales, como en el caso del Derecho Tributario Internacional, incluyendo nuevos contextos y elementos que se resumen en los elementos de conexión y de los tributos en tratados internacionales positivos.

En derecho positivo, estas relaciones se rigen por tratados que abordan la tributación directa o indirectamente y pueden clasificarse como:

- Tratados estrictamente tributarios,
- Tratados no tributarios pero relacionados con la tributación, y
- Tratados que no son estrictamente tributarios pero abordan directamente la tributación. (Hallvis Pelayo, 2014, pág 285)

Este sistema busca una armonización internacional de términos, especialmente para evitar discriminaciones que obstaculicen el comercio libre, imponiendo limitaciones al poder tributario basadas en principios de no discriminación, restricciones a subsidios incluidos los tributarios y defensas comerciales prohibidas.

Además, estos tratados definen ciertos conceptos utilizados por el derecho tributario en áreas como bienes, servicios, propiedad intelectual, entre otros, y establecen las bases para la aplicación de impuestos.

Desde el punto de vista de los tratados, generalmente estos se vinculan al Derecho Internacional del comercio y al Derecho Aduanero, así como al Derecho Internacional Económico, más centrado en la competencia y defensa comercial internacional.

CAPÍTULO II

ANÁLISIS Y RECOMENDACIÓN PARA LA CORRECTA APLICACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA

El ámbito del Derecho Internacional es un componente clave para el Derecho Tributario Internacional, en vista de su influencia mediante convenios y tratados en temas fiscales, comerciales y de inversiones, además de otros marcos legales nacionales y regionales como el Derecho Interno y el Comunitario Andino. Dichas bases son pilares esenciales del régimen legal que gobierna la Fiscalidad Internacional. Por ende, es imperativo considerar el artículo 38.1 del Estatuto del Tribunal Internacional de Justicia, pertinente al caso en estudio, que establece las fuentes del derecho internacional:

- a) El Tribunal, cuya responsabilidad es resolver conflictos presentados ante él basándose en el Derecho Internacional, debe emplear:
- b) Las convenciones internacionales, tanto generales como específicas, que formulan normativas claramente aceptadas por los estados en disputa.
- c) La costumbre internacional que evidencia una práctica comúnmente admitida como jurídica.
- d) Los principios globales del Derecho que naciones desarrolladas han reconocido.
- e) Las resoluciones judiciales y las doctrinas de eruditos altamente capacitados de diversas naciones servirán como apoyo secundario a lo determinado en el artículo 59.

Los tratados y acuerdos son fuentes escritas fundamentales del derecho internacional y son esenciales en la estructura de estados y organizaciones internacionales, a tal grado que pueden llegar a minimizar la importancia de la costumbre internacional. Estos tienen una naturaleza similar a acuerdos contractuales, donde dos o más estados deliberan y regulan materias específicas conforme a los principios que creen apropiados.

Por lo tanto, al aplicar impuestos, ya sean sobre la renta o el patrimonio dentro de una jurisdicción nacional, y cuando se trate de contribuyentes nacionales o foráneos con actividades económicas y ganancias de fuentes tanto locales como internacionales, se debe

considerar no solo la legislación interna sino también las excepciones y regulaciones de tratados vigentes contra la doble tributación, los cuales poseen una jerarquía superior a las leyes nacionales. Incluso, en casos que involucren miembros de organizaciones supranacionales, se deberán atender las normativas específicas de dichas entidades.

Es primordial que en situaciones específicas, los tratados fiscales internacionales delimiten el alcance de la tributación estatal, siempre y cuando dicha limitación sea necesaria para mitigar o anular la doble imposición; es claro que estos acuerdos internacionales no conceden nuevas competencias fiscales inexistentes en la legislación nacional ni alteran las leyes nacionales de manera específica o general. Sin embargo, sí podrían establecer exenciones totales o parciales de impuestos o brindar otros beneficios a quienes estén sujetos al alcance del tratado (Montaño Galarza 2010).

PRECEDENTES DE FALTA DE APLICACIÓN DE TRATADOS O COVENIOS INTERNACIONALES

En fecha 20 de diciembre de 2018, la Administración Tributaria (Servicio de Rentas Internas) expidió la resolución No. NAC-DGERGC18-00000433, en la cual se establecieron los montos máximos y requisitos para la aplicación automática de los benéficos previstos en los Convenios para Evitar la Doble Imposición (de ahora en adelante “CDI”).

