

## Derecho Tributario Internacional

Los medios alternativos de solución de conflictos  
y el derecho tributario internacional

*José Vicente Troya Jaramillo*

El uso indebido de los convenios fiscales

*Francisco Alfredo García Prats*

Libre comercio, medio ambiente y ecotributación.  
Reflexiones sobre el ACA/TLCAN, TLCUEM y ALCA

*Aimée Figueroa Neri*

La fuerza normativa de la Constitución ecuatoriana actual

*Julio César Trujillo Vásquez*

Análisis de la interpretación de inconstitucionalidad  
de la penalización de la homosexualidad en el Ecuador

*Judith Salgado*

La interpretación en materia tributaria

*Pablo Egas Reyes*

Resoluciones de las XXII Jornadas Latinoamericanas  
de Derecho Tributario, Quito-Ecuador

Revista del Área de Derecho  
UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR  
Sede Ecuador

ISSN 1390-2466

Segundo semestre de 2004 • Número 3

DIRECTOR

José Vicente Troya Jaramillo

EDITOR

César Montaña Galarza

COMITÉ EDITORIAL

Ernesto Albán Gómez

Santiago Andrade Ubidia

Fernando Chamorro Garcés

Ximena Endara Osejo

Genaro Eguiguren Valdiviezo

Patricia Herrmann Fernández

Judith Salgado Álvarez

Julio César Trujillo Vásquez

COORDINADORA

Dunia Martínez Molina

SUPERVISIÓN EDITORIAL

Jorge Ortega

DISEÑO

Edwin Navarrete

IMPRESIÓN

Editorial Ecuador

Santiago Oe2-131 y Versalles, Quito



FORO es una publicación semestral arbitrada por el Comité Editorial. Las ideas emitidas en los artículos son de responsabilidad de sus autores. Se permite la reproducción si se cita la fuente.



triplezero

# FORO

revista de derecho

Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador /  
Corporación Editora Nacional  
No. 3 • II semestre 2004

	Editorial	3
<b>TEMA CENTRAL</b>	<b>DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL</b>	
	Los medios alternativos de solución de conflictos y el derecho tributario internacional <i>José Vicente Troya Jaramillo</i>	5
	El uso indebido de los convenios fiscales <i>Francisco Alfredo García Prats</i>	45
	Libre comercio, medio ambiente y ecotributación. Reflexiones sobre el ACA/TLCAN, TLCUEM y ALCA <i>Aimée Figueroa Neri</i>	63
<b>ARTÍCULOS VARIOS</b>	La fuerza normativa de la Constitución ecuatoriana actual <i>Julio César Trujillo Vásquez</i>	89
	Análisis de la interpretación de inconstitucionalidad de la penalización de la homosexualidad en el Ecuador <i>Judith Salgado</i>	109
	La interpretación en materia tributaria <i>Pablo Egas Reyes</i>	127
	Resoluciones de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Quito-Ecuador	175
<b>RECENSIONES</b>	Vicente Oscar Díaz (dir.), <i>TRATADO DE TRIBUTACIÓN, POLÍTICA Y ECONOMÍA TRIBUTARIA</i> , por Carlos Velasco Garcés	183
	Rafael Coello Cetina, <i>EL AMPARO CONTRA LEYES TRIBUTARIAS AUTOAPLICATIVAS</i> , por Armando Cortés Galván	193
	Joaquín Álvarez Martínez, <i>LA MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS EN LA NUEVA LGT</i> , por Sara Pérez Mellado	197
	Darío Botero Uribe, <i>TEORÍA SOCIAL DEL DERECHO</i> , por Jorge González Tamayo	203

## Contenido

<b>JURISPRUDENCIA</b>	Análisis de la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina referente a marcas notorias en materia de propiedad industrial <i>Vanessa Saltos Cisneros</i>	207
	Colaboradores	219
	Normas para colaboradores	221

## **Editorial**

**L**os programas académicos de posgrado de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, tuvieron su inicio en 1992. Uno de los pioneros fue el Curso de Especialización en Legislación Tributaria, que impulsó la consolidación de los estudios de posgrado en Derecho en la universidad y en el país. Actualmente, a más de la Especialización Superior en Tributación, se ofrece la Maestría en Derecho mención Derecho Tributario y la Maestría en Tributación.

Desde ese entonces el estudio del derecho tributario, las finanzas públicas y la tributación ha sido una preocupación constante del Área de Derecho, que ha contribuido a formar importantes cuadros de profesionales y consultores que son la reserva profesional y académica de la materia en nuestro país.

Con estos breves antecedentes, se ha dedicado el tema central del tercer número de Foro, revista del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, al derecho tributario internacional, con la presentación de estudios de importancia y actualidad, realizados por profesores y expertos nacionales y extranjeros, que analizan el derecho tributario y el arbitraje internacional; el tratamiento de los convenios fiscales; el libre comercio relacionado con el medio ambiente, la ecotributación y la integración económica.

De igual manera, en la sección de artículos varios se incorporan temas sugerentes como aquellos relacionados con la fuerza normativa de la Constitución, la interpretación de la inconstitucionalidad de la penalización de la homosexualidad en el Ecuador, y la interpretación en materia tributaria.

Además se ha considerado oportuno incorporar las resoluciones de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, realizadas en Quito en septiembre de 2004 referidas a dos temas: los efectos del IVA en la economía y el arbitraje en materia tributaria.

*Es conocida ya la utilidad de las recensiones de libros de actualidad y el análisis jurídico de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, por ello este número no prescinde de ellas.*

*Esperamos que el tercer número de Foro difunda la importancia de profundizar el estudio del derecho tributario en nuestro país, no solo con enfoque local sino con proyección internacional, conforme las exigencias actuales.*

*César Montaña Galarza*  
*Editor*

## Los medios alternativos de solución de conflictos y el derecho tributario internacional\*

*José Vicente Troya Jaramillo\*\**

El artículo analiza con detalle la procedencia del arbitraje y otros medios alternativos de solución de controversias en materia tributaria; comenta el desarrollo que han tenido los medios alternativos de solución de controversias en materia tributaria en el Ecuador; trata sobre el arbitraje tributario en el ámbito interno de los estados, defendiendo su procedencia frente a los principios de legalidad y de indisponibilidad de la obligación tributaria, así como respecto del principio de exclusividad de jurisdicción; estudia el arbitraje tributario internacional, con énfasis en el contemplado en los convenios para evitar la doble imposición y en el previsto para disputas derivadas de la utilización de precios de transferencia; y, finalmente, se refiere a la procedencia del arbitraje en el caso propuesto en el Ecuador por las empresas petroleras para la devolución del IVA.

FORO

### EL ARBITRAJE Y OTROS MEDIOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS EN EL ORDEN TRIBUTARIO

**S**on varias las razones por las cuales, en los últimos años, se ha propuesto la utilización del arbitraje y de otros medios alternativos de solución de controversias como idóneos para solucionar las que suelen surgir entre los particulares y las administraciones públicas aplicadoras de tributos. La principal de ellas concierne al incremento siempre creciente de casos ya en la fase administrativa, ya en la contenciosa, a la duración excesiva de los mismos, a la imposibilidad física de que los organismos judiciales los atiendan y a la necesidad de evitar los perjuicios que ocasiona la demora tanto a las administraciones cuanto a los particulares. Muestra de la preocupación

---

\* Con esta disertación el autor obtuvo el título de máster en Derecho del Comercio Internacional por la Universidad Nacional de Educación a Distancia, Madrid. Para la realización de este trabajo ha contado con la valiosa colaboración de Carmen Amalia Simone Lasso, quien ha recolectado y resumido varios de los trabajos utilizados.

\*\* Director del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

sobre el tema son las reformas que se han introducido en algunas legislaciones, en los proyectos de reforma que se han propuesto y en las reuniones de carácter académico que se han suscitado.<sup>1</sup>

El arbitraje y los otros medios aludidos, podrían entrar en pugna con los principios de legalidad y de indisponibilidad de las obligaciones tributarias. Al respecto han surgido variados puntos de vista. Unos favorables a la implantación de esos medios, otros adversos. Tiene gran importancia para resolver la discrepancia considerar que los medios en cuestión son de diversa naturaleza y que, por lo tanto, la pugna con tales principios puede adquirir diferente connotación. Además es menester tener en cuenta el momento o etapa en que se los aplique. Bien puede ser que se acuda a ellos previamente a que se configure la determinación y liquidación tributarias, con posterioridad a que aquello ocurra, en la fase de recaudación. También al propósito tiene singular importancia si se los utiliza en fase administrativa, para prevenir una controversia judicial que pueda surgir o dar fin a ella cuando ya se ha producido. Finalmente se ha de acotar que tiene relevancia el propósito que se persiga: si, efectivamente, dar fin a la discrepancia surgida o por surgir entre las administraciones y los particulares respecto del monto y al cumplimiento de la obligación tributaria, o, únicamente, eximir o al menos aminorar los recargos y multas en que pudieran haber incurrido estos últimos. Respecto del arbitraje en materia tributaria, por obvias razones, la índole del que pueda aplicarse en el entorno nacional difiere sustancialmente del que se aplique en el internacional. Estas variables entrañan gran complejidad por lo que es difícil un tratamiento único del arbitraje y de los otros medios, que de modo general, pueden tener una proyección preventiva del surgimiento de la discrepancia o solucionadora de la misma.

Dentro de las medidas anteriores a la determinación efectuada por la administración, cabe las actas de invitación en virtud de las cuales el contribuyente acepta la propuesta de la inspección, lo que deviene en la reducción de sanciones. Al propósito aunque sea de modo extra-normativo ocurre un proceso de negociación. Igualmente el caso de la estimación objetiva global.<sup>2</sup>

- 
1. El 9 de septiembre de 2002, organizada por la Scuola di Spezzializzazione in Diritto ed in Economia de la Comunità Europee "Jean Monnet", se efectuó la Jornada de Estudios bajo la rúbrica "Meccanismi alternativi per la soluzione delle controversie in materia tributaria". Los trabajos presentados en la ocasión constan en la *Rivista de Diritto Tributario Internazionale* diretta da Andrea Amatucci y Giovanni Puoti, Maggio-Agosto 2002, Roma 2002. En las XVII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario efectuadas en Cartagena de Indias entre el 19 y 21 de febrero de 2003, entre otros, se abordó el tema atinente a los Métodos Alternativos de Solución de Conflictos en Materia Tributaria. En España se encuentra a la fecha en discusión la reforma de la Ley General Tributaria que incorporaría el arbitraje tributario a la misma.
  2. J.J. Ferreiro Lapatza, "Los mecanismos alternativos para la resolución de las controversias en el ordenamiento tributario español", en *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, p. 43.



El contribuyente, además, puede proponer quitas y esperas en los acuerdos concursales; acuerdos en caso de tasación pericial contradictoria, respecto de precios de transferencia, amortizaciones, reinversiones, casos todos que requieren la aceptación de la administración y que revelen la posibilidad de negociación en el ámbito tributario.<sup>3</sup>

Un caso de sumo interés es el concerniente al *Consell Tributari Municipal de Barcelona* (CTM), órgano consultivo que produce dictámenes sobre proyectos de fallos administrativos que, sin ser obligatorios, en la práctica han merecido la aceptación de las autoridades encargadas de resolver los casos con el consiguiente ahorro de costos y tiempo.<sup>4</sup> El CTM tiene una naturaleza peculiar. Al decir de Agustí Ten Pujol se aproxima al sistema de arbitraje aplicable al ámbito local. Los dictámenes que produce son preceptivos y no vinculantes. Con su intervención, que generalmente es ratificada por las instancias oficiales, se remedia la tardanza que ocurre en la vía administrativa que pone en tela de duda la tutela efectiva prevista en el art. 24 de la Constitución española. Además de este modo se economizan para los casos de la hacienda local, que por lo común son de cuantía modesta, los gastos que suelen ser onerosos en la vía contenciosa. El CTM se integra por profesionales independientes, es decir no vinculados a la gestión municipal, quienes gozan de inamovilidad durante el período para el cual son designados. Además elabora estudios y trabajos sobre materias tributarias cuando son requeridos y recibe quejas y sugerencias sobre el funcionamiento de los órganos municipales de gestión, liquidación, inspección y recaudación ejercitando funciones semejantes a las que corresponden al defensor de los contribuyentes.<sup>5</sup>

Dentro del mismo temperamento negocial, Taveira Torres alude que en el Brasil rigen la denuncia espontánea ante cualquier procedimiento administrativo que conlleva la exclusión de sanciones, la compensación, los pagos parciales de la obligación tributaria y el pago por consignación.<sup>6</sup>

Es muy sugerente el sistema implantado en Italia a partir de 1994 denominado *accertamento con adesione* mediante el cual se permite definir de común acuerdo entre la administración y los contribuyentes, antes o después de la expedición de la or-

---

3. J.J. Ferreiro Lapatza, "Los mecanismos alternativos para la resolución de las controversias en el ordenamiento tributario español", en *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, p. 44.

4. M. Plazas Vega, "El arbitramento y los métodos alternativos de solución de conflictos en materia tributaria y su aplicación en Colombia", en *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, p. 99.

5. Agustí Ten Pujol, "Una aproximación al arbitraje tributario: el Consell Tributari Municipal de Barcelona", en Magín Pont Mestres y Joan Francesc Pont Clemente (coords.), *Alternativas convencionales en el derecho tributario*, Madrid y Barcelona, Marcial Pons, 2003, pp. 345 y ss.

6. H. Taveira Torres, "Medidas alternativas para la resolução de conflictos entre Administração e contribuintes: a experiencia brasileira", en *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, pp. 120 y 121.

den de determinación o *accertamento*, la deuda tributaria, definición que no puede ser impugnada a no ser que se descubran nuevos elementos, debiendo perfeccionarse el sistema con el pago de la obligación tributaria. De este modo se permite a la administración disponer del crédito fiscal para facilitar su recaudación y evitar la instauración de contenciosos.<sup>7</sup> A criterio de Garbarino en los casos de *accertamento con adesione* y de conciliación subyace una transacción tomando en cuenta que el contribuyente y la administración actúan en forma similar a cuanto acontece en la etapa precontractual.<sup>8</sup> Moschetti opina que este sistema consiste en la búsqueda común de la verdad, no de una transacción que altere la verdad de los hechos y la corrección de la interpretación jurídica.<sup>9</sup>

Roman Seer se refiere al procedimiento de inspección previo a la expedición del acto administrativo que ocurre en Alemania y a la posibilidad de que se produzca un trabajo cooperativo entre la Administración y el obligado tributario, que puede derivar en un acuerdo final satisfactorio para las dos partes.<sup>10</sup> Entonces la autoridad y el obligado procuran eliminar las incertidumbres a través de una estimación concreta o de la aplicación de un método de estimación. Los campos propicios para el acuerdo son, a juicio de Seer, el criterio a seguir en el reparto de los gastos mixtos que conciernen a la empresa y al contribuyente; el uso de los bienes económicos de la empresa utilizados en forma privada; los costes respecto de actividades empresariales que se desenvuelven en diferentes países; las valoraciones tributarias de los bienes. Pese a la renuencia de la doctrina y de la jurisprudencia, el autor señala que se dan acuerdos en el procedimiento de los recursos que tocan a cuestiones jurídicas y de hecho controvertidas entre la administración y los contribuyentes. Precisa que el Tribunal Financiero del Reich *sostuvo la ilicitud de las transacciones y diferenció en su decisión entre los acuerdos sobre los hechos y las transacciones vinculantes sobre el crédito público*. En tanto el Tribunal Financiero Federal, basándose en el principio de la buena fe, concedió eficacia vinculante a los acuerdos, previo análisis de cada caso concreto, especialmente tratándose de hechos de realización futura y valores tributarios. Da noticia que gran parte de la doctrina califica a los convenios sobre los

---

7. F. Batistoni Ferrara, "L'accertamento con adesione e l'interpello", en *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, pp. 9 y 11.

8. C. Garbarino, "La tutela giustiziale tributaria tra procedimento e processo", en *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, p. 34.

9. Francesco Moschetti, "Las posibilidades de acuerdo entre la administración financiera y el contribuyente en el ordenamiento italiano", en *Convención y arbitraje en el derecho tributario*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 1996, p. 126.

10. Roman Seer, "Contratos, transacciones y otros acuerdos en derecho tributario alemán", en *Convención y arbitraje en el derecho tributario*, pp. 139 y ss.

hechos como contratos de derecho público vinculados por el principio de *pacta sunt servanda*. Crítica a la jurisprudencia en los siguientes términos:

En contra de lo establecido por la jurisprudencia, la posibilidad de negociar contractualmente no se limita a las incertidumbres sobre el supuesto de hecho, sino que también puede comprender las que se refieran al Derecho. Como ya se ha expuesto, no siempre es posible una separación nítida entre cuestiones fácticas y jurídicas. Además existe una necesidad legítima de aclaraciones concordadas relativas a una cuestión de Derecho sin que se produzca ninguna lesión al principio de legalidad, *cuando las autoridades obligadas a aplicar el ordenamiento jurídico ostenten una duda jurídica justificada, es decir, cuando el Derecho sea objetivamente incierto*.<sup>11</sup> (El énfasis es añadido)

El autor en mención, finalmente, informa sobre un caso de contrato de derecho público aceptado en Alemania, en el que pueden los deudores de los impuestos de sucesiones o de patrimonio celebrar con la máxima autoridad financiera del *land* sobre la entrega de bienes culturales como forma de pagar el tributo.

Juan Zornoza Pérez<sup>12</sup> en su ponencia discierne sobre las experiencias extranjeras y sobre la posibilidad de que puedan ser aplicadas al sistema español, renuente a aceptarlas luego de que se dejó sin efecto las evaluaciones globales de bases imponibles consideradas reñidas con el principio de reserva de ley. Sustenta que, pese a ello, existen en las normas casos en los cuales se admiten los acuerdos entre la administración y los particulares particularmente los denominados *acuerdos o pactos de mera tributación*; o, en los que se toma al propósito la incertidumbre, salvo el caso de que ciertos indicios lleven a la conclusión de que el comportamiento del obligado puede ser constitutivo de delito tributario. Alude al caso de las tasas aplicadas por la utilización privativa del suelo, subsuelo o vuelo de las vías municipales en los cuales los ayuntamientos, mediante la expedición de ordenanza, prevén la posibilidad de concertar con las empresas la cantidad a satisfacer, tomando como base el valor medio de los aprovechamientos.

Las medidas de carácter negocial han sido de amplia aceptación en Estados Unidos de Norteamérica (EE.UU.) a partir de la *Administrative Dispute Resolution Act* de 15 de noviembre de 1990, que favorece la adopción de sistemas alternativos de resolución de conflictos administrativos como la conciliación, la mediación y el arbitraje. De entre los convenios destaca los *Closing agreement* que permiten un acuerdo escrito con cualquier persona en relación con sus obligaciones por cualquier im-

---

11. *Ibidem*, p. 155.

12. Juan Zornoza Pérez, “¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el derecho tributario español”, en *Convención y arbitraje en el derecho tributario*, pp. 164 y ss.

puesto y para cualquier período.<sup>13</sup> Tienen gran importancia, dentro de ese mismo temperamento negocial, los convenios sobre precios de transferencia. El sistema jurídico de EE.UU. explica en gran manera la profundidad en la adopción de tales medidas, lo cual es más difícil que ocurra en los países que pertenecen al sistema germano romano.

El concordato tributario es de vieja data. Se ha vuelto sobre él con diferentes modalidades y matices. Procura la colaboración de la administración y de los contribuyentes con la finalidad de llegar a bases ciertas para la aplicación de las tarifas. No se trata propiamente de una transacción sino de un acuerdo para fijar la obligación tributaria en la medida que los hechos que inciden en esa fijación no son susceptibles de una determinación exacta. Por ello no cabe concordato sobre hechos que se conocen y pueden comprobarse. Se acude a este sistema de modo supletorio cuando no existe otro modo de clarificar la situación fáctica surgida.<sup>14</sup>

La conciliación cabría perfeccionarla dentro del proceso tributario antes de que se expida sentencia. Obviamente, conciliación y transacción van de la mano, y en el orden tributario no son de fácil aceptación. Según es ampliamente conocido por así contemplarlo los códigos civiles, la transacción que se puede acordar para evitar un pleito o para concluirlo bajo el supuesto de una eventual renuncia de derechos. Taveira Torres nos recuerda que la transacción se encuentra prevista en el *Modelo de Código Tributario para América Latina* así como en el Código Tributario del Brasil.<sup>15</sup> En efecto, en el modelo, su art. 41 acepta la transacción como uno de los medios en que se extingue la obligación tributaria, mas la limita a la determinación de los hechos y no al significado de las normas. Además, exige al propósito la intervención de la máxima autoridad. El art. 51 del modelo prevé que *la transacción es admisible en cuanto a la determinación de los hechos y no en cuanto al significado de la norma aplicable*. El art. 52 trata de la aprobación escrita del funcionario de mayor jerarquía. La diferenciación entre asuntos atinentes al derecho y a los hechos no es fácil. Sobre el punto en forma aguda anota Ferreiro Lapatza que no es aceptable distinguir entre actos jurídicos libres y vinculados a la ley y que toda norma tiene un ámbito posible de interpretación y que todo hecho incluye un ámbito posible de percepción, cuyas incertidumbres cabe despejarlas mediante acuerdos que no tienen efectos de un contrato privado, siendo su naturaleza aquella que corresponde a los

---

13. María Luisa González-Cuellar Serrano, *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, Madrid, COLEX, 1997, pp. 34 y 35.

14. J.O. Casás, "Los mecanismos alternativos de resolución de controversias tributarias en Italia y América del Sur", en *Rivista di Diritto Tributario*, pp. 55, 62, 77.

15. H. Taveira Torres, "Medidas alternativas para la resolução de conflitos entre Administração e contribuintes: a experiência brasileira", en *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, p. 136.

procedimientos administrativos.<sup>16</sup> El Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administradores Tributarios, CIAT, eliminó toda referencia a la transacción. El Código Orgánico Tributario de Venezuela publicado en la Gaceta Oficial No. 37305, de 17 de octubre de 2001, se ha ocupado de la transacción judicial circunscribiéndola al ámbito de los procesos judiciales y sometido a ulterior homologación.<sup>17</sup> Eva Andrés Aucejo nos recuerda la antigua tesis de que el concordato es un acto unilateral de la administración al que el contribuyente presta su consentimiento, opuesta a aquella que lo tiene como un negocio transaccional en el que se encuentran los elementos del contrato de transacción.<sup>18</sup> Moschetti, antes citado, da noticia de la conciliación judicial en Italia y nos informa que procede cuando se haya entablado la controversia mediante la proposición de un recurso y que la misma procede cuando afecte cuestiones que no puedan resolverse mediante pruebas ciertas. Precisa que la conciliación surge preferentemente cuando la pretensión fiscal se fundamenta en estimaciones, valoraciones, y en general, en presunciones. Comenta que si la pretensión fiscal no se basa en pruebas ciertas reina la incertidumbre y que la conciliación, en esos casos, no se opone al principio de legalidad.<sup>19</sup>

El busilis de la cuestión radica en desentrañar el alcance del *principio de indisponibilidad de la obligación tributaria*, el cual tiene íntima correlación con el de reserva de ley y su compatibilización con los de eficiencia y celeridad. Para afrontar la dificultad tiene singular importancia la consideración de que ni el sentido y alcance de las normas, ni la constatación de los hechos tienen el grado de verdad inconcusa y de certidumbre absoluta, en su orden, lo que serviría de fundamento para defender de modo absoluto la indisponibilidad del crédito tributario. En lo tocante a las normas mal cabe que respecto de su debida inteligencia y aplicación exista acuerdo entre la administración y el contribuyente. Cuando sobre el tema surgen dificultades, el sistema jurídico estatuye normas para solucionarlo a través de reglas referentes a su interpretación, las cuales son indisponibles. De allí que, por lo general, respecto de cuestiones de Derecho, en los procedimientos previos a la determinación de la obligación tributaria, en la determinación misma, y en los que se persiga su composición en fase administrativa o contenciosa no sea posible acuerdo de las partes que solu-

---

16. J.J. Ferreiro Lapatza, "Los mecanismos alternativos para la resolución de las controversias en el ordenamiento tributario español", en *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, pp. 46 y 47.

