

TESIS DE GRADO DE ABOGADO DE
LOS TRIBUNALES DE LA REPÚBLICA
DEL ECUADOR

GONZALO MENDOZA OJEDA

TEMA

Arbitraje Tributario Internacional en el Marco
de los Convenios de Doble Tributación:
perspectivas del caso ecuatoriano

Director: *Dr. César Montaña Galarza*

USFQ- 2011

TABLA DE CONTENIDO

LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL	1
1.1 DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL: ACERCAMIENTO A SUS CARACTERÍSTICAS FUNDAMENTALES	1
1.2 ORIGEN HISTÓRICO DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL	5
1.3 ¿QUÉ SON LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL?	10
1.4 FINALIDAD Y PRINCIPALES PROBLEMAS DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN DE LAS PARTES.	11
1.5 MODELO DEL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN DESARROLLADO POR LA OCDE.	14
1.6 PROCESO DE FORMACIÓN Y JERARQUÍA DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN EL CASO ECUATORIANO.	15
 CONTROVERSIAS TRIBUTARIAS INTERNACIONALES	 18
2.1 NATURALEZA DE LOS CONFLICTOS TRIBUTARIOS INTERNACIONALES	18
2.2 OBSTÁCULOS Y VENTAJAS DE LA SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS TRIBUTARIAS EN FOROS INTERNACIONALES	19
2.3 PROCEDIMIENTOS PARA DIRIMIR CONFLICTOS TRIBUTARIOS INTERNACIONALES	20
a. Derivados de los convenios de doble imposición	20
i. Procedimiento amistoso.....	21
ii. Cláusula arbitral	25
b. Mecanismos de solución de controversias tributarias en el Derecho Tributario.....	27
i. Unión Europea	29

ii. Comunidad Andina (CAN)	32
iii. MERCOSUR	35
ARBITRAJE TRIBUTARIO INTERNACIONAL.....	37
3.1 Naturaleza, concepto y teorías aplicadas del arbitraje tributario internacional	37
3.2 Ventajas del arbitraje tributario internacional.....	43
3.3 Legislación ecuatoriana aplicable.....	46
CONCLUSIONES	58
BIBLIOGRAFÍA	64

Para mis padres que con ejemplo de humildad, cariño y honestidad supieron enseñarme el valor de un trabajo con pasión, una lucha sin cesar y un final sin condición.

AGRADECIMIENTOS

A mi hermana por su mano constante al momento preciso

Al Doctor César Montaña, por sus conocimientos y tutela al momento de efectuar este trabajo

*A la Universidad San Francisco de Quito por la oportunidad de aprender bajo sus arte y
disciplina*

A todos mis compañeros y amigos que supieron darme una mano incondicional en todo momento

RESUMEN

El presente trabajo de investigación busca generar un estudio de una realidad jurídica ecuatoriana mediante el desarrollo del arbitraje tributario internacional como mecanismo de solución de controversias derivado de los convenios de doble imposición. A lo largo del trabajo se busca que el lector partiendo del fenómeno en sí mismo de la doble imposición internacional ingrese al mundo de los convenios para evitar la doble imposición. Dentro de estos convenios internacionales es nuestro interés explorar las diversas formas de resolución de controversias, y con un análisis comparativo entre ellos, llegar a determinar las ventajas y aplicación de cada uno de los procedimientos mencionados. La tesis busca que el lector llegue a entender los fundamentos del Arbitraje Tributario Internacional dentro de los convenios para evitar la doble imposición suscritos por el Ecuador. El análisis va a permitir ver la posición del autor sobre la factibilidad de llegar a un arbitraje bajo las circunstancias políticas actuales, y la normativa vigente en el Ecuador, concluyendo con la importancia que tiene este estudio para los profesionales del derecho preocupados por los avances integracionistas, la evolución normativa y la aplicación práctica en el sistema ecuatoriano.

ABSTRACT

This research paper has the aim of developing a study of an Ecuadorian legal reality, through the development of international tax arbitration as a mechanism for solving controversies rooted in double taxation treaties. The main intent of the paper is for the reader, after being familiarized with the concept of international double taxation, to enter into the world of treaties made to avoid said phenomenon. Within these international treaties lies the author's interest to explore diverse forms of controversy resolution, and through a comparative analysis, finally determine the advantages and applications of each one of the procedures mentioned. The thesis attempts to lay out the fundamentals of International Tax Arbitrage within treaties signed by Ecuador in order to avoid double taxation. The subsequent analysis showcases the author's position on the feasibility of arriving at arbitration under the current political circumstances, and the regulations currently in force in Ecuador, concluding with the importance that this study has for law professionals concerned with regulatory evolution and advances favoring integration, and their practical application in the Ecuadorian system.

CAPÍTULO I

LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

1.1 Doble Imposición Internacional: acercamiento a sus características fundamentales

Partamos de la premisa de que toda actividad económica comercial genera que una persona, sea esta natural o jurídica, se regule por las normas fiscales de un estado sobre contribuciones. El esquema normal, por así llamarlo, de las relaciones comerciales se maneja dentro del ámbito territorial determinado, lo que conlleva que no se generen inconvenientes en el momento en que Estado va a ejercer su facultad determinadora de los tributos causado por esas relaciones comerciales. Pero esta supuesta normalidad, se ve afectada cuando un contribuyente o bien ejerce sus actividades de comercio, o estas causan sus efectos, en un estado extranjero. Esta alteración de la normalidad abre la posibilidad de que el nacional de un país genere la determinación de un tributo en dos países diferentes por el mismo hecho generador.

Los estados gozan del poder de determinar y exigir las contribuciones que este considere pertinente dentro del ámbito de su jurisdicción. El ejercicio de esa libertad de imponer dentro de su ámbito territorial de la cual goza el

estado, es llamado soberanía. Particularmente el ejercicio del poder tributario derivado de la misma esencia del poder soberano es lo que se conoce como soberanía tributaria¹. La importancia de la soberanía tributaria radica tanto en el momento de suscripción de un tratado sobre la materia, como lo son los de doble imposición, al igual que en caso de controversias en los que el estado ceda parte de esa jurisdicción para conocer temas tributarios a un foro internacional. Dentro del ejercicio de esta soberanía tributaria nace la posibilidad de que dos o más estados apliquen impuestos similares a un mismo contribuyente sobre el mismo hecho imponible y durante el mismo periodo de tiempo, fenómeno que es conocido como doble imposición². Con el objetivo de evitar esta posibilidad, que en concepto final se convierte en un castigo para el contribuyente, los estados, en ejercicio de su facultad soberana crearon los convenios para evitar la doble imposición. El castigo para el contribuyente viene dado en la medida en que este debe responder por dos obligaciones tributarias en bajo dos jurisdicciones territoriales distintas por el mismo hecho generador. En este sentido el profesor GUILLERMO O. TEIJEIRO, ha recopilado el criterio de algunos autores y ha definido a la doble imposición como:

La imposición por parte de dos o más estados de tributos comparables, sobre un mismo contribuyente, con respecto al mismo concepto y por idéntico periodo.³

Si hablamos del ejercicio de su facultad soberana, como ya lo dijimos es preciso remontarse al concepto de soberanía, entendido como la cualidad inherente a los estados que le brinda poder absoluto frente a otros estados, lo que automáticamente nos lleva a pensar en el principio de igualdad jurídica de los estados, ya que en tal virtud, estos se reconocen de forma recíproca como soberanos en un marco de igualdad. Una de las expresiones más claras de la soberanía es la jurisdicción, en la cual se verifica su existencia en sí mismo

¹SOL GIL, JESÚS. “La Doble Imposición Internacional” en PASQUALE PISTONE Y HELENO TAVEIRA, Coordinadores. Estudios de Derecho Tributario, Constitucional e Internacional”. Rodolfo de palma. Buenos Aires:2005. p. 858

² Ibídem. P.854

³ G. TEIJEIRO, “Aplicación de las Normas Tributarias en el espacio”. H. GARCIA BELSUNCE, Director. “Tratado de Tributación”. Tomo I, ASTREA. Buenos Aires: 2003. p. 760.

mediante sus órganos de gobierno en todas sus actuaciones. Son bases de la jurisdicción el territorio y la nacionalidad ya que partimos de que esta se caracteriza por ser excluyente de la potestad de otros estados.⁴ Una de las incongruencias más importantes que abre la jurisdicción de un estado en coexistencia con la de otro estado, particularmente en temas de doble imposición, es la que proviene de la doctrina clásica que deriva directamente de las convenciones de Viena⁵, en las que se madura la idea de entender al estado como el sistema político, jurídicamente organizado, que ostenta el carácter absoluto de la soberanía, por lo que, no cabría la posibilidad de que dos o más estados puedan coexistir regulando un mismo hecho generador que sucede sobre un mismo lugar y en relación al mismo contribuyente.⁶ En otras palabras significa que cuando dos estados quieren ejercer soberanía sobre un mismo hecho, uno de los dos necesariamente tiene que ceder soberanía para que el otro la adopte. Este principio de limitar la soberanía estatal y en muchos casos cederla por completo para el tema puntual es solo la evidencia de que el estado está obligado a actuar en protección de los derechos de sus ciudadanos.

En el ámbito internacional, los estados soberanos están dotados con facultades para legislar en el campo normativo de forma independiente. Esas potestades soberanas que ostentan los estados, les permite establecer obligaciones tributarias a todas las relaciones con carácter económico que se generen y verifiquen dentro de sus jurisdicciones geográficas, incluso para el ejercicio de estas facultades tributarias el estado puede imponer dichas obligaciones a hechos generadores que se vinculen por algún elemento a la jurisdicción de otro estado⁷ y precisamente en este momento surge la posibilidad de una doble imposición jurídica internacional.

⁴ SOL GIL, JESÚS. “La Doble Imposición Internacional” p. 853

⁵ Véase Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados, finalizado el 23 de mayo de 1969, entró en vigencia el 27 de enero de 1980, inicialmente ratificado por 25 estados.

⁶ G. TEJEIRO, “Aplicación de las Normas Tributarias en el espacio” cit. p. 717.

⁷ V. UCKMAR, “Tratados Internacionales en materia Tributaria”, A. AMATUCCI, Director. “Tratado de Derecho Tributario”. Tomo Primero. TEMIS. Bogotá:2001 p. 736.

En este sentido, J.V. TROYA JARAMILLO ha dicho que:

La potestad tributaria o soberanía fiscal puede gravar a hechos generadores ocurridos dentro de su territorio, aunque los titulares de los mismos residan o se encuentren domiciliados en el extranjero, lo que no riñe con la territorialidad⁸

Las normas de Derecho Internacional, buscan desde sus inicios mantener la soberanía de sus estados firmantes, sin que en ningún caso la firma de un convenio pueda significar pérdida de soberanía ya que en sí mismo el hecho de la suscripción es ejercer la soberanía a plenitud. Esto sucede en los convenios internacionales para evitar la doble imposición, en los cuales no cabe bajo ningún concepto dudar de su validez por tratarse de temas propios de la jurisdicción de los estados firmantes, criterio que se debe trasladar a todas las cláusulas del convenio como la de resolución de controversias que entraremos a analizar más adelante.

Dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano debe tenerse en consideración que existe regulación específica que marca el principio de reserva de Ley así como la finalidad de los tributos.⁹ Es importante tener claro que este sistema con contraviene a lo dispuesto en los convenios de doble imposición y mucho menos cuando hablamos de la jerarquía normativa de los convenios en rango superior a las leyes. De la misma forma dentro de la legislación interna el Ecuador ya establece que las reclamaciones deberán ser atendidas por los órganos estatales dedicados para el efecto.¹⁰ Y finalmente la indisponibilidad del crédito tributario está dada en la legislación tributaria interna como una

⁸ TROYA JARAMILLO, JOSÉ VICENTE. "Derecho Tributario Internacional. Corporación Editora Nacional. Ecuador 1990, p.13

⁹ Codificación del Código Tributario Ecuatoriano

Art. 3.- Poder tributario.- Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.

Art. 4.- Reserva de ley.- Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código

Art. 6.- Fines de los tributos.- Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional. Publicada en el Registro Oficial Suplemento 38 de 14-jun-2005

¹⁰ Codificación del Código Tributario Ecuatoriano Art. 10.- Actividad reglada e impugnable.- El ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de gestión en materia tributaria, constituyen actividad reglada y son impugnables por las vías administrativa y jurisdiccional de acuerdo a la ley. (Publicada en el Registro Oficial Suplemento 38 de 14-jun-2005)

prohibición frente a terceros en materia contractual, pero es preciso tener claro que estos principios están regulados internamente, para poder llegar a entender a los convenios para evitar la doble imposición y sus mecanismos de solución de controversias.¹¹

1.2 Origen histórico de los convenios para evitar la doble Tributación Internacional

El origen histórico de estos convenios internacionales se remonta a 1899, con la suscripción del primero de estos entre Austria y Prusia¹². Los estados, a lo largo de los años, han evidenciado un amplio interés para la suscripción de estos tratados y creemos que por fin se ha entendido a estos como la base fundamental de un régimen tributario global que asegure a plenitud los derechos de los contribuyentes.

Para entender a los convenios de doble imposición, y como brevemente ya lo hicimos en el numeral anterior de este documento, es importante partir de una breve explicación sobre el fenómeno tributario de la doble imposición internacional que en sí mismo contiene elementos subjetivos, objetivos y temporales.¹³ La doctrina es clara, al desarrollar el concepto del sujeto activo, quien por naturaleza es el estado¹⁴, el cual debe imperantemente estar cubierto por soberanía tributaria, aunque en casos excepcionales existan organismos internacionales que puedan ejercer dicha soberanía, siempre y cuando esta haya sido expresamente concedida por el mismo estado en el ejercicio de su misma soberanía¹⁵, como es el caso del sistema comunitario en contadas excepciones, a las cuales haremos referencia más adelante.

¹¹ Véase Código Tributario Ecuatoriano,

Art. 20.- Estipulaciones con terceros.- Las estipulaciones contractuales del sujeto pasivo con terceros, no pueden modificar la obligación tributaria ni el sujeto de la misma. Con todo, siempre que la ley no prohíba la traslación del tributo, los sujetos activos podrán exigir, a su arbitrio, la respectiva prestación al sujeto pasivo o a la persona obligada contractualmente

¹² Véase Convenio registrado en 1899 por la Liga de las Naciones. Tomado de Altman, Z. D. *Dispute Resolution Under Tax Treaties*. IBFD Publications, 2006.

¹³ Cfr. C. MONTAÑO GALARZA, "Manual de Derecho Tributario Internacional", Corporación Editora Nacional. Universidad Andina Simón Bolívar. Quito-2007. p. 113.

¹⁴ Véase para el caso ecuatoriano lo dispuesto en la codificación del Código Tributario Vigente, Art. 23.- Sujeto activo.- Sujeto activo es el ente público acreedor del tributo.

¹⁵ Cfr. C. montaña galarza, "Manual de Derecho Tributario Internacional" cit. p. 113-116.

Es preciso añadir lo que menciona el catedrático CESAR MONTAÑO en su Manual de Derecho Tributario Internacional sobre los elementos, que yo los llamaría requisitos, de una doble imposición, entendiendo a éstos como la similitud sustancial de los impuestos concurrentes, la identidad subjetiva entendido como tal que el sujeto pasivo sea el mismo al que se le haya impuesto los tributos concurrentes e identidad temporal en donde se verifique que el momento en que se establezca la imposición del tributo sea el mismo para las dos o más administraciones concurrentes con su facultad impositiva.

Del estudio de lo dicho por el profesor argentino Villegas, se evidencia que éste añade un requisito de configuración, que como él mismo lo llama, es el de diversidad de sujetos fiscales, el cual ha sido desarrollado ya en la actualidad por más autores. Además, siendo éste el carácter que marca la diferencia entre doble imposición nacional y doble imposición internacional, criterio de distinción visto desde la nacionalidad de las entidades fiscales encargadas de la determinación e imposición de un tributo, cabe decir que la materia de este análisis es únicamente la doble imposición internacional, porque los fines que buscamos es el estudio de la factibilidad de un arbitraje en tribunales internacionales producto de una cláusula comisoraria presente en los tratados que un estado haya suscrito para evitar la doble imposición internacional.

Se ha observado, que la doble imposición internacional, se ha constituido como un obstáculo al desarrollo económico de los países, ya que el criterio expansionista de los mercados se ve limitado frente a una lucha de poderes adquisitivos tributarios de los Estados. La comunidad internacional, no se ha quedado estática frente a este fenómeno, y la respuesta no hay sido únicamente la creación de convenios internacionales de carácter bilateral, sino otras tantas soluciones como las reuniones de expertos que analicen el tema que por primera vez lo hizo el Consejo Económico Social de las Naciones Unidas (“ECOSOC”) en resolución del 4 de agosto de 1967¹⁶, o la formación

¹⁶ Tomado de E. LOZANO RODRIGUEZ, “Arbitraje Internacional en Materia Tributaria”. Universidad De Los Andes, Editorial Temis, Bogotá: 2009. p. 17

de modelos de convenios de carácter regional que regulen la doble imposición y actualmente el desarrollo de un convenio modelo para evitar la doble imposición elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (“OCDE”), del cual nos ocuparemos a mayor detalle en lo posterior. En ese mismo sentido, debemos diferenciar que existen tratados tendientes a eliminar los conflictos positivos de doble gravamen que originan el fenómeno de la doble imposición, que ya analizamos anteriormente, existen otros tratados que buscan liberalizar a las relaciones comerciales de algunas obligaciones tributarias, como en esencia lo son los tratados de comercio. En este mismo sentido de avance normativo existen tratados de comercio e inversión que contienen normas tributarias, con abundante existencia en el caso ecuatoriano.¹⁷

Dentro del origen histórico es prudente analizar modelos de convenios que tienen mucha anterioridad al de la OCDE, como es el caso de uno de los primeros tratados sobre la materia celebrado entre Reino Unido e Irlanda¹⁸, en el cual, cabe destacar que tuvo la novedad de instaurar un mecanismo de solución de controversias con carácter obligatorio para las partes, modelo que no tuvo mayor eco en el resto de tratados posteriormente suscritos.