Específicamente en el artículo 3 de esta resolución se establecieron estos montos máximos serán de (50) fracciones básicas gravadas con tarifa cero por ciento del impuesto a la renta para personas naturales.

Al establecer limitaciones y requisitos adicionales para la aplicación de estos beneficios, la resolución podría entrar en conflicto con los tratados internacionales y la jerarquía normativa por las siguientes razones:

- **Jerarquía Normativa:** Los tratados internacionales, una vez ratificados, pasan a ser parte del ordenamiento jurídico interno y tienen una jerarquía superior a las leyes internas y, por ende, a las resoluciones administrativas. Si las disposiciones de la resolución son más restrictivas que los tratados, podrían considerarse una violación del principio de primacía del derecho internacional sobre el derecho interno.

- **Limitaciones en los Beneficios:** Aunque los tratados son acuerdos que conceden beneficios fiscales como la reducción o exención de impuestos en ciertas situaciones, la resolución impone un límite máximo fijado en cincuenta fracciones básicas gravadas con tarifa cero por ciento de impuesto a la renta para personas naturales. Esto establece un techo para la aplicación de los beneficios del CDI, lo cual podría no estar contemplado en los tratados y, por lo tanto, limitar sus efectos.
- **Condiciones para la Aplicación Automática:** Los artículos 4 y 5 de la resolución establecen condiciones adicionales para la aplicación automática de los beneficios de los CDI que podrían no estar en línea con lo estipulado en los tratados. Por ejemplo, la necesidad de tener un certificado de residencia fiscal, cumplir ciertos requisitos en relación con contratos previos, entre otros. Si estas condiciones no se encuentran reflejadas en los tratados, podría resultar en una aplicación más estricta que limitaría los beneficios de forma inadmisibles.
- **Retenciones Adicionales:** El artículo 6 señala que, cuando no proceda la aplicación automática de los beneficios según la resolución, se aplicará la tarifa de retención conforme a la ley interna. Esto podría resultar en un tratamiento fiscal menos favorable para no residentes que el que estipulan los CDI, contraviniendo así la finalidad de los tratados.
- **Procedimientos para la Devolución:** El artículo 7, al referirse al procedimiento de devolución de valores retenidos, debe ser congruente con lo establecido en los CDI para garantizar que no se impongan cargas procesales adicionales sobre los no residentes que dificulten indebidamente la obtención de las devoluciones pertinentes.

El CDI tiene como propósito eliminar la doble imposición y proporcionar un marco legal claro para los residentes de los estados signatarios. Las limitaciones y requisitos adicionales impuestos por la resolución pueden llevar a situaciones de doble imposición no previstas o reducir el alcance de los beneficios acordados en los tratados, lo cual iría en contra de su espíritu y finalidad. Además, las condiciones adicionales pueden disuadir la inversión extranjera, perjudicando así los objetivos de política económica que buscan fomentar los CDI.

Esta Resolución fue derogada mediante Resolución No. NAC-DGERCG22-00000056, siendo que en la actualidad no existen límites respecto a la aplicación de los CDI.

CASO PRÁCTICO

En el año 2023, se sentó un precedente jurídico por parte de la Corte Nacional de Justicia, la Sala Especializada de los Contencioso Tributario, en el cual la causa se trataba sobre la como debería ser la correcta aplicación de convenios internacionales suscritos por Ecuador y como la normativa interna no debe interponerse en estos.

La compañía Equinox Ecuador S.A. interpuso recurso de casación en contra de la sentencia emitida en fecha 2 de diciembre de 2021, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario dentro del juicio 17510-2020-00223, en la que se resolvió rechazar la demanda presentada y en consecuencia declarar la legitimidad de la resolución impugnada que regó el reclamo administrativo de pago indebido.

En este proceso lo que se alegó es que la Administración Aduanera se limitó a aplicar el Decreto Ejecutivo que establece el arancel mixto, que integra el ordenamiento jurídico vigente en su momento, por lo que, a criterio de los jueces que emitieron la decisión de mayoría, no se genera violación del régimen legal aduanero; sin embargo, se dejó de aplicar el techo consolidado del Acuerdo de la Organización Mundial de Comercio, del que es parte Ecuador, en razón del protocolo de adhesión; que lo determinado en la Lista de concesiones CXXXIII, que fija el techo consolidado para las partidas de las mercancías importadas es del 30%; que de haberse aplicado el orden jerárquico previsto en el Artículo 425 de la Constitución y como consecuencia el artículo 2(1)(b) del Acuerdo OMC, se hubiera llegado a la conclusión de que el pago es indebido.