17. J.O. Casás, *Los mecanismos alternativos de resolución de las controversias tributarias*, Buenos Aires, AD-HOC, 2003, p. 35.

18. E. Andrés Aucejo, "Los instrumentos deflactivos del contencioso tributario en Italia". En especial "l'accertamento con adesione. Análisis cuantitativo y cualificativo", en *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, pp. 218 y 219.

19. Francesco Moschetti, "Las posibilidades de acuerdo entre la administración financiera y el contribuyente en el ordenamiento italiano", en *Convención y arbitraje en el derecho tributario*, p. 128.

cione la discrepancia. Lo que ocurrirá en último término es que en sede de casación se establezca, en casos de modo general y obligatorio, el verdadero alcance de las normas. Podría suceder que la propia norma permita cierta discrecionalidad en cuanto a determinados extremos. Así, sobre amortizaciones y depreciaciones, precios de transferencia, etc., en los cuales surja la actividad negociadora.

Los hechos deben ser apreciados por la administración y por el contribuyente. Sobre el punto pueden surgir, y en la práctica surgen, discrepancias. Hay algunos sobre cuya existencia, cuantificación y valoración no aparece duda o no debe aparecer, precisamente porque el sistema en forma clara ha instituido reglas concernientes a la apreciación y valoración de la prueba, así como sobre quién debe sobrellevar la carga de la prueba. Entonces mal cabría aceptar que se acuda de modo ligero a pactos o negociaciones que solucionen el diferendo. Ello precisamente porque las normas, frecuentemente las reglamentarias, contemplan los caminos a seguir. Proceder en contrario es atentar, so pretexto de apreciar los hechos, a los mandatos que sobre el particular hayan previsto las normas. Podría, inclusive, sostenerse que en esos casos se viola el principio de reserva de ley.

Con todo, es posible que surja duda sobre los hechos y que exista un vacío normativo para solucionarla. En ese supuesto es necesario arbitrar los medios que sean idóneos al intento, entre los cuales podría señalarse los de carácter negocial, anteriores o posteriores a que se haya producido una contienda jurisdiccional entre la administración y los contribuyentes. Cuando la diferencia respecto de la apreciación de tales hechos sea anterior al contencioso tributario, debería la administración fijar su posición de carácter flexible y procurar un avenimiento con el administrado. Jurídicamente se trataría de un acto administrativo al cual se adhiere el particular. Para la producción de ese acto administrativo se entiende factible el que preceda una labor negociadora. Cuando exista contienda judicial, se trataría de una transacción respecto de los hechos ocurridos, y su viabilidad dependerá del entorno constitucional y legal. Si existe una disposición constitucional que consagre en forma indubitable el principio de indisponibilidad del crédito tributario, habría que esperar la decisión judicial. Salvado el escollo constitucional, cabría que mediante disposición de ley se faculte efectuar transacciones previo el cumplimiento de determinados requisitos. Sería un caso similar al de la condonación de la obligación principal, sus recargos e intereses, que prospera cumplidos determinados supuestos.

El acuerdo puede ser puntual o referirse al tratamiento que corresponde a un determinado tributo. Ejemplo de este último caso se encuentra en la aplicación de impuestos cuyos hechos generadores hayan ocurrido en diferentes países. En tal supuesto podría el contribuyente, ante la imposibilidad de establecer la porción que corresponde al país del declarante, convenir en un monto aproximado. Todo ello sin perjui-

cio de los problemas que entraña la doble o reiterada imposición que resueltos, darían una solución cabal al problema.

Un modo particular de colocar la cuestión lo encontramos en el estudio monográfico del profesor Tulio Rosembuj, quien plantea la intervención de los administrados en el actuar de la administración partiendo al propósito de conceptos ciertamente novedosos particularmente en lo que atañe al ámbito tributario.<sup>20</sup> Sustenta que hay un segmento del poder administrativo que aparece compartido con el ciudadano, lo cual provoca la reforma de los procedimientos y la expresión concreta de la potestad; que el interés público de la administración tributaria no puede prescindir del interés legítimo del contribuyente; que el derecho-deber de participación del ciudadano social establece un ámbito definitivamente nuevo en la relación jurídica entre el particular y la administración tanto sobre la forma de la función tributaria cuanto en las decisiones y resoluciones últimas. Afirma Rosembuj que aún en el ejercicio de las potestades regladas existen márgenes de opinión por parte de los sujetos públicos y que existen franjas de gestión dominadas por la discrecionalidad.

El mencionado autor, respecto del régimen español, se refiere a las propuestas de valoración planteadas por los particulares que pueden llegar a constituir verdaderos acuerdos por la aceptación expresa o tácita de la administración; al Acuerdo Anticipado de Precios, APA que no goza de estabilidad ni efecto preclusivo, a diferencia de lo que ocurre en Estados Unidos, país en el cual se trata de verdaderas fórmulas transaccionales referidas al valor-precio de la transferencia, que tiene carácter obligatorio para ambas partes; y, a la propuesta del plan de amortización, del plan de reparaciones extraordinarias, de abandono de explotaciones económicas de orden temporal y de otros casos análogos que requieren, igualmente, de la autorización expresa o tácita de la administración.

En lo concerniente al campo penal tributario y al tenor de las nuevas posturas que se difunden, se habla de la transacción. Se la define como la sustitución de la aflicción de la sanción por la reparación, atendiendo a los propósitos de eliminar el perjuicio económico causado a la hacienda pública y de recuperación de la debida relación entre los particulares y la administración. Rosembuj se refiere a las legislaciones de varios países que han adoptado esta posición. Respecto de Francia, da cuenta que la administración puede acordar por vía transaccional la atenuación de las sanciones fiscales y de los recargos de impuestos, procedimiento que impide la prosecución del asunto ante la justicia.

Sobre la resolución alternativa de conflictos, el profesor Rosembuj vierte expre-

---

20. Tulio Rosembuj, "La solución alternativa de conflictos tributarios", en Magin Pont Mestres y Joan Francesc Pont Clemente (coords.), *Alternativas convencionales en el derecho tributario*, pp. 97 y ss.

siones de gran importancia que dimanen de la participación de los contribuyentes en el quehacer de la administración que propugna. Dice:

La relación entre la Administración tributaria y el contribuyente puede fundarse en el entendimiento fluido y regular, dado que no son relaciones transitorias, fugaces, o en la aplicación de la supremacía discrecional y unilateral. Esta última es la posición del conflicto y la controversia, cuyo final es el procedimiento judicial y la dilación en el cobro de la deuda pretendida o la insolvencia declarada. Los procedimientos consensuados liberan a la Administración y al contribuyente de la incertidumbre y el pleito, permitiendo la fluida obtención de los ingresos tributarios previstos y la oportunidad de eliminar mediante la negociación y el compromiso un alto grado de conflicto fiscal y controversia permanente.<sup>21</sup>

Diferencia entre formas adversariales o confrontacionales y formas no adversariales o de afrontación de los conflictos. Entre estas últimas enuncia el arbitraje, la conciliación, la facilitación, el *fact finding* que elabora la información que suministran las partes y recomienda una solución que no es obligatoria, la mediación y el *mini-trial* que es un juicio privado en el que los abogados de las partes presentan sus alegaciones y las defienden ante un tercero neutral con carácter previo a entrar en acuerdos, sabiendo las partes lo que les podrá deparar un juicio o pleito de verdad. En suma se pretende aplicar al orden tributario todas las técnicas y modalidades que una cultura del consenso aconseja. Para colocar en debida forma este instrumental el autor indicado advierte que no se trata de una simple técnica de gestión de conflictos sino que obedece a una nueva forma de recomposición de las relaciones entre el Estado y la sociedad civil, entre las relaciones de mercado y no de mercado, entre la esfera pública y privada.

Refiriéndose a las técnicas convencionales y arbitrales en materia tributaria Juan Antonio Garde Roca,<sup>22</sup> en la introducción a las monografías preparadas sobre el tema por el Instituto de Estudios Fiscales, se pronuncia sobre la admisibilidad de las mismas en ese campo. Sustenta que las técnicas convencionales y arbitrales pueden contribuir a potenciar el equilibrio entre las facultades de la administración tributaria y los derechos-garantía de los ciudadanos. Advierte que la norma tributaria es compleja y cambiante y utiliza en ocasiones términos ambiguos y que los sistemas tributarios suponen el conocimiento de numerosos datos que al no conocer la administración requiere la colaboración de los contribuyentes. Respecto de la aplicación de las

---

21. *Ibidem*, p. 126.

22. Juan Antonio Garde Roca, *Convención y arbitraje en el derecho tributario*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 1996, pp. 14 y ss.



técnicas consensuales menciona que ellas caben en la aplicación de los tributos, no en su creación, que es anterior y se encuentra sometida al principio de reserva de ley.

El principio de legalidad entendido en forma rígida ha sido un óbice para el acuerdo de voluntades en el ámbito tributario y la aplicación de los métodos alternativos de la resolución de controversias tributarias. Cabe entonces afirmar que la elaboración teórica va por detrás de la realidad, incluso de los cambios normativos.<sup>23</sup> La profesora Sánchez López plantea el tema desde la perspectiva del verdadero alcance del principio de legalidad que no coadyuva a seguir ignorando por más tiempo que la administración negocia y que la negociación se ha convertido en un instrumento en la tarea de administrar.<sup>24</sup> La mencionada profesora asevera que el tránsito del Estado liberal al social y democrático de derecho ha impuesto una nueva forma de legislar y de administrar; que el carácter de la administración es esencialmente instrumental y que difícilmente se le puede calificar como final; que, a medida que las normas jurídico-administrativas pierden precisión, la administración gana en capacidad de decisión; que la creciente complejidad de la realidad social y económica sobre la que inciden las normas tributarias dificulta cada vez en mayor medida que toda la actividad administrativa esté rigurosamente predeterminada por la ley.

Lo expuesto sirve para afirmar que ya no cabe sostener un principio de legalidad tan absoluto; que la coactividad como fundamento de la reserva de ley puede estar sujeta a una posible graduación; que existen casos como el de las tasas en los cuales se evidencia el carácter sinalagmático lo que no ocurre con otras figuras; que el ámbito dentro del cual puede operar con eficacia la voluntad de las partes es el atinente a los elementos cuantitativos del tributo, así como a la valoración del hecho imponible, aspectos en los cuales puede aparecer la incertidumbre y el consecuente margen de apreciación de la administración.

Sin embargo de lo dicho, debe ser la propia ley la que determine los supuestos en que es posible otorgar eficacia a la voluntad de las partes en relación con el contenido de la obligación tributaria, de tal modo que el límite de la reserva de ley se extiende al contenido de las actuaciones consensuales.

---

23. María Esther Sánchez López, *El acuerdo de voluntades en el ámbito tributario*, Universidad de Castilla-La Mancha, Internet.

24. E. García de Enterría y T.R. Fernández, *Curso de derecho administrativo*, Madrid, Civitas, 2000, 1a. ed., p. 669, citado por la profesora Sánchez López.

## **EL ARBITRAJE TRIBUTARIO Y LOS OTROS MEDIOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS EN EL ECUADOR**

En Ecuador, de modo similar a lo que ocurre con otros países que observan los lineamientos del Modelo de Código Tributario para América Latina, prepondera el sistema de la autodeclaración tributaria. Los impuestos internos que representan con largueza más del 90% de los recursos tributarios de la caja estatal, cuales son el Impuesto a la Renta, el Impuesto al Valor Agregado que se aplica a las transacciones mercantiles, a la prestación de servicios y a las importaciones, y el Impuesto a los Consumos Especiales, están sujetos a las declaraciones que deben presentar los sujetos pasivos. Sin la intervención de la administración, cuando se cumple el hecho generador nacen las obligaciones tributarias, que se vuelven exigibles en la fecha prevista por la ley, o en su defecto, desde que vence el plazo previsto para efectuar la declaración. A partir de esos supuestos comienzan a devengarse intereses y la administración está en condiciones de ejercitar su pretensión de cobro. Sin perjuicio de lo que queda expuesto, la administración, dentro de los plazos de caducidad, podrá verificar y fiscalizar y en general desenvolver su función de control. A este efecto la caducidad opera en tres años cuando existe declaración y en seis cuando no. En la etapa de control la administración emite actos administrativos de determinación de obligaciones tributarias impugnables en las vías administrativa y contenciosa. Los actos de gestión que corresponden a la administración y que básicamente comportan la determinación y recaudación de las obligaciones tributarias, constituyen actividad reglada (arts. 9 y 72 del Código Tributario del Ecuador), lo cual conlleva la imposibilidad de que se efectúen acuerdos respecto de las obligaciones tributarias. Un caso particular se encuentra en el art. 30 del Reglamento Ministerial de Determinación Tributaria, de 1 de abril de 1987, que permite al contribuyente, antes de que se levante el acta de fiscalización que es una verdadera determinación tributaria, presentar sus justificaciones y discutir las posibles glosas.<sup>25</sup> Este reglamento no se ha aplicado ampliamente como podía haberse pensado.

El sistema de estimación objetiva global se implantó en Ecuador a fines de 1993 y luego de una duración efímera fue derogado en 1995. Fue aplicable a las personas naturales o físicas que ejercen actividades empresariales o profesionales y que por el

---

25. El texto de la norma mencionada es el siguiente: "Una vez concluida la revisión, antes de la elaboración de las actas proforma, se llevará a efecto la discusión de glosas, en la cual intervendrán el contador, el representante legal de la empresa y el fiscalizador actuante; esto servirá básicamente para hacer conocer procedimientos, diferencias existentes y dar la oportunidad al contribuyente para que presente justificativos a los problemas encontrados".

capital empleado o por el monto de ventas anual no están obligadas a llevar formalmente contabilidad, pero sí un registro de ingresos y egresos debidamente sustentado. En este sistema se preveía la formación de juntas mixtas integradas en forma paritaria por representantes de la administración y de los diferentes grupos de contribuyentes, las cuales tenían por finalidad establecer el importe global que por impuesto a la renta y por impuesto al valor agregado debía satisfacer cada grupo y por repartición cada individuo. Se trataba de una verdadera negociación entre los representantes de la administración y de los contribuyentes que mediante acuerdos, en forma aproximativa, efectuaban las determinaciones de las obligaciones tributarias. El representante de la administración que presidía la junta mixta respectiva tenía voto dirimente. En caso de discrepancia sobre los hechos cabía acudir a la comisión tributaria integrada de modo similar a las juntas, la cual en instancia única, así mismo con el voto dirimente del representante de la administración que la presidía, resolvía el diferendo.<sup>26</sup>

El sistema de estimación objetiva global no era obligatorio. Los contribuyentes podían presentar sus resultados anuales sobre la base de los registros que debían llevar. Inclusive, como es obvio, podían demostrar haber incurrido en pérdidas, lo cual no era factible si se acogían al sistema indicado. Lo que no cabía era que en unos ejercicios se declararan resultados y en otros se acogiera a la estimación objetiva global. Una vez que el contribuyente se integraba a la estimación objetiva global, debía en ella continuar.

La naturaleza de la estimación objetiva global no llegó discernirse. No se definió si se trataba de acuerdo de carácter privado o un acto administrativo de adhesión. Hay más razones para pensar lo segundo por la preeminencia definitiva que se confirió a los presidentes de las juntas y de la comisión, los cuales debían ser representantes de la administración. En tal caso habría sido posible impugnar los resultados de la estimación objetiva global en sede contenciosa, distorsionándose de esa manera los objetivos que se tuvieron en mente al instaurarla. Respecto de la obligatoriedad de incorporarse al sistema, la jurisprudencia de casación se ha pronunciado en el sentido

---

26. El sistema de estimación objetiva global no constituyó una solución para ampliar la masa de contribuyentes y sobre todo para incorporar a la tributación a grupos que integran la economía informal, a pequeños empresarios que calificados de artesanos se acostumbraron a no pagar contribuciones y a los profesionales en libre ejercicio que tampoco lo han hecho. Hubo poca colaboración de las asociaciones gremiales y falta de una metodología cierta para que en cada rama de las actividades empresariales se efectuaran los estudios apropiados a fin de sentar las bases de la estimación. Además, fue muy discutible el que se extendiera el sistema al IVA. El tema de los contribuyentes menores continúa insoluto. A la fecha se discute en el Congreso Nacional la propuesta del Ejecutivo de un tratamiento particular a esos contribuyentes, mas no se ha previsto dentro de la misma un temperamento negociador.

de que integrarse o no al respectivo grupo era voluntario y que en caso de no hacerlo debía presentarse las declaraciones individuales.

El Código Fiscal del Ecuador fue expedido en 1963, con anterioridad al Modelo de Código Tributario para América Latina. Hizo las funciones de ley general tributaria. El único antecedente a la época era el Código Fiscal de México de 1936. Rigió hasta la expedición del Código Tributario de 1975 vigente hasta la presente fecha. En el Código Fiscal (arts. 159 a 165) en forma por demás amplia se reguló lo atinente al convenio o concordato tributario que fue paladinamente definido por los siguientes caracteres:

- Consiste en un acto administrativo que exige para su eficacia la adhesión del contribuyente.
- Tiene carácter transaccional diferente de la transacción prevista en el Código Civil.
- Deberá versar exclusivamente sobre cuestiones de hecho de las que dependa la medida de la obligación tributaria; no puede referirse a asuntos de derecho.
- Sirve para fijar la base de la liquidación de los impuestos y tendrá lugar cuando no se pueda establecer en forma cierta y determinada la obligación tributaria.
- Tendrá una duración de tres años, a menos que se hubiere convenido por un tiempo menor.
- Es aplicable a todos los impuestos directos e indirectos, tanto nacionales como seccionales, excepto a los aduaneros.
- En cuanto a la oportunidad se había previsto que podía celebrarse en cualquier tiempo antes de que el Tribunal Fiscal dictase sentencia. El Tribunal estaba facultado para declarar inaceptable al convenio, cuyo texto en todo caso podía servir de elemento de juicio para expedir el fallo.<sup>27</sup>

El convenio tributario sirvió para solucionar situaciones de hecho residuales, aquellas en que no era posible determinar la obligación tributaria acudiendo a métodos que podían estimarse ordinarios o normales. No cabía, por lo tanto, aplicarlo a contribuyentes obligados a presentar resultados contables. Se lo concibió como un sistema para solucionar situaciones puntuales, y, además, para configurar hasta por tres años un régimen para la determinación de las obligaciones tributarias que surgirían a futuro. Ello, sin lugar a dudas, podía servir los intereses de la planeación tri-

---

27. Se suscribieron algunos convenios tributarios de preferencia en aquellos casos en que no era fácil establecer qué porción del ingreso podía considerarse renta de fuente ecuatoriana. Sirvieron para solucionar discrepancias respecto del transporte internacional y de los sistemas de comunicaciones de ese ámbito. En la Ley de Impuesto a la Renta y en la Ley de Impuesto a las Herencias se incluyó el convenio tributario. Al expedirse el Código Tributario de 1975, hoy en vigencia, quedó insubsistente el convenio tributario.

butaria. Dentro de sus límites se constituyó en un sistema supletorio de carácter general aplicable a todo tipo de impuestos, excepto los aduaneros. A la época en que fue establecido aún no se había implantado el sistema IVA que en forma parcial comenzó a aplicarse desde 1970. Es de destacar que podía terminar una contienda judicial por medio de un convenio tributario, debiéndose advertir el control de legalidad a cargo del Tribunal Fiscal, control que subsiste hasta hoy y que permite al juez tributario exceder del controvertido y pronunciarse sobre cuestiones conexas al mismo. Por último es dable subrayar que el convenio tributario se concibió como un instituto de derecho público al que no eran aplicables las normas del derecho privado. Sin embargo suponía que para su consecución mediaba una actividad negociadora entre la administración y el contribuyente. En conformidad a las regulaciones del Código Fiscal, los sujetos pasivos responsables solidarios por obligación ajena no quedaban sujetos a los resultados del convenio, a menos que lo hubieren aceptado expresamente. Ello acentuó su carácter negocial.

El Código Tributario vigente, expedido en 1975, no incluyó en sus preceptos el convenio tributario, el cual, por lo tanto, dejó de regir. Solo en 1993, transcurridos algunos años, se restituyó el convenio tributario, ya no en el Código Tributario lo que le habría conferido carácter general, sino únicamente en la Ley de Régimen Tributario Interno que es el estatuto que regula en el Ecuador la tributación interna. Su reinserción no fue feliz, dio lugar a abusos por lo que fue derogado luego de un breve lapso de vigencia en el año de 1996.

El nuevo convenio tributario se caracterizó del siguiente modo:

- Consiste en una modalidad de la determinación mixta.
- Tiene carácter transaccional diferente de la transacción prevista en el Código Civil y para su eficacia se han de cumplir los requisitos previstos en la ley y en los reglamentos.
- Se requiere de la adhesión del sujeto pasivo.
- Es aplicable al Impuesto sobre la Renta, al IVA y al Impuesto a los Consumos Especiales, es decir a la porción medular de la imposición interna.
- Tendrá una duración de hasta tres años, pudiendo renovarse por períodos iguales.
- Puede durante su vigencia modificarse o denunciarse de mutuo acuerdo cuando surjan nuevos elementos de juicio.
- Se prevé expresamente que se suscribirán previa negociación entre la administración y los contribuyentes y ante el incumplimiento de estos últimos se darán por terminados.
- Para el impuesto a la renta se tomará en cuenta las declaraciones de los tres

años anteriores; las determinaciones efectuadas por la administración vía control; el capital utilizado y las ventas de los tres ejercicios inmediatamente anteriores; la rentabilidad existente en otras actividades similares; y otros elementos a juicio de la administración.

- La determinación que surja del convenio se tendrá por definitiva y la administración no podrá efectuar fiscalización alguna.

La determinación mixta es aquella que se efectúa con el concurso de los contribuyentes y la administración. Los primeros hacen conocer a la segunda las materias imponibles, mas no efectúan la autodeterminación. La administración, con los elementos de juicio proporcionados, efectúa la determinación de la obligación tributaria. Corre a cargo de ella la parte trascendente. La determinación así realizada es un acto administrativo al que las partes, salvo circunstancias extraordinarias, confieren efectos definitivos. El convenio es, por lo expuesto, un acto administrativo *sui generis* y no un acto transaccional en los términos del derecho privado. La actividad negociadora prevista, aunque sujeta a criterios objetivos, e inclusive de carácter técnico, tiene gran peso para la perfección de los convenios tributarios considerados por la legislación como métodos normales de determinación de obligaciones tributarias a la par de otros como la autodeterminación prevaleciente en el sistema ecuatoriano. La diferencia fundamental entre el convenio tributario previsto por el Código Fiscal de 1963 y el de la Ley de Régimen Tributario reformada en 1993 radica en que el primero era de carácter extraordinario y se aplicaba residualmente únicamente para casos en los cuales era difícil la demostración de los hechos de los que dependía la medida de la obligación tributaria, en tanto que el segundo era de carácter ordinario. El convenio de 1993 fue producto de la debilidad de la administración, incapaz de efectuar los controles y fiscalizaciones que le corresponden. Era inaudito el que las empresas de todo tamaño, obligadas a llevar contabilidad y a presentar resultados, pudiesen, por un sistema autorizado por la ley, maquillar su realidad económica, permitiéndose una doble cara: la una, la de los verdaderos resultados para alcanzar utilidades, y la otra, la de los resultados fiscales.