Tendría que pasar casi un siglo, para que un convenio de doble imposición con relevancia mundial contenga una innovación en el mecanismo de solución de controversias pactado. Es el caso del convenio suscrito entre Estado Unidos de Norteamérica y Alemania en 1989¹⁹, del cual haremos algunas consideraciones por su relevancia en el estudio de la materia. Partamos de la idea de que Estados Unidos es un país con una ligera originalidad en su ámbito internacional, que en tema de fiscalidad

17 Véase Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y la República Popular de China para el fomento y protección recíproca de Inversiones.

18 Agreement between the British Government and de Government of the Irish free state in respect of double income tax. Trad., Tratado para evitar la doble imposición suscrito entre Reino Unido e Irlanda en 1926, tomado de http://www.irishstatutebook.ie/1926/en/act/pub/0035/gen_7.html. consultado el 3 de marzo de 2011

19 Convention Between United States Of America and the Federal Republic of Germany for the avoidance of double taxation and the prevention of Fiscal Evasion. Trad., Convenio para evitar la doble imposición internacional y evitar la evasión fiscal entre Estados Unidos y Alemania. Tomado de <http://www.irs.gov/pub/irs-trty/germany.pdf>. consultado el 15 de marzo de 2011.

internacional no ha sido la excepción a esta originalidad, ya que ha mantenido un modelo de convenio que en parte difiere del de la Organización de Naciones Unidas (ONU) y de la OCDE. El tratado con Alemania, debe ser considerado como un avance para las negociaciones futuras, y particularmente en materia de arbitraje, un escueto pero claro artículo 25 del Convenio fue un pilar para el resto de tratados que se firmarían posteriormente. De un corto análisis de este artículo, se desprende características esenciales como son que el arbitraje solo se dará si el procedimiento amistoso falla, y frente al consentimiento expreso de las partes; además este arbitraje deberá ser técnico y bajo ningún concepto versará sobre la existencia o no de un tributo ni materias de política fiscal de alguno de los estados partes y por último el arbitraje tiene carácter de confidencial para todo cuanto participe de él.²⁰

Para Estados Unidos, este tratado se consolidó como uno de los modelos que posteriormente se van a sintetizar en uno solo, adoptando en

²⁰ ARTICLE 25 Mutual Agreement Procedure.- 1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident or, if his case comes under paragraph 1 of Article 24 (Nondiscrimination), to that of the Contracting State of which he is a national. The case must be presented within four years from the notification of the assessment giving rise to double taxation or to taxation not in accordance with the provisions of this Convention. 2. The competent authority shall endeavor, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with this Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits or other procedural limitations in the domestic law of the Contracting States. 3. The competent authorities of the Contracting States shall endeavor to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of this Convention. In particular the competent authorities of the Contracting States may agree a) to the same attribution of income, deductions, credits, or allowances of an enterprise of a Contracting State to its permanent establishment situated in the other Contracting State; b) to the same allocation of income, deductions, credits, or allowances between associated enterprises and other persons in accordance with the principles of Article 9 (Associated Enterprises); c) to the settlement of conflicting application of this Convention, including conflicts Regarding aa) the characterization of particular items of income; bb) the characterization of persons; cc) the application of source rules with respect to particular items of income, and dd) to the treatment of income that is assimilated to income from shares by the taxation law of the State of source and that is treated as a different class of income in the other State; d) to a common meaning of a term; e) to the application of the procedural provisions of domestic law including those regarding penalties, fines, and interest, in a manner consistent with the purposes of this Convention; and f) to increase the amounts referred to in Articles 17 (Artistes and Athletes) and 20 (Visiting Professors and Teachers; Students and Trainees) to reflect economic or monetary developments. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in this Convention. 4. The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly for purposes of reaching an agreement in the sense of the preceding paragraphs. Where the procedure relates to a particular case, the persons concerned shall be permitted to present their views to the competent authority of either or both of the Contracting States. When it seems advisable in order to reach agreement to have an oral exchange of opinions, such exchange may take place through a Commission consisting of representatives of the competent authorities of the Contracting States. 5. Disagreements between the Contracting States regarding the interpretation or application of this Convention shall, as far as possible, be settled by the competent authorities. If a disagreement cannot be resolved by the competent authorities it may, if both competent authorities agree, be submitted for arbitration. The procedures shall be agreed upon and shall be established between the Contracting States by notes to be exchanged through diplomatic channels. Convention Between United States Of America and the Federal Republic of Germany for the avoidance of double taxation and the prevention of Fiscal Evasion cit.

gran medida la cláusula de solución de controversias del convenio de 1989 con Alemania anteriormente citada.

Europa no se quedó atrás en la innovación en materia de doble imposición, es así, como al año subsiguiente de la firma del tratado de Estados Unidos con Alemania, se suscribe el primer acuerdo multilateral para evitar la doble imposición en todos los países de la Unión Europea²¹. Si bien, vamos a volver a tocar el sistema europeo, más adelante cuando tratemos el modelo dentro del derecho comunitario, es preciso mencionar ciertas características esenciales del primer acuerdo europeo.

La obligatoriedad del arbitraje es una de las características, que si bien no es pionero en el tema, es uno de los pilares de innovación para el arbitraje tributario internacional. Una de las particularidades de este acuerdo, es que el laudo no es vinculante en estricto sentido, ya que las partes una vez emitido el laudo, aun tienen la posibilidad de efectuar acciones para eliminar la doble imposición.

El sistema comunitario europeo, ha tenido críticas generalizadas para todos sus acuerdos, y este acuerdo de doble imposición no es la excepción, ya que la demora en ratificar de los países miembros de la Unión Europea (UE) es una constante, así como la limitación de aplicabilidad del texto del acuerdo únicamente a países miembros.

Por último, la importancia final y más trascendente de este acuerdo europeo, que es el único que ha logrado llevar a la práctica el arbitraje tributario en foros internacionales. La primera ocasión sucedió entre Francia e Italia, en un conflicto del cual no se tiene mucha información, además de los comentarios de pocos expertos que tuvieron acceso al mismo, al igual que el segundo conflicto suscitado entre Alemania y Francia.²²

²¹ Convention on the Elimination of Double Taxation in connection with the adjustments of profits of associated enterprises.. tomado de <http://www.viip.de/enpdf/e271.pdf>. consultado el 13 de marzo de 2011.

²² COLLET, MICHAEL Y GILBERT BRUNO. CMS Bureau Francis Lefebure- France's New Transfer Pricing Environment: What You should know. Tomado de: <http://www.cms.bfl.com/jabia/jabia/pid/221>, consultado el 4 de marzo de 2011.

1.3 ¿Qué son los convenios para evitar la doble imposición internacional?

Hemos visto que el proceso de crecimiento económico de los últimos tiempos ha generado que los Estados se preocupen en gran medida de regular todos los fenómenos jurídicos que se generan por el incesante movimiento comercial. En este sentido nacen los convenios internacionales para evitar la doble imposición, con el objetivo de regular las actividades de aquellos que residen en uno de los estados contratantes y que por razones de doble residencia o de manejo de flujo comercial pueden generar la determinación de tributos en dos o más de los estados suscriptores del convenio. Entendamos que los convenios de doble imposición entran en acción con carácter excepcional, es decir son aplicables únicamente cuando hay una solicitud expresa de aplicación que en la generalidad de los casos viene del contribuyente que se siente afectado. Este carácter excepcional de los convenios de doble imposición se verifica cuando las dos administraciones tributarias ejercen su facultad determinadora sobre un mismo sujeto y en protección de éste aparece el convenio para sacarlo de esa esfera y como dice el Profesor MONTAÑO GALARZA²³, en forma de abducción establecer un nuevo régimen, fuera del ámbito local., para el contribuyente supuestamente afectado.

En este sentido, se ha manifestado VÍCTOR UCKMAR al desarrollar la esencia en sí mismo de los convenios para evitar la doble imposición, al mencionar que:

La coexistencia de potestades de imperio, de la cual la tributaria no es sino una manifestación, puede ocasionar conflictos de jurisdicción tributaria por falta de límites al poder impositivo de los estados individuales, derivados tanto de la ley interna como del derecho público internacional, respecto de hechos relacionados con su territorio.²⁴

Estos tratados internacionales no se alejan del concepto básico que generalmente se conoce y que ha sido ampliamente desarrollado por la

23 Entrevista efectuada al Doctor César Montaña Galarza, profesor y Director de la Escuela del área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, dada en varias ocasiones por ser éste el Director de este trabajo,

24 V. UCKMAR, "Tratados Internacionales en Materia Tributaria", cit. p. 736.

doctrina internacionalista del derecho público, en el sentido de que son acuerdos de carácter internacional entre estados, que en pleno ejercicio de sus soberanía, generan una declaración de voluntad, la cual normalmente es producto de largas y complejas negociaciones, pero que siempre llegan a un consenso común sobre la base de los principios de igualdad jurídica, reciprocidad, justicia y equidad.²⁵

Los principios de los tratados internacionales son el fundamento más importante que sustenta la interpretación de cada una de sus cláusulas entre las que están las de solución de controversias, por lo que estos principios son directamente aplicables al arbitraje como la jurisdicción elegida, punto que va a ser fundamental al momento de analizar el arbitraje como mecanismo de solución de controversias de los convenios de doble imposición.

A gran escala hemos visto que la mayoría de los convenios de esta índole, incluido el modelo del la OCDE, desarrollan los conceptos del estado de residencia, del estado de la fuente, así como se especifican los tipos de tributos que serían gravados por un Estado y por otro dependiendo de las circunstancias que se verifiquen al momento de la determinación tributaria.²⁶

En general, todo el análisis de los convenios para evitar la doble imposición responde a las causas de la doble imposición internacional. La concurrencia de la legítima jurisdicción tributaria que ejercen los estados soberanos es la razón que evidencia la presencia de una posible doble imposición, y en ese sentido, las normas de carácter internacional han tratado de definir ciertos conceptos, aunque no en todos los casos han tenido una buena acogida por parte de la legislación interna.

1.4 Finalidad y principales problemas de los convenios para evitar la doble imposición de las partes.

La OCDE y una serie de tratadistas de Derecho Tributario Internacional, han aceptado que estamos frente al fenómeno de la doble imposición, cuando

²⁵ Cfr. R. MADUEÑO, "Instituciones de Derecho Público". 2da Edición. Ediciones Machi, Argentina 1997. p. 287.

²⁶ SOL GIL, JESÚS. "La Doble Imposición Internacional" p. 860

una misma ganancia es gravada en un mismo sujeto por más de una jurisdicción. En esencia, el resultado es similar en los casos de doble imposición que se logran verificar, pero las causas no son iguales ya que los hechos y supuestos generadores no siempre van a ser los mismos. Sin perjuicio, de que en la generalidad encontremos situaciones que se repiten en los actos de comercio del día a día. En amplio sentido, y tratando de abarcar la mayor cantidad de hechos posibles, existe doble imposición internacional, cuando hay un ejercicio de la jurisdicción tributaria de un estado en el cual se generó la utilidad proveniente de una actividad comercial, y de forma concurrente hay el legítimo ejercicio de la jurisdicción tributaria del estado de residencia o nacionalidad del sujeto que realiza la actividad comercial, sin olvidar que es requisito sine qua non que ese ejercicio de la jurisdicción tributaria de los dos o más estados recaiga sobre el mismo individuo por el mismo hecho generador.

Las medidas para evitar doble imposición, provienen generalmente del estado de residencia del contribuyente, y esas medidas unilaterales, mediante normativa interna que regule los supuestos de determinación tributaria, o a través de medidas bilaterales con la suscripción de tratados internacionales y en mucho menos grado por medio de medidas multilaterales con convenios de carácter regional, normalmente dentro del derecho comunitario.

Es claro que las medidas de carácter unilateral son normalmente menos efectivas ya que prevé la necesidad de concurrencia de jurisdicción con el otro estado o país fuente que normalmente tiene prioridad de determinación, situación que raramente se observa en el contexto internacional ya que implica una regla general que deja a uno de los dos estados sin la posibilidad de cobro por un hecho generador. Por el contrario, las soluciones tanto bilaterales como multilaterales requieren de una concurrencia de voluntades soberanas de los estados.

No es raro encontrar críticas a los convenios relativos a evitar la doble imposición internacional, en el sentido de que estos tienen como principal

finalidad fortalecer el poder económico de algunos países desarrollados sobre aquellos que se encuentran en vía de desarrollo, críticas que por su falta de fundamentos prácticos se han quedado sin piso dentro de la doctrina predominante del derecho tributario internacional. Por el contrario, las teorías económicas han prevalecido en el sentido de analizar la importancia de estos tratados para el crecimiento globalizado de los mercados, sin que las fronteras territoriales sean un limitante para aquello. La seguridad jurídica que genera la existencia de una regulación internacional para la imposición tributaria en impuestos de renta y patrimonio evidentemente genera confianza a los inversionistas que buscan expandir sus mercados con reglas del juego claras²⁷.

La doctrina ha desarrollado dos grandes clasificaciones a las medidas tendientes a evitar la doble imposición internacional en base al momento de aplicación de estas medidas, pudiendo ser las que operan ex ante y las que operan ex post.

Los convenios para evitar la doble imposición, sean estos de carácter bilateral o multilateral, se enmarcan dentro de la primera clasificación, ya que son medidas que tienen como objetivo la prevención, sea en parte o en todo, de la doble imposición internacional. En este sentido, estamos frente a una asignación de poder soberano de determinación tributaria que realiza un estado a otro cuando se verifican los supuestos de residencia y territorio que se desarrollen en los convenios suscritos.

Los convenios mantienen su origen en la voluntad de los estados, y como tal siempre va a ser su manifestación la que de origen de los mismos. En este sentido el principio de indisponibilidad de la obligación tributaria no se ve afectado con la suscripción el convenio, criterio de extrema utilidad al momento de tratar los obstáculos del arbitraje como mecanismo de resolución de controversias de un Convenio de doble imposición.

²⁷ J.F. JARAMILLO SALGADO. “Los Convenios para evitar la Doble Imposición: una mirada desde los fines extrafiscales de la tributación” en PASQUALE PISTONE Y HELENO TAVEIRA, Coordinadores. Estudios de Derecho Tributario, Constitucional e Internacional”. Rodolfo de palma. Buenos Aires:2005. p. 700

Hay sistemas jurídicos tributarios que han optado por tener mecanismos para evitar la doble imposición internacional de carácter unilateral, es decir, consisten en una autoeliminación de la soberanía tributaria en el sentido de que los conflictos sobre imposición se resuelven dentro del ordenamiento jurídico de un solo estado. Mientras que los de carácter bilateral, como lo son los acuerdos suscritos entre estados que generan una vinculación necesariamente mucho más estrecha fielmente reflejada en los mecanismos de solución de controversias que generalmente tienen al procedimiento amistoso como su principal punto de conexión intensa, el cual desarrollaremos más a profundidad en líneas posteriores de este análisis.

La globalización, fenómeno tratado ya al inicio de este análisis, generalmente va de la mano con procesos de integración que se enmarcan dentro del sistema comunitario. El desarrollo de los modelos comunitarios, ha sido muy amplio y como tal su fundamentación en principios claros ha hecho que los estados se sientan atraídos por el sistema. Este fenómeno de integración, se ha visto reflejado en materia tributaria, y es ahí en donde los sistemas comunitarios han generado convenios para evitar la doble imposición en su avance legislativo comunitario, el cual amplía su importancia cuando sostiene principios como el de supremacía de la norma comunitaria.

1.5 Modelo del Convenio para evitar la doble imposición desarrollado por la OCDE.

El modelo desarrollado por la OCDE, ha sido el pilar fundamental y de mayor significación en la regulación de la doble imposición internacional, en este sentido este modelo se debe entender como un patrón para que los estados puedan tener una guía al momento de redactar sus convenios de doble imposición, sin perjuicio de que existan estados que no hayan adoptado este modelo ya que su experiencia histórica es mucho antes del apareamiento de la OCDE.

Entendido que la OCDE tiene sus orígenes en un tiempo posterior a la segunda guerra mundial, los incentivos para desarrollar un régimen de

seguridad en temas fiscales a los estados del mundo era una prioridad, y mucho más, en vista de que ya la proliferación de los convenios para evitar la doble imposición de carácter bilateral era muy grande. La necesidad de regular técnicamente los tratados internacionales de la materia era inminente, y es así, como en 1963 el consejo de la OCDE genera la primera recomendación dirigida a sus países miembros para que establezcan medidas para evitar la doble imposición y adopten el modelo de convenio de la OCDE el momento de suscribir uno. Desde ese momento el trabajo del grupo consultivo de expertos de la OCDE no ha parado, y las recomendaciones que incorporan y modifican conceptos del modelo de convenio inicial han sido adoptadas casi en su mayoría. Por la gran influencia que tuvo este modelo de convenio a lo largo de los países, saliendo de la esfera de los países miembros de la OCDE, se decide extender su campo de acción permitiendo que todos los interesados puedan adoptar este modelo de convenio como propio para la suscripción de los tratados de doble imposición.²⁸

1.6 Proceso de formación y jerarquía de los Convenios para evitar la Doble Imposición en el caso ecuatoriano.

Debemos partir de que los instrumentos internacionales forman parte de de las fuentes formales del derechos constitucional, aunque la constitución ecuatoriana en la actualidad le otorgue rango constitucional única y exclusivamente a los tratados que versen sobre materia de Derechos Humanos. Los convenios para evitar la doble imposición, por su naturaleza, tienen rango supra legal por estar sobre las leyes, pero infra constitucional por encontrarse debajo de la Constitución.²⁹

Para el proceso de formación de los tratados, debemos ceñirnos a la Constitución política vigente en el Ecuador, que establece que es facultad de la Asamblea aprobar los tratados que se encuentren inmersos dentro de la

²⁸ Cfr. C. MONTAÑO GALARZA, “Manual de Derecho Tributario Internacional” cit. p. 166 – 168.