Es de tener en cuenta que, mediante Decreto No. 3333 del 22 de diciembre de 1995 (publicado en el Registro Oficial No. 825 del 29 de diciembre de 1995), Ecuador ratificó el Protocolo de Adhesión al Acuerdo que establece la Organización Mundial de Comercio (OMC), lo cual conlleva la obligatoriedad de cumplimiento de los Acuerdos derivados de ella, entre los cuales se encuentra el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio.

La “Lista CXXXIII de concesiones y compromisos en materia de mercancías” consolida un techo arancelario, fijándolo en el 30% para los productos de las subpartidas que consten en dicha lista.

En este orden de ideas, resulta necesaria la aplicación de la “**jerarquía normativa**” que como ya se lo ha mencionado, se encuentra en el Artículo 425 de la Constitución:

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.

El artículo 425 de la Constitución establece la jerarquía normativa, prevaleciendo los Tratados y Convenios Internacionales sobre los Decretos dictados por el Presidente de la República; y dispone que, en conflicto de normas, se aplicará la jerárquica superior.

En concordancia con lo anterior, y en relación a la aplicación de Tratados Internacionales, el artículo 27 del “Convención de Viena sobre el derecho de los tratados” (ratificada por Ecuador el 28 de julio de 2005), sobre el Derecho Interno y la observancia de los Tratados, indica “una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumpliendo de un tratado” (Pág 10).

En igual sentido, Manuel Hallvis Pelayo (2014 pág 238) en su obra “Interpretación de Tratados Internacionales Tributarios” indica que los Estados se obligan al cumplimiento de los tratados internacionales al haberlos aceptado en una decisión soberana:

“(…) nosotros consideramos que el Estado-nación, como parte activa de un concierto de naciones civilizadas del que no se puede excluir, en una decisión soberana ha aceptado formar parte de convenciones de diverso tipo (en especial de derechos humanos), en las cuales ha consentido en aceptar la protección de los derechos humanos de las personas que se encuentran en su territorio en un amplísimo sensu, lo que implica que si surge en esas

convenciones algún derecho que su legislación interna no ha reconocido (y protegido), el Estado lo acepta y protege. Asimismo, se insiste en que, con esto, el derecho internacional se convierte en una instancia que establece los mínimos que debe cumplir el legislador nacional en la protección de las personas, instancia en la que los pactos deben de cumplirse de buena fe para que funcione el sistema”.

En este sentido, si la ley interna de un país cambia o amplía una disposición contenida en un tratado, “... los compromisos internaciones dejarían de tener efecto. Cualquier Estado podría cambiar unilateralmente los términos acordados en una convención internacional” (Revilla Eduardo, 2001 Pág 266-268).

Uckmar, Corasanti, Capitani, Asorey y Billardi, en su obra “Manual de derecho tributario internacional” consideran que los tratados internacionales “... una vez que se aplican directamente al ordenamiento interno, prevalecen seguramente sobre las normas tributarias domésticas” (Uckmar Victor, 2011).

Por lo antes expuesto y de conformidad con un marco jurídico preexistente, tanto la Entidad Fiscal encargada de los asuntos tributarios como la Entidad Aduanera o Administrativa concerniente, se encuentran en la obligación de adherirse al principio de jerarquía legislativa. El incumplimiento de tal principio constituye una infracción a las estipulaciones del Derecho Internacional, las cuales son sostenidas y protegidas por nuestro ordenamiento jurídico vigente. Por tanto, la actuación de dichas autoridades debe ser ejecutada con estricto apego a las disposiciones normativas superiores, a fin de garantizar la observancia de los compromisos internacionales adquiridos por el Estado.

CONCLUSIONES

La importancia de seguir el ordenamiento jurídico y permitir aplicaciones de tratados internacionales sobre la normativa interna de Ecuador se basa en varias razones claves:

- La adhesión al ordenamiento jurídico y a la jerarquía normativa establecida protege la legalidad y la seguridad jurídica. Asegura que todos los actores económicos y sociales sepan qué reglas aplicar y cómo resolver conflictos legales, aumentando la confianza en el sistema legal.
- Al ratificar un tratado internacional, Ecuador se compromete a cumplir con sus disposiciones. No respetar la primacía de los tratados podría llevar a incumplir compromisos internacionales, lo cual tendría consecuencias diplomáticas y podría afectar la imagen del país a nivel global.