Sobre la naturaleza del concordato se produjo una discusión de mucho interés cual es si el mismo pertenece al derecho público administrativo, caso en el cual comporta un acto administrativo unilateral al que se suma o adhiere el contribuyente, o si por el contrario pertenece al derecho privado y se vierte en un acuerdo transaccional. La jurisprudencia italiana y también la ecuatoriana, esta última emitida con ocasión de los convenios tributarios antes referidos, se inclinaron por la primera solución.<sup>28</sup>

---

28. Francesco Moschetti, "Las posibilidades de acuerdo entre la administración financiera y el contribuyente en el ordenamiento italiano", en *Convención y arbitraje en el derecho tributario*, p. 119.

Se había entrado sin tapujos en una franca actitud de disposición de los créditos tributarios. Puede ser que en otros lares hayan prosperado por razones pragmáticas sistemas similares, mas si se ha vuelto difícil la aplicación de los impuestos internos, si existe una declinación en los producidos por impuesto a la renta, se hace necesario implantar políticas realistas en lo concerniente a las tarifas aplicadas y en las sanciones previstas. Además con una acción mancomunada de las administraciones se debe insistir en el control de la evasión, en el tratamiento severo de los ingresos y gastos proveniente de los paraísos fiscales, en el control de los precios de transferencia y de la subcapitalización. Igualmente corresponde mejorar la calidad del gasto público y establecer sistemas de transparencia que permitan a los ciudadanos conocer cuánto ingresa a las arcas fiscales y cuánto y cómo se gasta.

La consulta tributaria instaurada en el Ecuador a partir de la expedición del Código Tributario de 1975 y hoy vigente con reformas, permite al particular proponer el caso a la administración e inquirir anticipadamente su criterio sobre la interpretación y aplicación de normas. Ésta tiene la obligación de absolver la consulta. La respuesta así dada es autovinculante para la administración. El efecto práctico surge cuando con posterioridad a la absolución se produce el caso concreto, frente al cual la administración está obligada a mantener el criterio previamente vertido.<sup>29</sup> Aunque de modo mediato el contribuyente al proponer la consulta, en la que tiene que consignar su punto de vista, incide de un modo al que cabría calificar de oblicuo en la definición del entendimiento de las normas que podrían servir de base para la determinación de la obligación tributaria por parte de la administración.

En la fase recaudatoria, al tenor del Código Tributario, los deudores de obligaciones tributarias tienen el derecho a que se les conceda facilidades de pago. Al intento dirigirán a la administración la correspondiente petición con la oferta de satisfacer una parte de la deuda, de someterse a un plan de pagos y de garantizar el crédito fiscal hasta su cabal solución. La administración, cumplidos los requisitos, mediante la emisión de la respectiva resolución está obligada a conceder las facilidades solicitadas. La jurisprudencia ha reconocido este derecho de los deudores tributarios de diferir los pagos, así como la impugnabilidad, inclusive en sede contenciosa, de las resoluciones que nieguen ese derecho. Es un caso claro de que la voluntad de los contribuyentes puede incidir en la indisponibilidad de la obligación tributaria, al menos respecto de la oportunidad en que deban efectuarse los recaudos.<sup>30</sup>

---

29. J.V. Troya Jaramillo, "La consulta tributaria en el Ecuador", versión 2002 inédita.

30. A partir de 1989 se modificó en forma radical el cobro de intereses de mora tributaria y se impuso con modalidades que han seguido variando en el transcurso del tiempo, el criterio de que los mismos deberían ser mayores que los de mercado. Por la inflación aguda que padeció Ecuador, que hoy en menor grado continúa, pese a la dolarización, gran parte de los intereses cobrados corresponden a un enjambamiento de dicho proceso. Cuando se

## EL ARBITRAJE INTERNACIONAL Y SU APLICACIÓN AL ÁMBITO TRIBUTARIO

Dentro del derecho internacional económico, que considera como sujetos también a los particulares y que tiene relación próxima con el derecho internacional tributario, uno de los temas de mayor trascendencia es el del arreglo de las controversias en forma pacífica entre estados, organismos internacionales y empresas o individuos. Para conseguir ese propósito se han aplicado el arbitraje y otros métodos en el entorno internacional. La cuestión que incumbe a este trabajo es la de analizar si tales métodos son aplicables al orden tributario internacional.

A juicio de J.G. Merrills el arreglo pacífico de las controversias de índole internacional se efectúa a través de cinco métodos fundamentales: la negociación, la mediación, la indagación, la conciliación y el arbitraje.<sup>31</sup> A juicio de este autor “se entiende que existe una disputa o controversia de índole internacional cuando se confrontan gobiernos, personas jurídicas públicas y privadas o individuos, que se encuentran establecidos en diferentes partes del mundo”.<sup>32</sup>

La negociación entre las partes involucradas suele ser el arbitrio que se utiliza en primer lugar para solucionar las controversias o para prevenirlas. Tiene la ventaja de ser utilizada en el momento adecuado, es decir, antes de que una situación se produzca. La negociación y los procedimientos judiciales pueden proseguirse simultáneamente, debiendo estos últimos concluir si se llega a un acuerdo.

La mediación supone la intervención de un tercero que presenta propuestas de solución. El mediador difiere del conciliador en que su gestión es informal y en que dispone únicamente de la información que le proporcionan las partes. La mediación puede ser solicitada por las partes u ofrecida espontáneamente por un tercero. La mediación puede ser dispensada por estados, organizaciones internacionales e individuos. No todo asunto puede sujetarse a mediación. Así, los que concitan el interés o la condena internacional no pueden ser objeto de mediación.

La indagación es el procedimiento utilizado por los jueces para demostrar un hecho controvertido, mas es al propio tiempo un método específico de arreglo de disputas con el cual se procura encontrar datos y verificar hechos a través de una inves-

---

concede facilidades para el pago los intereses de mora continúan causándose. Deberá ofrecerse pagar de contado al menos el 20% de la deuda. El plazo para el pago será el de seis meses. En casos especiales hasta dos años. No se concederá facilidades para el pago a los agentes de retención y percepción.

31. J.G. Merrills, *International Dispute Settlement*, Second Edition, Grotius Publications, Cambridge University Press, 1996.

32. *Ibidem*, p. 1.



tigación imparcial. Difiere del arbitraje en que no concierne a cuestiones de derecho y en que concluye con recomendaciones, no con un laudo.

En la conciliación participa un tercero de forma institucionalizada. En ello difiere de la negociación. Con la conciliación se procura acercar la posición de las partes aunque el asunto quede sin resolver. El resultado de la conciliación es un conjunto de propuestas y no una decisión como en el caso del arbitraje.<sup>33</sup>

Mediante el arbitraje se busca prevenir futuras disputas o solucionar aquellas que ya se han producido. El compromiso arbitral establece la forma de designar los árbitros y el procedimiento que se debe aplicar. El laudo arbitral es una verdadera sentencia que debe ejecutarse. La delimitación de las materias sujeta a arbitraje tiene enorme importancia, pues señala el campo de acción de los árbitros, su competencia misma.

El profesor Malanczuk alude al arbitraje conocido como *mixed international* que involucra a un Estado y a un individuo o a una compañía, aplicado preferentemente en los contratos de inversión. Menciona que en 1965 se creó el *International Center for the Settlement of Investment Disputes*, ICSID que tiene su sede en Washington y funciona bajo el auspicio del Banco Mundial. Señala que muchos tratados bilaterales de inversión contemplan la posibilidad de recurrir al ICSID en caso de presentarse disputas. Sostiene que los jueces nacionales no pueden revisar las decisiones del ICSID, pero sí pueden ejecutarlas. Sustenta también que cuando una controversia se da fuera del ámbito del ICSID existe dificultad para determinar los procedimientos que deben seguirse y para discernir bajo qué ley debe sustanciarse el arbitraje, debiéndose en ese caso observar la ley del contrato.<sup>34</sup> Remiro Brotóns también se refiere al arbitraje mixto y manifiesta que sirve para solucionar controversias entre sociedades del Primer Mundo y países en desarrollo. A más del ICSID menciona a la CNUDMI y la cláusula modelo sobre arbitraje comercial incluida en numerosos contratos celebrados entre estados y sociedades de inversión de capitales. Reitera que el laudo arbitral no puede ser objeto de apelación o casación aunque si puede ser interpretado o

---

33. *Ibidem*, p. 65, se refiere a un caso impositivo sujeto a conciliación. En 1956 se sometió a la Comisión Italo-Suiza la siguiente cuestión: en 1947 Italia había exonerado de un impuesto especial sobre la propiedad a los nacionales de los países aliados. Con anterioridad, un tratado entre Suiza e Italia había establecido una cláusula de nación más favorecida. Suiza alegaba que en aplicación de dicha cláusula sus ciudadanos estaban exonerados de dicho impuesto. La comisión decidió que los ciudadanos suizos no estaban beneficiados por la exención, pero que la previsión de la nación más favorecida les otorgaba el derecho a una equidad de tratamiento bajo la ley italiana. La comisión propuso un arreglo equitativo de la disputa por el cual los ciudadanos suizos debían pagar el mencionado impuesto aliviado por la aplicación de variados criterios. La propuesta fue aceptada por las partes.

34. P. Malanczuk, *Akehurst's Modern Introduction to International Law*, Seventh Revised Edition, Routledge, Londres y Nueva York, 1998, pp. 295 y 296.

revisado cuando aparezcan nuevos elementos de juicio por el propio tribunal arbitral.<sup>35</sup>

La posibilidad de someter a arbitraje internacional las discrepancias tributarias no es de fácil recibo. Hay quienes opinan que, al igual que ocurre en el ámbito interno, es posible la aplicación del arbitraje y de otros medios para solucionarlas sin que se afecten los principios de reserva legal y de indisponibilidad del crédito tributario. Hay quienes no están de acuerdo con esa opinión e impugnan particularmente el arbitraje en cuando comporta una posible transacción y por ende una renuncia. Habría que añadir que en el arbitraje internacional, además, aparecen problemas que miran a la soberanía, pues es bien conocido que la creación de tributos y su aplicación es una de sus derivaciones más importantes. Navarrine y Asorey sustentan frontalmente que la materia tributaria es arbitrable en los ámbitos nacional e internacional. Respecto del segundo afirman que la prórroga de jurisdicción a favor del arbitraje extranjero institucionalizado será la solución para solucionar las discrepancias referentes a los convenios que tienen por objeto evitar la doble imposición; que los procesos de integración han minimizado el concepto de inmunidad soberana, lo que permite la aceptación de una justicia internacional independiente; y, señalan casos tributarios resueltos mediante arbitraje internacional.<sup>36</sup> La posición de la OECD ha sido más bien renuente a aceptar el arbitraje, singularmente el de carácter obligatorio. Pese a ello la mitad de sus integrantes que a su vez son miembros de la Unión Europea, han suscrito la Convención Europea de Arbitraje Tributario. Los integrantes de la BIAC, Business and Industry Advisory Committee de la OECD, se pronunciaron en similar sentido que la entidad alegando motivos de soberanía.<sup>37</sup> Si bien no se ha logrado consolidar la existencia de una soberanía fiscal internacional, no se puede negar la existencia de los superiores intereses de la comunidad internacional.<sup>38</sup> Ello coadyuva a sostener la existencia del arbitraje internacional en materia tributaria. Confluye al punto la consideración de que el concepto de orden público que suele ser

---

35. A. Remiro Brotons, y otros, *Derecho internacional*, Madrid, McGraw-Hill, 1997, pp. 856 y 857.

36. S.C. Navarrine y R. Asorey, *Arbitraje, jurisdicción arbitral en controversias con el Estado, proceso arbitral en cuestiones tributarias*, Buenos Aires, La Ley, 1992, p. 83.

Los casos mencionados son la disputa sobre el impuesto extraordinario entre Francia y España en 1922, bajo arbitraje de Suiza; los casos de impuestos resueltos después de la Segunda Guerra Mundial por la comisión de conciliación, formada entre EE.UU., Italia y Francia; y el más reciente entre EE.UU., Reino Unido, Irlanda del Norte y la Comisión de Energía Atómica, referente a los impuestos de los empleados de esa comisión por sus trabajos en el Reino Unido.

37. J.P. Chetcuti, *Arbitration in International Tax Dispute Resolution*, 2001, Internet, BIAC, profiere: "the need for such compulsory arbitration has not been demonstrated by evidence available and the adoption of such procedure would represent an unacceptable surrender of fiscal sovereignty". El énfasis es añadido.

38. J.V. Troya Jaramillo, *Derecho internacional tributario*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1990, p. 12.

una valla para la arbitrabilidad se atenúa en el campo internacional.<sup>39</sup> En otros campos tan importantes como el tributario los estados solventan sus diferencias acudiendo al arbitraje. Así ocurre en temas tan trascendentes como el de los problemas limítrofes en los cuales con frecuencia existen disputas territoriales.

La posibilidad de arbitraje internacional tributario se ha enunciado desde el siglo XIX, particularmente para resolver problemas sobre doble imposición, alternativa recogida por la *International Fiscal Association* en el Quinto Congreso de Zurcí.<sup>40</sup> Falcón y Tella mencionan que se ha utilizado el arbitraje internacional para resolver controversias entre los estados, como el caso producido entre Francia y España en torno al impuesto extraordinario. El autor estima que se trata de un verdadero arbitraje el mecanismo establecido por la Unión Europea a través del “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 que entró en vigencia el 1 de enero de 1995.

Arnold & McIntire,<sup>41</sup> en su conocido manual *International Tax Primer*, en la parte atinente a la resolución de controversias, refieren que en algunos tratados se prevé que las competentes autoridades pueden someter el caso a arbitraje sino es posible resolverlo de otro modo. Entonces, se considera al contribuyente habilitado para proponer la discrepancia a los árbitros.

De lo expuesto fluye sin dificultad que el arbitraje y otros medios que se utilizan en el fuero internacional son aplicables a la materia tributaria y que al caso no tiene validez la diferenciación de las actividades del Estado producidas dentro del *iure gestionis* y del *iure imperii*. Obviamente tal aserto no abarca necesariamente al arbitraje obligatorio. Para alcanzar un concepto cabal de este instituto a menester analizar algunos aspectos que lo configuran.

De la aplicabilidad del arbitraje tributario internacional se ha transitado a la necesidad que se implante este sistema. Obviamente ha de entenderse que al efecto debería mediar la aceptación de los estados, requisito que no permite sustentar la existencia de un arbitraje obligatorio, que, además, fácilmente reñiría con los preceptos constitucionales que suelen regir en estos campos y con las políticas soberanistas de los estados.

Se observa que, cual ocurre en otros ámbitos y materias, no existe una corte internacional tributaria ni un tribunal arbitral al que pueda ocurrir un contribuyente. Ya en

---

39. E. Artuch Iriberry, *Arbitraje comercial internacional*, 2003, material inédito, p. 15.

40. Ramón Falcón y Tella, “El arbitraje tributario”, en *Convención y arbitraje en el derecho tributario*, pp. 257 y ss.

41. Brian J. Arnold & Michael J. McIntire, *International Tax Primer*, Kluwer Law International, Den Haag, The Netherlands, 1995, pp. 122 y 123.

1981 Lindencrona y Matsson<sup>42</sup> propusieron la existencia de un Instituto Internacional de Arbitraje de Disputas Tributarias establecido por la ONU al que pudieran acudir los contribuyentes que considerasen que no se les aplica un convenio vigente. Aún más, se ha enunciado la creación de una Corte Internacional Tributaria a tono con los problemas de la globalización y de la mundialización que tanto han incidido también en el entorno tributario. La BIAC, antes aludida, la cual se opone al arbitraje obligatorio según ha quedado consignado, en 1971 sostuvo la necesidad de que en el evento de que una consulta entre las autoridades competentes no dé resultado, el conf. o debería ser sometido a arbitraje por una comisión conjunta. En el Congreso de ELIAT de 1999 se trató del tema atinente a los Procedimientos Arbitrales en el Derecho Tributario Internacional. En la reunión sobre Comercio Internacional e Imposición efectuada en Buenos Aires entre el 17 y 19 de septiembre de 2003 quedó reiterada la necesidad de la creación de un organismo mundial, o al menos regional, encargado del arbitraje tributario internacional.

Hinnekens<sup>43</sup> sustenta en forma decidida la necesidad de que se implante un sistema de arbitraje internacional y propone al respecto cuestiones de importancia. Dice que el procedimiento arbitral debe ser escriturado y delimitado a fin de lograr su uniformidad, simplicidad, transparencia, generalidad y efectividad; que debe preverse la doble instancia: una diplomática o administrativa y otra que abarcaría al arbitraje propiamente dicho; que al arbitraje debe ser multilateral antes que bilateral con la finalidad de dar solución a controversias que atañen a más de dos partes involucradas en la discrepancia; que el arbitraje internacional tributario es sustancialmente distinto del arbitraje de inversión; y, que la posición más adecuada es la de permitir al particular proponer el arbitraje. Remata su discurso sugiriendo a la OECD que acepte la alternativa del arbitraje y comience a identificar las mejores opciones y proponer los estándares que deben cumplir los tratados concernientes al tema.

La creación de una corte, de un tribunal o de un instituto de carácter universal, según ocurre en otros campos, para solucionar controversias tributarias en condición de juez, o al menos para officiar de árbitro, tropieza con el grave inconveniente de los elevados costos que aquello comporta. De allí que se piense con una visión pragmática que lo que cabe es utilizar, para el arbitraje tributario, las cortes que actualmente existen. Va por la misma línea la posibilidad de presentar casos tributarios ante el Tribunal Andino de Justicia, particular del que se trata más adelante.

---

42. Lindencrona/Mattson, "Arbitration in Taxation", 68 *Intertax* 1982.

43. Luc Hinnekens, "The Search for an Effective Structure of International Tax Arbitration Within and Without the European Community", en *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*. Lang & Züger Editors, Kluwer Law International, pp. 533 y ss.

El Derecho Comunitario Europeo no obliga a los estados miembros a solucionar las divergencias que surjan con ocasión de la aplicación de los tratados tributarios ante la Corte Europea, mas existe la posibilidad de que se dispense por parte de ella el arbitraje, siempre que, al igual que ocurre en casos análogos concernientes a otras materias, se exprese el consentimiento necesario, al tenor de lo que al propósito estatuyan las legislaciones nacionales. Las disputas sobre la interpretación y aplicación de los tratados tributarios pueden someterse unilateralmente a la Corte Internacional de Justicia con las limitaciones del art. 36.3 de su estatuto. Actualmente este tipo de materias no se encuentran excluidas de la jurisdicción de la Corte.<sup>44</sup> En ambos casos únicamente los estados pueden presentarse ante las cortes.

Mario Züger en su importante tesis doctoral se refiere a varios aspectos del arbitraje tributario internacional que no entran dentro del propósito de este trabajo. Es del caso al menos enunciarlos. Los mismos atañen a la conformación del tribunal arbitral, a las reglas de procedimiento que se han de observar, al derecho aplicable al caso sometido a arbitraje, a la obligatoriedad de los fallos arbitrales, y al impacto en otros contribuyentes. Tiene también importancia la implementación de las decisiones internacionales dentro de los sistemas nacionales. Ello realmente causa gran dificultad y se lo considera como el *talón de Aquiles* del sistema de solución de las disputas internacionales. Estos puntos han de abordarse también en otras materias sujetas a arbitraje, mas en el ámbito tributario se presentan características peculiares. En conjunto todo ello es demostrativo que el arbitraje internacional tributario es específico y que no procede aplicarlo residualmente a otras materias, según desatinadamente se pretende respecto de los convenios de inversión. Los sistemas de la CNUDMI y de la ICSID no resuelven ni son aptos para resolver todo el entramado que comporta el arbitraje tributario internacional. Tales sistemas han sido creados con otras finalidades.

Constituye punto de cardinal interés considerar que bajo las normas del derecho internacional únicamente los estados quedan sujetos a las resoluciones expedidas. Los contribuyentes permanecen sujetos a las legislaciones nacionales y al modo como ellas acepten la eficacia y validez de tales resoluciones. De allí que el beneficio que ellos puedan obtener es poco significativo. Esta situación ha llevado también en el orden tributario a mostrar preocupación respecto de las denominadas reglas preliminares o procedimientos preliminares que han resultado ser instrumentos de gran utilidad y que se refieren exclusivamente a aspectos atinentes al derecho, de ninguna manera concernientes a los hechos. Además, de ese modo, se procura antes de

---

44. Mario Züger, *Arbitration under Tax Treaties*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, Doctoral Series, 2003, pp. 116 y 121.

afrontar el asunto principal, definir de manera uniforme los verdaderos alcance e interpretación de los tratados o convenciones tributarios. Jörg Mössner, citado por Züger,<sup>45</sup> propone para cada tratado tributario la creación de un comité tributario mixto, *mixed tax committee*, encargado de su aplicación e interpretación. El contribuyente que considere que un tratado no le ha sido debidamente aplicado acudiría ante la corte tributaria nacional u organismo equivalente el cual remitiría el caso al comité aludido. Sugiere Mössner que el comité se integre por representantes de dicha corte nacional. La necesidad de las reglas preliminares indicadas coadyuva a sustentar la especificidad del arbitraje tributario internacional.

El arbitraje es un sistema que puede estar previsto en un convenio internacional, encontrarse consignado en una cláusula de un contrato internacional o constituir un mecanismo a que acuden las partes en discrepancia para solucionarla. El proceso de arbitraje en forma mediata o inmediata tiene un origen pacticio. Resulta antitético la existencia de un arbitraje obligatorio o impuesto. Ello únicamente puede ocurrir cuando previamente a que surja la discrepancia exista un convenio de arbitraje y una de las partes alegue tal hecho y obligue a la otra, aún contra su voluntad, a comparecer al arbitraje. Casos de arbitraje obligatorio, que más bien podría calificarse de compulsorio, se dan respecto de precios de transferencia o de ajustes de utilidades en grupos corporativos transfronterizos que operan cuando transcurrido un determinado plazo no se ha llegado a solucionar las discrepancias. Cada Estado acepta o no cláusulas de arbitraje tributario a cuyo efecto han de resolver problemas de carácter constitucional, pues podría considerarse que se ha de operar una transferencia de soberanía tributaria a los cuerpos arbitrales. Por lo demás este punto no es específico y exclusivo del orden tributario. Puede presentarse en otros que incidan en la soberanía de los estados.

La mencionada reticencia de la OECD para incluir la cláusula de arbitraje en el modelo de tratado para evitar la doble imposición, contrasta con la posición adoptada por la Cámara Internacional de Comercio, la cual sostiene que el procedimiento arbitral conviene a la actividad mercantil y a los gobiernos; que el costo en que se incurre es beneficioso y equitativo; y que contribuye a la eliminación de los problemas que acarrea la doble imposición y de suyo a la mejora del crecimiento global de la economía.<sup>46</sup> En los últimos años se han concluido tratados que contienen la cláusula de arbitraje internacional y que son obligatorios para las partes suscriptoras. Chetcu-

---

45. *Ibidem*, pp. 147 y ss.

46. *Arbitration in International Tax Matters*, Policy Statement of the Commission on Taxation of the International Chamber of Commerce, 3 may 2000, en: <http://www.iccwbo.org>.

ti da razón de los acordados por la Unión Europea en 1990, entre Alemania y Suecia en 1985, entre EE.UU. y Alemania y de ese mismo país con Luxemburgo.<sup>47</sup>

El arbitraje tributario se ha correlacionado con los problemas que suscita la doble imposición. Para solucionarla, en el derecho internacional tributario, se han propuesto la celebración de convenios bilaterales sobre la base de modelos. El más importante procede de la OECD y ha servido de pauta para la suscripción de numerosos convenios bilaterales.