²⁹ Véase Constitución Política de la República del Ecuador. **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. Publicada en el Registro Oficial No. 449 del 20 de octubre de 2008

clasificación que hace el artículo 417 de la Carta Magna³⁰. Es motivo de debate analizar si un convenio de doble imposición debe ser o no aprobado por la Asamblea, es decir si se encuentra dentro de alguna de la materia que por ley deben contar con la aprobación de la asamblea. Defender cualquiera de las dos tesis en este caso resultaría fácil pero infructuoso. Sin perjuicio de la poca utilidad que resulta de este análisis, nos inclinamos por la teoría de que los convenios para evitar la doble tributación tienen que ver con derechos y garantías establecidos en la constitución, ya que es un deber de los ciudadanos y como tal derecho del estado pagar y recibir, respectivamente los tributos para financiar el gasto público, y por último es una garantía constitucional la protección de los contribuyentes, el trato justo, igualdad y equidad, garantías que se verían afectadas por el fenómeno de la doble imposición internacional. Debemos concluir con la premisa de que el único órgano competente para interpretar la Constitución es la Corte constitucional, y en tal sentido es esta la encargada de resolver si debe o no la asamblea aprobar la firma de un convenio para evitar la doble imposición.

Con este punto, hemos tratado una breve introducción al mundo de la doble imposición internacional y su principal medida de aplacamiento a través de los convenios para evitar la doble imposición internacional. Es preciso abrir la puerta al mundo de las controversias internacionales en materia tributaria, para centrarnos en los sistemas de resolución de conflictos más usados y cuál ha sido su relevancia en la actualidad.

Finalmente no debemos olvidar que la legislación ecuatoriana tributaria hace referencia a la mayoría de los principios que se ven reflejados en los convenios de doble imposición, así como a sus desventajas y principales

30 Véase Constitución Política de la República del Ecuador **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. Publicada en el Registro Oficial No. 449 del 20 de octubre de 2008

críticas. La importancia radica en que la legislación ecuatoriana no es ajena a la necesidad de estos convenios y en algún punto llega a hacer remisión a un convenio debidamente suscrito.³¹

³¹ Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno. Art. 12Los ingresos de fuente ecuatoriana que sean percibidos por empresas extranjeras con o sin domicilio en el Ecuador, estarán exentos del pago de impuestos en estricta relación a lo que se haya establecido por convenios internacionales de reciprocidad tributaria, exoneraciones tributarias equivalentes para empresas nacionales y para evitar la doble tributación internacional. publicado en el Registro Oficial Suplemento 209 de 08-jun-2010

CAPÍTULO II

CONTROVERSIAS TRIBUTARIAS INTERNACIONALES

2.1 Naturaleza de los conflictos tributarios internacionales

Para entender a plenitud la naturaleza de los conflictos que pueden surgir dentro del derecho tributario internacional, y con la finalidad que esta investigación persigue, vamos a analizar exclusivamente desde el aspecto subjetivo las posibilidades en las que pueden presentarse controversias dentro del marco tributario internacional. El aspecto subjetivo diferencia tres formas de conflictos posibles, y sin ningún orden especial, los primeros son aquellos entre el contribuyente y la administración tributaria, los cuales a breves rasgos en la mayoría de legislaciones son conocidos por el foro especializado de jurisdicción interna, siempre y cuando este sea resuelto aplicando un tratado internacional que ha sido incorporado al ordenamiento jurídico interno; los segundos son aquellos que se presentan entre estados, y estos en su generalidad se resuelven según las reglas del derecho internacional público; finalmente los terceros son aquellos que surgen entre un contribuyente y un tercer estado usualmente diferente al de residencia, y para dirimir estas controversias se usan los mecanismos establecidos en los pactos contractuales

definidos en las cláusulas de los convenios suscritos o en caso de existir por la normativa del derecho comunitario.³²

Si bien, la materia de este análisis se centra en los conflictos derivados de los convenios de doble imposición, es preciso entender que existen una amplia gama de conflictos con carácter tributario que provienen de tratados internacionales de carácter bilateral y multilateral, los cuales contienen normas de regulación fiscal y como tal si surgen controversias sobre la interpretación o ejecución de esa norma, también estaríamos frente a un conflicto dentro del derecho tributario internacional.

La importancia de este análisis responde a la gran cantidad de convenios de doble imposición suscritos en el mundo, ya que según estadísticas tomadas del trabajo de investigación de la doctora Lozano, que recopila la manifestación de la OCDE del 2003 contenida en el *Tax Sparing and tax analyst, worldwide tax treaties*³³, existen más de 200 países suscriptores de más de 2500 convenios de esta naturaleza.

2.2 Obstáculos y ventajas de la solución de controversias tributarias en foros internacionales

No es excepcional ver que en la actualidad los conflictos estatales tengan sus foros de resolución en tribunales internacionales, aunque no falta la crítica que distingue de la regla general que responde a la responsabilidad estatal, que en el ámbito internacional es mucho más marcada. En este sentido, los mecanismos de resolución de controversias en el ámbito internacional, en los conflictos que tengan como una de las partes del litigio a un estado, no son difíciles ni raros de encontrar. Aunque es comprobado en la práctica, que los estados actúan en litigios en foros internacionales, no es difícil encontrar obstáculos que en muchos casos limitan su participación y en otros, aunque escasos, la restringen en su totalidad.

³² Cfr. E. LOZANO RODRIGUEZ, “Arbitraje Internacional en Materia Tributaria”. Universidad De Los Andes, Editorial Temis, Bogotá: 2009. p. 59

³³ E. LOZANO RODRIGUEZ, “Arbitraje Internacional en Materia Tributaria”. cit. p.60

Las ventajas de acudir a un foro internacional para la resolución de conflictos, han sido marcadas, y más que aceptadas por voluntad, responden a una necesidad que proviene de la globalización de los mercados con la disminución de las barreras de comercio en general.

El aumento de la litigiosidad en materia tributaria en asuntos internacionales ha generado que los estados requieran mecanismos que fortalezcan los principios de tutela judicial efectiva, seguridad jurídica y economía procesal. Y se ha demostrado que el arbitraje por un lado y los foros internacionales por otro, generan mayor seguridad para el cumplimiento de estos fines estatales.

Uno de los obstáculos más renombrados que tiene la aceptación de los mecanismos alternativos de solución de controversias en foros internacionales, aunque en cierto sentido, algo inconsistente con la política que profesan, es la misma legislación de los estados. Es común ver que los estados no hayan legislado o lo hayan hecho de forma errónea sobre mecanismos de aceptación de sentencias extranjeras en sus países. Y en muchos casos, esas limitaciones se encuentran expresadas en la misma normativa constitucional que por un lado lo reconoce, como es el caso ecuatoriano con la recién aprobada Constitución de Montecristi de 2008, caso que se verá a detalle en un análisis posterior por su relevancia con los temas a tratarse en esta investigación.

2.3 Procedimientos para dirimir conflictos tributarios internacionales

a. Derivados de los convenios de doble imposición

En este punto es vital entender cuáles son las causas, que sin ser las únicas, son las más repetidas en la práctica y estudiadas en la materia, por las cuales se puede suscitar un conflicto en el marco de un convenio de doble imposición. En primer lugar, cuando un contribuyente es sujeto de una doble imposición por la errónea aplicación o omisión en ella de parte de uno o de varios estados partes del convenio; en segundo lugar cuando el contribuyente sufre una doble imposición en un determinado supuesto fáctico que no esté comprendido

dentro de los supuestos pre establecidos en un convenio; en tercer lugar cuando un contribuyente decide no cumplir con sus obligaciones tributarias, amparándose en un supuesto no consentido en un convenio de doble imposición; y finalmente la cuarta opción, es una generalidad que no necesariamente responde a la doble imposición internacional, ya que puede ser un conflicto que se derive de la ejecución o interpretación de cualquier cláusula contenida en el convenio.³⁴

No es un misterio ver que el modelo más importante que ha servido como base para la estructuración de la mayoría de los convenios suscritos, es el desarrollado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Una manifestación clara que sustenta esta afirmación es que mucho antes del desarrollo del modelo de la OCDE, a partir de la segunda guerra mundial, ya se encontraban convenios tendientes a evitar la doble imposición internacional, en los cuales se plasmaba al arbitraje como el mecanismo de solución de controversias, hecho que no adopto como regla general, ya que como la mayoría de los convenios suscritos en la actualidad responde al modelo de la OCDE, podemos ver que el mecanismo más frecuente para la resolución de controversias establecido y empleado es el Procedimiento amistoso o Mutual Agreement Procedure.

i. Procedimiento amistoso

Como ya se dijo el procedimiento más utilizado para la solución de controversias provenientes de los convenios de doble tributación, es el procedimiento amistoso, y como tal, requiere de un especial análisis en cuanto a su formato más recurrente, las ventajas y experiencias que provienen del mismo.

Este procedimiento se encuentra presente en varios modelos internacionales, siendo el más utilizado y discutido el de la OCDE, pero también existen los modelos de las Naciones Unidas, el modelo

³⁴ E. LOZANO RODRIGUEZ, "Arbitraje Internacional en Materia Tributaria". cit. p.62.

estandarizado de los Estados Unidos de América y los que se encuentran como normativa integrante de los sistemas comunitarios tanto de la Comunidad Andina como de la Unión Europea.

Como ya lo dijimos el formato más usado y estudiado por la doctrina es el establecido en el artículo 25 del modelo de la OCDE, y en tal virtud lo transcribimos para los fines propios de este análisis.

Art 25 Procedimiento Amistoso.-

1. En caso de que una persona considere que las acciones de uno o dos Estados contratantes termina o terminará siéndole gravada con impuestos no previstos en este Convenio podrá, independientemente de los recursos contemplados en la legislación propia de tales Estados, llevar su caso ante la autoridad competente del Estado contratante del que esa persona es residente o, si se trata de un caso previsto en el párrafo 1 del artículo 24,50, ante aquella del estado contratante del cual esa persona es nacional. El caso debe ser presentado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la acción que originó la carga fiscal con le clausulado del Convenio.

2. La autoridad competente procurará, si la objeción en contra parece justificada y si no es capaz de encontrar una solución satisfactoria unilateralmente, solventar el caso mediante un procedimiento amistoso ante la autoridad competente del otro Estado contratante, con el propósito de evitar el gravamen que no sigue los lineamientos del Convenio. Cualquier acuerdo logrado será puesto en marcha sin importar límite de tiempo alguno en las leyes propias de los Estados contratantes.

3. Las autoridades competentes de los Estados contratantes procurarían solucionar mediante procedimiento amistoso las dificultades o dudas que surjan de la interpretación o aplicación del Convenio. También podrían consultar acerca de la eliminación del doble gravamen en casos no previstos en el Convenio

4. Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse directamente, incluso mediante una comisión conjunta de ellos mismos o sus representantes, con el propósito de alcanzar un acuerdo en los casos mencionados en los párrafos anteriores³⁵

La referencia citada responde a lo concerniente al procedimiento amistoso, y se ha tomado el texto de artículo 25 sin incluir las

³⁵ Tomado del modelo de convenio de doble imposición internacional según la versión de la OCDE del 2003, publicado por el Instituto de estudios fiscales, Madrid, 2004. En la exposición de Sara Diana Telias. http://www.fiscus.com.ar/pdfs/Modelo_OCDE_2003.pdf

modificaciones realizadas por el consejo de la OCDE el 17 de Julio de 2008.

36

La importancia de este artículo ha sido ampliamente estudiada por los doctrinarios de la materia y de forma oficial por los consejos asesores de la OCDE, de lo que se puede recoger las siguientes observaciones. En el primer párrafo, se desarrolla la posibilidad que tiene el contribuyente de acudir a la administración tributaria local, de la cual es nacional o residente en su defecto, para presentar su caso ante la misma siempre y cuando se encuentra dentro de lo establecido en el párrafo 1 del artículo 24 del mismo documento que señala que:

Los nacionales de un estado contratante no serán sometidos por el otro estado contratante a ninguna imposición tributaria, ni a ningún requisito asociado, que represente o pudiera representar otra o mayor carga que aquella a la que está sometida en relación con la residencia. Esta disposición, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 1 también aplica para las personas que son residentes de uno o de los dos estados contratantes.³⁷

Lo que significa, que en un punto anterior al inicio del proceso se abre la opción de que la misma administración tributaria resuelva de oficio, el conflicto de imposición sin que necesariamente esta resolución vaya acorde a lo establecido en el Convenio de doble imposición.

Según lo dispuesto en los dos primeros párrafos citados, las autoridades pertinentes, deberán busca la resolución para los contribuyentes que han sido sometidos a una tributación que no corresponde según lo normado en el

³⁶ Modificación del Artículo 25 en el cual se incorporó un párrafo numerado 5 a su texto, aprobado por el consejo de la OCDE el 17 de Julio de 2008, según el siguiente texto:

5. Where, a) under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting State on the basis that the actions of one or both of the Contracting States have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, and

b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph 2 within two years from the presentation of the case to the competent authority of the other Contracting State, any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests. These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by a court or administrative tribunal of either State. Unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision, that decision shall be binding on both Contracting States and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these States. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph

³⁷ Tomado del modelo de convenio de doble imposición internacional según la versión de la OCDE del 2003, publicado por el Instituto de estudios fiscales, Madrid, 2004. En la exposición de Sara Diana Telias. http://www.fiscus.com.ar/pdfs/Modelo_OCDE_2003.pdf.

convenio a través de un acuerdo mutuo, esta forma de resolución es conocida como el procedimiento amigable individual o en sentido estricto³⁸.

En el tercer párrafo, se exhorta a las autoridades pertinentes de los estados suscriptores para que resuelvan con un acuerdo conjunto todas las controversias que surjan de la interpretación y aplicación del tratado, y esto es conocido como el procedimiento amigable integrativo o el proceso de consulta para la integración de algunas del tratado, como bien lo denomina J. PAGES GALTES³⁹; y finalmente en el cuarto párrafo se regula el mecanismo para llevar a la práctica los procedimientos establecidos en los párrafos anteriores, ya que faculta a las autoridades competentes para mantener comunicación con su par del otro estado sin la necesidad de acudir a los canales diplomáticos de uso normal, además abre la posibilidad de conformar comisiones para la presentación oral de las posiciones de cada estado.⁴⁰

Este proceso se ha entendido como con carácter excepcional y extraordinario frente a las medidas y regulaciones propias de la legislación interna de los estados, para resolver el conflicto que pueda surgir. Es un procedimiento, que le brinda al contribuyente la posibilidad de acudir directamente como quien incentive el proceso, sin necesidad de estar tutelado por la administración tributaria de su estado, del cual es natural. Este procedimiento tiene carácter autónomo ya que no depende de ninguna forma del inicio o finalización de otro proceso, ya que provienen directamente del tratado internacional no requiere del agotamiento de ningún recurso en el ordenamiento interno, lo que conlleva la posibilidad de mantener una oportunidad de manejar procesos en paralelo sobre el tema. Este procedimiento tiene la facultad de ser preventivo, ya que hay la opción de iniciarlo antes de que se genere la doble tributación, lo que ayuda en gran

³⁸ Cfr. A. XAVIER, "Derecho Tributario Internacional", Editorial Abaco de Rodolfo DEPALMA. Buenos Aires: 2005, p. 175.

³⁹ Cfr. J. PAGES Y GALTES, "Arbitraje en Materia Tributaria", en la obra colectiva "Memorias de la jornadas latinoamericanas de Derecho Tributario XXII", Tomo 2, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, Quito, 2004, p. 375.

⁴⁰ *Ibidem*, p. 175.

medida los estados firmantes protegiendo al contribuyente. Es evidente, que una de sus características es la bilateralidad del proceso, que conlleva, como tal, la idea de que solo las administraciones tributarias en concurrencia de posturas puedan llegar a un acuerdo satisfactorio para los contribuyentes y en su mayoría, sin excepciones conocidas, este procedimiento tiene un tinte de informalidad, ya que no es necesario entablar canales diplomáticos entre las partes para su inicio ni para su desarrollo, y mucho menos se someten a un procedimiento formalista con rituales propios de los sistemas jurisdiccionales, en la mayoría de los casos consiste en composición de una comisión formada por ambas partes para presentar oralmente sus posiciones.⁴¹

Sobre el procedimiento amistoso y su naturaleza frente a su aplicabilidad práctica se ha dicho:

El procedimiento amistoso tan solo participa de la naturaleza de la transacción en su fase internacional dando lugar a un acuerdo procedimental fruto del dialogo entre las autoridades competentes de los estados contratantes para así resolver de forma conjunta conflictos que derivan de la interpretación del tratado internacional⁴²

En este sentido, mucho se ha discutido en la doctrina internacional sobre la naturaleza del procedimiento amistoso, de lo que cabe resaltar, el procedimiento amistoso responde a una concepción pacífica de arreglo de controversias, evitando la conflictividad de las partes, y llegando a un acuerdo satisfactorio después de que las partes escuchen cada uno un punto de vista, sin que exista la intermediación de un tercero que facilite dicho arreglo.

ii) Cláusula arbitral

Para entender al pacto arbitral que va a derivar en un arbitraje internacional es prudente partir de la idea que esta nace, sustenta su validez y eficacia en el convenio arbitral, en el caso del arbitraje tributario analizado en el artículo precedente de resolución de controversias de los convenios de doble

⁴¹ E. LOZANO RODRIGUEZ, "Arbitraje Internacional en Materia Tributaria". cit. p. 22- 23

⁴² Cfr. J. PAGES Y GALTES, "Arbitraje en Materia Tributaria", en la obra colectiva "Memorias de la jornadas latinoamericanas de Derecho Tributario XXII", Tomo 2, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, Quito, 2004, p. 397.

imposición; esta convención entre las partes es evidentemente de índole privada y con una finalidad determinada y especial de carácter procesal.⁴³

El arbitraje como tal, es reconocido como un mecanismo heterocompositivo de solución de controversias perteneciente a la jurisdicción contractual, es decir, opera exclusivamente con el acuerdo de las partes para someterse a él. En ese sentido en aplicación al ámbito internacional, ha sido entendido y ha sido plasmado en la convención de la Haya de 1907 para la resolución pacífica de controversias internacionales que en su artículo 37 establece que:

El arbitraje internacional tiene por objeto la resolución de controversias entre Estados por jueces de su propia elección y sobre la base del respeto a la ley. El recurso al arbitraje implica el compromiso de someterse al laudo de buena fe.⁴⁴

La referencia al arbitraje tributario interno es mínima, ya que su practicidad es de poca trascendencia por su falta de utilización, esto tras la existencia de foros nacionales pertenecientes a la jurisdicción ordinaria especializados en la materia. Aunque teóricamente se ha planteado como una opción que debe buscar la eliminación de la inseguridad en la determinación de los supuestos que generan la obligación tributaria y esta controversia será siempre basada en derecho sobre la situación fáctica en conflicto.