Los tratados para evitar la doble imposición (CDI) son una herramienta fundamental para atraer inversión extranjera, pues eliminan la incertidumbre fiscal y reducen la carga tributaria de los inversionistas. Si los tratados no se aplican correctamente, podría disminuir el flujo de inversiones hacia Ecuador.

Los tratados internacionales, y en particular los CDI, promueven el comercio al reducir las barreras fiscales y facilitar las transacciones transfronterizas. La aplicación correcta de estos tratados es esencial para integrar la economía de Ecuador en el comercio mundial.

La aplicación de los tratados garantiza que los derechos de los contribuyentes se respeten tanto a nivel nacional como en el contexto internacional, evitando situaciones de doble tributación que perjudicarían financieramente a las personas y empresas.

El respeto a la jerarquía de normas y el seguimiento de los tratados ayuda a prevenir disputas entre el Estado y los contribuyentes o incluso entre Estados, al tener un marco claro y preferente para resolver problemas de interpretación o aplicación de las normas tributarias.

El respeto de la jerarquía normativa asegura que las leyes y reglamentos nuevos estén alineados con los compromisos internacionales existentes, otorgando estabilidad y consistencia al orden jurídico.

La garantía de que los tratados internacionales tienen primacía sobre la legislación interna es un principio fundamental en derecho internacional y es crucial para mantener un sistema jurídico confiable y un ambiente de negocio sano y predecible que favorece el desarrollo económico y social de Ecuador.

RECOMENDACIONES

Para asegurar una buena aplicación de los tratados internacionales en materia tributaria en Ecuador, y al mismo tiempo mantener congruencia con la normativa interna ecuatoriana, se pueden ofrecer las siguientes recomendaciones:

- Antes de implementar o modificar cualquier ley interna relacionada con tributación, se debe realizar una revisión legal para asegurarse de que esté alineada con los tratados internacionales ratificados por Ecuador. Esto evita conflictos entre la legislación interna y los acuerdos internacionales.
- Crear mecanismos que permitan una rápida resolución de conflictos cuando surjan discrepancias entre la normativa interna y los tratados. Esto podría incluir el establecimiento de tribunales o paneles de expertos especializados en derecho tributario internacional.
- Transparencia y Acceso a la Información: Publicar guías, normativas y cualquier instrumento legal pertinente de manera que estén accesibles para que todos los contribuyentes conozcan cómo se aplican los tratados y cómo estos se relacionan con la normativa interna.

BIBLIOGRAFÍA

Alban Zambonino Marco, “El desbordamiento de las fuentes en el Derecho Tributario” en Marco Albán Zambonino y César Montaña, Coordinadores, Tópicos Contemporáneos del Derecho Tributario, Homenaje al Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario en sus 50 años, IEDT, Quito, 2023

Bulit Goñi, Enrique, “Constitución Nacional Argentina”. En Rubén Asorey y Fernando García, editores, Tratados de Derecho Internacional Tributario, tomo i. Buenos Aires, La Ley, 2023

Cabanellas de Torres, Guillermo, “Diccionario Jurídico Elemental” edición 2006.

Constitución de la República del Ecuador. (2008). QUITO: Corporación de Estudios y Publicaciones

Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados (1980).

D. J. Harris, Cases and Materials on International Law, Sweet & Maxwell, 1998, fifth edition, pp. 810-822

Fix-Zamudio, H. (1993). La evolución del derecho internacional de los derechos humanos en las constituciones latinoamericanas.

Hallvis Pelayo, Manuel, “Interpretación de tratados internacionales tributarios”, Editorial Porrúa, México DF, 2014, p. 22.

Henderson, H. (2004). Los tratados internacionales de derechos humanos en el orden interno: la importancia del principio pro homine. *Revista IIDH*, 39(29), 02-023.

Ley de Régimen Tributario Interno, Pub. L. No. Registro Oficial Suplemento 242 (2007).
<https://www.lexis.com.ec/biblioteca/ley-regimen-tributario-interno>

Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia covid-19, pub. l. no. tercer suplemento no. 587, 120 (2021).

Marco Gerardo Monroy Cabra, Derecho internacional público.