Son algunos los países que han incorporado el procedimiento arbitral dentro los convenios que han suscrito con el objeto de evitar la doble tributación internacional. Hofbauer<sup>48</sup> refiere que Austria ha incluido cláusulas arbitrales en los tratados suscritos con Armenia, Eslovaquia, Turquía, Mongolia y Kirghizia, todos éstos países que no forman parte de la Comunidad Europea. En estos tratados las partes contratantes han previsto acudir al arbitraje en el supuesto de que no puedan lograr un acuerdo dentro del procedimiento amistoso en el plazo de dos años. El último convenio suscrito entre Austria y Alemania, por su parte, prevé acudir al arbitraje obligatorio ante la Corte Europea de Justicia, si la disputa no es resuelta en procedimiento amistoso dentro del plazo de tres años.

En el caso de Holanda, Velthuisen<sup>49</sup> señala que el tratado firmado con Venezuela en 1991 fue el primero que abrió las puertas al arbitraje internacional en materia tributaria. Si bien este tratado no contempla una cláusula arbitral propiamente dicha, ni se refiere explícitamente al arbitraje, establece que toda disputa que no puede ser solucionada mediante el procedimiento amistoso, puede ser sometida a cualquiera de los procedimientos de resolución pacífica de conflictos internacionalmente aceptados.

La cláusula arbitral fue incorporada por Holanda por primera vez en el tratado suscrito con Estados Unidos en 1992. Posteriormente se la ha incluido en los convenios firmados con Egipto, Ucrania, Kazajastán, Estonia, Islandia, Macedonia, Croacia, Federación Rusa, Lituania y Latvia. Adicionalmente, Holanda ha suscrito un protocolo al tratado firmado con Canadá, que data de fecha anterior, en el que se prevé acudir al arbitraje en caso de que el procedimiento amistoso no concluya con un acuerdo.

---

47. *Ibidem*.

48. I. Hofbauer, "Settlement of Disputes in Austrian Tax Treaty Law", en *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, pp. 9 y ss.

49. E. Velthuisen, "Settlement of Disputes in Dutch Tax Treaty Law", en *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, pp. 153 y ss.

Perdriel-Vassiere<sup>50</sup> apunta que Francia ha suscrito cuatro convenios que prevén el arbitraje en materia tributaria: los tratados suscritos con Alemania en 1959, con Kazajistán en 1998, con Canadá en 1975 y con Estados Unidos en 1994. A excepción del convenio suscrito con Alemania, el arbitraje será efectivo solo una vez que se produzca el intercambio de notas diplomáticas en las que se deberán establecer los detalles del procedimiento a seguirse. Por ello, el autor considera que el único caso en el cual el arbitraje es efectivamente aplicable es en el del tratado suscrito con Alemania, pese que hasta el momento no se ha reportado ninguna disputa que se haya resuelto mediante este método.

Alemania, como lo señala Babler,<sup>51</sup> ha adoptado la política de incluir la cláusula arbitral en todos sus convenios para evitar la doble tributación internacional. Hemos referido los suscritos con Estados Unidos, Francia y Austria. Cabe agregar el suscrito con Suecia. En todos estos tratados, el arbitraje es un remedio al que se puede acudir solamente una vez que el procedimiento amistoso ha fallado. Si bien se contempla la posibilidad de llevar las disputas a arbitraje, esta disposición no es mandatoria. Las cláusulas no contienen una obligación vinculante de someter las controversias a un tribunal arbitral, sino solo la facultad de que están investidos los estados contratantes de someter sus disputas al arbitraje cuando así lo consideren conveniente. Como principio general de estos convenios, se establece que todas las disputas que pueden ser resueltas por el mecanismo de procedimiento amistoso pueden ser llevadas a arbitraje, excepto aquellas materias que comprometen la política tributaria o el derecho tributario doméstico de los estados contratantes.

En Italia, Pistone<sup>52</sup> refiere la existencia de un solo tratado que incluye una cláusula arbitral: el suscrito con Kazajistán, que entró en vigencia en 1997. Este tratado prevé recurrir al arbitraje cuando se susciten dificultades o dudas derivadas de la interpretación y aplicación del convenio. Italia ha firmado otro tratado con Estados Unidos que también comprende una cláusula de arbitraje, mas el mismo no ha sido ratificado hasta la actualidad. En este convenio la jurisdicción arbitral se amplía a todos los supuestos en que no se pueda llegar a un acuerdo amistoso en los términos del tratado.

---

50. H. Perdriel-Vaissiere, "Settlement of Disputes in French Tax Treaty Law", en *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, pp. 193 y ss.

51. J. Babler, "Settlement of Disputes in German Tax Treaty Law", en *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, pp. 231 y ss.

52. P. Pistone, "Settlement of Disputes in Italian Tax Treaty Law", en *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, pp. 307 y ss.



Existen países en los que la inclusión de cláusula arbitral es todavía incipiente. Un primer caso es Latvia, donde, como lo apunta Petrovskis,<sup>53</sup> solo se ha suscrito un tratado que prevé el arbitraje internacional en materia tributaria: el firmado con Holanda en 1996.

Otro país cuya situación es análoga es Suecia, que, conforme lo señala Dalhberg,<sup>54</sup> firmó con Alemania en 1992 el único tratado para evitar la doble tributación internacional que incorpora una cláusula arbitral. Este convenio prevé que el tribunal arbitral debe estar conformado por jueces profesionales, provenientes de los estados contratantes, terceros estados u organismos internacionales. Se establece que el procedimiento debe seguir principios internacionalmente reconocidos, sin señalar cuáles; y contempla la facultad que tienen los contribuyentes involucrados de ser oídos y de presentar determinadas peticiones. En la cláusula arbitral además se prohíbe que el tribunal emita decisiones discrecionales o *ex aequo et bono*.

Reino Unido ha firmado con México y Azerbaijan tratados que incluyen cláusulas arbitrales. Estas cláusulas prevén dos etapas en el proceso de solución de la disputa: una primera, marcada por el intento de resolver el conflicto mediante la implementación y la interpretación, y una segunda, de sometimiento de la disputa al arbitraje propiamente dicho. A decir de Ullah,<sup>55</sup> estas cláusulas no son efectivas en la práctica. Conforme lo señala el autor, para que las cláusulas sean operativas y se llegue al proceso arbitral, es necesaria la expedición de una legislación interna que faculte someter las disputas a la jurisdicción arbitral; lo que ha significado un obstáculo para el arbitraje.

En la Comunidad Andina, aunque sujeta a revisión, rige la Decisión 40 expedida por la Comisión del Acuerdo de Cartagena en 1975, cuya finalidad es evitar la doble imposición entre los países de la Comunidad, así como sentar las bases para que ellos suscriban convenios de doble tributación con terceros países ajenos de la Subregión Andina. Se trata de un acuerdo multilateral que involucra a Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela. Igualmente es multilateral el convenio de la Comunidad Europea de 1990 antes mencionado. No se puede desconocer que en este segmento de la doble imposición prevalece ampliamente el bilateralismo. Los convenios conciernen a los estados que los han suscrito o se han adherido. El arbitraje u otros medios se dan para solucionar las discrepancias que surjan entre los estados con motivo de

---

53. A. Petrovskis, "Settlement of Disputes in Latvia's Tax Treaty Law", en *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, pp. 357 y ss.

54. M. Dahlberg, "Settlement of Disputes in Swedish Tax Treaty Law", en *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, pp. 449 y ss.

55. M. Ullah, "Settlement of Disputes in U.K. Tax Treaty Law", en *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, pp. 471 y ss.

la aplicación de los convenios suscritos para evitar la doble imposición. Los contribuyentes, en principio, carecen de iniciativa para proponer por sí mismos el arbitraje. Sin embargo sobre este punto de tanta importancia que podría sobre todo afectar los intereses de las empresas, se debe señalar algunas matizaciones. Así de acuerdo a la propuesta Lindencrona y Mattsson, si bien los contribuyentes no tendrían un derecho independiente de los estados para iniciar el arbitraje, podrían ser oídos y presentar documentos ante la comisión arbitral. En conformidad a la propuesta de Carl S. Shoup, los contribuyentes pueden optar, a su juicio, por presentar su caso a los tribunales nacionales o someterlo a arbitraje internacional. En este último supuesto, el contribuyente debería declarar por escrito que se someterá al laudo arbitral. Esta propuesta reconoce a los particulares el derecho de iniciativa, debiendo entenderse que es a más del que corresponde a los estados. En el convenio celebrado entre EE.UU. y Alemania se reconoce que el verdadero interés del arbitraje recae sobre los contribuyentes, quienes pese a no tener iniciativa, ni ser partes del arbitraje, tienen el derecho de ser oídos y de que los árbitros observen confidencialidad al menos hasta la expedición del laudo.<sup>56</sup>

Otra posibilidad proyectada desde el derecho internacional económico, según queda manifestado, es la de que los particulares, en forma directa propongan el arbitraje, o al menos obtengan que el Estado al que pertenecen lo haga a su nombre. La incorrecta aplicación de los tratados tributarios afecta no únicamente a los estados contratantes sino también a empresarios, inversionistas y contribuyentes.<sup>57</sup> Es el caso del Convenio de 1990 de la Unión Europea que prevé el derecho del contribuyente de iniciar el procedimiento arbitral. Sería el arbitraje mixto. En cada caso particular se debe estudiar el convenio que sirve de sustento al arbitraje y establecer el rol que corresponde a los contribuyentes. Por lo general las cláusulas que establecen el arbitraje tributario requieren el acuerdo escrito de los contribuyentes.<sup>58</sup>

En lo referente a las controversias materia del arbitraje tributario internacional, se ha propiciado este medio dentro de los problemas de doble imposición y sobre temas puntuales como los precios de transferencia. Si bien la doble imposición es el cardumen del derecho internacional tributario, a más de los precios de transferencia, existen otros puntos de importancia sobre los cuales podrían surgir discrepancias y que podrían solucionarse por la vía arbitral. Entre ellos merecen destacarse el de los paraísos fiscales, la subcapitalización, la imposición transfronteriza. Otros ámbitos que inciden dentro del orden internacional tributario y que también podrían eventualmen-

---

56. J.P. Chetcuti, *Arbitration in International Tax Dispute Resolution*.

57. Mario Züger, *Arbitration under Tax Treaties*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, Doctoral Series, 2003, p. 5.

58. *Ibidem*, p. 29.

te someterse arbitraje conciernen al comercio electrónico, a los temas ambientales, a la imposición del transporte internacional y a las telecomunicaciones. Como efecto de la globalización y la mundialización reinantes es más allá de probable que surjan otros. El Modelo de OECD en el art. 25 establece únicamente un procedimiento amigable para el caso en que el contribuyente estime que uno de los estados ha adoptado medidas que le perjudican y que son contrarias al tratado celebrado para evitar la doble imposición. Culmina el procedimiento con la posibilidad de que las autoridades competentes de los dos estados encuentren una solución. De ese modo no se obtiene la solución del problema.<sup>59</sup> El art. 20 del Anexo I de la Decisión 40 que regula la doble imposición en el Comunidad Andina prevé, igualmente, la consulta entre las autoridades competentes. Además, para el caso que no diese resultado la consulta, se establece, según el art. 4 de la Decisión 40, la intervención del Consejo de Política Fiscal y los procedimientos del Acuerdo de Cartagena. El art. 47, sección I de este Acuerdo dispone que “la solución de controversias que surjan con motivo de la aplicación del ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina, se someterá a las normas que crea el Tribunal de Justicia”. Entre otras atribuciones, el Tratado de Creación otorga al Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, en su sección quinta, la función arbitral, siendo por tanto competente para dirimir mediante arbitraje, las controversias suscitadas 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. Inclusive pueden someterse a este arbitraje, las controversias derivadas de acuerdos privados regidos por el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina. Corresponde a las partes elegir si el Tribunal emitirá su laudo en derecho o en equidad, pero en todo caso el mismo es obligatorio e inapelable. La Secretaría General es competente, por su parte, para dirimir mediante arbitraje administrado, las controversias que sometan los particulares en relación con la aplicación e interpretación de contratos particulares. En este caso, el laudo es expedido en equidad y de acuerdo a criterios de procedencia técnica, pero goza de la misma obligatoriedad e inapelabilidad que el emitido por el Tribunal. Adicionalmente, en el capítulo IV del Tratado de Creación, se consagra la prohibición de someter controversias derivadas de la aplicación del ordenamiento jurídico andino a otro tribunal, sistema de arbitraje o procedimiento distinto de los contemplados en el Tratado.

La introducción del arbitraje para la solución de diferencias generadas en el contexto de los precios de transferencia está ganando consenso internacional. En el mar-

---

59. V. Uckmar, “I trattati internazionali in materia tributaria”, en *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, Padova, Italia II Edizione, CEDAM, 2002, pp. 110 y 111.

co de la OECD no se ha logrado una aceptación similar aunque respecto de los precios de transferencia se ha efectuado recomendaciones. La Convención Multilateral 90/436 de la Comunidad Económica Europea de 23 de julio de 1990 relativa a la eliminación de la doble tributación en caso de corrección de ganancias entre empresas asociadas, instituye un mecanismo que crea una obligación legal de enervar la doble tributación internacional. Prevé el funcionamiento de una comisión consultora cuyo parecer puede venir a ser vinculante si, en un plazo de seis meses, las autoridades competentes no llegasen a un acuerdo.<sup>60</sup> Se trata de un procedimiento compulsorio sobre un tema puntual. Lo ideal es que el arbitraje internacional en materia tributaria se extienda a todos los casos en conflicto y devenga en un sistema de general aplicación. Lindencrona y Mattsson se adhieren a esa posición y proponen que la Naciones Unidas cree un Organismo Arbitral con estatus supranacional. Proponen una cláusula modelo que debería incluirse en los convenios.<sup>61</sup>

El arbitraje internacional en materia tributaria es un sistema para solucionar las discrepancias surgidas en ese campo al que se puede acceder solo luego de haberse acudido a remedios de carácter interno o doméstico, luego de que se ha agotado las consultas entre las autoridades de los diferentes estados, o al que se puede acudir libremente. Esos extremos deben ser definidos en los convenios, acuerdos o cláusulas arbitrales. Lindencrona y Mattsson opinan que deben haberse agotado los remedios domésticos. Carl. S. Shoup es partidario que se permita a los contribuyentes acudir al arbitraje aún estando pendiente la decisión de los jueces nacionales. Según el convenio celebrado entre EE.UU. y Alemania constituye un abuso de la cláusula arbitral y no es dable que los contribuyentes propongan la cuestión en las dos vías en la espera de la solución que les sea más conveniente. En el Convenio de 1990 de la Unión Europea la empresa tiene tres años para presentar el caso a arbitraje, las autoridades tienen dos años para lograr una solución de mutuo acuerdo, caso de no ocurrir deben en seis meses integrar la Comisión que deberá resolver el caso. Se observa que al arbitraje o similar precede la actuación de las administraciones tributarias.

---

60. M. Dos Prazeres Lousa, *La tributación frente a las relaciones internacionales y la utilización de las nuevas tecnologías*, Oporto, agosto de 1999, en: <http://www.ciat.org>.

61. J.P. Chetcuti, *Arbitration in International Tax Dispute Resolution*. El texto de dicha cláusula es el siguiente: "If one of the Contracting States is of the opinion that one of its residents has, due to a difference of opinion between the Contracting States as to the interpretation of application of this Convention, not been taxed according to this Convention, if a solution has nor been found by other means, call for arbitration for settlement of this dispute.

The arbitration procedure is initiated by a request for arbitration to the International Institute for Arbitration in Tax Disputes in Stockholm and shall follow the rules of that Institute.

The award shall be binding on the Contracting States".

En su interesante ponencia, Ignacio Cruz Padial y Yolanda García Calvente abogan por la instauración del arbitraje internacional en materia tributaria aplicable a todo tipo de discrepancias. Señalan que en ningún caso en el procedimiento amistoso existe la obligación de llegar a un acuerdo satisfactorio; que si se sigue utilizando el actual Convenio de la Unión Europea, habrá que sujetarse al procedimiento amistoso que constituye un requisito de procedibilidad; que el procedimiento amistoso no impide a los contribuyentes seguir la vía prevista en el derecho interno; que ello no ocurre en el arbitraje en el que suele mediar el consentimiento del contribuyente, quien entonces, debe desistir de sus pretensiones en los recursos interpuestos en el ámbito interno; que deberían someterse al arbitraje del Tribunal de Justicia de la Unión Europea los conflictos tributarios, a efecto de lo cual debería mediar un convenio.<sup>62</sup>

## **EL CASO PROPUESTO POR LAS EMPRESAS PETROLERAS PARA LA DEVOLUCIÓN DEL IVA**

En Ecuador, algunas empresas que se dedican a la exportación de petróleo, ante la negativa del Servicio de Rentas Internas a devolverles el Impuesto al Valor Agregado, han anunciado o han propuesto el arbitraje internacional como medida para solventar el conflicto surgido. Ante esta situación ha aflorado la cuestión de la procedencia del arbitraje en materia tributaria en el país, así como otras cuestiones conexas.

En conformidad a los arts. 11 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General del Estado y 42 de la Ley de Mediación y Arbitraje cabe el arbitraje nacional e internacional.<sup>63</sup> En conformidad al art. 163 de la Constitución Política, “Las normas conte-

---

62. I. Cruz Padial y Y. García Calvente, “El arbitraje tributario en el ámbito internacional: eficacia y viabilidad”.

63. El art. 11 de la Ley de la Procuraduría del Estado dice: “Del arbitraje y de la mediación. Los organismos y entidades del sector público podrán someter a procedimientos de arbitraje de derecho y a la mediación nacional e internacional, de acuerdo a lo establecido en la Ley de Arbitraje y Mediación, o en instrumentos internacionales que lo 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”.

El art. 42 de la Ley de Arbitraje y Mediación dice: “El arbitraje internacional quedará regulado por los tratados, convenciones, protocolos y demás actos de derecho internacional suscritos y ratificados por el Ecuador. Para que el Estado o las instituciones del sector público puedan someterse a arbitraje se estará a lo dispuesto en la Constitución y las leyes de la República. Para que las diferentes entidades que conforman el sector público puedan someterse al arbitraje internacional se requerirá 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”.

nidas en los tratados y convenios internacionales, una vez promulgados en el Registro Oficial, formarán parte del ordenamiento jurídico de la República y prevalecerán sobre leyes y otras normas de menor jerarquía”.

El arbitraje internacional se encuentra contemplado en Ecuador, y no existe norma expresa que obste su viabilidad en el ámbito tributario. De allí que la cuestión principal se contraiga a analizar la naturaleza y alcance de los instrumentos internacionales que le puedan servir de sustento. Para afrontar el tema no es necesario aludir a los casos concretos producidos, bastando analizar los puntos destacados.

Es indudable que el tratado o convenio que prevea el arbitraje internacional en materia tributaria ha de ser de naturaleza tributaria, lo cual comporta que su objeto principal concierne a esa materia. Como ejemplos resulta oportuno citar los convenios andinos para evitar la doble imposición contenidos en la Decisión 40 y la Convención Multilateral 90/436 de la Comunidad Europea de 23 de julio de 1990, que son de carácter multilateral y aquellos de naturaleza bilateral como los suscritos entre Estados Unidos de Norte América y Alemania, y entre Alemania y Suecia, instrumentos internacionales a los que se ha hecho referencia. Cabría, igualmente, que en un convenio o tratado de carácter general se introduzca una cláusula expresa en la que se regulen materias tributarias, y entre ellas, las atinentes al arbitraje en ese campo. Por ambas vías, la alusión a lo tributario ha de ser expresa. Mal cabe pensar que la soberanía fiscal o tributaria por la que los estados establecen impuestos y otras cargas tributarias como tasas y contribuciones, se considere subalterna o implícita en otros órdenes. Las garantías sobre el medio ambiente, la propiedad intelectual, las inversiones u otros aspectos, por más importantes y trascendentes que sean, de ninguna manera llevan íncita o sobreentendida la que mira a la debida creación y consecuente aplicación de impuestos y otras cargas tributarias.

También es apropiado citar los convenios suscritos por el Ecuador con Canadá y Chile para evitar la doble imposición a la renta y al patrimonio en los cuales se prevé el arbitraje tributario. El art. 24 del convenio suscrito con Canadá, celebrado el 28 de junio de 2001, publicado en el Registro Oficial 484 de 31 de diciembre de 2001 y que entró en vigencia el 1 de enero de 2002, prevé el procedimiento amistoso que se ha de observar en caso de que surjan discrepancias respecto de la aplicación o interpretación del convenio. Por la importancia se transcribe el texto de su numeral 5. Dice:

Si surge cualquier dificultad o duda relacionada con la interpretación o aplicación del presente Convenio y no puede ser resuelta por las autoridades competentes de acuerdo con los apartados anteriores de este artículo, y la dificultad o duda es el resultado de una determinación realizada por uno o ambos Estados Contratantes, el caso puede someterse a arbitraje si ambas autoridades competentes y el contribuyente por escrito acuerdan estar

sujetos a la decisión del tribunal arbitral. El laudo arbitral sobre un caso en particular será vinculante para ambos Estados respecto a ese caso. El procedimiento será establecido mediante el intercambio de notas entre los Estados Contratantes.

El numeral 5 del art. 25 del convenio suscrito con Chile el 26 de agosto de 1999, ratificado el 14 de octubre de 2003, dice:

Si surge una dificultad o duda acerca de la interpretación o aplicación de este Convenio, que no pueda ser resuelta por las autoridades competentes de los Estados Contratantes, el caso podrá, si las autoridades competente lo acuerdan, ser sometido a arbitraje. El procedimiento será acordado entre los Estados Contratantes por medio de notas que será intercambiadas a través de los canales diplomáticos. El laudo arbitral en un caso particular, conforme al procedimiento acordado por las partes, será obligatorio para ambos Estados respecto de dicho caso, pero no tendrá efecto retroactivo.

El Ecuador ha acogido la tesis de que el arbitraje tributario debe ser acordado expresamente dentro de un convenio que tenga ese mismo carácter. Debe señalarse que en ambos convenios el arbitraje es potestativo. La mayor diferencia entre dichos convenios estriba en la intervención de los contribuyentes. En el suscrito con Canadá se establece que se deberá contar con ellos, mientras que en el de Chile no.

En Argentina, al decir de Casás,<sup>64</sup> no es pacífica la aceptación del arbitraje tributario internacional por cuestiones inherentes a la soberanía. Sin embargo el autor alude a la posición del conocido administrativista Agustín Gordillo, quien se muestra favorable al mismo en los siguientes términos:

En el juicio arbitral internacional confluyen a su favor una plétora de tratados recientes y una rémora de múltiples normas internas que conforman una cultura interna adversa. Para llevar los tratados a una realidad operativa, pueden explorarse distintas vías, no necesariamente excluyentes: a) aumentar el número de casos que se llevan a tales estrados; b) ayudar a la preparación de los cuadros del Estado al efecto; c) pensar en árbitros terceros de cultura latina que puedan comprender el doble rol que culturalmente tendrá su pronunciamiento; d) en lo posible organizar como árbitro tercero un tribunal colegiado estable con un componente humano y lingüístico latino, en lugar de una persona física individual que forzosamente limite las opciones realistas a un hispano parlante, para que los argentinos hablen su idioma; e) darle una ubicación geográfica también latina y no las clásicas de París, Londres, Nueva York; f) proveerle de suficientes medios humanos y materiales para un óptimo funcionamiento, incluyendo un secretario ejecutivo que maneje tanto la experiencia anglosajona o mejor aún con experiencia en tribunales arbitrales interna-

---

64. J.O. Casás, "Los mecanismos alternativos de resolución de controversias tributarias en Italia y América del Sur", en *Rivista di Diritto Tributario*, pp. 192 y 193.

cionales, como la visión del derecho dominante en los países de América Latina; y g) desde luego deben quedar absolutamente prohibidos todos los contactos *ex parte*, es decir, del tribunal con una sola de las partes, a la usanza criolla. Todos los encuentros del tribunal con las partes deben serlo simultáneamente con ambas partes...