Esta intencionalidad se debe ver expresada en un convenio arbitral suscrito y aceptado por las partes, en ese sentido algunos modelos de convenios de doble imposición contiene una cláusula arbitral que opera de forma posterior, y solo en caso de que falle el procedimiento amistoso ya explicado. No es improcedente hacer la aclaración de que el arbitraje en materia tributario siempre debe estar constante por escrito, al igual que en todos los casos en materia arbitral, acogiéndose a lo desarrollado por el autor de varios libros de la materia, A. LORCA NAVARRETE, que menciona:

⁴³ FERNANDEZ ARROYO. "Derecho del Comercio Internacional, Arbitraje" Zavalia Editores, Argentina: 2004, p. 29

⁴⁴ "Convención de 1907 para la resolución pacífica de controversias internacionales". Traducción del texto en francés adoptado en la Conferencia de la Paz de 1907, disponible en <http://www.pca-cpa.org/upload/files/e.1907.rev.PDF>, consultado el 1 de abril del 2011.

Aunque la formalización por escrito del convenio Arbitral es un requisito ineludible en cambio acoge plenamente el principio de libertad formal del convenio arbitral que implica que su formalización por escrito no se encuentra sometida a una determinada *Ad solemnitatem*, necesaria para la propia existencia del acto⁴⁵

La posibilidad de arbitraje que se abre conforme a las nuevas incorporaciones realizadas al modelos de la OCDE el 17 de julio de 2008, responden a una serie de eventos que en muchos casos son repetitivos y son heredados de la necesidad del arbitraje tributario en el ámbito interno. Hablamos del exceso de situaciones litigiosas en las cuales las administraciones tributarias requieren de la participación de un tercero que resuelva el caso, así como los requerimientos propios del comercio internacional que demanda un sistema de solución de controversias ágil y eficaz, que aún sin ser utilizado ya genere seguridad a los comerciantes, que se convierten en contribuyentes, que van a ser tratados con sujeción a los principios de derecho ya reconocidos.

El crecimiento de los procesos de integración regional ha generado la necesidad de un criterio conjunto que brinde reglas claras de participación y una de las formas es tener mecanismos de solución de controversias a los cuales un nacional pueda acudir y en el cual se sienta protegido. No debemos olvidar que el arbitraje que se establece en los convenios de doble imposición está dentro del marco del arbitraje internacional público, porque la solución de los conflictos está dada entre sujetos del derecho internacional público como lo son los estados.

b. Mecanismos de solución de controversias tributarias en el Derecho Tributario

Como ya hemos visto en la regulación los fenómenos de doble imposición internacional pueden provenir sea de convenios suscritos para el efecto o diferente normativa tendiente al mismo objetivo. Estas regulaciones pueden ser de carácter bilateral o multilateral, y en este punto de la investigación, nos

⁴⁵ A. LORCA NAVARRETE. "Manual de Derecho de Arbitraje" Dykinson Editorial. Madrid – 1997, p. 254

vamos a centrar en analizar las regulaciones que involucran a dos o más estados, entre los cuales tenemos un listado corto de ejemplificaciones en el marco internacional del derecho tributario. Partamos de la premisa económica, de que los empresarios locales, generan una tendencia predominante a empezar su expansión comercial con los países más cercanos, cuando estas están dando sus primeros pasos, y es justamente ésta la importancia de desarrollar sistemas de regulaciones normativas regionales.

Hay tres sistemas regionales, dentro de los cuales encontramos regulaciones específicas tendientes a eliminar la doble imposición internacional relativa a sus estados miembros, estos son la Unión Europea (UE), la Comunidad Andina (CAN) y el MERCOSUR. Particularmente en este acápite de la investigación, nos vamos a centrar en los mecanismos de solución de controversias que se han establecido en cada uno de los tratados de los sistemas mencionados. En primera fase vamos a ver el sistema de la UE, en el cual, dado el gran número de casos de doble imposición dentro de los países que no han sido resueltos dentro de las administraciones tributarias locales, y el constante crecimiento de las actividades de comercio a nivel regional, presenta un interesante desarrollo en sus normativa comunitario sobre la doble imposición.

Para analizar los sistemas comunitarios, hay que tener en estricta consideración los principios sobre los cuales se basa todo este ordenamiento, entre los más importantes y el primero que viene a consideración, ya que va a ser tratado a mayor detenimiento en lo posterior de este análisis, como uno de los argumentos contrarios al Arbitraje en materia tributaria es el principio de reserva de ley, sobre el cual el profesor M. PLAZAS VEGA se refiere en este sentido:

La imposibilidad del Derecho Tributario Comunitario Derivado alude fundamentalmente a los asuntos que son materia de la *reserva de ley* los cuales, en definitiva, se concretan en la creación de tributos y de sanciones a cargo de los contribuyentes y, por supuesto, de las exenciones que los benefician. Por consiguiente, es perfectamente factible que las normas del derecho

comunitario derivado regulen aspectos de procedimiento sin necesidad de actos nacionales de transposición al derecho interno.⁴⁶

De esto se desprende las normas de derecho comunitario que tienen un campo de acción que fácilmente puede regular los mecanismos de resolución de controversias en cuanto a su procedimiento, ya que está completamente facultado para aquello por no transgredir el principio de reserva de ley, criterio con el cual concordamos.

i. Unión Europea

La concepción de mantener una regulación a nivel regional en el sistema de la UE se fundamenta en lo desarrollado por el artículo 293 del Tratado de la Comunidad Europea, norma que se replica idéntica en el actual Tratado de Lisboa, mediante el cual, los estados partes se comprometen a adoptar las medidas necesarias conjuntas con el fin de brindar seguridad a sus nacionales, la supresión de la doble imposición dentro de los estados miembros de la comunidad.

En sus inicios, el sistema de la UE, estableció una suerte de regulación para evitar la doble imposición internacional, en forma de directiva, con una propuesta sobre la base de evitar la doble imposición internacional usando al arbitraje para los casos de operaciones comunitarias vinculadas que generaban la determinación conjunta de dos o más estados por un mismo hecho generador, alterando el concepto ideal de la armonización tributaria. Tras no haber sido aprobada la directiva, nace el convenio multilateral que traía consigo una serie de regulaciones que marcaron el camino en el sistema europeo. En esencia, el convenio busca evitar la doble imposición para las empresas que se encuentren vinculadas con un campo de acción de dos países integrantes del sistema comunitario, en la que se verifique la superposición de la determinación tributaria en ejercicio de la soberanía fiscal de cada país.

⁴⁶ M. PLAZAS VEGA, “El principio nullum tributum sine lege y la armonización tributaria andina”, cit. p. 630.

Uno de los conceptos que marca la importancia de este convenio, es la tributación excesiva, y se dice que esta existe cuando una empresa líder de un grupo empresarial, tributa por los beneficios obtenidos en determinado ejercicio fiscal en su estado de residencia, y de la misma forma se genera la obligación de tributar en los estados donde se reciben los beneficios por parte de las empresas que dependen de esta en otro estado parte de la comunidad.⁴⁷ El convenio tiene características puntuales que han sido ampliamente estudiadas por los doctrinarios de la materia, y para este análisis vamos a seguir a la profesora LOZANO RODRÍGUEZ que ha sintetizado y recopilado las características de la siguiente forma:

Este convenio es un acuerdo internacional entre estados que tiene carácter multilateral que brinda seguridad de que los estados van a adoptar una solución que elimine la doble imposición, aunque literalmente el arbitraje no genere una decisión vinculante para las partes.⁴⁸

Dentro de los supuestos que desarrolla el convenio se desarrollan de la misma forma dos procedimientos, que actúan de forma sucesiva frente a una controversia que surja de la aplicación y ejecución de este convenio; estos son la negociación bilateral y la mediación de una comisión consultiva o procedimiento arbitral, este último, no tiene vinculación manifiesta sobre las partes, pero si genera la obligación de que las partes dentro de los seis meses de adoptada la decisión, lleguen a un acuerdo que sea tendiente a eliminar la doble imposición.

Es importante entender, que los conflictos que nacen de una relación jurídica tributaria, necesariamente tienen la participación de un particular, sea este una empresa pública o privada. La participación de este sujeto, da la posibilidad de que el conflicto se pueda llevar al conocimiento de un tribunal de jurisdicción especializada estatal en el ámbito interno, y esta es una forma

⁴⁷ Véase Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas de 23 de julio de 1990 de la Unión Europea (90-436-CEE).

⁴⁸ E. LOZANO RODRIGUEZ, "Arbitraje Internacional en Materia Tributaria". cit. p.77.

de resolver el conflicto frente al mismo órgano que dictó la medida que se constituyó como doble imposición internacional.

Si bien, el tratado de la referencia para el caso de la UE tuvo problemas de aceptación y ratificación en sus inicios por todos los estados, lo que modificó su vigencia y efectividad en el sistema europeo, además de las diversas aplicaciones que los Estados tienen frente a las cláusulas del tratado y procedimientos del mismo, este tratado ha sido considerado como uno de los pilares de los métodos para evitar la doble imposición internacional, y para ejemplo, basta ver la cantidad de casos que se presentan en el continente y que son resueltos mediante estas directrices comunitarias.⁴⁹

La importancia de la normativa comunitaria, radica en su obligado cumplimiento para los Estados miembros, lo que nos hace recordar que el Modelo de la OCDE es un instrumento jurídico que no tiene fuerza vinculante para los estados a menos que estos lo adopten como un modelo suscrito y ratificado con otro estado en particular.⁵⁰ El sistema comunitario en general se fundamenta en principios que hacen que su aplicación tenga un carácter normativo muy importante en los ordenamientos jurídicos de cada estado miembro, el caso europeo es el de mayor desarrollo en el tema comunitario, y la referencia de ciertos autores que colocan a la normativa comunitaria con rango constitucional solo denota la importancia de este sistema, en este sentido el profesor CLAUDIO SACCHETTO, acertadamente dice:

La fuerza de los principios de supremacía y de eficacia directa en el ordenamiento comunitario no afecta únicamente a las normas nacionales ordinarias, sino que incide también en aquellas que tienen fuerza y eficacia constitucional. Del mismo modo, estas últimas encuentran hoy su contexto interpretativo y su límite en los mencionados principios, incluidos en las

⁴⁹ Cfr. A. GARCÍA FRÍAS. “Arbitraje Tributario”, en la obra colectiva *Memorias de la jornadas latinoamericanas de Derecho Tributario XXII*, cit. p. 153-153

⁵⁰ Cfr. E. LOZANO RODRÍGUEZ, “Arbitraje Internacional en Materia Tributaria”. cit. p. 84

normas de la Constitución Europea que incluye y recoge las normas del Tratado de la Unión Europea.⁵¹

El modelo europeo contiene ejemplos más ilustrativos en materia de doble imposición, y su amplia practicidad hace que deba seguirse como guía para el modelo comunitario andino, que como ya veremos presente una normativa obsoleta que, como la mayoría de todas las regulaciones comunitarias, han dejado de responder a las necesidades de los estados miembros.

ii. Comunidad Andina (CAN)

El sistema Comunitario Andino, desde su creación, busca fomentar un proceso de integración de los países miembros, mediante el establecimiento de acuerdos regulatorios que los vinculen en el comercio y sus diferentes aristas. Dentro de este marco regulatorio, nacen las decisiones 40 y 578 de la CAN, que en épocas cronológicas distintas, buscaban definir un sistema de regulación clara sobre la doble imposición derivada de las relaciones comerciales entre los nacionales de los países miembros. Para este punto vamos a tratar en primer lugar la decisión 40 y continuar con la 578, por su cercanía a la actualidad.

La decisión 40 fue adoptada en el séptimo periodo de sesiones de la Comisión del Acuerdo de Cartagena celebrado en la ciudad de Lima durante el 8 al 16 de noviembre de 1971⁵². La decisión 40 entró en vigencia recién para 1980 y empezaría a aplicarse el primer día de 1981. En esta normativa comunitaria, se decide aprobar el convenio para evitar la doble imposición entre los países miembros, constante en el Anexo I de la misma; y aprobar el convenio tipo para evitar la doble tributación entre los países miembros y otros estados ajenos a la subregión, el cuál consta en el anexo II de la decisión⁵³.

⁵¹ C. SACCHETTO: “Convenio contra la doble imposición versus libertades fundamentales del tratado de la Unión Europea”, en la obra colectiva coordinado por PASQUALE PISTONE Y HELENO TAVEIRA TORRES, *“Estudios de derecho tributario constitucional e internacional”*, Abaco de Rodolfo de Palma, Buenos Aires, 1998, p. 776.

⁵² Véase Decisión del Acuerdo de Cartagena No. 40, Publicada en el Registro Oficial 743 de 17 de febrero de 1975 (Estado Vigente)

⁵³ Véase Artículo 1 y 2 de la Decisión del Acuerdo de Cartagena No. 40. cit.

De forma general, lo estipulado en la decisión 40, respondía a una necesidad de los países miembros, que de cierta forma no tuvo los resultados deseados, que a nuestro criterio respondía más a la problemática generalizada de todo el sistema comunitario andino que a alguna circunstancia específica de esta normativa. En este sentido E. LOZANO menciona que:

Dentro de los rasgos generales destacados de la decisión se encuentran su postura contraria respecto del modelo OCDE, iniciativa autónoma y su escaso existo⁵⁴.

La decisión 40, en su artículo 4to ⁵⁵ establece a grandes rasgos el mecanismo de solución de controversias, y dictamina que el primer paso para resolver cualquier dificultad o duda en la aplicación del convenio es un procedimiento amistoso de consulta e intercambio de información directamente entre las administraciones de los estados según lo dispone el artículo 20⁵⁶ del Anexo I de la decisión 40 y en caso de que este procedimiento no genere resultados el caso deberá someterse al Consejo de Política Fiscal para su consideración y a los procedimientos del Acuerdo de Cartagena que en su artículo 47⁵⁷ en concordancia con el artículo 38⁵⁸ del tratado de Creación de Tribunal de Justicia dispone, que el tribunal tiene

⁵⁴ E. LOZANO RODRÍGUEZ, "Arbitraje Internacional en Materia Tributaria". cit. p. 88

⁵⁵ Art. 4.- Cuando existieren dificultades o dudas originadas en la aplicación del Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros que no pudieren resolverse mediante la consulta a que se refiere el artículo 20 de dicho Convenio, los antecedentes respectivos se someterán al Consejo de Política Fiscal para su consideración. Si la intervención del Consejo no conduce a la solución del problema, los Países Miembros podrán sujetarse a los procedimientos establecidos en el Sección D del Capítulo II del Acuerdo de Cartagena. Para los efectos de este artículo, el Consejo de Política Fiscal se podrá reunir a solicitud de cualquier País Miembro. (Véase Decisión del Acuerdo de Cartagena No. 40, Publicada en el Registro Oficial 743 de 17 de febrero de 1975)

⁵⁶ Art. 20.- Consultas e información. - Las autoridades competentes de los Países Miembros celebrarán consultas entre sí e intercambiarán la información necesaria para resolver de mutuo acuerdo cualquier dificultad o duda que se pueda originar en la aplicación del presente convenio y para establecer los controles administrativos necesarios para evitar el fraude y la evasión. La información que se intercambie en cumplimiento de lo establecido en el párrafo anterior será considerada secreta y no podrá transmitirse a ninguna persona distinta de las autoridades encargadas de la administración de los impuestos que son materia del presente convenio. Para los efectos de este artículo, las autoridades competentes de los Países Miembros podrán comunicarse directamente entre sí. (Véase Decisión del Acuerdo de Cartagena No. 40, Publicada en el Registro Oficial 743 de 17 de febrero de 1975) Subrayado es propio.

⁵⁷ Artículo 47.- La solución de controversias que surjan con motivo de la aplicación del ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina se sujetará a las normas del Tratado que crea el Tribunal de Justicia.

⁵⁸ Artículo 38.- El Tribunal es competente para dirimir mediante arbitraje las controversias que se susciten por la aplicación o interpretación de contratos, convenios o acuerdos, suscritos entre órganos e instituciones del Sistema Andino de Integración o entre éstos y terceros, cuando las partes así lo acuerden. Los particulares podrán acordar someter a arbitraje por el Tribunal, las controversias que se susciten por la aplicación o interpretación de aspectos contenidos en contratos de carácter privado y regidos por el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina. A elección de las partes, el Tribunal emitirá su laudo, ya sea en derecho o ya sea en equidad, y será obligatorio, inapelable y constituirá título legal y suficiente para solicitar su ejecución conforme a las disposiciones internas de cada País Miembro. (Véase Tratado de creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina)

competencia para conocer y resolver conflictos de la aplicación o ejecución de convenios y acuerdos que formen parte del sistema normativo de la CAN.