Revilla Martínez, Eduardo, “Violación de leyes a los tratados Supraposición”, en Estudios Tributarios, de Luis Manuel Pérez de Acha y Eduardo Revilla Martínez, Editorial Laguna, Guerrero, México, 2001, pp. 266-268.

Sayagués Lasso, Enrique “Tratado de Derecho Administrativo” 1 edición, Editorial Martin-Bianchi, Montevideo, Uruguay, 1986

Tratado de Fiscalidad Internacional para el Ecuador, primera Editorial (2019).

Uckmar, Víctor; Corosanti, Giuseppe; Capitanti Di Vimercate, Paolo De; Asorey, Rubén O.; y Billardi J., Cristián, *Manual de derecho tributario internacional*, 1º edición, La Ley, Buenos Aires, 2011, pp. 498.



DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo, **Alava Vallejos, Denisse Domenica**, con C.C: # **0922389481** autora del **componente práctico del examen complejo: Libertad de expresión: La falta de aplicación de tratados internacionales en materia tributaria**, previo a la obtención del título de **Abogado de los Tribunales y Juzgados de Justicia de la República del Ecuador** en la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.

1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tienen las instituciones de educación superior, de conformidad con el Artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de titulación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.

2.- Autorizo a la SENESCYT a tener una copia del referido trabajo de titulación, con el propósito de generar un repositorio que democratice la información, respetando las políticas de propiedad intelectual vigentes.

Guayaquil, 23 de **abril** del **2024**

f. _____
Alava Vallejos, Denisse Domenica
C.C: **0922389481**

REPOSITORIO NACIONAL EN CIENCIA Y TECNOLOGÍA

FICHA DE REGISTRO DE TESIS/TRABAJO DE TITULACIÓN

TEMA Y SUBTEMA:	La falta de aplicación de tratados internacionales en materia tributaria.		
AUTOR(ES)	Alava Vallejos, Denisse Domenica		
REVISOR(ES)/TUTOR(ES)	Ab. Jose Miguel Garcia A., Mgs		
INSTITUCIÓN:	Universidad Católica de Santiago de Guayaquil		
FACULTAD:	FACULTAD DE JURISPRUDENCIA, CIENCIAS SOCIALES Y POLÍTICAS		
CARRERA:	Carrera de Derecho		
TITULO OBTENIDO:	Abogado de los Tribunales y Juzgados de Justicia de la República del Ecuador		
FECHA DE PUBLICACIÓN:	23 de abril del 2024	No. DE PÁGINAS:	21
ÁREAS TEMÁTICAS:	Derecho Internacional Público, Derecho Tributario, Derecho Aduanero		
PALABRAS CLAVES/ KEYWORDS:	Tratados Internacionales, Convenios para Evitar la Doble Imposición, Pago Indebido, Ingresos, Jerarquía Normativa, Pagos al Exterior		
RESUMEN:	<p>La integración de los Tratados Internacionales en la normativa jurídica nacional, como parte esencial de los mismos, requiere de un análisis riguroso para determinar su ubicación dentro del mismo sistema. El Derecho Internacional, por su propia naturaleza, no puede imponer su predominio a nivel nacional. La manera en que se gestionan estas normativas internacionales dentro de las estructuras legales locales depende en gran medida de cómo este tema es abordado en las leyes de los países respectivos. El objetivo principal de esta tesis es explorar la correcta forma de aplicación de los Tratados Internacionales dentro del marco legal nacional. Los hallazgos revelan que el ordenamiento y los métodos de interacción entre las leyes locales y los Tratados Internacionales son determinados de manera autónoma por cada país.</p>		
ADJUNTO PDF:	<input checked="" type="checkbox"/> SI	<input type="checkbox"/> NO	
CONTACTO CON AUTOR:	Teléfono: 0968858186	E-mail: Dennisse.alava.vallejos@hotmail.com	
CONTACTO CON LA INSTITUCIÓN(COORDINADOR DEL PROCESO UTE):	Nombre: Reynoso Gaute, Maritza Ginette, Mgs.		
	Teléfono: +593-4-3804600		
	E-mail: maritza.reynoso@cu.ucsg.edu.ec		
SECCIÓN PARA USO DE BIBLIOTECA			
Nº. DE REGISTRO (en base a datos):			
Nº. DE CLASIFICACIÓN:			
DIRECCIÓN URL (tesis en la web):			