Ecuador ha suscrito con varios países convenios o tratados sobre inversión extranjera los cuales tienen como finalidad su promoción y protección.<sup>65</sup> En dichos tratados se ha previsto la solución de discrepancias mediante el arbitraje internacional. Importa definir si una cuestión referente a tributos, al amparo de esos convenios, puede ser sometida a arbitraje internacional, sin que ella conste de modo expreso aludida en su texto. La respuesta obvia es que no procede un arbitraje de esa índole en el caso de los indicados convenios de inversión, pues, por las razones antes expuestas, el orden tributario es autónomo y no subalterno, y prevalece sobre otros órdenes como el de las inversiones, el medio ambiente, la propiedad intelectual u otros. Permitir el arbitraje tributario internacional en el supuesto indicado sería conferir competencia *modo oblicuo* lo que devendría en la incompetencia del o de los árbitros, en la nulidad del procedimiento arbitral, en la nulidad del laudo y en la inejecutabilidad del mismo.

Desde otro ángulo, supletoria, subsidiaria o complementariamente, podría plantearse el problema en otro plano, el de la interpretación y alcance de los convenios de inversión en lo referente al arbitraje internacional. Entonces la pregunta sería la siguiente: de no existir referencia expresa al arbitraje internacional tributario, ¿cabe insumir el mismo dentro del arbitraje sobre inversiones? La Convención de Viena regula la interpretación de los tratados entre los arts. 31 y 33. Refiriéndose a esas normas, Conforti<sup>66</sup> anota que el principio general estatuye que un tratado debe interpretarse de buena fe, según el significado ordinario que debe atribuirse a los términos dentro de su contexto y de acuerdo a su objeto. Añade que a un término del tratado se puede dar una significación particular si existe certidumbre de la intención de las partes al respecto. En lo tocante a los trabajos preparatorios, equivaldría a la historia de la ley, tienen un valor supletorio. Sobre este último punto, atinadamente sustenta que generalmente la ambigüedad del texto ordinariamente corresponde a la ambigüedad de los trabajos preparatorios. Enfatiza en que el método de interpretación preva-

---

65. Cabe citar los siguientes tratados sobre inversiones: Tratado entre la República del Ecuador los Estados Unidos de América sobre promoción y protección recíproca de inversiones. (R.O. 49 de 22 de abril de 1997) Acuerdo de Promoción y Protección Recíproca de Inversiones entre la República del Ecuador y el Reino de España. (R.O. 106 de 11 de julio de 1997). Convenio entre la República del Ecuador y el Gobierno de la República Argentina para la Promoción y Protección Recíproca de Inversiones. (R.O. 785 de 20 de septiembre de 1995). Tratado entre el Gobierno de Canadá y el Gobierno de la República del Ecuador para la Promoción y Protección Recíproca de Inversiones. (R.O. 105 de 10 de julio de 1997).

66. B. Conforti, *Diritto Internazionale*, Napoli, Editorial Scientifica, V edizione ristampata, 1999, pp. 102 y ss.



leciente es el objetivo, recogido por el Convenio de Viena y no el subjetivo que pretende, a toda costa determinar cuál fue la verdadera intención de las partes. Ian Brownlie<sup>67</sup> expresa que la intención de las partes es la expresada en el texto. De este modo adhiere a la corriente objetivista que es la sostenida por The International Law Commission y por The Institute of International Law. Reconoce que la posición de la Convención de Viena vertida en los artículos mencionados es la que debe prevalecer. Los lineamientos expuestos son compartidos por Remiro Brotóns quien también al analizar el tema de la interpretación y aplicación de los tratados comenta los arts. 31 a 33 de la Convención de Viena.<sup>68</sup>

A menos que expresamente exista una cláusula de arbitraje internacional en materia tributaria, de acuerdo a la Convención de Viena y a la doctrina, es dable afirmar que los tratados de inversión *per se* no son fuente para solucionar discrepancias tributarias que surjan entre empresas y estados respecto de los cuales sean aplicables dichos tratados.

Züger manifiesta de modo expreso y paladino que los cuerpos arbitrales constituidos en base a los convenios de inversión no tienen competencia sobre materias tributarias. Por su importancia se transcribe:

Under these clauses (se refiere al tratado entre Venezuela e Irlanda), tax measures by the contracting states are to be evaluated only according to the rules of the tax treaty and not under trade and investment protection treaties concluded between these states. *Therefore, the arbitration boards provided for in the investment treaties are not responsible for ruling on tax issues in connection with the tax treaty.*<sup>69</sup> (El énfasis es añadido)

En el Tratado de Inversión con Estados Unidos, art. 10.2, se prevé que el arbitraje se aplicará solamente respecto de expropiación, de transferencias y de la observancia y cumplimiento de los términos de un acuerdo o autorización en materia de inversión. Se infiere de esta norma que un tratado de inversiones, por sí mismo, no es bastante para que sirva de asidero a la existencia de arbitraje tributario internacional obligatorio que sea apto para solucionar las controversias de carácter impositivo. Se reconoce de este modo que el campo de las inversiones no se confunde con el de los tributos.

---

67. I. Brownlie, *Principles of Public International Law*, Fifth Edition, Clarendon Press-Oxford, 1998, pp. 631 y ss.

68. A. Remiro Brotóns, y otros, *Derecho Internacional*, pp. 382 y ss.

69. Mario Züger, *Arbitration under Tax Treaties*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, Doctoral Series, p. 25. La traducción libre al español del párrafo citado es como sigue: "Bajo estas cláusulas, las medidas tributarias adoptadas por los estados contratantes deben ser evaluadas solamente mediante las reglas del tratado tributario y no de acuerdo con las disposiciones de los tratados de comercio y protección de las inversiones que hubieren suscrito. Por lo tanto, los tribunales arbitrales previstos en los tratados internacionales de inversión no son competentes para resolver asuntos tributarios que tengan conexión con el tratado tributario".

Parecería que en los hechos se quiere sostener que una indebida aplicación de normas tributarias equivale a una expropiación. Eso podría deducirse del art. 3 del tratado indicado que regula lo atinente a la expropiación, particularmente de la expresión inicial que dice: “Las inversiones no se expropiarán ni nacionalizarán, ni directamente ni indirectamente *mediante la aplicación de medidas equivalentes a la expropiación o nacionalización ('expropiación')*” (el énfasis es añadido). ¿Es apropiado sustentar que la decisión de la administración fiscal que niega la devolución de impuestos constituye una medida equivalente a la expropiación? Para contestar esta interrogante a menester diferenciar entre la creación y la aplicación de los impuestos y más cargas tributarias y profundizar en lo que se entiende por expropiación.

Los impuestos y más gravámenes tributarios son creados generalmente por el organismo legislativo u otra autoridad facultada al propósito por las constituciones o cartas políticas de los países. Su aplicación corresponde a la administración, la cual debe cumplir los preceptos de las normas de creación, sin ostentar al propósito facultades que se califiquen como discrecionales. Es más fácil entender que eventualmente pueda crearse tributos denominados confiscatorios que tengan como objetivo directo el privar a los contribuyentes de sus bienes. Podrían, así mismo, eventualmente, los inversionistas sufrir semejantes cargas equivalentes a una expropiación. Es mucho más difícil, casi imposible, sustentar que la administración tributaria al aplicar los impuestos y más cargas de ese ámbito, construya o produzca medidas equivalentes a una expropiación en los términos del derecho internacional. Débese siempre recordar que los impuestos y más cargas tributarias sirven a un doble propósito, a la obtención de recursos públicos para financiar el gasto público y como instrumentos de política económica. Esa consideración reitera el aserto que la aplicación de tales recursos no es una medida equivalente a la expropiación.

No existe una definición de lo que debe entenderse por medidas equivalentes a la expropiación. Es por ello necesario adentrarse en el tema y precisar en qué consiste la expropiación a la luz del derecho internacional. Brownlie da un concepto claro y atinado de lo que debe entenderse por expropiación. Manifiesta que esencialmente consiste en la privación por parte de los órganos del Estado del derecho de propiedad, así como la transferencia en forma permanente, de su gestión o administración y de su control.<sup>70</sup> Malanczuk asevera que los países occidentales han terminado por aprobar dos postulados de la costumbre internacional: el primero, que la expropiación se jus-

---

70. I. Brownlie, *Principles of Public International Law*, A fs. 534, expresa: “The essence of the matter is the deprivation by state organs of a right of property either as such, or by permanent transfer of the power of management and control”.

tifica por razones de interés público, y el segundo, que debe procederse a la pronta y justa compensación.<sup>71</sup>

La expropiación consiste en un acto deliberado de los órganos estatales por el cual se priva al nacional o al extranjero del derecho de propiedad, de la posibilidad de transferirlo, de gozarlo y usufructuarlo. Debería producirse por razones de interés público y supone una pronta y justa compensación. Bajo este respecto podría asegurarse que existen expropiaciones justas a injustas.

Las medidas equivalentes de expropiación serían aquellas emanadas de los organismos estatales, que aunque solapadas, reflejan el *animus expropriandi* o de despojo del derecho de propiedad y de las facultades adicionales que comporta, medidas que se adoptan de modo *oblicuo y subrepticio* a fin de no efectuar la compensación. Malanczuk las califica de *disguised expropriation*. Cita como ejemplo el que el control gubernamental sobre una empresa se convierta en indefinido. Señala que tales medidas raras veces son exitosas. Respecto de otras medidas que consiguen la disminución del valor de la propiedad anota que existe menos certeza para tenerlas por expropiatorias. Da como ejemplos la devaluación, el control de cambios, la restricción en la remisión de utilidades, el impedir la utilización de licencias, permisos de importación o permisos de construcción, así como *el incremento en la imposición*. Añade que tales actos están permitidos por el derecho internacional. Lo que no deben es ser expedidos por motivos injustificados, lo que se puede demostrar cuando tales actos comportan discriminación hacia los extranjeros o contra ciertos grupos de extranjeros.<sup>72</sup> El incremento en la imposición supone el que se la haya aumentado expropiatoriamente en perjuicio de determinados contribuyentes, no basta que la administración —que no crea tributos sino que los aplica— se pronuncie sobre la procedencia de su devolución. Brownlie se refiere a las medidas que comportan el ejercicio legal de actos de gobierno que pueden afectar intereses foráneos en forma considerable, pese a lo cual no llegan a configurar expropiación. Respecto de la imposición, la califica de ilegal cuando persigue y consigue la confiscación. Aun en este último caso asegura que no existe certidumbre sino probabilidad.<sup>73</sup>

Verdross, uno de los clásicos de mayor significación, da luz sobre el tema al expresar lo que sigue:

---

71. P. Malanczuk, *Akehurst's, Modern Introduction to International Law*, pp. 235 y ss.

72. *Ibidem*, p. 238.

73. I. Brownlie, *Principles of Public International Law*, en la p. 535 dice: "State measures, prima facie a lawful exercise of powers of government, may affect interests considerably without amounting to expropriation", y que: "Taxation which has the precise object an effect of confiscation is probably unlawful".

El principio de inviolabilidad de los bienes privados extranjeros prohíbe únicamente una privación *directa* de esos bienes. No prohíbe ni las contribuciones sobre el patrimonio, ni penas de carácter patrimonial, ni limitaciones patrimoniales en interés público, como p. ej. la protección de los inquilinos, ni la destrucción de objetos cuya desaparición viene urgentemente impuesta por el orden público, siempre que tales medidas no vengan a ser confiscaciones encubiertas, o sea un abuso de derecho, o medidas discriminatorias.<sup>74</sup> (El énfasis es añadido)

La discriminación va de la mano de la expropiación. Para establecer si una medida gubernamental es equivalente de expropiación importa mucho el tratamiento otorgado a otras empresas. Si se demostrase que a empresas que se encuentran en similar situación se ha dado un tratamiento preferente que el que se ha dado a la presuntamente perjudicada, cabría estudiar el tema de la discriminación. El punto a focalizar podría ser el tratamiento tributario.

Existen, además otros temas conexos atinentes al arbitraje internacional en materia tributaria, cuales son el derecho de los particulares a solicitarlo directamente o a través de sus estados; la obligación de primero acudir a los remedios previstos en la legislación doméstica, que constituiría un requisito de procedibilidad antes de emprender el arbitraje; la posibilidad de acudir indistintamente a la justicia del país en que se afincó la inversión; la designación del tribunal arbitral; y, si el arbitraje será de derecho o si cabría también el de equidad o *ex aequo et bono*.

La fuente para dilucidar tales extremos se debe encontrar en los convenios o tratados o en las cláusulas de arbitraje. Al propósito se debe aludir a lo expuesto en páginas anteriores. Lo que en esta parte conviene enfatizar es que doctrinariamente es más allá de dudoso que se emprenda en un arbitraje de equidad en materia tributaria regida por los principios de reserva legal y de indisponibilidad del crédito tributario. Por su naturaleza, en el un caso mercantil y en el otro atinente a inversiones, no resulta apropiado seguir en materia tributaria los sistemas arbitrales de la Ley Modelo de La Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (CNUDMI) y del Convenio sobre Arreglo de Diferencias relativas a Inversiones entre Estados y Nacionales de otros Estados, conocido como ICSID por sus siglas en inglés.

Park,<sup>75</sup> respecto del NAFTA, precisa que el arbitraje tributario no está vedado, mas, lo diferencia claramente del de inversión. Dice que el mencionado tratado reserva un tratamiento especial para la disputas de inversión que tengan implicaciones

---

74. A. Verdross, *Derecho internacional público*, Madrid, Aguilar, 1980, 2a. reimp., p. 347.

75. William W. Park, "Arbitration and Tax Measure in North America", en *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, pp. 565 y ss.

tributarias respecto de las cuales se ha consultado un *veto tributario* que comporta el que cualquier reclamo en ese ámbito da a las autoridades del país anfitrión de la inversión como al país de origen del inversor, el derecho de bloquear conjuntamente el arbitraje. El veto resulta especialmente importante en la determinación de cuándo una medida tributaria constituye una forma de expropiación. En conclusión, la resolución arbitral de una reclamación procede únicamente cuando las autoridades competentes no llegan a acordar que la medida tributaria adoptada no constituye una expropiación. Lo que se pretende es aplicar el veto tributario únicamente a reclamos de *expropiación impropia*.

Ante un caso concreto propuesto ante la UNCITRAL el Ecuador ha presentado varios descargos. Entre ellos cabe aludir exclusivamente a aquellos aspectos que son objeto de análisis en este estudio, cuales son la alegación de que el reclamo debería ser rechazado como un asunto preliminar en virtud de las disposiciones *fork by the road* de los convenios de inversión; que el Ecuador no ha dado su consentimiento para el arbitraje propuesto; que las medidas tributarias tomadas no son arbitrarias ni discriminatorias, que no se ha dado el caso de expropiación; que al haber acudido a remedios judiciales no cabe el arbitraje; que no cabe subsistan procesos paralelos en diferentes foros.

A modo de colofón cabe sustentar que son apropiados el arbitraje y otros medios alternativos para solucionar conflictos en materia tributaria en los órdenes nacional e internacional. En este último es necesario que la voluntad de los estados involucrados se haya manifestado en forma expresa sobre el tema.



## El uso indebido de los convenios fiscales

*Francisco Alfredo García Prats\**

Este artículo aborda un tema muy actual en el contexto de la fiscalidad internacional, se ocupa del abuso de los convenios orientados a atenuar o eliminar la doble imposición internacional. El autor parte de una delimitación preliminar del tema para tratar inmediatamente de la verificación del abuso de convenio, enfatizando en el sujeto del abuso y en la verificación del abuso de convenio por medio de la aplicación de las normas internas anti-abuso. Dentro de este último punto desarrolla los elementos que han de considerarse para dicha verificación así como los condicionantes de la interpretación del convenio en la constatación del abuso. Da cuenta del abuso de convenio en el Modelo de Convenio de la OCDE, concluyendo con una revisión a la actualización de los Comentarios al art. 1 llevada a cabo en 2003.

FORO

### INTRODUCCIÓN: EL ABUSO DE CONVENIO

En la actual fase de internacionalización económica con una progresiva relevancia de las operaciones transnacionales para las economías nacionales, a nadie se le escapa la importancia de los convenios internacionales para eliminar la doble imposición (también denominados convenios fiscales), cuya utilización y aplicación permite en ocasiones una reducción significativa de la carga tributaria global a soportar por dichas operaciones económicas internacionales. En este sentido, el aumento de los convenios de doble imposición vigentes permite en su integración con la proliferación de normas tributarias internas beneficiosas un incremento notable de las posibilidades exitosas de planificación fiscal internacional.

Frente a esta situación, muchos estados reaccionan de forma bidireccional y, a nuestro entender, contradictoria. Por un lado, se destacan las bondades de los conve-

---

\* Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la Universitat de València (España).

nios de doble imposición como mecanismo de fomento de las relaciones económicas internacionales y de desarrollo económico, a pesar de la pérdida de recursos financieros que pueden suponer. Los convenios de doble imposición, se consideren como normas técnicas o como mecanismos que incorporan determinados beneficios fiscales, constituyen el mecanismo aconsejado por determinadas organizaciones internacionales para mitigar los efectos negativos provocados por la doble imposición internacional. Junto a ellos, los estados han desplegado una variada gama de mecanismos, normas, regímenes y sistemas tributarios peculiares que permiten un aprovechamiento óptimo –y de baja tributación– en especial a las actividades –o a algunas actividades– con vocación transnacional. Ello ha conducido a que por otra parte, los –mismos– estados reaccionen contra los posibles efectos negativos y perniciosos que puede provocar la congelación de las competencias fiscales frente a otros estados derivada de la firma de dichos convenios de doble imposición. Este temor se manifiesta a) frente a la posible utilización interesada y contraria a la finalidad de los convenios o de la legislación interna por parte de los particulares, como consecuencia de las mayores posibilidades de triangulación de las operaciones económicas internacionales ofrecidas por la cada vez más completa red de convenios fiscales –bilaterales–, así como b) frente a la posible reacción del otro Estado contratante que intenta aprovecharse de dichas ventajas convencionales lesionando los legítimos intereses financieros y recaudatorios del otro Estado. Por ello, los estados se esfuerzan en establecer diversos mecanismos de reacción frente a la utilización de dichos dispositivos –establecidos por otros estados, o en combinación con su propia normativa, especialmente los convenios de doble imposición–, para evitar una lesión excesiva de sus intereses financieros y recaudatorios, que se ven mermados con la prolífica y en ocasiones insostenible alegación y aplicación de dichos convenios de doble imposición.

Debe ponerse el acento en la segunda modalidad por cuanto la OCDE en la actualización de 2003 de su Modelo de Convenio establece por primera vez de forma expresa una reacción específica frente a los *efectos perniciosos* derivados de un ejercicio de competencia fiscal entre estados mediante la utilización de su red convencional a través de su integración con su normativa interna establecida para favorecer la llegada de capital inversor deslocalizado.

En este sentido, son interesantes las reflexiones efectuadas por la OCDE porque del tratamiento de la cuestión se infiere un enfoque general del problema de la utilización lesiva de los convenios fiscales por parte de los estados contratantes: para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa entre estados que toma o aprovecha la red convencional existente es necesario incorporar una cláusula específica en el convenio, como único mecanismo que permite asegurar el cumplimiento de las obligaciones internacionalmente asumidas por los estados en virtud de dichos convenios. En ausencia de dichas cláusulas específicas, la modificación de la normativa tributa-



ria por parte del otro Estado podrá originar situaciones que se consideran abusivas del convenio fiscal, pero exigirán para otorgar validez a la reacción desde la perspectiva del derecho convencional la *renegociación de las cláusulas convencionales o la suspensión de sus efectos totales o parciales*.

Sin embargo, debe ponerse de manifiesto desde un principio la falta de normas claras y de una posición definida a nivel internacional en torno a la extensión, alcance y contenido de los mecanismos y medidas antifraude o antiabuso cuando se trata de hacer frente a un uso indebido de los convenios de doble imposición. A pesar de las continuas anotaciones, aclaraciones y actualizaciones de posición formuladas por diversas organizaciones internacionales, entre las que destaca la OCDE, que ha devuelto actualidad al debate, no puede afirmarse que exista una voluntad internacional consensuada tanto por lo que se refiere a la formulación del abuso del convenio, como a la validez y extensión de las medidas de reacción frente al mismo.

## DELIMITACIÓN PRELIMINAR

Con carácter general, el abuso de convenio se refiere, de forma restringida a nuestro parecer, a la interposición subjetiva de personas que no deberían resultar legitimadas a la aplicación de dicho convenio. Se circunscribe, de esta forma, el abuso de convenio al uso impropio de dichas normas por parte de sujetos —particulares y entidades— que no resultan legitimados en principio para exigir su aplicación. De acuerdo con el informe de la ONU de 1988, el abuso de convenio implica el uso que pueden hacer de los acuerdos fiscales aquellas personas a quienes dichos acuerdos no están destinados a beneficiar, con el propósito de obtener ventajas que los acuerdos no están destinados a proporcionarles. Desde esta perspectiva, la noción de abuso de convenio queda restringida al abuso *subjetivo* de convenio, consistente en la interposición de entidades o personas entre el lugar de obtención de la renta y el sujeto receptor de la misma. Esta interposición puede producirse a través de sociedades de tránsito (*conduit companies*) o a través de sociedades base, deslocalizadoras o dife-ridoras del impuesto en el Estado del último receptor.

Sin embargo, esta identificación del abuso con la interposición de personas en un Estado distinto del de la residencia original y la fuente última de los rendimientos no es del todo precisa.

En primer lugar, porque no toda interposición de personas debe considerarse como abusiva, por lo que a nuestro parecer resulta errónea la identificación entre la búsqueda del acuerdo fiscal más favorable (*treaty shopping*) y el abuso de convenio. En segundo lugar, porque no es una definición comprensiva del abuso de convenio. Así, debe considerarse como abuso de convenio aquellos mecanismos que lejos de la in-

terposición de personas buscan la aplicación de una regla distinta de distribución de la competencia prevista en el convenio (*rule shopping*).

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que en algunas ocasiones el convenio no resulta abusado, sino que únicamente sirve de cobertura para el abuso de una norma interna –como ejemplo, podríamos indicar el caso de los bonos austriacos en España–. En estos supuestos, aunque no nos encontremos ante un abuso de convenio propiamente dicho, debe tenerse en cuenta las consideraciones que siguen por cuanto la validez de los mecanismos de reacción frente a estos supuestos parte de consideraciones similares a las del abuso de convenio propiamente dicho, atendiendo a la necesaria salvaguarda de la primacía convencional.

En consecuencia, debe determinarse, con carácter general, si resulta reprochable la realización de operaciones internacionales con la finalidad, incluso principal, de beneficiarse de los mecanismos de reducción de la carga tributaria que se derivan de su integración, tanto los previstos en la normativa interna, como los proporcionados directamente por los convenios fiscales.

A nuestro entender, la solución debe formularse en sentido condicional. *Per se*, la búsqueda de dichas ventajas fiscales no puede considerarse como abusiva o reprochable, en la medida en que esta ventaja está incorporada en los ordenamientos tributarios o en las normas aplicables para permitir su aprovechamiento por parte de los particulares. Debe reconocerse, por tanto, el derecho de los particulares a obtener el beneficio del disfrute de las ventajas fiscales que se proporcionan por parte del ordenamiento. Sin embargo, solo cuando se aprecia, y únicamente con carácter general tras dicha apreciación, una lesión de la finalidad o del espíritu de la norma tributaria, o convencional, podrá actuarse contra el particular.