En cuanto a temas de procedimiento, existe la posibilidad que de que el laudo sea dictado en derecho o en equidad y este laudo será de obligatorio cumplimiento con carácter inapelable. Una de las principales deficiencias de esta normativa andina fue notoria rápidamente, ya que los países miembros de la CAN no seguían el modelo establecido en esta decisión y preferían los modelos de la OCDE y de la ONU. Los problemas que presentó la decisión 40 de la CAN fueron generalizados y no se hicieron esperar las reacciones que buscaban una modificación o de ser el caso una actualización de la decisión 40. En este sentido, nace la Decisión 578, la cual desde sus inicios no fue pensada para reemplazar a la decisión 40, ya que ésta constituyó por su cuenta un nuevo régimen supranacional andino con el fin de evitar la doble imposición y prevenir de igual forma la evasión fiscal entre los países miembros de la Comunidad en materia de tributos de renta y patrimonio. Y como la derogatoria de la decisión 40 no fue expresa, no se ha tomado como tal, sino más bien como parte de la armonización tributaria dentro del sistema comunitario⁵⁹.

La decisión 578 de la CAN regula únicamente los casos de doble imposición que se susciten entre los países miembros de la CAN. Pero en este caso, no se propone un modelo de convenio para que pueda ser adoptado por los países miembros de la CAN o por terceros estados.

En caso de aceptar la idea que la decisión 40 ha sido derogada tácitamente con la entrada en vigencia de la decisión 578 estaríamos frente a una premisa verdadera, al decir que no existe un modelo de convenio recomendado por la CAN para que sea adoptado por sus países miembros.

El debate, aunque estrictamente doctrinario, se ha centrado en la factibilidad de que el Tribunal Andino de Justicia sea o no el órgano

⁵⁹ Cfr. E. LOZANO RODRÍGUEZ, "Arbitraje Internacional en Materia Tributaria". cit. p 92

competente para resolver en arbitraje una controversia que surja de una de las decisiones, y lo que es más discutido aún, si se puede someter controversias de un tratado entre países miembros de la CAN, posibilidad que ciertamente se aleja de un futuro cierto.

iii. MERCOSUR

Llamado MERCOSUR, el Mercado Común del Sur nace a inicios de los años 90, con la participación de una parte de los estados latinoamericanos concentrados en el cono sur del continente, y posteriormente se van a incorporar otros estados. Nace con la suscripción del tratado de asunción, y la importancia de este en el análisis que desarrollamos es el mecanismo de solución de controversias que ha sido establecido en el artículo 3 del anexo II de este tratado. Así se consolida el sistema de solución de controversias, el cual es reglamentado según los protocolos de Brasilia de 1991 y Ouro Preto de 1994, en esas reglamentaciones se establece que el sistema de solución de controversias va a contar con 3 etapas. La primera consistente con una forma de negociaciones directas entre los estados partes, las cuales debían llegar a un acuerdo sin la intervención de un tercero. La segunda etapa consiste con la posibilidad de que en caso de no llegar a un acuerdo en la primera, las partes podrán acudir ante un grupo de expertos llamado el Grupo Mercado Común, el cual tiene como finalidad una eventual recomendación a las partes sobre la vía de resolución de su conflicto. Y la tercera etapa podrá actuar únicamente si las dos anteriores no han tenido un resultado que finalice el conflicto. Esta tercera etapa consiste en acudir a la Secretaría Administrativa del MERCOSUR para que inicie un procedimiento arbitral.⁶⁰

Es prudente señalar que el MERCOSUR, que la naturaleza de este órgano no es de carácter supranacional, por lo tanto no goza de las mismas prerrogativas que la CAN. Por lo tanto la aplicación de las normas derivadas del MERCOSUR deben tener concordancia con el texto constitucional de cada

⁶⁰ E. LOZANO RODRÍGUEZ, "Arbitraje Internacional en Materia Tributaria". cit. p.85

país. La importancia de los sistemas arbitrales del MERCOSUR responde a una suerte de analogía con la CAN, que más bien se ha convertido en un deseo de igualdad. El MERCOSUR tiene regulaciones específicas en materia fiscal y eso hace que sea un campo interesante de estudio del arbitraje en materia tributaria, aunque lastimosamente aun se encuentre virgen en su explotación de casuística.

Una vez desarrollado el mecanismo de solución de controversias y sus diversas posibilidades, la razón de este trabajo de investigación requiere centrar el punto de estudio en el arbitraje tributario internacional al amparo de los convenios de doble imposición y particularmente cual es el marco normativo aplicable en el Ecuador frente a un caso de esta naturaleza, analizando a detalle el ordenamiento jurídico ecuatoriano para generar las conclusiones pertinentes.

CAPITULO III

ARBITRAJE TRIBUTARIO INTERNACIONAL

A lo largo de este capítulo vamos a partir del concepto en si mismo del arbitraje para ir avanzando con la naturaleza del arbitraje en el ámbito internacional y como tal definirlo en el campo tributario. Posteriormente vamos a tratar las bondades que ofrece este mecanismo de solución de controversias, tocando las ventajas directas para el caso ecuatoriano y así poder llegar a entender cuáles son los obstáculos que se presentan en la aplicación de este mecanismo desde los principios esenciales del derecho que se podría ver afectados. Finalmente, es fundamental entender el campo normativo bajo el cual se ve regulado el arbitraje internacional en el Ecuador, con énfasis en el tema tributario, empezando con las normas constitucionales y tocando la legislación de segundo orden en la que se ve desarrollado gran parte de la problemática de la aplicación del arbitraje internacional para conflictos con el estado ecuatoriano.

3.1 Naturaleza, concepto y teorías aplicadas del arbitraje tributario internacional

Es preciso partir de la clasificación primordial de los métodos de solución de controversias, que distingue entre la autocomposición y la heterocomposición y en estricto sentido estas a su vez pueden ser legales o convencionales, según provienen por mandato legal, es decir por la voluntad del legislador o por la

voluntad de las partes.⁶¹ Hay una tercera clasificación que distingue entre los métodos jurisdiccionales y los no jurisdiccionales, también conocidos como diplomáticos; esta última clasificación es más usada en el ámbito internacional ya que las posibilidades de acceder a mecanismos de solución de controversias mediante los canales diplomáticos es muy viable, aunque los mecanismos que implican la resolución mediante un tercero imparcial según reglas de procedimientos jurisdiccionales no se han quedado atrás en su expansión.⁶²

Para el autor colombiano PALLARES BOSSA el arbitraje tiene similares características con otro mecanismo de solución de controversias en el sentido que requiere de una formalidad previa, lo que a nuestro análisis aplica para el caso del arbitraje de los convenios de doble imposición ya que estos solo operan después de acudir al procedimiento amistoso y que este falle, el autor o desarrolla de la siguiente forma:

El arbitraje se asemeja a la amable composición, en el que ambos son mecanismos alternos de solución de controversias sujetos a formalidades que es necesario cumplir, para que sean válidos uno y otro, y en que ambos se desarrollan en la modalidad heterocompositiva⁶³

Ahora, para tratar brevemente todas las clasificaciones que hemos mencionado, debemos decir que los conflictos tributarios pueden ser resueltos por cualquiera de ellas sin excepción, ya que el modelo de conflicto y la naturaleza del mismo podrían ser sometidos ante cualquiera de los mecanismos señalados. Es perfectamente posible que las partes de un conflicto proveniente de un convenio de doble imposición lo resuelvan por su propia gestión estando dentro del sistema autocompositivo, y de la misma forma existe la posibilidad de que las partes

⁶¹ Cfr. E. SALGADO VERDUGA, “El Arbitraje: La Justicia Alternativa”. Segunda Edición. DISTRILIB, Guayaquil: 2007, p.66.

⁶² Cfr. E. LOZANO RODRIGUEZ, “Arbitraje Internacional en Materia Tributaria”. Universidad De Los Andes, Editorial Temis, Bogotá: 2009. p. 5-6

⁶³ J. PALLARES BOSSA, “Arbitraje, conciliación y resolución de conflictos” Editorial Leyer. Bogotá – 2006. P. 175

decidan someter el caso a un tercero que resolverá de forma vinculante parca las partes.

Dentro de estos métodos heterocompositivos en los cuales las partes acuden a un tercero para su solución está el método jurisdiccional ordinario, que en ámbito interno se manifiesta en cortes especializadas en materia fiscal, lo que no causa ningún problema ya que el arbitraje es completamente compatible con la existencia de una jurisdicción contenciosa especializada la cual no es excluyente.⁶⁴

Existen principios que deben ser debidamente precautelados en su cumplimiento cuando hablamos del ámbito tributario, como lo son el principio de legalidad o reserva de ley, igualdad e indisponibilidad del crédito tributario. El respeto a estos principios muchas veces se puede ver comprometido cuando estamos frente a un mecanismo autocompositivo, situación totalmente contraria cuando estamos frente a un método heterocompositivo. En desacuerdo con esta parte de la doctrina que opina lo ya mencionado, nosotros nos sumamos al criterio que sin importar cuál de los métodos esté presente, estos principios esenciales se pueden llegar a ver comprometidos dependiendo de la luz bajo la cual se analice⁶⁵. Sin que la distinción de métodos implique diferencia a nivel de violación de estos principios entre uno u otro método empleado.

Es característico de los métodos heterocompositivos⁶⁶ que las partes se vean enfrentadas una con la otra en forma de contendientes, necesariamente la ganancia de una de ellas implica la pérdida de la otra, el tercero que participa supla la voluntad de las dos partes y toma su decisión con carácter vinculante y obligatorio por que las mismas partes así lo han acordado previamente y por ultimo esta decisión debe estar basada en la ley para que cumpla su objetivo de satisfacer el interés de las partes. Estos procesos son característicos en el arbitraje, la mediación y obviamente en la justicia ordinaria frente a un juez estatal.

⁶⁴ Cfr. L. CRUZ DE QUIÑONEZ, "El Contrato de Arbitraje". Facultad de Jurisprudencia de la Universidad del Rosario, LEGIS Editores, Bogotá: 2005. p. 477.

⁶⁵ Cfr. E. LOZANO RODRIGUEZ, "Arbitraje Internacional En Materia Tributaria". cit. p. 5-6

⁶⁶ Cfr. E. SALGADO VERDUGA, "EL arbitraje: La Justicia Alternativa". cit. p. 11.

Dentro de los métodos autocompositivos encontramos a la negociación, la conciliación y la transacción y aunque no faltan autores⁶⁷ que señalan a que la mediación lo es también, nosotros la hemos ubicado dentro de los métodos heterocompositivos.

ELEONORA LOZANO siguiendo lo impartido por un profesor español define al arbitraje como:

La resolución de una cuestión o disceptación entre partes por medio de un tercero que asume el papel de juez y resuelve con su juicio el problema que previamente le han sometido las partes de común acuerdo⁶⁸

En el campo internacional, siendo esta la materia que nos interesa por el carácter de este trabajo, cada uno de los estados contratantes acepta en generalidad la plena validez de una acuerdo mutuo con consentimiento expreso de parte que se refiera a divergencias actuales o futuras entre partes suscriptoras del mismo con pleno ejercicio de la jurisdicción de los diferentes estados contratantes, por lo que las partes en un acuerdo acuerdan en someter al arbitraje todas las controversias que surjan de la interpretación y aplicación de contrato mencionado, siempre que este sea relativo a asuntos susceptibles de arreglo por arbitraje,⁶⁹ es decir lo que ya desarrollaremos más adelante al tratar la legislación ecuatoriana, temas transigibles.

Los convenios internacionales son una de las dos fuentes más importantes del derecho tributario internacional, es necesario mencionar una de las regulaciones más antiguas sobre el sometimiento a arbitraje a las controversias entre estados, en la cual se deja en claro que si el asunto es susceptible de arbitraje puede tratarse por esta vía sin inconveniente alguno. Los convenios

⁶⁷ Véase también: ALONSO ARAGONENESES en su obra *Proceso y Derecho Procesal*, VILAR BARONA en su obra *solución extrajurisdiccional de conflictos*; ELEONORA LOZANO en su obra *arbitraje internacional en materia tributaria*.

⁶⁸ F. RAMOS MENDEZ, "Derecho Procesal Civil", Barcelona, JM. Bosch, 1992, obra citada en E. LOZANO RODRIGUEZ, "Arbitraje Internacional En Materia Tributaria". cit. p. 11.

⁶⁹ Cfr. J.F. MERINO MERCHÁN, "Legislación de Arbitraje interno e internacional". Editorial TECNOS. Madrid- 1995 (Protocolo de Ginebra sobre clausula de arbitraje de 24 de septiembre de 1923), p. 159.

internacionales deben contener un mínimo de requerimientos para su validez, así lo ha dicho F. Reglero Campos al hablar de la finalidad y utilidad de limitar el contenido del pacto arbitral, que en nuestro caso es la cláusula contenida en el convenio de doble imposición:

Con la obligación de que las partes delimiten la relación jurídica de la cual haya surgido o pueda surgir la cuestión que va a ser objeto de arbitraje se pretenden dos objetivos: el primero de ellos es evitar que puedan someterse a arbitraje cuestiones que surjan de relaciones jurídicas que por su naturaleza estén excluidas del ámbito de la ley⁷⁰

Las razones que se han esbozado para la utilización del arbitraje como mecanismo de solución de controversias en materia de tributos son de lo más variadas pero en esencia la excesiva cantidad de casos y la poca llegada de los tribunales especializados de forma rápida y certera a solventar estos casos han sido las más nombradas.

De lo dicho se deduce que el arbitraje constituye una jurisdicción privada, que se constituye a través de la voluntad de las partes o en ciertos casos excepcionales por voluntad del legislador⁷¹, razón por la cual vemos que la potestad de juzgar se traslada a órganos ajenos a los estatales, los cuales se cubren de facultades jurisdiccionales producto del ejercicio en sí mismo de la soberanía estatal para la aplicación a un caso concreto. Sobre el arbitraje derivado del legislador, hay autores que lo entienden como arbitraje forzoso, para lo cual hacemos una breve referencia a lo señalado por CAIVANO, ROQUE al mencionar que:

El arbitraje es forzoso cuando ha sido impuesto por el legislador, quien dispone quitar determinados litigios del ámbito de competencia de los jueces estatales, atribuyéndosela a los árbitros con carácter excluyente.⁷²

⁷⁰ REGLERO CAMPOS, FERNANDO. "El Arbitraje." Editorial montecorvo S.A. Madrid – 1991, p.87

⁷¹ Véase para el caso ecuatoriano la Constitución de la República vigente que en su artículo 326: El derecho al trabajo se sustenta en los siguientes principios: No. 12 establece: Los conflictos colectivos de trabajo, en todas sus instancias serán sometidos a tribunales de conciliación y arbitraje. Publicada en el Registro Oficial No. 449 del 20 de octubre de 2008.

⁷² R. CAIVANO, "Arbitraje". Editorial Vilella. Segunda Edición actualizada Argentina – 2000. p. 83.

En tal sentido esta sería una prueba más de las ventajas que tiene el arbitraje como mecanismo de solución de conflictos de lo que ya hablaremos más adelante.

Este procedimiento tiene características puntuales que la doctrina predominante ha desarrollado, en primer lugar son personas privadas y ajenas a la función judicial las llamadas a ejercer la potestad de juzgar y solucionar conflictos entre partes; en segundo lugar dicha jurisdicción siempre debe provenir de una manifestación de voluntad previa de las partes o en casos excepcionales ser designada por el legislador como ya se menciono anteriormente; en tercer lugar la materia sobre la que debe versar el procedimiento arbitral no debe estar inmersa dentro de las prohibiciones de orden público, siendo este uno de los temas que más preocupa al momento de hablar de arbitraje tributario; y finalmente la competencia de los árbitros está dada en función de ese conflicto en particular y no es extensiva a menos que exista acuerdo de las partes con este fin, lo que lleva a tener una resolución definitiva para evitar que las partes insatisfechas con la decisión quieran volver a someterlo a la justicia ordinaria, el legislador a otorgado estatus de cosa juzgada a las decisiones tomadas por los árbitros en un procedimiento que se haya sujetado a la ley en todo sentido⁷³.

Al inicio de este acápite hablamos de los métodos jurisdiccionales y de los métodos no jurisdiccionales siendo que los primeros buscan la participación de un tercero independiente que por mandato de las partes establezca una solución al conflicto mediante un dictamen de obligatorio cumplimiento para estas, mientras que los no jurisdiccionales buscan por comunicaciones directas solucionar el conflicto mediante un acuerdo recíproco que se basa en los canales diplomáticos de comunicación. De nuestro propio análisis vemos la importancia de los métodos no jurisdiccionales en la práctica a través del procedimiento amistoso establecido en la mayoría de convenio para evitar la doble imposición. Que en los casos como el convenio suscrito por el Ecuador para el caso chileno y canadiense, se

⁷³ Cfr. J. GUASP, "el arbitraje en el Derecho Español", Barcelona, Bosch editorial, 1956, obra citada en E. LOZANO RODRIGUEZ, "Arbitraje Internacional En Materia Tributaria". cit. p. 11.

convierten en un procedimiento jurisdiccional cuando el procedimiento amistoso no funciona y deben llegar al arbitraje.

2.3 Ventajas del arbitraje tributario internacional

Si bien las ventajas que se han dicho y estudiado son muy variadas, los profesores Argentinos SANTIAGO TAWIL Y MINORINI LIMA ⁷⁴ las conceptualizan estableciendo que:

Las ventajas del arbitraje han sido destacadas frecuentemente por la doctrina y se han visto plasmadas en su mayor aceptación en el ámbito de las relaciones contractuales. La posibilidad de construir tribunales con conocimiento especializado en la materia en debate, la mayor celeridad, economía, informalidad e inmediatez del procedimiento y la confidencialidad de las actuaciones son algunas de las razones por las cuales el arbitraje ha experimentado un crecimiento excepcional.

Desarrollo que es perfectamente aplicable a la materia de arbitraje tributario por la necesidad de especialización en los administradores de justicia.

En primera instancia vamos a analizar en sentido general cuales son las ventajas del arbitraje tributario internacional, para continuar con las ventajas del arbitraje internacional desde la perspectiva ecuatoriana y poder avanzar con el análisis del caso ecuatoriano en el arbitraje tributario.