La verificación de la lesión de la finalidad, objetivo o espíritu de la norma u ordenamiento se convierte, pues, en la clave de bóveda de todo el sistema por lo que, no debería dejarse al albur de pretensiones meramente recaudatorias o de construcciones que permitan a la administración tributaria redefinir los presupuestos de actuación de la norma cuando no se cumple con sus expectativas recaudatorias, en perjuicio de la confianza legítima de los particulares en la aplicación de las normas tributarias. El principio de seguridad jurídica debería desplegar, por tanto, sus exigencias impidiendo un ejercicio excesivo de las facultades discrecionales por parte de la Administración.

En este sentido, el desarrollo del proceso hermenéutico y aplicativo que conduce a la verificación de la lesión del –espíritu del– ordenamiento debería facultar al sujeto pasivo para demostrar que no concurre dicha vulneración del ordenamiento o precepto en su espíritu o finalidad. Cualquier otro resultado que sea producto de la aplicación automática o presuntiva de las normas siempre será contrario en sí mismo al

objetivo pretendido por lo que más que una restauración, provocará un daño o una limitación de las condiciones de aplicación de la norma más allá de la voluntad del legislador.

## LA VERIFICACIÓN DEL ABUSO DE CONVENIO

En la verificación del abuso de convenio debe tenerse en cuenta la naturaleza bifronte de los convenios de doble imposición. Los convenios de doble imposición no son únicamente convenios internacionales firmados entre estados, sino también normas destinadas a producir efectos sobre particulares modificando o alterando los presupuestos de la relación jurídica tributaria que surge como consecuencia de la aplicación de la norma tributaria interna.

Esta constatación es importante en el descubrimiento de los mecanismos que permiten verificar el abuso del convenio, por un lado, así como, por otro, identificar al sujeto del abuso y, finalmente, para la determinación de los criterios que verifiquen la validez de la reacción propuesta frente al abuso de dicho convenio.

### EL SUJETO DEL ABUSO

El análisis debe fijarse en primer lugar en el sujeto que *abusa* el convenio fiscal. En este orden de consideraciones, debe distinguirse a) el abuso de los términos consensuados en el convenio fiscal por parte de alguna de sus partes contratantes –los estados–, del b) abuso propiciado por las actuaciones de los particulares –destinatarios o no– de dicha norma, con objeto de alcanzar ventajas superiores de las que se derivan del contexto y finalidad de los convenios fiscales.

Con carácter general, la fijación del abuso de convenio va referida a aquellos supuestos en los que el sujeto que *abusa* del mismo es un particular o una entidad al colocarse como destinatarios ilegítimos de sus preceptos. Sin embargo, junto con este supuesto, deben identificarse aquellos otros en los que la lesión de los intereses financieros y tributarios de alguno de los estados contratantes viene producida por la reacción –*a posteriori*– del otro Estado contratante mediante la modificación de su norma tributaria interna alterando el equilibrio alcanzado de distribución de la competencia tributaria en el momento de la firma de dicho convenio.

Las implicaciones de dicha distinción no por menos obvias son importantes, pese a no haber sido destacadas de forma suficiente hasta la fecha. Por un lado, la verificación del abuso en uno y otro caso parte de elementos y de ordenamientos distintos –internacional en un caso y nacional(es) en otro– determinando diferentes condicio-

nantes para la existencia del abuso. Por otro lado, las exigencias y la regulación del abuso en ambos ordenamientos establecen pautas diferenciadas para establecer las posibilidades de reacción contra dicho abuso jurídicamente aceptables.

El abuso *estatal* de convenio puede producirse como consecuencia de una modificación de las condiciones de ejercicio del poder tributario interno de alguno de los estados contratantes con posterioridad a la firma de un convenio fiscal, de modo que se altera el equilibrio determinado por el convenio en la distribución de competencias tributarias, las exigencias derivadas del principio de reciprocidad, lesionando los intereses tributarios legítimos del otro Estado contratante. Dicha modificación, que puede ser tanto normativa como de naturaleza administrativa, coadyuva a la generación de situaciones en las que los sujetos –normalmente terceros– se benefician del convenio *en perjuicio* de los legítimos intereses del otro Estado contratante del convenio fiscal.

No obstante, la articulación de estos supuestos de abuso estatal de convenio dista de estar delimitada por el derecho internacional, y de forma específica por los convenios fiscales. Varias son las dificultades de grado con las que se topa la verificación de estos supuestos de abuso:

En primer lugar, la inexistencia de una exigencia de tributación mínima de las rentas transnacionales que se infiere de los convenios fiscales. A pesar de la posición de algunos autores –secundados por algunas administraciones tributarias– los convenios no exigen tributación alguna de las rentas, sino que únicamente distribuyen la competencia tributaria entre los estados –en ocasiones, bajo las exigencias derivadas de una cláusula de sujeción efectiva, que no implica *per se* la sujeción efectiva de las rentas afectadas–. Esta situación dificulta la verificación de la lesión de los intereses tributarios de un Estado como consecuencia de la integración interesada de las cláusulas convencionales con la legislación interna posterior del otro Estado contratante.

En segundo lugar, por la inexistencia de un procedimiento consensuado –internacional– de verificación de la existencia de dicho abuso. Como se desarrolla con más detalle en el próximo apartado, la verificación del abuso de convenio corre a cargo de los órganos nacionales –judiciales y administrativos– de cada uno de los estados contratantes, quedando al margen de la verificación de dicha situación los tribunales internacionales. Esta situación, pretendida por los estados aunque no necesaria –pues existen antecedentes en los que se ha observado la existencia de un abuso estatal de convenio internacional con cláusulas fiscales por parte del Tribunal Internacional de Justicia–, impide la correcta aplicación del derecho internacional convencional como consecuencia de la quiebra del orden convencional por una de las partes contratantes.

En tercer lugar, debe destacarse la falta de previsión normativa acerca de las consecuencias de la apreciación de un abuso estatal de convenio. De hecho, el *Convenio de Viena sobre Derecho de los Tratados* solo prevé consecuencias para el caso de violación grave del convenio –art. 60– pero no en caso de violación indirecta –por abuso– del mismo.

De ahí que para hacer frente a aquellos supuestos en los que los estados puedan quebrar la finalidad convencional, la OCDE en la actualización de 2003, así como muchos estados en sus negociaciones convencionales hayan optado por la inclusión de una cláusula específica en el convenio en la que se determinan las condiciones de la existencia de dicho abuso, así como la reacción frente al mismo –normalmente, la exclusión de los beneficios de aquel(los) precepto(s) que se considera(n) vulnerado(s)–.

Es importante retener por tanto esta consideración, por cuanto implica la necesidad de prever convencionalmente tanto el supuesto del abuso –por cuanto no existen órganos internacionales para su verificación–, como las consecuencias del mismo –ante la falta de previsión en el derecho internacional convencional–, por lo que no cabe reacción unilateral válida del otro Estado en este supuesto, bien se dirija contra el Estado que comete el abuso, bien contra las entidades o particulares que se benefician –indirectamente– del mismo. Como analizaremos a continuación, estas consideraciones difieren de forma cualitativa con aquellas en las que se verifica el abuso de convenio por parte de los particulares y/o entidades.

#### LA VERIFICACIÓN DEL ABUSO DE CONVENIO MEDIANTE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS INTERNAS ANTI-ABUSO

Fuera de aquellos casos en los que quien abusa de los términos convencionales es una de las partes contratantes de dicho convenio, el abuso se produce cuando los destinatarios últimos de dichas normas –los contribuyentes– se benefician de sus términos de forma ilícita, o bien se pretende obtener una aplicación de los términos de un convenio por contribuyentes a los que en principio no debía afectarles su aplicación.

En estos casos, que son los supuestos tradicionalmente considerados como *abuso de convenio*, la verificación del mismo se produce mediante la aplicación de los mecanismos anti-abuso reconocidos en el ordenamiento interno de cada uno de los estados contratantes.

El comentario en su actualización establece este punto de partida básico para entender las peculiaridades existentes en la configuración del *abuso* de los convenios de doble imposición. La reacción frente a dicho abuso se configura *a priori* de acuerdo con los postulados previstos en las normas internas, bien de naturaleza positiva,

bien de naturaleza jurisprudencial, pero que en todo caso forman parte del Derecho tributario interno de cada uno de los estados afectados (segunda frase del párrafo 7.1 de los comentarios al art. 1 del MCOCDE). Es la aplicación de la norma interna tributaria la que permite considerar que una determinada transacción, operación o estructura realizada por los particulares y entidades intervinientes vulnera –de forma indirecta– el ordenamiento tributario. A esta configuración pueden unírsele preceptos convencionales que delimiten, maticen, amplíen, complementen o habiliten la aplicación de aquellas normas tributarias internas anti-abuso, pero en cualquier caso necesitan del recurso de la norma interna para su configuración inicial.

Se reconoce de este modo a) por una parte la *naturaleza bifronte de los convenios* de doble imposición, destinados en última instancia a modular las condiciones de aplicación de la normativa tributaria interna en relación a una serie de sujetos y en un determinado número de situaciones y circunstancias y b) por otra parte la consideración de que el abuso –de convenios– ocasiona una lesión de los intereses financieros del Estado –de cada uno de los estados posiblemente afectados por dicha maquinación–, por lo que debe ser la normativa interna de cada Estado la que configure la reacción contra dicha lesión.

Esta constatación implica asumir la dificultad de establecer una configuración generalmente válida y aceptada del *abuso de convenio fiscal* (confirma esta posición la lectura de los apartados 9.2 y 9.3 de los comentarios al art. 1). Son los estados (de forma unilateral) los que configuran conforme a sus propios parámetros internos la *ilicitud* de la operación y la reacción contra dicha actuación ilícita, por lo que es esta configuración interna la que determina y configura *per se*, a su vez, la reacción contra el uso *impropio* de los convenios fiscales.

En otras ocasiones, se abusa del convenio lesionando una norma tributaria interna, por lo que la protección de dicha normativa tributaria interna tratará de impedir que la aplicación de los convenios de doble imposición genere dicho efecto (éste es el supuesto que ha generado la problemática en relación con los bonos austriacos).

En estos supuestos, aunque se abuse del convenio, será la normativa tributaria interna la que determine cuándo se produce dicho abuso, qué elementos requiere la configuración de dicho abuso, así como cuál es la reacción prevista frente al mismo, sin perjuicio de respetar, en todo caso, las exigencias derivadas de la primacía de los convenios fiscales frente a la normativa interna.

El reconocimiento de la aplicación de la normativa interna anti-abuso como mecanismo para verificar la existencia de un abuso del convenio o para reaccionar frente al mismo exige determinar cuál es la respuesta o reacción apropiada para evitar dicho abuso, en particular, para verificar si el abuso convencional puede frenarse mediante el recurso a la normativa interna anti-abuso.

Para ello, resulta imprescindible analizar las relaciones entre la normativa interna anti-abuso y los convenios de doble imposición partiendo de la primacía de estos últimos frente a la normativa interna, así como de las especiales condiciones en las que se produce la integración de dichos convenios con la normativa tributaria interna.

### Elementos para dicha verificación

Para la verificación de dicha relación debemos tener en cuenta los siguientes aspectos:

1. *El concepto interno de abuso o uso impropio de las normas tributarias* será relevante en última instancia para fijar el abuso de convenio fiscal, pues la determinación de dicho abuso de convenio se realiza por órganos internos –administrativos o jurisdiccionales– mediante la aplicación de los mecanismos internamente aceptados, a pesar de la naturaleza internacional de la norma abusada.

2. *La peculiaridad de la norma abusada* –o de la norma que sirve de cobertura al abuso– confiere limitaciones a la utilización de los mecanismos internos de verificación y reacción contra el abuso, que se infieren de su particular posición en el seno del sistema de fuentes, así como de su reconocimiento de norma con primacía en virtud de las exigencias constitucionales –art. 96 CE– o del propio derecho internacional –art. 34 CVDT, *pacta sunt servanda*–, así como de la imposibilidad de alegar el derecho interno para justificar el incumplimiento de sus obligaciones internacionales –art. 35 CVDT–.

En consecuencia, debe distinguirse entre aquellos supuestos a) en los que se abusa del propio convenio, de aquellos b) en los que se abusa de una norma interna, mediante la utilización de la cobertura convencional. La importancia de esta distinción es meramente didáctica y aclaratoria, aunque de ella no deriven efectos jurídicos dignos de relevancia, a excepción de la posibilidad de aplicar normas convencionales específicas –no meramente internas– para delimitar la existencia de un abuso de una norma convencional. Sin embargo, como hemos indicado, la solución a ambos casos está condicionada por los mismos presupuestos derivados de la primacía de la norma que actúa como norma de cobertura y de abuso frente a las normas internas que pretenden aplicarse para desvirtuar el abuso.

3. La verificación de un abuso de una norma convencional fiscal exige realizar una *interpretación del convenio y de las normas pretendidamente abusadas*, de acuerdo con los criterios de interpretación previstos en el propio convenio. La interpretación permite poner de manifiesto: 1. que se ha abusado del convenio, 2. y cuáles son las exigencias derivadas de la primacía convencional frente a la norma inter-

na y las posibilidades de actuación de ésta última para modular e integrar los presupuestos de aplicación de dicho convenio.

Los criterios particulares según los cuales procede interpretar los términos de un convenio –bien de forma autónoma, bien mediante remisión al ordenamiento de alguno de los estados contratantes, o bien mediante remisión al ordenamiento del Estado que aplica el convenio, o bien según las exigencias contextuales del convenio– pueden determinar, en última instancia, la posible actuación de la normativa interna anti-abuso para frenar el abuso de convenio sin que dicha actuación suponga una modificación unilateral de las obligaciones asumidas por los estados con la firma de dicho convenio fiscal.

### **Los condicionantes de la interpretación del convenio en la verificación del abuso**

En un orden paralelo de consideraciones, la conformación de mecanismos que sustenten una interpretación contextual del convenio que impida la remisión a la normativa interna respectiva de los estados contratantes puede suponer un freno a la necesaria aplicación singular y unilateral de los mecanismos de reacción anti-abuso posibilitando interpretaciones más generales y comunes de los términos y reglas convencionales. Para ello, sin embargo, debería potenciarse la función de los comentarios –en términos de validez interpretativa a la luz de las exigencias del CVDT y en términos de legitimidad representativa del órgano que los formula frente a los estados contratantes– como mecanismo de comprensión de las normas convencionales tributarias vigentes.

No obstante, dicha comprensión debería realizarse desde un *desarrollo de la comprensión –interpretación– positiva de los términos* del propio Modelo de Convenio (tales como los conceptos de residencia, establecimiento permanente, pagador o beneficiario efectivo a los efectos del convenio) y no mediante la aceptación de normas anti-abuso que delimiten negativa o positivamente los mismos.

En este sentido, resulta criticable a nuestro parecer la inclusión de los párrafos 10.1 y 10.2 de los comentarios al art. 1 del MCOCDE como mecanismos de delimitación de supuestos de abuso de convenio.

El primero de ellos en realidad, se extrae del propio análisis del art. 4.3 del MCOCDE. El párrafo, por otra parte, resulta de difícil comprensión. El párrafo permite la denegación de los beneficios de un convenio fiscal a determinadas sociedades filiales establecidas en paraísos fiscales o que se benefician de regímenes fiscales preferenciales en atención a los hechos y circunstancias del caso, cuando se ponga de manifiesto que el lugar de la dirección efectiva de sus negocios no se encuen-



tra en su pretendido Estado de residencia sino en el Estado de la sociedad matriz. La denegación de la aplicación de los convenios del Estado de su residencia alegada se produce en virtud de lo dispuesto en el art. 4.3, si bien queda por determinar los efectos de dicha cláusula 4.3 del convenio entre dos estados contratantes frente a los convenios firmados con terceros países por su *alegado* Estado de la residencia. Si se pretende, en cambio, denegar los beneficios de los convenios firmados por el Estado de la matriz con terceros estados no se alcanza a comprender la *ratio* de dicho párrafo, puesto que considerándose residente la sociedad en el Estado de la matriz, conforme a su legislación interna, debería poder beneficiarse de los convenios firmados por dicho Estado, sin perjuicio de la aplicación de las cláusulas anti-abuso específicas incluidas en dichos convenios.

Por lo que respecta al párrafo 10.2 de los comentarios, parece formularse como la antítesis a lo previsto en el art. 5.7 del Modelo de Convenio, y en cierta medida podía desprenderse de lo previsto en los comentarios a dicho precepto. El art. 5.7 determina que el control entre sociedades residentes en ambos estados contratantes, no convierte *per se* a la controlada en establecimiento permanente de la controladora, ni a la controladora en establecimiento permanente de la controlada. En cambio, ahora, el párrafo 10.2 de los comentarios al art. 1 viene a reconocer que en función de una cuidada consideración de las circunstancias y los hechos atinentes al caso, una filial puede tener un establecimiento permanente en el Estado de la matriz desde donde se dirigen las actividades de la filial, permitiendo la atribución de parte de sus beneficios al Estado de la matriz.

La inclusión de dicho comentario puede generar, a lo sumo, dudas, incertidumbres y contradicciones. En primer lugar porque el sitio apropiado para su inclusión debería ser el del art. 5.7 y no el del art. 1. En segundo lugar, porque la existencia de dicho establecimiento permanente, y fundamentalmente la posibilidad de atribuir rendimientos al mismo, dependerá de la legislación interna del Estado de la matriz y de la interpretación de los términos convencionales definidores del concepto y régimen jurídico de establecimiento permanente, que son los que van a determinar la aceptación de la norma interna anti-abuso bajo las exigencias convencionales. En última instancia porque dicho mecanismo anti-elusión resultará paralelo a la aplicación de las normas internas sobre transparencia fiscal internacional con las que se superpondrá con una mayor laxitud en cuanto a los términos definidores de la compatibilidad en virtud de lo dispuesto en dicho comentario.

## EL ABUSO DE CONVENIO EN EL MODELO DE CONVENIO OCDE

### ANTECEDENTES Y CONSIDERACIONES GENERALES

Como indicábamos en la introducción, el Modelo de Convenio no contiene referencias generales en torno a la relación de las cláusulas anti-evasión internas y la primacía de los convenios. Por el contrario, la OCDE formula su posición en los Comentarios al Modelo de Convenio así como en otra serie de informes paralelos y complementarios.

La posición de los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE en relación con la posible aplicación de las normas internas anti-abuso frente a un convenio de doble imposición ha sufrido una importante evolución a lo largo de los últimos años, siendo la última manifestación de la actualización de dichos Comentarios al art. 1 en 2003. Dicha evolución está presidida por una progresiva aceptación de la aplicación de dichas normas internas anti-abuso incluso frente y a pesar de la primacía de los convenios fiscales. Uno de los principales objetivos de los cambios operados en los Comentarios del Modelo de Convenio consiste en hacer más operativas las medidas anti-elusión tributaria frente al uso abusivo o inadecuado de un convenio.

Antes de la actualización de 2003, los Comentarios del Modelo pretendían salvar la aplicación de las medidas anti-abuso frente al convenio fundamentalmente frente a la utilización de *sociedades base*, mediante la aplicación de normas sobre transparencia fiscal internacional, o bien, mediante la aplicación de mecanismos internos que otorgan preponderancia a la sustancia sobre la forma.

La regulación de las relaciones y criterios de compatibilidad entre las normas internas anti-abuso y la primacía de los convenios fiscales distaba así de ser completa en varios aspectos.

En primer lugar, porque solo hacía referencia a la lucha contra algunos aspectos de abuso –subjetivo– de convenio, el derivado de la deslocalización de rentas mediante la creación de sociedades base en territorios y países de baja tributación. En segundo lugar, porque no tenía presente la diversidad de mecanismos internos con los que los diferentes estados hacen frente a la evasión fiscal internacional –mediando o no un convenio fiscal–; en concreto, las teorías de la primacía del fondo sobre la forma, a favor de la preferencia de la sustancia económica sobre la forma jurídica, por lo que otras técnicas y presupuestos internos no quedaban englobados en dicha salvaguarda en su aplicación frente a los convenios fiscales. En tercer lugar, porque los criterios sobre los que se fundaba la aceptación de su aplicación frente a los convenios distaba de tomar en cuenta las exigencias derivadas de la primacía de los con-

venios fiscales sobre la normativa interna y, en particular, las derivadas del *Convenio de Viena sobre Derecho de los Tratados*. Por el contrario, las razones alegadas se fundaban en la plena competencia del Estado de la residencia para determinar los criterios de conformación del hecho imponible que afecta a sus residentes (los comentarios en su traducción hablan de que “dichas medidas forman parte de las normas básicas contenidas en las legislaciones fiscales nacionales para determinar los hechos que dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria”, párrafo 23 de los comentarios al art. 1, siendo que dichas reglas no quedaban afectadas por la delimitación de competencias tributarias establecida en el Modelo de Convenio).

La actualización de 2003 del Modelo de Convenio y de sus Comentarios pretende superar este análisis parcial y sesgado incorporando consideraciones de carácter general y otras alegaciones que tienen en cuenta la diversa conformación del abuso de convenio en los diferentes ordenamientos tributarios nacionales –*vid.*, a estos efectos, párrafo 9.2 y ss. de los comentarios–.

Sin embargo, la regulación deja de tener la sistematicidad que resultaría aconsejable para un texto con pretensiones informadoras de la interpretación convencional. Así, se observa una respuesta separada a la pregunta de la compatibilidad entre dichas normas (párrafos 9.1 a 9.6 por un lado y 22 a 26 por otro); una falta de reconocimiento del tratamiento de dicha cuestión por el propio comentario (el art. 9.1 se refiere a que dicha cuestión se considera en los párrafos 22 y ss., mientras que en realidad, los párrafos 9.2 a 9.6 también aportan criterios a su solución); una reproducción de los mismos argumentos (en los párrafos 9.2 y 22.1); cuando no, la existencia de soluciones que lejos de propiciar una solución uniforme son demostrativos de un resultado de consenso entre posiciones divergentes entre diferentes estados miembros. Finalmente, subyace en dichos comentarios una implícita aceptación de la *especialidad* de los convenios fiscales internacionales, al mitigarse las exigencias derivadas del derecho internacional convencional. Estas consideraciones deberían suponer una matización importante en las pretensiones de conformar los comentarios como instrumento válido para la interpretación de los convenios, y no solo en los casos en los que los comentarios pretenden utilizarse como criterios interpretativos de los convenios fiscales firmados con anterioridad a la aprobación de dichos comentarios.

#### LA ACTUALIZACIÓN DE LOS COMENTARIOS AL ART. 1 LLEVADA A CABO EN 2003

Cualquiera que sea la configuración del abuso utilizada por las normas aplicables de cada Estado (sea un abuso de normas internas –9.2–, sea un abuso del propio Convenio –9.3–), el Comentario establece en la actualidad un *criterio general*, consisten-

te en poder denegar la aplicación de los términos de un convenio cuando se demuestre la existencia del abuso del convenio. Así lo expresa de forma clara *el párrafo 9.4* de los comentarios al art. 1 del MCOEDE, que se configura como uno de los preceptos generales que establecen dicha relación entre normas internas anti-abuso y los convenios de doble imposición: "...se acuerda que los estados no tienen que otorgar los beneficios de un Convenio fiscal cuando se hayan adoptado acuerdos y arreglos que constituyan un abuso de los preceptos de la Convención fiscal" (traducción del autor).

La formulación solemne de dicho aserto no permite sin embargo contrarrestar las exigencias del Derecho internacional de los convenios o del derecho interno de sus países miembros. Con independencia de los acuerdos tomados en el seno del Comité Fiscal de la OCDE, dichos *acuerdos* ni tienen naturaleza de convenio internacional, ni pueden suponer una modificación de los convenios fiscales que los estados miembros de la OCDE firman, que son los que despliegan efectos tanto internacionales como internos en su integración con las normas tributarias internas. Los *acuerdos* que modifican los Comentarios al Modelo de Convenio no tienen naturaleza modificativa alguna de los postulados derivados del derecho internacional convencional ni tampoco del derecho constitucional interno de los países miembros.