Como ya vimos en un capítulo anterior del presente trabajo, los fenómenos globalizadores han sido el motor de acción y progreso de los Convenios para evitar la doble imposición entre otras tantas regulaciones tributarias que buscan tener las reglas claras para los estados frente a un proceso de expansión geográfica que ni mide fronteras inter estatales. En este sentido los flujos de intercambios mercantiles con carácter extraterritorial requieren de mecanismos que aseguren el cumplimiento de normas previamente declaradas, este mecanismo debe ser expedito y buscar alejarse lo máximo posible de que los estados puedan ser juez y parte involucrada en un mismo proceso. Es por esto que el arbitraje se presenta como una opción viable para solucionar esa eventualidad de conflictos de intereses.

⁷⁴ G. SANTIAGO TAWIL E I. MINORINI LIMA, "El Estado y el Arbitraje: Primera aproximación." Revista Ecuatoriana de Arbitraje. Instituto Ecuatoriano de Arbitraje. Cevallos Editora Jurídica. Quito: 2009. p. 91.

Pero como ya lo dice el catedrático ecuatoriano J.V. TROYA JARAMILLO⁷⁵ el hecho de someter a arbitraje internacional los conflictos tributarios no genera la mejor receptividad de las autoridades por una posible contradicción al principio de reserva de ley y de indisponibilidad de crédito tributario, de los cuales ya hablaremos más adelante a detalle. Otro de los conflictos que se ha mencionado es el tema de la soberanía, ya que no en todos los casos resulta fácil comprender que la suscripción en la que cedo jurisdicción ya consiste por su propia cuenta un ejercicio de soberanía, y creemos que bajo ningún concepto esta parte clave de un estado se ve desmembrada al someterse a un arbitraje internacional.

Tras ser una jurisdicción contractual, y como ya se ha dicho proviene del concurso de voluntades de las partes, la ventaja de esta premisa está dada con la obligación de que las partes delimiten dicha relación de la cual haya surgido a pueda surgir la cuestión que va a ser objeto de arbitraje, con lo cual se logra un objetivo que es evitar que puedan someterse a arbitraje cuestiones que surjan de relaciones jurídicas que por su naturaleza estén excluidas del ámbito de la ley.⁷⁶

Esta relación que surge en virtud del arbitraje debe seguirse con los mismos principios que la jurisdicción ordinaria, en esencia respetando el tradicionalmente conocido principio de igualdad que implica que las partes intervinientes del proceso pueden disponer de los mismos derechos oportunidades y cargas al momento de la defensa de sus intereses; principio que al ser trasladado al arbitraje se mantiene con similares características.⁷⁷

La complejidad de la materia tributaria, en el campo internacional se ve reflejada en la interpretación de las cláusulas de los tratados para evitar la doble imposición, ya que las administraciones locales no tienen la suficiente experticia en el tema, lo que hace indispensable el desarrollo de mecanismos claros para la interpretación de estos tratados, aunque no siempre terminen en litigios, el

⁷⁵ Cfr. V. TROYA JARAMILLO, “Los medios alternativos de solución de conflictos y el Derecho Tributario Internacional”. Revista de derecho No.3. Universidad Andina Simón Bolívar, Quito: 2004, p. 24.

⁷⁶ Cfr. F. REGLERO CAMPOS, “El arbitraje.” Editorial Montecorvo S.A. Madrid – 1991. p. 87.

⁷⁷ Cfr. A.M. CHOCRON GIRALDEZ, “Los Principios Procesales en el Arbitraje”. José María Bosch, Editor. Barcelona:2000, p. 76

arbitraje muchas veces puede ser de gran utilidad en prevención de conflictos futuros.

La importancia del arbitraje como mecanismo de solución de controversias es más amplia que solo el ámbito tributario ya que se estima que un 90% de los contratos internacionales tienen clausula arbitral⁷⁸ lo que nos lleva a pensar que las ventajas del arbitraje internacional son comunes sin importar la materia.

Hay principios mundialmente reconocidos como el de reserva de ley, o de indisponibilidad de crédito tributario, los cuales nos encargaremos de analizar en esta parte del trabajo como obstáculos del arbitraje tributario internacional, ya que algunos autores están de acuerdo con la premisa que establece que la generalidad de la aplicación de métodos alternativos de solución de conflictos en materia tributaria suele ser descartarlos o descalificarlos basados en el argumento de que tales métodos implican un desconocimiento del principio *nullum tributum sine lege*.⁷⁹ Si bien el principio de legalidad ha sido esbozado como uno de los fundamentos contrarios al arbitraje internacional, pero es importante entenderlo para no generar confusiones con el principio de reserva de ley, en este sentido el autor español ÁLVAREZ CONDE ha desarrollado en cortas líneas el ámbito de aplicación del principio de legalidad de aplicado a las funciones de los jueces, que para nuestro estudio aplica para entender las funciones del tribunal y como esa es la interpretación que debería tener este principio en materia de arbitraje tributario, lo escribe de la siguiente forma:

El principio de legalidad, pues el juez únicamente puede cumplir su función constitucional, la de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado, ejerciéndolo de forma independiente, pero respetando las garantías formales y materiales establecidas en el proceso, no actuando nunca contra Legem, pues juzgar no es legislar, y fundamentando jurídicamente sus decisiones⁸⁰

⁷⁸ Cfr. X. ANDRADE CADENA, "Las Ventajas del Arbitraje Internacional, una perspectiva ecuatoriana." en J. CESAR RIVERA, Director, "Revista de Derecho Comparado." Rubinzal: Buenos Aires. p. 131.

⁷⁹ Cfr. M. PIÑEROS PERDOMO, "Arbitraje en Materia Tributaria", en la obra colectiva "Memorias de la jornadas latinoamericanas de Derecho Tributario XXII", Tomo 2 "Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, Quito, 2004, p. 81.

⁸⁰ E. ALVAREZ CONDE. "Curso de Derecho Constitucional" Editorial TECNOS. Tercera Edición. Madrid- 2000. p. 239

Entonces, el principio de legalidad contrario a ser visto como uno de los fundamentos que atenta al arbitraje en materia tributaria, debe ser visto como el mecanismo de control para que el tribunal arbitral no exceda sus funciones tal como sucede en el ámbito interno con la jurisdicción ordinaria y como tal un sustento del arbitraje tributario en todas sus formas.

3.2 Legislación ecuatoriana aplicable

La legislación ecuatoriana ha desarrollado todo un marco regulatorio al arbitraje internacional empezando desde su carta magna aprobada en referéndum por el pueblo ecuatoriano el 20 de septiembre de 2011. Aunque las críticas no se han hecho esperar, es fundamental entender que todas las disposiciones constitucionales sobre la materia responden a la política y tendencia del gobierno de turno en el Ecuador al mando del Presidente Correa; y es también claro que este análisis no busca ninguna conjetura subjetiva sobre la política de gobierno ni sus manifestaciones en el ordenamiento jurídico ecuatoriano.

Los medios alternativos de solución de controversias como lo son el arbitraje, y la transacción aplicable para el caso del procedimiento amistoso que ya se habló anteriormente, son reconocidos por mandato constitucional, que en su artículo 190 dispone que:

Se reconoce el arbitraje, la mediación y otros procedimientos alternativos para la solución de conflictos. Estos procedimientos se aplicarán con sujeción a la ley, en materias en las que por su naturaleza se pueda transigir⁸¹.

La lectura de este artículo deja claro el reconocimiento expreso que hace la constitución para la utilización de los métodos alternativos de solución de conflictos, haciendo señalamiento directo al arbitraje y la mediación, lo que nos lleva a pensar que estos dos son los más usados por la cotidianidad en la práctica ecuatoriana. Este mismo artículo hace mención expresa al principio de legalidad,

⁸¹ Constitución Política de la Republica del Ecuador. Publicada en el Registro Oficial No. 449 del 20 de octubre de 2008.

entendido como uno de los pilares del derecho público tras entender que la actividad que se realice no es producto de la libertad sin de un poder que es atribuido previamente por la ley, la misma que se encargará de limitar su campo de acción y construir su eje de desenvolvimiento.⁸²

Uno de los conceptos más importantes que enuncia este artículo de la carta política ecuatoriana es la transigibilidad de la materia como requisito indispensable para que esta pueda ser sometida a alguno de los métodos alternativos de resolución de conflictos. La transigibilidad vista desde la óptica del derecho administrativo ha sido analizada a la luz de la potestad discrecional y de la potestad reglada de la administración en el sentido de que análogamente esto se compara al caso del derecho civil en donde se mide la transigibilidad en la medida en que el titular de un derecho pueda disponer de él libremente.⁸³

En efecto, la posibilidad de someterse a un método de solución de controversias como el arbitraje surge únicamente en los casos en que la administración, en acuerdo mancomunado con los particulares, regula sus relaciones comunes a estos, lo que deja a un lado la posibilidad de que se tornen negociables derechos que surjan del ejercicio de las potestades propias de los estados sean estas regladas o discrecionales.

Parte de la doctrina se ha manifestado en el sentido de que:

... hay una tesis tradicional que dice que un tribunal arbitral no puede penetrar en cuestiones inarbitrables como el derecho penal, el estado Civil y el derecho tributario, que están dadas como materias pertenecientes al ordenamiento público interno⁸⁴

Tesis que ha tenido influencia limitada en los ordenamientos jurídicos internos de los estados, y con la cual discrepamos en su totalidad a excepción del ámbito

⁸² Cfr. E. GARCIA DE ENTERRIA Y T. RAMÓN FERNANDEZ, “Curso de Derecho Administrativo” Madrid. Civitas, 2001. Tomo I. p. 441.

⁸³ Cfr. J. DUSSÁN, “Elementos del Contrato Estatal” Bogotá. Fundación Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano. 2005. p.208.

⁸⁴ L. CRUZ DE QUIÑONEZ., “El Contrato de Arbitraje”. cit. p. 487.

penal, y solo en los casos en los que está en disputa un derecho personalísimo inherente al ser humano.

Este reconocimiento de la Constitución a la validez de los medios alternativos de solución de conflictos, es un pilar fundamental de la nueva carta magna, que sin embargo no es novedosos en relación a lo establecido en la Constitución ecuatoriana vigente hasta el 2008, que en su artículo 191⁸⁵ la presentaba con texto de iguales características.

La transigibilidad del derecho controvertido es uno de los preceptos legales que marca la Ley de arbitraje y mediación⁸⁶ que en su artículo primero lo desarrolla dentro del concepto de los sistemas arbitrales. Aunque en estricto sentido en el Ecuador el Código Civil es el cuerpo legal que fija las materias que pueden ser objeto de transacción⁸⁷, no es característica exclusiva ya que la legislación ha desarrollado otros cuerpos normativos que determinan la arbitrabilidad o no de ciertas materias.⁸⁸ Otro de los preceptos que se afirma con este artículo es que en la contratación pública solo aplica el arbitraje en derecho y siempre previo dictamen favorable del procurador general del estado. En este sentido cabe anotar la contratación Pública es toda aquella que se celebre con cualquier de las entidades parte del sector público desarrolladas en el artículo 225⁸⁹ de la Constitución Política vigente, criterio que en concordancia con la

⁸⁵ Constitución Política de la República del Ecuador, publicada en el Registro Oficial No. 1 del 11 de agosto de 1998. Art. 191, Inciso 1, “se reconocerán el arbitraje, mediación y otros procedimientos alternativos para la solución de conflictos, con sujeción a la ley”

⁸⁶ Codificación de la Ley de Arbitraje y Mediación Publicado en el Registro Oficial No. 417, del 14 de diciembre de 2006. Última Codificación 9 de marzo de 2009. Art. 1.- El sistema arbitral es un mecanismo alternativo de solución de conflictos al cual las partes pueden someter de mutuo acuerdo, las controversias susceptibles de transacción, existentes o futuras para que sean resueltas por los tribunales de arbitraje administrado o por árbitros independientes que se conformaren para conocer dichas controversias. (subrayado es propio)

⁸⁷ Código Civil, Título XXXVIII Art. 2348 en adelante, publicado en el Registro oficial No. 46 del 24 de junio de 2005

⁸⁸ Véase Art. 374 de la ley de Propiedad Intelectual publicada su última codificación en el Registro oficial suplemento No. 426 del 28 de diciembre de 2006; y el art. 76 de la ley Orgánica de Aduanas modificado por la Ley para la Transformación económica del Ecuador R.O. 34 del 13 de marzo del 2000.

⁸⁹ Constitución Política de la República del Ecuador, *obr. citad.* **Art. 225.-** El sector público comprende: 1. Los organismos y dependencias de las funciones Ejecutiva, Legislativa, Judicial, Electoral y de Transparencia y Control Social. 2. Las entidades que integran el régimen autónomo descentralizado. 3. Los organismos y entidades creados por

definición establecida en el artículo sexto de la ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública nos delimita el marco de la contratación Pública en el Ecuador.

Sobre la transigibilidad el profesor T. TORRES⁹⁰, nos ha manifestados su criterio en relación a que el arbitraje derivado de un convenio para evitar la doble imposición no contraviene dicha disposición ya que constituye una expresión en de la soberanía estatal y sería un error considerar como materia no transigible. En ese mismo sentido el profesional del derecho ecuatoriano P. Estrella⁹¹ y en sus propias palabras nos menciono que la firma en sí mismo ya corresponde a la transigibilidad de materia tributaria, ya que el estado en estos convenios, dependiendo del caso, suele limitar su recaudación.

La ley del Sistema Nacional de Contratación Pública del Ecuador en primera instancia, y como ya lo mencionamos anteriormente desarrolla el concepto de contratación Pública según los siguientes términos:

Art 6, No. 5.- Contratación Pública: Se refiere a todo procedimiento concerniente a la adquisición o arrendamiento de bienes, ejecución de obras públicas o prestación de servicios incluidos los de consultoría. Se entenderá que cuando el contrato implique la fabricación, manufactura o producción de bienes muebles, el procedimiento será de adquisición de bienes. Se incluyen también dentro de la contratación de bienes a los de arrendamiento mercantil con opción de compra. ⁹²

Por la normativa legal y constitucional citada queda claro que este parámetro constitucional sobre el dictamen favorable del procurador aplica en el ámbito interno exclusivamente. En este mismo sentido se ha manifestado la Corte Constitucional en una interpretación constitucional sobre el alcance y contenido de los artículos 190 y 422 de la constitución actual en el Ecuador, en referencia a

la Constitución o la ley para el ejercicio de la potestad estatal, para la prestación de servicios públicos o para desarrollar actividades económicas asumidas por el Estado. 4. Las personas jurídicas creadas por acto normativo de los gobiernos autónomos descentralizados para la prestación de servicios públicos.

⁹⁰ Entrevista efectuada al Dr. Tiberio Torres, profesor derecho Tributario Universidad de Cuenca y del Azuay. Abogado en libre ejercicio. Cuenca- Ecuador- enero 2011

⁹¹ Entrevista efectuada al Dr. Pablo Estrella, director de centro de mediación y arbitraje de la Cámara de comercio de Cuenca. Cuenca Ecuador. enero 2011

⁹² Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública, Publicada en el Registro Oficial No.395 del 4 de agosto del 2008.

un contrato de préstamo que el Estado con el Banco Interamericano de Desarrollo (“BID”). La corte se ha pronunciado en el sentido de que cuando el Estado Ecuatoriano suscriba un contrato internacional de préstamo con un organismo no debe entenderse bajo las reglas de la contratación pública por lo que la participación del Procurador no tiene carácter obligatorio y mucho menos vinculante⁹³.

Si bien es cierto que los métodos alternativos de solución de controversias han sido plenamente reconocidos, su aplicación no presenta una simplicidad total y como tal es preciso analizar las normas de legislación interna que tienen relación ya que mucho de esos inconvenientes se van trasladar al ámbito internacional.

Una vez explicado el tema del informe favorable del procurador en contratación pública, una de las inquietudes que se ha desarrollado versa sobre la obligación de que este mecanismo de solución de controversias siempre tiene que ser en derecho, entendido que existen dos tipos de arbitraje, en derecho y en equidad.⁹⁴ Esta obligación de que todos los arbitrajes en donde participen instituciones del estado debe ser resuelto en derecho, está igualmente señalada en la Ley del Sistema Nacional de Contratación Pública que en su artículo 104 dispone que:

De existir diferencias entre las partes contratantes no solventadas dentro del proceso de ejecución, podrán utilizar los procesos de mediación y arbitraje en derecho, que lleven a solucionar sus diferencias, de conformidad con la cláusula compromisoria respectiva.⁹⁵

Norma que es concordante con el artículo 11 de la ley Orgánica de la Procuraduría General del Estado que dispone que:

Los organismos y entidades del sector público podrán someterse a procedimientos de arbitraje de derecho y a la mediación nacional o internacional, de acuerdo a lo establecido en la Ley de Arbitraje y

⁹³ Véase Resolución de la Corte Constitucional No. 1, R.O. Suplemento 549 de 16 de marzo de 2009. Sentencia Interpretativa No. 0001-09-SIC-CC

⁹⁴ SALGADO VERDUGA, Ernesto. “EL arbitraje: La Justicia Alternativa”. Segunda Edición. DISTRILIB, Guayaquil:2007, pág. 66

⁹⁵ Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública, Publicada en el Registro Oficial No.395 del 4 de agosto del 2008.

Mediación, o en instrumentos internacionales que los faculte, previa la suscripción del respectivo convenio. Surgida la controversia, los organismos y entidades del sector público pueden someterse a arbitraje de derecho o mediación, de conformidad con las leyes pertinentes. Para someterse al arbitraje internacional requerirán además la autorización de la Procuraduría General del Estado.⁹⁶

A primera vista podemos observar que la obligación de tener una participación del Procurador General del Estado es de obligatorio cumplimiento sin excepción alguna, la sentencia interpretativa de la cual ya hicimos referencia anteriormente podría abrir el campo para un debate sobre los convenios internacionales que son suscritos por el Ecuador y si estos requieren o no de al informa favorable del procurador cuando implican a un mecanismo arbitral para la solución de futuras controversias que versen sobre ese convenio. Este es uno de los temas que más debe importar al momento de analizar cuál va a ser el destino de los convenios de doble imposición suscritos por el Ecuador que contienen cláusula arbitral para la solución de sus controversias subsidiariamente al procedimiento amistoso. En palabras de uno de los expertos que formó parte del equipo negociador de los dos convenios de doble imposición que contienen cláusula arbitral, me refiero a los suscritos con Chile y Canadá y profesor universitario, el doctor Gustavo Guerra Bello, la intencionalidad de esa época respondía a las tendencias que promovían el arbitraje en todo campo y materia, pero a su criterio la nueva carta magna pone en peligro este futuro, y limita en gran medida la posibilidad de que en los casos de doble imposición se vuelva a suscribir un convenio que contenga cláusula arbitral y por otro que un contribuyente pueda llegar a esta instancia arbitral, ya que la posición del estado va a ser totalmente renuente tomando en consideración que el modelo actual no permite que un contribuyente acuda por si solo al arbitraje ya que debe ser auspiciado, por así decirlo, por sus administración tributaria, situación que difícilmente va a suceder para el caso ecuatoriano en estos días.⁹⁷

⁹⁶ Véase Codificación de la Ley Orgánica de la Procuraduría General del Estado Publicada en el Registro Oficial No. 312 el 13 de abril de 2004.

⁹⁷ Entrevista efectuada el 5 de abril del 2011 al Doctor Gustavo Guerra Bello, Profesor de la Cátedra de Derecho Tributario Internacional en el programa de maestría de la Universidad Andina Simón Bolívar- parte del equipo negociador de los Convenios de Doble imposición suscritos por el Ecuador con Chile y Canadá.

Otra de las normas que marca la legislación ecuatoriana, y que es fundamental referir en este trabajo de investigación es el artículo 42 de la Ley de arbitraje y mediación el cual reitera lo ya manifestado por otros cuerpos normativos sobre la autorización expresa del procurador para que cualquiera de las entidades pueda someterse a arbitraje internacional, pero además amplía este concepto ya que establece una excepción a la obligación mencionada, que consiste en que si el arbitraje estuviera previsto en convenios internacionales está exento de dicha obligación.⁹⁸ En una breve comparación a la constitución de 1998, ANDRADE CADENA señala que si bien es cierto el actual artículo 190 contiene enunciados que ya estaban establecidos en la constitución anterior y que se encuentran enmarcados en el resto de normativa aplicable al tema de mecanismos de solución de controversias alternativos en los que tenga participación el estado, es una lástima que se haya incorporado con rango constitucional la obligación de obtener dictamen favorable del procurador cuando se trate de contratación pública, y en su criterio esto evidentemente se consolida como una *limitación a la aplicación del arbitraje en el sector público*.⁹⁹

Otra de las disposiciones constitucionales relativas a nuestro tema de análisis es el artículo 422, que dispone que:

No se podrá celebrar tratados o instrumentos internacionales en los que el Estado ecuatoriano ceda jurisdicción soberana a instancias de arbitraje internacional, en controversias contractuales o de índole

⁹⁸ Ley de arbitraje y Mediación. Publicada en el Registro Oficial No. 417 de 14-dic-2006, Última modificación: 09-mar-2009 **Art. 42.-** El arbitraje internacional quedará regulado por los tratados, convenciones, protocolos y demás actos de derecho internacional suscritos y ratificados por el Ecuador. Toda persona natural o jurídica, pública o privada, sin restricción alguna es libre de estipular directamente o mediante referencia a un reglamento de arbitraje todo lo concerniente al procedimiento arbitral, incluyendo la constitución, la tramitación, el idioma, la legislación aplicable, la

jurisdicción y la sede del tribunal, la cual podrá estar en el Ecuador o en país extranjero. Para que el Estado o las instituciones del sector público puedan someterse al arbitraje internacional se estará a lo dispuesto en la Constitución y leyes de la República. Para que las diferentes entidades que conforman el sector público puedan someterse al arbitraje internacional se requerirá la autorización expresa de la máxima autoridad de la institución respectiva, previo el informe favorable del Procurador General del Estado, salvo que el arbitraje estuviere previsto en instrumentos internacionales vigentes. Los laudos dictados dentro de un procedimiento de arbitraje internacional, tendrán los mismos efectos y serán ejecutados de la misma forma que los laudos dictados en un procedimiento de arbitraje nacional.

⁹⁹ X. ANDRADE CADENA, "Breves Reflexiones sobre el Arbitraje en la nueva Constitución ecuatoriana". W. ARNOLD, Coordinador. "Revista de Arbitragem, e Mediação". Editora Revista Dos Tribunais. 2009 p. 358. Artículo incluido en material de la maestría de Derecho Administrativo. USFQ:2009.

comercial, entre el Estado y personas naturales o jurídicas privadas. Se exceptúan los tratados e instrumentos internacionales que establezcan la solución de controversias entre Estados y ciudadanos en Latinoamérica por instancias arbitrales regionales o por órganos jurisdiccionales de designación de los países signatarios. No podrán intervenir jueces de los Estados que como tales o sus nacionales sean parte de la controversia. En el caso de controversias relacionadas con la deuda externa, el Estado ecuatoriano promoverá soluciones arbitrales en función del origen de la deuda y con sujeción a los principios de transparencia, equidad y justicia internacional.¹⁰⁰.

El contenido de este artículo responde a una realidad actual en la que el Estado ecuatoriano no ha tenido buenos resultados en foros arbitrales internacionales, y en una falsa apreciación del legislador constituyente llevo a que se incorpore la prohibición al estado para suscribir tratados internacionales en los que ceda jurisdicción soberana a instancia de arbitraje internacional, lo que sin duda es una consecuencia apresurada que se vio registrada en la Constitución recientemente aprobada. ANDRADE CADENA hace una apreciación crítica sobre el tema, al referirse a que si bien la norma prohíbe ceder jurisdicción soberana a instancias de arbitraje internacional, nunca se preocuparon por incluir en el texto constitucional una definición de dicho jurisdicción soberana, y lo que es peor aun para el autor, nunca se dieron el trabajo de analizar si quiera si cuando una disputa se somete a una jurisdicción arbitral internacional, proveniente del texto de un tratado, ley o convenio debidamente suscrito por el estado ecuatoriano, esto implicaba en sí mismo una cesión de soberanía o era el ejercicio de esa soberanía¹⁰¹.

El texto constitucional analizado desarrolla una idea que está de más advertir, ya que es evidente que el reconocimiento a estos mecanismos debe ir con sujeción a la ley, en todo el proceso y su desarrollo, hasta su finalización en una resolución que pueda ser ejecutada en la práctica, ya lo ha dicho parte de la doctrina, en el sentido que lo hace MAURICIO PIÑEIROs en una ponencia dentro de las jornadas de Derecho Tributario efectuada en Quito en el 2004, al mencionar que:

¹⁰⁰ Constitución Política de la Republica del Ecuador. Publicada en el Registro Oficial No. 449 del 20 de octubre de 2008.

¹⁰¹ X. ANDRADE CADENA, “Breves Reflexiones sobre el Arbitraje en la nueva Constitución ecuatoriana”, cit. p. 358.

La admisión de métodos alternativos de solución de conflictos, y dentro de ellos del arbitramento, no significa que las soluciones a las cuales se arrije mediante la aplicación de tales métodos puedan apartarse de la ley o sustituirla. Si tal cosa sucede, la solución que se adopte será contraria al Derecho, así como contraria al Derecho puede ser cualquier decisión que se adopte por jueces o tribunales permanente en aplicación de los métodos tradicionales de solución de conflictos”.¹⁰²

El texto del artículo 422 de la constitución merece un análisis especial por el contenido del mismo, y ya que las restricciones que propone son de lo más variadas vamos a tratar de explicar una por una. El texto del mencionado artículo restringe el arbitraje única y exclusivamente a controversias contractuales y de índole comercial, partamos de la idea que son dos características que operan para activar la prohibición sin necesidad de que ocurran en simultáneo; ahora, sobre la naturaleza contractual no es complicado entender su naturaleza partiendo de la noción de concurso de voluntades por el cual una parte se obliga con otra a dar, hacer o no hacer alguna cosa.¹⁰³ No causa mucha dificultad el entender la lógica de esta restricción que evidentemente esta demás en el texto constitucional, ya que el mismo tras ser el arbitraje una jurisdicción de índole contractual, para que opere necesariamente tiene que provenir de un convenio con la manifestación conjunta de la voluntad de las partes. Sobre la segunda restricción, que establece que el arbitraje opera solo en materias de índole comercial, una vez más la norma constitucional redacta un concepto que puede tener parámetros distintos según desde que óptica se lo mire, en el ámbito interno la gama de posibilidades es amplia, y por la naturaleza de este trabajo no la vamos a tocar a profundidad, lo que no sucede con el ámbito internacional, en este sentido el profesor ¹⁰⁴que hemos seguido para este acápite del trabajo, se ciñe a lo dispuesto en la ley modelo de la CNUDMI¹⁰⁵ sobre arbitraje comercial internacional, que establece un listado de actividades que se encuentran dentro del ámbito comercial, parámetro con el

¹⁰² M. PIÑEROS PERDOMO, “Arbitraje en Materia Tributaria”, cit. p. 83.

¹⁰³ Véase Artículo 1454 del Código Civil. Registro Oficial Suplemento 58 de 12-jul-2005. Última modificación: 09-mar-2009.

¹⁰⁴Cfr. X. ANDRADE CADENA, “Las Ventajas del Arbitraje Internacional, una perspectiva ecuatoriana.” cit. p. 131

¹⁰⁵ Véase la Ley Modelo de la Comisión de la Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (“CNUDMI”) sobre Arbitraje comercial Internacional, < www.uncitral.org/pdf/spanish/texts/arbitration/ml-arb/07-87001_Ebook.pdf>

que discrepamos en el sentido de que no creemos que la voluntad del legislador constitucional sea referirse a un texto de una ley modelo de arbitraje comercial, sino más bien la idea de entender al termino comercial como materia referida al comercio siempre que se encuentre dentro de los aspectos transigibles en los cuales el estado tiene capacidad para actuar y negociar. Una vez más se ve la sencillez con la que fue tratada la redacción de una norma constitucional que en su momento va a ser objeto de debate, aunque lastimosamente no creemos que dicho debate pase del campo académico.

Otra de las restricciones más controversiales, es la prohibición de someter cualquier controversia a un foro de arbitraje o mediación que no sea regional. Es decir están facultados para conocer y resolver de controversias únicamente los foros regionales de arbitraje y mediación. En particular para el caso ecuatoriano esa disposición constitucional va a llevar que se revean muchos de los convenios ya suscritos, y lo que sí es claro es que no se volverán a firmar convenios que no contengan esta aclaración sobre el lugar geográfico en donde va a realizarse el arbitraje. Esta norma tiene afectación directa para los convenios de doble imposición, como ya se ha visto los dos únicos convenios que se han elaborado con cláusula arbitral para el caso ecuatoriano no tienen las reglas procedimentales para su ejecución, lo que complica aun mucho más las cosas, pero clarifica en el sentido de que la posibilidad de que se suscriban mas convenios de doble imposición con similares características cada vez sea menor, a menos que se disponga detalladamente el procedimiento que se va a seguir y se especifique que esta eventual controversia se va a someter a algún foro regional que se cree para el efecto, haciendo completa pleitesía a la norma constitucional, que sin duda alguna una vez más responde a la ideología de momento que se vive con el gobierno actual.

Si bien no es menester de este trabajo académico entrar en disquisiciones de carácter político, debemos mencionar las características que se plasman en el campo jurídico. Una de esos resultados que evidencian la intromisión política dentro del campo jurídico, son las sentencias de dictamen de constitucionalidad que dictó la Corte Constitucional frente a la solicitud para la denuncia de los

tratados de inversión y protección extranjera con la República Popular China y Reino Unido.

Esta idea del ejecutivo responde a una falta de conocimiento e interpretación muy poco desarrollada, en la cual se menciona que es culpa de los tribunales extranjeros los malos resultados de los arbitrajes en los que ha participado el Ecuador. La solicitud del presidente se basa en otra premisa equivocada, según la cual los tribunales arbitrales conocen temas fiscales, y estos por su naturaleza no pueden ser transigibles porque son parte de la soberanía tributaria del estado. Como ya hemos visto a lo largo de esta tesis esta premisa no tiene sustento lógico y debe ser desechada al instante¹⁰⁶.

En síntesis, la aprobación de la nueva constitución trajo consigo una serie de interrogantes que no han sido resueltas por completo, la perceptiva que las normas constitucionales responden a una ideología política de momento ha generado críticas de los expertos quienes saben que este tipo de legislaciones no llegan a ser sostenibles en el tiempo por su falta de contenido académico. En general todo se resolverá conforme se siga avanzando en la práctica arbitral, aunque para el caso materia de nuestro análisis no hay un futuro prometedor, ya que obtener que un contribuyente ecuatoriano llegue a un arbitraje producto de una controversia que suja sobre la interpretación o ejecución de un convenio de doble imposición resulta al extremo complicada.

El criterio de la Procuraduría General del Estado ha sido renuente a aceptar el arbitraje que verse sobre materia tributaria, este criterio ha sido repetitivo en los casos de IVA petrolero, tanto en los casos de Encana como de

¹⁰⁶ Manifestación del Señor Correa en la resolución de la Corte Constitucional sobre al denuncia de instrumento internacional. "El Presidente Constitucional de la República, al solicitar pronunciamiento de la Corte Constitucional para efectuar la denuncia del "Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República Popular de China para el Fomento y Protección Recíprocos de Inversiones", en lo principal, expuso: Que varios acuerdos bilaterales de protección recíproca de inversiones suscritos por el Ecuador con distintos países, contienen cláusulas contrarias a la Constitución de la República y lesivas a los intereses nacionales, como la de someter al Estado ecuatoriano a arbitrajes internacionales para la solución en caso de conflictos relativos a dichos convenios, desconociendo la jurisdicción ecuatoriana. Que los tribunales arbitrales, a los que dichos tratados obligan a someterse jurisdiccionalmente al Ecuador, al resolver controversias entre compañías extranjeras y el Estado ecuatoriano, no toman en cuenta el Derecho ecuatoriano, sino que valoran peculiarmente el concepto de "inversión", llegando a desconocer el derecho nacional cuando consideran que las medidas legislativas tomadas por el Ecuador han sido "arbitrarias" o "discriminatorias". Que a pesar de que la mayoría de esos tratados han respetado la soberanía tributaria de los países receptores de inversiones, los tribunales arbitrales la han desconocido en ocasiones, al considerar que una medida tributaria es confiscatoria. Publicada en el Registro oficial Suplemento 258de 17 de agosto de 2010.

occidental, lo que para él Dr. Hurtado no ha sido más que una forma de evadir sus responsabilidades y lo que es peor aun generar nuevas responsabilidades en el ámbito internacional con los laudos en su contra que le obligan a cumplir sumas millonarias a las petroleras privadas.¹⁰⁷ No creemos que la administración tributaria de el paso para que ellos suceda, y sin ser necesario el informe del procurador, estamos seguros que se va a solicitar su dictamen que definitivamente no va a ser pro arbitraje. En palabras del Dr. Galindo, y sabiendo diferenciar su criterio como catedrático y experto en la materia por un lado, y por otro como funcionario de alto rango de la Procuraduría, en esta última faceta opina que la posición de la Procuraduría es clara en el sentido de no someter al estado ecuatoriano a arbitraje en casos de materia tributaria, aunque comparte nuestro criterio que en los casos de un convenio con cláusula arbitral, la tesis estatal va encontrando un vacío duro de superar¹⁰⁸. Si bien el futuro para el arbitraje tributario internacional no es muy alentador, mientras persista el reconocimiento constitucional, y los tratados estén en plena vigencia, no dejaremos de estudiar sus diversas posibilidades, que en el fondo es lo que hace tan apasionante esta materia.

¹⁰⁷ Dr. Agustín Hurtado, Profesor de Derecho de Hidrocarburos de la USFQ. Abogado de Andes Petroleum- análisis caso ENCANA

¹⁰⁸ Dr. Álvaro Galindo, Procuraduría General del Estado, director de patrocinio internacional. Posición Ecuador frente a un eventual conflicto en la materia.

CONCLUSIONES

1. El fenómeno de globalización es uno de los principales precursores de la evolución normativa y en materias de comercio y tributos es el motor que genera los cambios más importantes dentro de la fiscalidad internacional en todos sus aspectos. El régimen de doble imposición es uno de los pilares más estudiados por la trascendencia en las relaciones comerciales de los países y en ese mismo sentido los convenios suscritos por los estados para evitar la doble imposición internacional ha sido uno de los puntos que tiene un importante desarrollo normativo.

Este avance regulatorio responde a dos vías, en el aspecto interno de los países mediante la adopción de una legislación tendiente a evitar este fenómeno de la doble imposición, la cual no ha tenido mayor relevancia para su estudio, y por otro lado en el ámbito internacional mediante la suscripción de acuerdos y convenios para evitar la doble imposición internacional.

2. El marco normativo del fenómeno de doble imposición internacional está conformado por acuerdos y convenios que pueden ser bilaterales, como la gran mayoría, o multilaterales generalmente a través del los sistemas

comunitarios existentes. Dentro de las disposiciones de estos acuerdos de los estados una de las más controvertidas, pero poco verificadas en la práctica del Derecho Internacional Público, es la que regula los mecanismos de resolución de controversias.

3. El mecanismo comúnmente pactado y único utilizado de resolución de conflictos provenientes de la interpretación y ejecución de los convenios de doble imposición es el Procedimiento Amistoso. El Procedimiento Amistoso está catalogado dentro de los sistemas autocompositivos por la intervención única de los estados que tienen la voluntad de solucionar su conflicto sin la intervención de un tercero. La eficacia de este método ha sido muy criticada, criterio con el cual concordamos, principalmente por la amplia posibilidad de que las partes no lleguen a un acuerdo, generando una suerte de inseguridad jurídica al contribuyente posiblemente afectado. La posibilidad de que el Procedimiento Amistoso no genere un resultado final ha sido uno de los fundamentos que ha promovido la existencia de un arbitraje obligatorio en caso de que no se logre resolver. Personalmente me inclino por la idea de que el procedimiento amistoso no es en sí mismo un mecanismo viable de solución de controversias para un conflicto que por naturaleza es de carácter internacional. Esto en virtud de la no obligatoriedad del mismo y efectividad insegura frente a obtener una resolución del caso.