Este principio debe, no obstante, matizarse con otras afirmaciones que aparecen en el Comentario del Modelo de Convenio.

En primer lugar, *no debe bastar cualquier configuración que determine la existencia de una transacción abusiva*. El Modelo de Convenio establece un criterio informador –*principio guía* en términos de los comentarios– que permite la exclusión de los beneficios del convenio cuando el *objetivo principal* de determinada transacción consista en *obtener el trato fiscal más favorable derivado del convenio, siempre que* la obtención de dicho trato favorable en esas circunstancias fuera contrario al objeto y finalidad de los preceptos relevantes.

En consecuencia, los comentarios configuran una suerte de determinación propia de *abuso de convenio* considerando que debe concurrir la presencia del propósito fiscal como principal motivo de la transacción y la vulneración del objeto y finalidad del convenio.

En segundo lugar, la aplicación de las normas internas anti-abuso *no vulnera los convenios fiscales cuando dichas normas se incorporen en la configuración del hecho imponible*. El Modelo de Convenio considera que dichas normas configuradoras del hecho imponible –cabe entender en el Estado de residencia– no se ven afectadas por los convenios de doble imposición porque no quedan afectadas por las reglas de distribución de la competencia tributaria, en la medida en que dichas reglas dejan a salvo el gravamen de las rentas en el Estado de la residencia.

Entendemos, sin embargo, que dicha solución propuesta en el comentario debe matizarse en varios sentidos. En primer lugar, porque las normas configuradoras del hecho imponible en el Estado de la residencia se ven afectadas por las normas convencionales, sobre todo en aquellos aspectos relativos a los elementos, rendimientos y rentas de carácter transnacional –basta aquí referirse a los Comentarios realizados en el art. 7–. En segundo lugar, porque la respuesta depende del contexto del convenio y, en particular, de los mecanismos previstos para la eliminación de la doble imposición en el Estado de la residencia por la modalidad del art. 23 elegida en el convenio en cuestión, o en la legislación interna de dicho Estado de residencia. De aplicarse el método de exención resultará difícil aceptar la coherencia de la medida anti-abuso propuesta contra las sociedades base.

Afirma el comentario de 2003 que los preceptos de un convenio serán aplicados teniendo en cuenta los cambios derivados de la aplicación de las reglas mencionadas en el párrafo 22 cuando resulten en una recharacterización de la renta o en una re-determinación del sujeto pasivo al que se le atribuye dicha renta (párrafo 22.1). La aplicación de las normas anti-abuso internas se aplican de plano sobre los convenios fiscales –según las consideraciones de los comentarios–, sin valorar los condicionantes derivados de la primacía de dichos convenios y los límites derivados de la imposibilidad de modificar unilateralmente los términos de los convenios (*treaty override*); situación ésta que puede generarse como consecuencia de la aplicación de este nuevo criterio favorable a la aplicación –sin apenas restricciones– de la normativa anti-abuso frente al convenio.

La aceptación de este criterio *interpretativo* supone, de forma indirecta, atribuir plena funcionalidad al criterio de la remisión a la legislación del Estado que aplica el convenio en perjuicio tanto de la interpretación *contextual* de los términos convencionales como de la interpretación *propia* de dichos términos que se infiere del convenio, lo que redundaría en una *unilateralización* del derecho tributario internacional en claro antagonismo con los postulados que presiden la formulación de los comentarios como *guía explicativa, aclaratoria o interpretativa común* de los múltiples convenios.

Consideramos, en cambio, que la aplicación de dichos supuestos de recharacterización, o re-determinación del sujeto pasivo deberá supeditarse, en todo caso, a los criterios que se infieran del convenio, sin que pueda producirse una modificación unilateral de las obligaciones dimanantes del mismo.

Además, los supuestos en que resulta aplicable dicha consideración no quedan definidos de forma precisa por los comentarios, en la medida en que la referencia a las sociedades base solo se emplea como un simple ejemplo de abuso de convenio al que se refieren las consideraciones. Por un lado, parece que las consideraciones se refie-

ren a cualquier tipo de abuso constatado de convenio fiscal, teniendo en cuenta que con dichos párrafos del comentario se pretende abordar la relación y solución del posible conflicto de las normas internas anti-abuso con los convenios fiscales (párrafo 22). Sin embargo, la redacción actual del párrafo 23 de los comentarios conduce a una conclusión más restrictiva del ámbito de aplicación de estas consideraciones, reducidas a la aplicación de normas internas anti-abuso contra las sociedades base.

Deben matizarse, en tercer lugar, los resultados que se alcanzarían de admitir que solo estos condicionantes resultan exigibles para permitir la aplicación de una norma interna anti-abuso frente al convenio. El párrafo 22.2 parece restringir la posibilidad de aplicar la normativa anti-abuso al hecho de que exista una clara evidencia o prueba de que los convenios han sido abusados. En caso contrario, los estados deben observar las obligaciones específicas de los convenios fiscales consistentes en la eliminación de la doble imposición.

Esta referencia merece alguna consideración. De acuerdo con dicha referencia, el equilibrio entre los objetivos del convenio –eliminación de la doble imposición internacional y evitación de la evasión fiscal internacional– se encuentra en la verificación –mediante pruebas evidentes– de un uso impropio o abusivo de una cláusula del convenio por parte de los particulares; claro está, articulado mediante la aplicación de los mecanismos disponibles en el Estado que presupone dicho abuso de forma unilateral. Por otra parte, este párrafo reconoce a los estados la posibilidad de anular los efectos del convenio en caso de abuso evidente de sus disposiciones.

Desde esta perspectiva, el Comentario del Modelo de Convenio de la OCDE ubica la problemática del abuso de los convenios fiscales en sede del abuso de las normas fiscales, como una subcategoría de las mismas, permitiendo *a grandes rasgos* la aplicación de la normativa interna anti-abuso frente a las exigencias del convenio.

Se reconoce de este modo la singular naturaleza de los convenios fiscales, en cuanto normas que se integran con las normas tributarias internas para determinar el alcance de éstas modulando sus presupuestos de actuación. Sin embargo, no habría estado de más no dejar pasar por alto las exigencias de su configuración –simultánea– como convenios internacionales que generan y determinan el nacimiento de obligaciones mutuas entre las partes, obligaciones que deben ser respetadas incluso –y sobre todo– en aquellos supuestos en los que los convenios deben surtir efectos frente a los destinatarios o los sujetos particulares y entidades afectados por sus presupuestos de aplicación, según las pautas de interpretación, aplicación e integración con la normativa tributaria interna que derivan del propio convenio de doble imposición, pero también, respetando las exigencias del derecho internacional convencional, y fundamentalmente el principio *pacta sunt servanda* y la imposibilidad de alegar el derecho interno para incumplir las obligaciones derivadas del convenio.

Estos criterios y obligaciones resultan de obligado cumplimiento en relación con los convenios de doble imposición, a pesar de que sus destinatarios finales sean entidades y sujetos particulares, como consecuencia de la peculiar *naturaleza bifronte* de los mismos.

Se observa además, un preocupante cambio de posición, en cuanto a la consideración de las actuaciones de los particulares como abusivas. Previamente, los comentarios reconocían el derecho de los particulares a obtener un ahorro fiscal como consecuencia del aprovechamiento de las diferencias impositivas entre los diferentes estados, así como la necesidad *estatal* de adoptar disposiciones *adecuadas* para evitar las maniobras abusivas en la legislación tributaria interna, salvaguardando la aplicación de dichas normas internas anti-abuso en los convenios de doble imposición.

Ciertamente, los contribuyentes tienen la posibilidad de aprovechar, al margen de los convenios de doble imposición, las diferencias entre los niveles impositivos existentes en los estados y los beneficios fiscales reconocidos en las legislaciones fiscales de los diferentes países, correspondiendo a los Estados en cuestión adoptar las disposiciones adecuadas en su legislación interna para evitar tales maniobras. En este caso, dichos Estados desearán salvaguardar en sus convenios bilaterales de doble imposición la aplicación de las disposiciones de esa naturaleza contenidas en su legislación interna (párrafo 7).

Sin embargo, el punto de partida en la actualización de 2003 parece ser otro, permitiendo la consideración de dicha explotación de las diferencias tributarias entre estados como abusiva. “Los contribuyentes pueden verse tentados a *abusar las normas tributarias* de un Estado *mediante la explotación de las diferencias existentes entre las normas de diferentes países*” (párrafo 7.1 de los comentarios al art. 1 del MCOC-DE). Esta referencia no debería comportar un concepto excesivo de abuso, de forma que, a pesar de la referencia en los comentarios, sigue siendo necesario distinguir los supuestos de uso y abuso de las normas tributarias internas, y también, de los convenios de doble imposición que las interrelacionan, siendo el presupuesto general el del uso, y solo el excepcional el del abuso.





## Libre comercio, medio ambiente y ecotributación. Reflexiones sobre el ACA/TLCAN, TLCUEM y ALCA

Aimée Figueroa Neri\*

Este trabajo tiene por objeto estudiar los aspectos ambientales y ecotributarios de los dos principales acuerdos en materia de libre comercio que ha suscrito México (TLCAN y TLCUEM). La consideración que se hace en estos acuerdos del desarrollo sostenible y de los instrumentos económicos con fines de protección ambiental ha impactado en la política y legislación ambiental mexicana. Este impacto ha alcanzado incluso al ordenamiento tributario que ha comenzado a incorporar la finalidad de protección ambiental en sus instituciones. Se reflexiona también sobre el ALCA, cuyo acuerdo está en proceso de negociación.

FORO

### INTRODUCCIÓN

En los últimos años, los grandes bloques económicos en los que se han integrado numerosos estados han presentado muchos problemas e inconvenientes, entre ellos los ambientales y los de equidad entre países pobres y ricos.<sup>1</sup> Los requerimientos de la protección ambiental se han incorporado en la mayoría de acuerdos, convenios o tratados de libre comercio, y por otra parte, en algunos países han sido el motor para poner en marcha instrumentos económicos con fines de protección ambiental, incluyendo a los tributos. La Organización Mundial del Comercio (OMC) incluso estableció en 1994 un Comité de Comercio y Medio Ambiente el cual está encargado de “establecer la relación existente entre las medidas comerciales y las medidas ambientales adoptadas con el fin de promover un desarrollo sostenible” (Zelada Castedo, 2003: 127); dichas medidas ambientales que adopta un país miembro de

\* Investigadora del Centro Universitario de Ciencias Económico Administrativas (CUCEA) de la Universidad de Guadalajara, México, y miembro del Sistema Nacional de Investigadores (SNI), aimeefn@ucea.udg.mx

1. El proceso para establecer el Área de Libre Comercio de las Américas (ALCA) ha considerado con mucha seriedad este aspecto; *vid. infra* sobre el ALCA.

la OMC pueden ser producto tanto de las políticas internas como de los compromisos adquiridos en instrumentos internacionales.

En esta era de responsabilidades ambientales e integración económica, la búsqueda de la compatibilidad entre objetivos y finalidades dispares, y a veces contrarias, se ha pretendido superar mediante el desarrollo sostenible, el cual, además de unir economía y medio ambiente, persigue fines de equidad intergeneracional. Las políticas ambientales se han integrado en el resto de políticas públicas ante la necesidad de protección ambiental como condición *sine qua non* para el desarrollo sostenible. La mayoría de organismos internacionales en materia de desarrollo o economía —Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), Fondo Monetario Internacional (FMI), entre otros— han asimilado en el seno de sus discusiones, acuerdos y documentos oficiales el concepto de desarrollo sostenible y, por ende, de protección ambiental.

El concepto de desarrollo sostenible ha sido elevado a principio en la Declaración de Río de 1992, signada por México, Estados Unidos de América, Canadá y los estados miembros de la Comunidad Europea entre otros países; así, no es extraño que en los acuerdos que ha firmado México con los países señalados, *Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN)* y el *Acuerdo de Asociación Económica, Concertación Política y Cooperación entre la Comunidad Europea y sus estados miembros y los Estados Unidos Mexicanos (TLCUEM*, como es conocido) se tome en cuenta al desarrollo sostenible en los considerandos y el tema ambiental esté presente a lo largo de los mismos, habiéndose incluso firmado un *Acuerdo de Cooperación Ambiental de América del Norte (ACA)* paralelo al TLCAN.

Estos acuerdos vigentes imponen la obligación de cumplir con los compromisos contraídos además de incorporarse al derecho nacional mexicano con un rango jerárquico igual al de la Constitución, entre otros efectos. El estudio de las obligaciones y compromisos ambientales de los acuerdos señalados y de la ecotributación que han impulsado no puede iniciarse sin un repaso a las políticas ambientales de las regiones geográficas involucradas, por lo que pido paciencia al lector, para luego arribar al impacto en el ordenamiento tributario mexicano.

## **POLÍTICAS AMBIENTALES REGIONALES EN AMÉRICA DEL NORTE**

Aunque existen acuerdos, declaraciones y tratados multilaterales en los que ha participado México, los Estados Unidos de América y Canadá e incluso algunos con-

venios bilaterales,<sup>2</sup> no se puede considerar que estos instrumentos configuraran una política ambiental regional norteamericana.

El *Acuerdo de Cooperación Ambiental de América del Norte*, entre los gobiernos de los Estados Unidos Mexicanos, el Gobierno de Canadá y el Gobierno de los Estados Unidos de América (ACA), vigente desde el 1 de enero de 1994, constituye el instrumento internacional que contiene la política ambiental de esta zona norte del continente americano. El ACA surgió de las presiones y tensiones causadas por el TLCAN. Los grupos ecologistas de las tres naciones, los sectores empresariales y hasta los organismos gubernamentales mostraron su preocupación por las repercusiones ambientales que traería la liberalización comercial y los efectos negativos de la desigual legislación ambiental de los países signatarios del TLCAN; temas como la distorsión y desventajas competitivas, la asunción de costos ambientales diferentes, la degradación del entorno ambiental, etc. fueron obligados durante toda la negociación del TLCAN, consolidándose esta preocupación ambiental-económica en el ACA.

## ASPECTOS ECONÓMICOS Y ECO-TRIBUTARIOS DEL ACA/TLCAN

El ACA contiene en su primer artículo<sup>3</sup> una serie de objetivos *mixtos* que se pueden clasificar en tres categorías: los ambientales, los económico-ambientales y los relativos a la aplicación efectiva de la legislación ambiental interna de cada parte.

Dentro de los primeros, los más *verdes*, son objetivos: alentar la protección y el mejoramiento del medio ambiente en el territorio de las partes, para el bienestar de las futuras generaciones; incrementar la cooperación entre las partes encaminada a conservar, proteger y mejorar aún más el medio ambiente incluidas la flora y la fauna silvestre; y promover políticas y prácticas para prevenir la contaminación.

Los objetivos ambientales que tienen relación directa con la economía son: promover el desarrollo sustentable a partir de la cooperación y el apoyo mutuo en políticas ambientales y económicas; promover medidas ambientales efectivas y econó-

---

2. *Convenio sobre Cooperación y Mejoramiento del Medio Ambiente en la Zona Fronteriza*, suscrito por México y los Estados Unidos de América. Véase sobre este punto Brañes (1994). Para ampliar el tema de instrumentos transfronterizos en materia ambiental suscritos por México, véase Aceves Ávila (2003: 182-185).

3. He omitido la cita textual de los artículos del ACA, TLCUEM y ALCA (este último en borrador aún) para evitar la repetición ya que en su mayor parte, son tomados tal y como figuran en el texto. Se sugiere al lector interesado en conocerlos literalmente, consultar directamente a los acuerdos, disponibles en: <http://www.economia.gob.mx> y <http://www.ftaa-alca.org>

micamente eficientes; evitar la creación de distorsiones o de nuevas barreras en el comercio; y apoyar las metas y objetivos ambientales del TLC.

En el grupo de objetivos relacionados con la legislación ambiental están: fortalecer la cooperación para elaborar y mejorar las leyes, reglamentos, procedimientos y políticas y prácticas ambientales; mejorar la observancia y la aplicación de las leyes y reglamentos ambientales; y promover la transparencia y la participación en la sociedad en la elaboración de leyes, procedimientos y políticas ambientales.

Los instrumentos que se promueven para implementar esta política ambiental establecida en el ACA, conforme con su art. 2, son: la información ambiental disponible al público; educación ambiental que incluya el conocimiento de la legislación de la materia; medidas para hacer frente a contingencias ambientales; la investigación científica y el desarrollo tecnológico (I+D); la evaluación del impacto ambiental; los controles directos e indirectos (instrumentos económicos); la denuncia popular; y una legislación con altos niveles de protección ambiental (art. 3).

Respecto del último aspecto, la legislación ambiental, sobresalen los mecanismos para su aplicación y cumplimiento (arts. 4 y 5): inspección, decomiso y detenciones administrativas; promesas de cumplimiento voluntario y acuerdos; difusión pública sobre los incumplimientos; publicación de boletines y otros sobre los procedimientos para la aplicación de leyes; promoción de auditorías ambientales; registros e informes; uso de servicios de mediación y arbitraje; procedimientos judiciales, cuasijudiciales o administrativos; garantías procesales y sencillez en los procesos; expedientes de hechos elaborados por el Secretariado de la Comisión para la Cooperación Ambiental; consultas entre las partes respecto a pautas persistentes de omisiones en la aplicación efectiva de la legislación ambiental; y la realización de paneles arbitrales.

Se observa con claridad que el Acuerdo, aunque tiene una finalidad ambiental, está encaminado a que el entramado de leyes, procedimientos y otros factores que intervienen en la política y gestión ambiental, no estorben las relaciones mercantiles entre particulares, de cara al libre comercio que se realiza en Norteamérica. Lo anterior se corrobora con las funciones de su organismo principal, la Comisión para la Cooperación Ambiental, integrada por un Consejo, un Secretariado y un Comité Consultivo Público Conjunto (art. 8). Esta comisión se financia con partes iguales que aportan los tres estados, según su disponibilidad de recursos (art. 43).

El Consejo (arts. 9 y 10) –compuesto de representantes de las partes a nivel de Secretaría de Estado o su equivalente o por personas que éstos designen– tiene como funciones principales: ser foro de discusión sobre los temas ambientales del Acuerdo, supervisar su aplicación, elaborar recomendaciones y dirimir controversias sobre la aplicación e interpretación del mismo. Desde luego, es un organismo cooperador

en la Comisión de Libre Comercio del TLC. Labora en reuniones públicas —una vez al año como mínimo— y establece y delega responsabilidades en comités, grupos de trabajo y expertos; puede auxiliarse de las ONG y de expertos independientes en sus funciones.

Por su parte, el Secretariado (arts. 11 a 13) depende directamente del Consejo y no recibe instrucciones de los gobiernos de las partes o autoridades externas. El Secretariado es presidido por un director ejecutivo que designa el Consejo y que debe rotarse sucesivamente entre los nacionales de cada una de las partes; el resto del personal es nombrado por el director ejecutivo atendiendo las listas de candidatos elaboradas por las partes y el Comité Consultivo Público Conjunto. Ahora bien, la función básica del Secretariado es el apoyo técnico, administrativo y operativo para el Consejo; aunque prepara informes —el anual de la Comisión y sobre asuntos del Programa anual— no puede realizarlos sobre omisiones de una parte en la aplicación de su normativa ambiental. Pero lo que sí entra en sus facultades, es el examen de las peticiones que cualquier persona u organización sin vinculación gubernamental formule sobre las omisiones descritas de una parte y en caso de proceder, elaborará un expediente de hechos (arts. 14 y 15). Esto es, que a petición de particulares, se puede *sospechar* y vigilar el cumplimiento de la legislación ambiental vigente de los estados integrantes del Acuerdo y el TLC; este mecanismo se ha echado a andar ya, un ejemplo sobresaliente es el relacionado con la pérdida de agua del Lago de Chapala, el más grande de México.

El Comité Consultivo Público Conjunto se conforma con 15 personas, designadas por las partes en número igual y las cuales eligen un presidente del Comité. Tiene dos funciones: asesorar al Consejo sobre los asuntos pertenecientes al ámbito del Acuerdo y proporcionar información técnica, científica y de otro tipo para el Secretariado (art. 16).

Existen otros dos comités: los consultivos nacionales y los gubernamentales (arts. 17 y 18). Los primeros se integran por representantes de ONG y los segundos por representantes de los gobiernos federal, estatales o provinciales; ambos son constituidos para recibir asesoría sobre la aplicación y desarrollo del Acuerdo.

Como mencioné anteriormente, de las funciones de la Comisión para la Cooperación Ambiental no se extrae ninguna que vaya encaminada a la elaboración de una política ambiental regional o que intente aliviar los problemas de contaminación y degradación que sufren los países miembros del Acuerdo; encuentro funciones meramente organizativas y operativas del Acuerdo mismo. Si bien es cierto que el Acuerdo habla de una cooperación en la transmisión y difusión de la información sobre temas ambientales entre las partes (art. 20), como es el dar a conocer los cambios en la legislación ambiental interna de un miembro a los otros, no existe ninguna ten-

dencia efectiva a armonizar estas legislaciones o a obligar que éstas tengan un mínimo de contenido. No se resta mérito a las labores que ha realizado la Comisión, se trata de estudiar sus competencias y el alcance de éstas.

Pasando al apartado de las controversias que existan entre México, Canadá y los Estados Unidos de América respecto del Acuerdo, existen tres mecanismos, en fases sucesivas: la consulta, la queja y el panel arbitral. Estos medios se echan a andar solamente en caso de omisiones sobre la aplicación efectiva de la legislación ambiental interna de una parte.

En el caso de la consulta (art. 22), se lleva a cabo por un Estado a otro respecto a la omisión en la aplicación efectiva de la legislación ambiental del Estado consultado. La otra parte, si también resulta afectada, puede intervenir en la consulta. El objetivo es que se llegue a una solución mutuamente satisfactoria, para subsanar esa omisión (planes de acción, compromisos, acuerdos, etc.).

Cuando la consulta no resuelve el asunto controvertido, se solicita una sesión extraordinaria al Consejo de la Comisión (art. 23). El Estado parte del Acuerdo elaborará una solicitud, explicando el motivo de su *queja* (sic) y entregará la solicitud a las otras partes y al Secretariado. El Consejo tiene obligación de reunirse dentro de los veinte días siguientes a la recepción de la solicitud y se abocará a resolver la controversia, pudiendo auxiliarse de asesores técnicos, grupos de trabajo o de expertos y recurrir a los buenos oficios, la conciliación o mediación; en su caso, formulará una recomendación respecto a la omisión en la aplicación efectiva de la legislación ambiental de la parte requerida.