El procedimiento amistoso debería siempre ser considerado como el ante sala de un mecanismo heterocompositivo que asegura una resolución a un eventual conflicto. Más que una crítica al procedimiento amistoso, creemos que este debería tener similitud a la negociación previa como se acostumbra a estipular en los convenios arbitrales. Lo que nos hace concluir con la adopción del arbitraje como el mecanismo deseado y apto para controversias en donde está en discusión derechos de los contribuyentes y materia fiscal de los estados. La importancia del tema sobre el cual versan estos convenios es la razón misma de lo importante de tener un mecanismo de solución de controversias claro que asegure una solución al caso.

4. El arbitraje es un mecanismo de solución de controversias enmarcado dentro de la clasificación de los heterompositivos por la necesidad de contar con un tercero imparcial que resuelva el caso. Tiene todas las características propias de los métodos jurisdiccionales con la particularidad de tener naturaleza contractual. El arbitraje genera una decisión vinculante respecto del caso tratado y en particular en el caso de los convenios imposición surge únicamente ante un intento fallido del procedimiento amistoso. En la actualidad hay una clara tendencia que promueve el arbitraje en la mayor cantidad de materias posibles tomando en cuenta la transigibilidad de los derechos discutidos. El arbitraje en materia de los convenios de doble imposición opera exclusivamente cuando no existe un arreglo durante el procedimiento amistoso, característica propia de estos acuerdos internacionales.

El arbitraje en materia tributaria debe ser considerado desde sus diferentes ópticas, en este caso el supuesto de un arbitraje en el ámbito nacional e internacional. El arbitraje en el ámbito internacional que tope temas tributarios puede ser producto no solo de convenios de doble imposición ya que se ha encontrado casos aislados en donde temas tributarios derivados de temas comerciales protegidos en un Tratado de Inversión genera un arbitraje que necesariamente resuelve sobre estos temas. El arbitraje tributario internacional, sin embargo, es la figura más estudiada por su estipulación expresa en un acuerdo de total naturaleza tributaria.

5. El arbitraje en materia tributaria es el escenario adecuado para resolver controversias de naturaleza tan compleja como la materia fiscal. Las ventajas que se han encontrado a este sistema responden en su gran mayoría las características propias de un arbitraje en todos sus campos. La efectividad del un procedimiento técnico y acordado por las partes que va a tener un resultado vinculante para ellas es una de las bondades del arbitraje en materia tributaria derivado de los convenios de doble imposición. En el ámbito nacional las justificaciones para acudir al arbitraje se refieren al retardo en la

resolución de las causas por la excesiva cantidad de casos que se presenta además de la falta de conocimientos especializados de los jueces que conocen estas causas.

En el ámbito internacional no siempre se verifican las mismas razones para acudir al arbitraje que en el ámbito nacional, y particularmente para el caso de los convenios de doble imposición, el arbitraje responde a los la falta de efectividad y buenos resultados del procedimiento amistoso. Esto ha llevado que en la actualidad el modelo de clausula arbitral como mecanismo de solución de controversias no solo sea aceptado sino solicitado para la suscripción de futuros convenios de doble imposición.

6. El arbitraje en materia tributaria ha sido fuertemente criticado, y esas críticas se han fundamentado básicamente en la afectación a principios elementales de los ordenamientos jurídicos, como lo son el principio de reserva de ley, de legalidad y de indisponibilidad del crédito y obligación tributaria. Si bien el desarrollo doctrinario de cada uno de estos principios es amplio, está también muy desarrollado el campo de acción de estos principios cuando nos encontramos frente a un procedimiento internacional. El principio de legalidad en el ámbito internacional tiene una perspectiva distinta a la del ámbito interno, ya que debemos distinguir al estado como una unidad que actúa en ejercicio de su soberanía. En este sentido el ejercicio de su soberanía se ve manifestado mediante la suscripción de un convenio de doble imposición. El arbitraje es parte de lo allí pactado y tiene plena validez al igual que el resto de sus cláusulas, por lo que toda decisión que un tribunal arbitral genere, siempre que no atente contra el orden público y demás consideraciones constitucionales de cada estado, es perfectamente válido y aplicable en el derecho interno de cada estado.

El principio de legalidad, contrario sensu, debería ser considerado como uno de los fundamentos que fortalece al arbitraje internacional en materia tributaria. Sobre el principio de indisponibilidad de crédito u obligación tributaria debemos partir de premisa similar al principio de legalidad, ya que el estado actúa como un sujeto unitario en el derecho internacional, y no es

la administración tributaria la que celebra pactos que puedan atentar contra este principio. La celebración de los tratados de doble imposición no es en ningún caso un pacto sobre qué tributos se ha de exigir y cuáles no, sino por el contrario el ejercicio normal de los estados de disponer sobre sus propios tributos. Este punto nos hace volver al principio de legalidad, ya que nos queda claro que para que se active ese poder de disposición estatal, debe existir esa facultad dentro del ordenamiento jurídico de cada país, y si un convenio de doble imposición es debidamente suscrito y ratificado por las partes, su validez no entra en el rango de discusión. En cuanto al principio de reserva de ley, que en estricto sentido se refiere la obligación de que ciertas materias específicas y determinadas necesariamente deben ser reguladas por ley, debemos aclarar que los convenios suscritos por los estados, entran a formar parte del ordenamiento jurídico interno, y como tal con un rango dentro de su legislación. Si sostenemos el equivocado concepto de que el arbitraje tributario atenta al principio de reserva de ley, deberíamos trasladar esa misma idea para todo el convenio y estaríamos bajo la premisa equivocada que de no es posible suscribir convenios internacionales que topen temas tributarios, por lo que se desecha la idea que muchos defienden.

7. El arbitraje dentro del sistema ecuatoriano tienen diversos aspectos que deben ser considerados al amparo de la nueva Constitución Política. Es prudente tratar de evitar las tendencias políticas en un análisis del sistema arbitral en el ámbito internacional para evitar caer en inconsistencias con las teorías del derecho más aceptadas y que todos conocemos. Si bien es cierto la Constitución vigente, al igual que la recientemente derogada, aceptan a los medios alternativos de resolución de controversias, entre ellos expresamente al arbitraje, es también clara una cierta renuencia de la carta magna a aceptar en su totalidad al arbitraje en donde intervenga el estado por los límites y regulaciones que se imponen, como lo son la necesidad de dictamen favorable del procurador y la obligación de que sea conocida la controversia frente a un foro regional. Estas consideraciones constitucionales, y muchas

otras más que se encuentran dispersas en regulaciones de carácter legal se han encargado de regular el arbitraje internacional para el caso ecuatoriano. Si bien el Ecuador ha suscrito doce convenios para evitar la doble imposición, además de las decisiones 40 y 578 de la CAN, solo dos de ellos en el caso chileno y canadiense, contienen un convenio arbitral en la cláusula de solución de controversias. Personalmente creo que la situación política actual del Ecuador no tiene las condiciones necesarias para aceptar un arbitraje que derive de unos de los dos convenios de doble imposición suscritos, y menos aun la posibilidad de suscribir nuevos convenios que contengan un pacto arbitral. La única forma de acudir a un arbitraje se da exclusivamente si la administración tributaria decide hacerlo a nombre del contribuyente, y para el caso ecuatoriano no queda duda que la administración tributaria va a solicitar un informe favorable del procurador, que a nuestro caso no es requisito obligatorio para un convenio ya suscrito con obligaciones establecidas. Bajo este supuesto creemos que la posibilidad de que un contribuyente ecuatoriano pueda llegar a instancias arbitrales en este caso no tienen mayor viabilidad, esto en razón de las manifestaciones públicas de la procuraduría frente a casos similares en donde la materia del arbitraje versa sobre temas fiscales. Sin perjuicio de lo dicho, es deber del estudioso, profesional, y catedrático de la ciencia del derecho fomentar el conocimiento del arbitraje tributario internacional tema de trascendental importancia y más aun si compartimos el criterio de que el Ecuador está en construcción de una verdadera cultura jurídica.

BIBLIOGRAFÍA

1. ANDRADE CADENA, XAVIER. “Breves Reflexiones sobre el arbitraje en la nueva constitución ecuatoriana”. Wald Arnold, Coordinador. Revista de Arbitragem, e Mediacao. Editora Revista Dos Tribunals. 2009. Artículo incluido en material de la maestría de derecho administrativo. USFQ:2009.
2. ANDRADE CADENA, XAVIER. “Las ventajas del arbitraje internacional, una perspectiva ecuatoriana.” JULIO CESAR RIVERA, Director, “Revista de Derecho Comparado.” Rubinzal: Buenos Aires.
3. ÁLVAREZ CONDE, ENRIQUE “Curso de Derecho Constitucional” Editorial TECNOS. Tercera Edición. Madrid- 2000
4. AMATUCCI ANDREA. “Tratado de Derecho Tributario”. Editorial TEMIS S.A. Bogotá Colombia.
5. ARANZANDI, Grupo Editorial. “Derecho Tributario” Navarra- 2001
6. AYLWIN AZOCAR, PATRICIO. “El Juicio Arbitral.” Editorial Jurídica de Chile. Santiago- 2005
7. BRISEÑO SIERRA. HUMBERTO. “El Arbitraje Comercial”. Noriega editores. México 1999.
8. CABALLOT ANGELATS. LUIS “El tratamiento procesal de la excepción de arbitraje”. Bosch Editor. Barcelona - 1997

9. CAIVANO, ROQUE. “Arbitraje”. Editorial Vilella. Segunda Edición actualizada Argentina - 2000
10. CHOCRON GIRALDEZ, ANA MARÍA. “Los Principios Procesales en el Arbitraje”. José María Bosch, Editor. Barcelona – 2000
11. CORDON MORENO, FAUSTINO. “El Arbitraje en el Derecho Español interno e internacional” Editorial Arazandi. España- 1995
12. COLLET, MICHAEL Y GILBERT BRUNO. CMS Bureau Francis Lefebure-France’s New Transfer Pricing Environment: What You should know. Tomado de: <http://www.cms.bfl.com/jahia/Jahia/pid/221>, consultado el 4 de marzo de 2011.
13. CRUZ DE QUIÑONES L., “El Contrato de Arbitraje”. Facultad de Jurisprudencia de la Universidad del Rosario, LEGIS Editores. Colombia 2005.
14. DUSSÁN, JORGE. “Elementos del contrato estatal” Bogotá. Fundación Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano. 2005., p.208.
15. FERNANDEZ ARROYO. “Derecho del Comercio Internacional, Arbitraje” Zavalía Editores, Argentina – 2004.
16. GARCÍA FRÍAS, ÁNGELES “Arbitraje Tributario”, en la obra colectiva “Memorias de la jornadas latinoamericanas de derecho tributario XXII”, Tomo 2“ Instituto Ecuatoriano de derecho tributario, Quito, 2004
17. GONZALEZ MARTIN, NURIA. “Arbitraje comercial internacional” Editorial Porrúa México. México 2007.
18. JARAMILLO SALGADO, JUAN FRANCISCO. “Los Convenios para evitar la Doble Imposición: una mirada desde los fines extra fiscales de la tributación” en PASQUALE PISTONE Y HELENO TAVEIRA, Coordinadores. Estudios de Derecho Tributario, Constitucional e Internacional”. Rodolfo de palma. Buenos Aires:2005

19. EDUARDO GARCIA DE ENTERRIA Y TOMAS – RAMÓN FERNANDEZ. “Curso de Derecho Administrativo” Madrid. Civitas, 2001. Tomo I.
20. HERREGEN, MATÍAS “Derecho Internacional Público” Universidad Nacional autónoma de México. México DF 2005.
21. LORCA NAVARRETE, ANTONIO. “Derecho de Arbitraje interno e internacional” Tecnos Editorial. Madrid- 1989.
22. LORCA NAVARRETE, ANTONIO. Derecho de Arbitraje Español. Editorial Dykinson. Madrid – 1994.
23. LORCA NAVARRETE. ANTONIO. “Manual de Derecho de Arbitraje” Dykinson editorial. Madrid – 1997.
24. LOZANO RODRIGUEZ, ELEONORA, “Arbitraje Internacional en Materia Tributaria”. Universidad de los Andes, Editorial TEMIS, Bogotá: 2009.
25. MADUEÑO, RAÚL. “Instituciones de Derecho Público”. 2da Edición. Ediciones Machii, Argentina 1997.
26. MANTILLA SERRANO FERNANDO. Coordinador. “Arbitraje internacional. Tensiones Actuales”. Editorial LEGIS. Colombia 2007.
27. Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Art. Joan PAGES i GALTËS. Tomo II Quito. ILADT: 2004,
28. MERINO MERCHAN. JOSÉ FERNANDO. “Legislación de Arbitraje interno e internacional”. Editorial TECNOS. Madrid- 1995.
29. MONTAÑO CESAR. El Ecuador y los problemas de doble imposición internacional. Corporación Editora Nacional.
30. MONTAÑO GALARZA, CESAR. “Manual de Derecho Tributario Internacional” Corporación Editora Nacional”. Universidad Andina Simón Bolívar. Quito-2007
31. OPPEIT, BRUNO. “Teoría del Arbitraje” Legis Editores. Colombia 2006.

32. PALLARES BOSSA, JORGE. “Arbitraje, conciliación y resolución de conflictos” Editorial Leyer. Bogotá – 2006
33. PICAND ALBONICO. EDUARDO. “Derecho Público interno” Editorial jurídica de Chile, Santiago – 2006.
34. PIÑEROS PERDOMO, MAURICIO: “Arbitraje en materia tributaria”, en la obra colectiva “Memorias de la jornadas latinoamericanas de derecho tributario XXII”, Tomo 2“ Instituto Ecuatoriano de derecho tributario, Quito, 2004
35. REGLERO CAMPOS. FERNANDO. “El arbitraje.” Editorial montecorvo S.A. Madrid - 1991
36. ROCA MARTINEZ. JOSÉ MARÍA. “Arbitraje e instituciones Arbitrales”. Bosch Editor. Barcelona- 1992
37. ROSEMBUJ, T. “Alternativas convencionales en el derecho tributario”. XX jornada Anual de Estudio de la Fundación A. Lacuentra. Marcial Pons, Ediciones jurídicas, Madrid – 2005
38. SALGADO VERDUGA, Ernesto. “EL arbitraje: La Justicia Alternativa”. Segunda Edición. DISTRILIB, Guayaquil:2007.
39. SOL GIL, JESÚS. “La Doble Imposición Internacional” en PASQUALE PISTONE Y HELENO TAVEIRA, Coordinadores. Estudios de Derecho Tributario, Constitucional e Internacional”. Rodolfo de palma. Buenos Aires:2005
40. TEIJEIRO, GUILLERMO O. “Aplicación de las normas tributarias en el espacio”. GARCÍA BELSUNCE, HORACIO, director. “Tratado de Tributación”. Tomo I, ASTREA. Buenos Aires: 2003.
41. TROYA JARAMILLO, JOSÉ VICENTE. “Derecho Tributario Internacional. Corporación Editora Nacional. Ecuador 1990.

42. UCKMAR, VÍCTOR. “Curso de Derecho Tributario Internacional” Tomo II editorial TEMIS, Bogotá- 2003
43. UCKMAR, VÍCTOR. “Tratados Internacionales en materia Tributaria”. AMATUCCI ANDREA, director. “Tratado de Derecho Tributario”. Tomo Primero. TEMIS. Bogotá:2001.
44. VAZQUEZ DE CASTRO. LUIS MARTÍNEZ. “La clausula Compromisoria en el Arbitraje Civil”. Editorial Civitas, Segunda Edición. Madrid- 1991.
45. VILLEGAS, HÉCTOR. “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”. Tomo I, 3ra Edición. Ediciones DEPALMA. Buenos Aires. 1980.
46. XAVIER, ALBERTO. Derecho Tributario Internacional, Editorial Abaco de Rodolfo DEPALMA . Buenos Aires: 2005.

ENTREVISTAS CON ABOGADOS Y EXPERTOS EN EL TEMA:

- Dr. Tiberio Torres, profesor derecho Tributario Universidad de Cuenca y del Azuay. Abogado en libre ejercicio. Cuenca- Ecuador
- Dr. Giovanni Sacazari, Abogado en libre ejercicio Profesor Universidad del Azuay. Cuenca- Ecuador
- Dr. Pablo Estrella, director de centro de mediación y arbitraje de la Cámara de comercio de Cuenca. Cuenca Ecuador
- Dr. Boris Barrera, Profesor Universidad del Azuay.
- Dr. Álvaro Galindo, Procuraduría General del Estado, director de patrocinio internacional. Posición Ecuador frente a un eventual conflicto en la materia.
- Dr. Agustín Hurtado, Abogado de Andes Petroleum- análisis caso ENCANA

- Dr. Gustavo Guerra Bello, Profesor de la Cátedra de Derecho Tributario Internacional en el programa de maestría de la Universidad Andina Simón Bolívar- parte del equipo negociador de los Convenios de Doble imposición suscritos por el Ecuador con Chile y Canadá.

Legislación utilizada

- Constitución de la Republica del Ecuador
- Ley de Mediación y Arbitraje
- Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública
- Ley Orgánica de la Procuraduría General del Estado
- Código de Procedimiento Civil
- Codificación del Código Tributario Ecuatoriano
- Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno
- Convenios para evitar la Doble Imposición, suscritos por el Ecuador (12).
- Decisión 40 CAN, publicada en el R.O. 743 de 17-feb-1975
- Decisión 578 CAN, publicada en el R.O. 457 de 9-nov-2004