Si en la reunión del Consejo no se resuelve el asunto, cualquiera de las partes puede solicitar la realización de un panel arbitral (arts. 24 a 35) que se realizará si dos terceras partes de los miembros del Consejo lo aprueban y siempre y cuando se alegue la existencia de una *pauta persistente de omisiones* de la parte demandada, en la aplicación efectiva de su legislación ambiental relativa a los lugares de trabajo, las empresas, las compañías o los sectores que produzcan bienes o proporcionen servicios que sean objeto de comercio entre las partes o que compitan en territorio de la parte demandada con bienes producidos o servicios proporcionados por personas de otra parte. Las razones económicas imperan sobre las ambientales a todas luces; no hay posibilidad de paneles arbitrales para las omisiones en el cumplimiento de legislación ambiental relativa a la reforestación, la preservación de especies o la contaminación que dañe la salud de las personas o disminuya su calidad de vida. El objetivo es, nuevamente, evitar barreras comerciales por motivos de incumplimiento en la legislación ambiental o ventajas competitivas gracias a este incumplimiento, entre otros.<sup>4</sup>

---

4. Se puede consultar respecto a estos temas a Magadán Díaz y Rivas García (1998).

Resumidamente y saltándome los detalles del procedimiento –por la falta de espacio y no ser objeto directo de estas líneas– si un panel determina que ha habido una pauta persistente de omisiones de la parte demandada en la aplicación efectiva de su legislación ambiental y no se llegue a un acuerdo sobre un plan de acción para subsanar la omisión, o en caso de que sí exista éste pero se incumpla, el panel puede imponer una contribución monetaria, entre otras medidas (art. 34.4 b). Esta contribución se determina considerando la extensión y duración de la pauta, el nivel de aplicación razonable de la legislación ambiental que se espera de la parte demandada, las razones que ésta esgrima para no cumplir el plan acordado, los esfuerzos realizados, etc. La contribución monetaria no podrá exceder el 0,007% del comercio total de bienes entre las partes correspondiente al año más reciente para el cual se tenga información disponible (anexo 34, 1). Si no se paga la contribución monetaria, las partes pueden suspender los beneficios derivados del TLC por un monto equivalente (art. 36.1).

Este es un panorama muy escueto de la política ambiental norteamericana –en el sentido estricto geográfico del término– y la forma de resolver controversias entre México, Estados Unidos y Canadá. El efecto principal que tuvo sobre la legislación ambiental mexicana fue la reforma efectuada en diciembre de 1996 a la *Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección Ambiental*, que fue modificada sustancialmente en la mayoría de sus preceptos para dar fundamento legal a la nueva orientación de la política ambiental.

De lo descrito se puede considerar que no existe una política ambiental norteamericana independiente e integral pero sí existen políticas ambientales en esta parte de nuestro continente, aisladas, realizadas individualmente por Estados Unidos de América, México<sup>5</sup> y Canadá, quienes intentan no colisionar sus políticas ambientales con sus acuerdos comerciales, lo que los ha llevado a firmar el Acuerdo de Cooperación Ambiental.

## ECOTRIBUTACIÓN EN EL ACA

Antes de estudiar los artículos que dan cabida a los tributos con fines ambientales o *ecotributos*, conviene distinguir a éstos de la fiscalidad ambiental. Comparto con el lector las dos definiciones que he elaborado de ambos conceptos y que tienen su origen en las definiciones dadas por la OCDE<sup>6</sup> y la doctrina.<sup>7</sup>

---

5. Sobre la política ambiental mexicana, entre otros Yunez-Naude (1994) y Barrón y Remes (1996).

6. Los instrumentos económico-fiscales son los “mecanismos que influyen sobre los costes y beneficios de las diferentes opciones que se ofrecen a los agentes económicos y buscan modificar los comportamientos en un sen-

La fiscalidad ambiental puede definirse como la estrategia de política económica-ambiental que utiliza al sistema fiscal, especialmente a los tributos, con fines de protección ambiental, los cuales pertenecen a la categoría de instrumentos económicos y fiscales, según la literatura económica, y a la de controles indirectos en el vocabulario de política ambiental. Por su parte, los tributos ambientales son aquellos que llevan incorporada la finalidad extrafiscal de protección ambiental, clasificándose en mi opinión y siguiendo a Herrera Molina (1996: 688) en dos categorías básicas: incentivos y recuperadores de costos o redistributivos. Los primeros buscan modificar la conducta del contaminador para que deje de serlo, y los segundos pretenden la obtención de ingresos para satisfacer el gasto público ambiental ocasionado por la contaminación.

No existe una mención específica de los tributos con fines ambientales, los ecotributos en el ACA, sin embargo, hay referencias sobre los instrumentos económicos, dentro de los cuales se incluyen a los primeros.

Primeramente, en el art. 1, b) del ACA se señala “Los objetivos de este Acuerdo son: b) promover el desarrollo sustentable a partir de la cooperación y el apoyo mutuo en políticas ambientales y económicas”; esto da una pauta clara a implantar instrumentos que vinculen medio ambiente y economía, es decir los instrumentos económicos que incentiven al mercado para que se tome en cuenta el deterioro y protección ambiental. Esto se refuerza con el inciso i) del mismo artículo que señala como otro objetivo del ACA, “promover medidas ambientales efectivas y económicamente eficientes”.

En el art. 2 se señalan los “Compromisos generales” y en su punto 1 “Con relación a su territorio, cada una de las partes”, se establece en el inciso f) que “promoverá el uso de instrumentos económicos para la eficiente consecución de las metas ambientales”, quedando así claro, la intención de que los programas de política ambiental y económica y las legislaciones nacionales incorporen a los instrumentos económicos.

Como complemento de lo anterior, el art. 10, relativo a las funciones del Consejo de la Comisión para la Cooperación Ambiental, establece en el punto 2, inciso c) y l), que “El Consejo podrá examinar y elaborar recomendaciones sobre: el uso de instrumentos económicos para la consecución de objetivos ambientales internos o

---

tido favorable al medio ambiente” (OCDE, 1994: 29) y existen 7 tipos básicos: tributos y otras gravámenes, mercados de derechos, sistemas de consignación (depósito/reembolso), contratos privados, privatización de recursos naturales, ayudas financieras y fianzas y seguros.

7. Véase por todos, Herrera Molina (2000).



acordados a nivel internacional” y sobre “asuntos ambientales que se relacionen con el desarrollo económico”.

Los efectos que ha tenido los fundamentos del ACA para la tributación con fines ambientales en México son analizados en un apartado posterior, pero cabe resaltar una vez más que aunque no son obligaciones en el sentido estricto jurídico debido a la naturaleza internacional del Acuerdo, son compromisos, fines y principios rectores de política ambiental y económica para México, al estar el ACA en una jerarquía igual que la Constitución Política mexicana.

## **POLÍTICA AMBIENTAL DE LA COMUNIDAD EUROPEA, UNA TRAYECTORIA ASCENDENTE**

Hay acuerdo, entre los estudiosos de la materia ambiental comunitaria,<sup>8</sup> en considerar que algunos eventos y documentos surgidos a finales de 1960 son los antecedentes inmediatos de lo que puede formalmente llamarse política ambiental de la Comunidad Europea (CE). Entre ellos está la *Carta Europea del Agua* de 1968 (que incluye la *Clean Air Act*), el Programa para la Defensa y Conservación del Medio Ambiente que el Gobierno Federal Alemán establece en 1969 y la Declaración en 1970 del Año Europeo de Protección Ambiental. Sin embargo, el parteaguas de esta política comunitaria lo encontramos en la Comunicación de la Comisión Europea de 1971,<sup>9</sup> donde se subraya la exigencia de considerar la calidad de los recursos naturales y de las condiciones de vida en la definición misma y organización del desarrollo económico. En ese mismo año, la Comunidad celebra el Symposium de Praga como prelude de la Conferencia de Estocolmo de 1972. Finalmente, la Cumbre de París de 1972 llevaría a la configuración de la política ambiental comunitaria a través de su Primer Programa Comunitario en materia ambiental a implementarse en el período 1973-1977.

Al igual que en el resto del mundo, la política ambiental comunitaria de este Primer Programa se centra en la lucha contra la contaminación, basándose en la corrección de los daños ambientales. Aunque se presentan avances en el Segundo Programa comunitario (1977-1981), manifestados en una orientación ambiental más preventiva –aparece la Evaluación del Impacto ambiental como instrumento político-jurídico– no deja de plantearse la problemática ambiental como algo aislado que puede perjudicar a la salud humana.

---

8. Entre otros Aguilar Fernández (1992) y Alonso García (1993).

9. 22/Jul/71 Comunicación de la Comisión CE.

Hasta el Tercer Programa, que abarca los años de 1982 a 1986, se reorienta la política ambiental de la Comunidad bajo las ideas de prevención, corrección, generalidad y globalidad, integrándose esta política ambiental en el resto de políticas comunitarias. Aparece también como objetivo, que la política ambiental comunitaria no debe distorsionar el mercado único; la directiva comunitaria y la armonización de legislaciones sobre la materia de los estados miembros, son los mecanismos protagónicos de esta etapa.

El Cuarto Programa (1987-1992) nace bajo el auspicio del Acta Única Europea (1986) que le da apoyo legal a la actuación comunitaria en asuntos ambientales. Por otra parte, aparecen ya sentencias del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea (TJCE) sobre la materia y se hace énfasis en la insuficiencia de la legislación comunitaria, si ésta no se aplica efectiva y eficazmente. Se establece en este Programa, el ordenamiento territorial como un instrumento clave para la gestión ambiental adecuada.

En 1992 se firma el *Tratado de la Unión Europea* que fundamenta explícitamente la política ambiental de la Comunidad;<sup>10</sup> así, el Quinto Programa Comunitario en materia ambiental (1993-2000) se apoya en el *megaobjetivo* del desarrollo sostenible que pretende la Comunidad Europea.<sup>11</sup> Dos principios rigen este Programa: *el que contamina, paga* y el de *responsabilidad compartida*, ya que se asume que no solo los fallos de mercado generan degradación ambiental, también la gestión ambiental ineficiente es causa de ello.

El Tratado de Amsterdam, de 2 de octubre de 1997 y en vigor desde el 1 de mayo de 1999, hace algunas introducciones que perfilan mejor el tema ambiental en el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea.<sup>12</sup>

El Quinto Programa identifica a tres grandes grupos o actores que intervienen en la dinámica de la contaminación: los poderes públicos, las empresas públicas y privadas y la opinión pública. A los primeros se les confiere la responsabilidad de la pla-

---

10. Art. 3 del *Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea*:

“Para alcanzar los fines enunciados en el artículo 2, la Acción de la Comunidad implicará, en las condiciones y según el ritmo previstos en el presente Tratado:

k) una política en el ámbito del medio ambiente”.

11. Art. 2 del *Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea*:

“La Comunidad tendrá por misión, promover mediante el establecimiento de un mercado común y de la unión económica y monetaria y mediante la realización de las políticas y acciones comunes contempladas en los artículos 3 y 3 A, un desarrollo armonioso y equilibrado de las actividades económicas en el conjunto de la Comunidad, un crecimiento sostenible y no inflacionista que respete el medio ambiente...”

12. El *Tratado de Amsterdam* reordenó el *Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea* junto con el de la Unión Europea, cambiando la numeración de los artículos. Aquí se anotan los preceptos con su número original y con el actual.

nificación del desarrollo económico, la información, educación y formación de los ciudadanos, la influencia que pueden ejercer en los mercados a través de los instrumentos económico-fiscales y se resalta el protagonismo de las administraciones públicas regionales y locales en la gestión ambiental.

Por su parte, la empresas son reagrupadas por el Programa en cinco grandes sectores que impactan directa o indirectamente al ambiente: industria, energía, transporte, agricultura y turismo. El Programa hace hincapié en la tecnología y desarrollo ambiental y los mercados *verdes* como factores de competitividad que deben ser impulsados políticamente por la Comunidad.

Finalmente, la sociedad, y su manifestación a través de la opinión pública, es responsable intergeneracionalmente del deterioro ambiental ya que todos somos contaminadores directos, consumidores de bienes y servicios y generadores de residuos. La capacidad de influencia en la política y decisiones colectivas así como la difusión de la información y la promoción de los intereses colectivos son factores que deben explotarse por parte de la política ambiental comunitaria.

El *Sexto programa de acción de la Comunidad Europea en materia de medio ambiente "Medio ambiente 2010: el futuro está en nuestras manos"* (VI Programa CE) fue aprobado el 22 de julio de 2002 tras diversas discusiones y como su nombre lo indica, abarca hasta el 2010. Este programa fue elaborado bajo una planeación estratégica, evaluándose previamente el Quinto Programa.

Cuatro grandes áreas son señaladas como prioritarias en el VI Programa CE: cambio climático; naturaleza y biodiversidad; medio ambiente y salud; y utilización sostenible de los recursos naturales y gestión de residuos. No se descarta, desde luego, la importancia de otros problemas de contaminación. Asimismo, las estrategias prioritarias comunitarias son:

- Mejorar la aplicación de la legislación vigente.
- Integrar la problemática ambiental en otras políticas (incluyendo la fiscalidad ambiental).
- Incitar al mercado a actuar a favor del medio ambiente.
- Capacitar a los ciudadanos para modificar comportamientos.
- Introducir la dimensión ambiental en las decisiones sobre planificación y gestión de los usos del suelo.

Dos principios nuevos son introducidos por el VI Programa CE: el de *inversión de la carga de la prueba*, esto es, que el presunto contaminador debe probar que no lo es, y el principio de *sustitución* que indica que, en caso de ser posible, ha de sustituirse por la opción más limpia, ya sea tratándose de productos, procesos, tecnologías, etc.

En una clasificación propia y subjetiva<sup>13</sup> observo tres *generaciones* de políticas ambientales que coinciden con la evolución de la Comunidad Europea sobre la materia. En una primera etapa —que comienza con la alarma mundial sobre la contaminación que significó la Conferencia de Estocolmo— las políticas ambientales tienen como finalidad la corrección, la reparación directa y se estructuran sectorialmente (agua, aire, bosques, etc.); es considerado que el desarrollo económico es contrario a la preservación ambiental.

Después viene una segunda generación que abarca aproximadamente la década de 1980 donde se elabora una política ambiental preventiva y correctiva, bajo un tratamiento global y complementario a la política económica ya que se descubre que no es incompatible desarrollo económico y medio ambiente, sino que existen fallos en el mercado y costos sociales ambientales que deben ser corregidos a fin de evitar la degradación ambiental. Debido a que la política ambiental y la económica son complementarias es necesario también, considerar las desigualdades entre países ricos y pobres.<sup>14</sup>

Finalmente, en los últimos años del siglo pasado se diseña la política ambiental con base en finalidades colectivas y sus correspondientes responsabilidades compartidas, manteniendo el tratamiento global pero obligando a la actuación local para solventar los problemas mediante la utilización de controles directos e instrumentos económicos. Actualmente, el desarrollo sostenible es meta para toda política y legislación ambiental de cualquier Estado que aspire a tener un bienestar colectivo.

La realización e implementación de la política ambiental comunitaria esbozada, se traduce en normas jurídicas del *Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea*<sup>15</sup> (TCCE) que contienen los objetivos de esta política y los principios que regirán la actuación y legislación. En el art. 130.R.1. (174, actualmente) del TCCE se contemplan cuatro objetivos principales: la conservación, protección y mejora de la calidad ambiental;<sup>16</sup> la protección de la salud de las personas; la utilización prudente y racional de los recursos naturales; y el fomento de medidas a escala internacional para hacer frente a los problemas regionales y mundiales. En los numerales 2 y 3 de ese mismo artículo se encuentran siete principios:<sup>17</sup> integración de la dimensión ambiental al

---

13. Esta clasificación la he difundido en varios de mis trabajos, véase *Fiscalidad y medio ambiente en México*, México, Porrúa, 2000.

14. Al respecto, se puede consultar a Jiménez Herrero (1992).

15. Modificado por el *Tratado de la Unión Europea* de 1992 y por el *Tratado de Amsterdam* de 1997, véase *supra*.

16. Complementado con el actual art. 2 TCCE que señala como objetivo de la Comunidad, un alto nivel de protección y de mejora de la calidad del medio ambiente. Véase Krämer (1999).

17. Véase Alonso García (1993) y López Ramón (2000).

resto de las políticas comunitarias;<sup>18</sup> unanimidad para ciertas decisiones en materia ambiental; cautela y acción preventiva ante los problemas ambientales; corrección preferentemente en la fuente; el que contamina, paga; y el principio de subsidiariedad,<sup>19</sup> general para toda actuación comunitaria, en relación a la actuación primera de los gobiernos y administraciones públicas locales, regionales y nacionales.

Habrà que esperar a que se retome la discusión sobre una *Constitución Europea* que sustituya al Tratado en comento, y dar seguimiento a los fundamentos y principios ambientales que se plasman en ella, lo cual sin duda es interesante, considerando las desigualdades legislativas en materia ambiental que existen todavía entre los diez nuevos estados miembros y los que ya integraban a la Comunidad Europea.

Desde 1990 hay una Agencia Europea de Medio Ambiente, regida por un Consejo integrado por representantes de los estados miembros, dos vocales del Consejo y dos vocales del Parlamento. Las funciones de esta Agencia son la recopilación de datos objetivos sobre la situación ambiental tanto del territorio de la Comunidad como de otros ámbitos para poder obtener bases científicas para la adopción de nuevas normas ambientales comunitarias o bien, exigir el cumplimiento de las ya existentes. Aunque no se le atribuyen funciones de elaboración ni de ejecución de la política ambiental comunitaria, se vislumbra un futuro donde se le ampliarán sus competencias.

Por último, un aspecto crucial en las políticas públicas ambientales de la CE es el de su financiación. La financiación de la política ambiental comunitaria la realizan sus estados miembros como una obligación inexcusable. En 1992 se creó el fondo ambiental comunitario LIFE,<sup>20</sup> un instrumento financiero específico que tiene como objetivo contribuir a la financiación de acciones ambientales prioritarias de los estados miembros y proporcionar asistencia técnica y económica para las organizaciones estatales de protección del medio ambiente. También puede utilizarse el Fondo de Cohesión, siempre y cuando se trate de proyectos concretos –no programas ni planes– y que impliquen un coste desproporcionado para el organismo estatal; este Fondo puede financiar hasta en un 80% la inversión. Los fondos estructurales (FEDER, FEOGA y FSE) indirectamente y en casos muy específicos pueden contribuir a la financiación de la política ambiental europea.

La Comunidad, tal y como se aprecia en la somera exposición, tiene una política y legislación ambiental propia, independiente de la política y legislación ambiental

---

18. El *Tratado de Amsterdam* introdujo el actual art. 6 que obliga a que “las exigencias de la protección del medio ambiente deberán integrarse en la definición y en la realización de las políticas y acciones de la Comunidad a que se refiere el art. 3, en particular con objeto de fomentar un desarrollo sostenible”.

19. Este principio se establece en el art. 3.B del TCCE.

20. Véase Krämer (1999) y López Ramón (2000).

de cada uno de sus estados miembros; cuenta con organismos especializados y financiamiento para realizar esta política. Sus ciudadanos gozan de estas decisiones y son protegidos legalmente —efecto directo de la directiva comunitaria— en todo lo concerniente al medio ambiente, bien sea de forma global o en los recursos y elementos ambientales. Gracias a los organismos que conforman la Comunidad, ya hay jurisprudencia sobre temas ambientales y con una génesis diferente, gran parte del derecho ambiental comunitario o interno de los estados miembros se ha formado gracias a la política ambiental comunitaria.

## **ASPECTOS AMBIENTALES Y ECOTRIBUTARIOS DEL ACUERDO ENTRE LA COMUNIDAD EUROPEA Y MÉXICO**

El art. 34 del Acuerdo está dedicado a la cooperación en materia de medio ambiente y recursos naturales y se divide en cuatro apartados. En el primero de ellos se condiciona a las partes a que tomen en cuenta la necesidad de preservar el medio ambiente y los equilibrios ecológicos, en todas las medidas de cooperación que inicien en virtud del Acuerdo. Esto se colige con el art. 5, inciso k), que trata la liberalización comercial de las barreras arancelarias y no arancelarias. En las decisiones relativas a los productos se incluirán en particular las excepciones generales justificadas por motivos de protección de la vida o salud de los seres humanos,<sup>21</sup> los animales o las plantas, entre otras excepciones.

En el apartado dos del precepto en comento, las partes adquirieron los siguientes compromisos:

- Desarrollar la cooperación para frenar el deterioro ambiental.
- Fomentar la conservación y el aprovechamiento sustentable de los recursos naturales.
- Desarrollar, difundir e intercambiar información y experiencias sobre legislación ambiental.
- Estimular la utilización de incentivos económicos para promover su cumplimiento.
- Fortalecer la gestión ambiental en los distintos niveles de gobierno.
- Promover la formación de recursos humanos, la educación en temas de medio ambiente y la ejecución de proyectos de investigación conjunta.
- Desarrollar canales para la participación social.

---

21. Con acierto, el Acuerdo separa la cooperación en materia de salud de la del medio ambiente, estableciéndose la primera en el art. 42 del Acuerdo.

La promoción del acceso mutuo a los programas en la materia ambiental –según modalidades específicas– está establecida en el apartado tercero. Un aspecto interesante es la prevención que se hace en el cuarto y último apartado del art. 34, para que las partes, si se considera pertinente, celebren un acuerdo sectorial en el ámbito del medio ambiente y recursos naturales.

El tema ambiental también sobresale en la cooperación regional que las partes fomentarán, especialmente en Centroamérica y el Caribe. La disposición del art. 37.2 indica que se dará prioridad a las iniciativas encaminadas a fomentar la cooperación regional sobre temas medioambientales y en el sector de la investigación científica y tecnológica.

Además del numeral 34, dedicado a los temas ambientales, existen otras referencias a estos temas en otras disposiciones. El art. 35 se refiere muy concretamente al sector pesquero, basándose en la importancia socioeconómica que tiene éste para las partes las cuales se comprometen a establecer una cooperación más estrecha en este ramo y en caso de considerarse procedente, se celebraría un acuerdo sectorial de pesca, conforme con sus respectivas legislaciones.

Asimismo, el sector agropecuario, contemplado en el art. 21, será estudiado tomando en cuenta las disposiciones para armonizar la normas y las medidas sanitarias, fitosanitarias y medioambientales, con vista a facilitar los intercambios comerciales, considerando la legislación vigente y de conformidad con las normas de la OMC y las disposiciones del art. 5 ya referidas.

El sector energético juega un importante papel en el desarrollo sustentable, por lo que el numeral 23 del Acuerdo se dedica a ello. Sobresalen la promoción de la transferencia de tecnología y los intercambios de información sobre las legislaciones respectivas así como el diseño de procesos más eficientes de generación de energía, el uso racional de la misma, el apoyo al uso de fuentes alternativas que protejan el medio ambiente y sean renovables y la promoción de proyectos de reciclaje de residuos para su utilización energética.

El ecoturismo –muy impulsado en la Comunidad Europea– está presente en el Acuerdo; el art. 25.1 señala que el objetivo primordial al respecto, será mejorar el intercambio de información y establecer las prácticas más adecuadas con el fin de garantizar un desarrollo del turismo equilibrado y sostenible. En este contexto, el apartado 2, inciso a) del mismo precepto señala que las partes se centrarán especialmente en salvaguardar y aprovechar al máximo el potencial del patrimonio natural y cultural.

Finalmente, un aspecto que penetra a todo lo medioambiental es la investigación y desarrollo de ciencia y tecnología. En este aspecto la cooperación se construye al ámbito de interés mutuo de las partes, respetando sus políticas respectivas, según se señala en el art. 29.1 del Acuerdo. En el apartado 2 de la misma disposición se mar-

can los objetivos de a) fomentar el intercambio de información y conocimientos especializados en ciencia y tecnología, en particular en la aplicación de las políticas y programas; b) fomentar una relación duradera entre las comunidades científicas de las dos partes; c) fomentar la formación de recursos humanos.

## ECOTRIBUTACIÓN EN LA CE Y SUS PAÍSES MIEMBROS Y EN EL TLCUEM

Es necesario apuntar que el TLCUEM es un Acuerdo que va más allá de lo comercial, abarcando cooperaciones en diversos ámbitos: político, educativo, tecnológico, etc. Sin embargo, es notoria la prevalencia por la liberalización del comercio, señalada en el art. 2, mismo que puntualiza que ésta se hará conforme con las reglas de la OMC, lo que nos indica la vigilancia para que las medidas ambientales internas de cada parte del Acuerdo, no interfieran con el libre comercio. Esto se apuntala con el art. 5, inciso k) ya citado arriba, que tiene su origen en el art. XXIV del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), los cuales marcan las excepciones generales justificadas.

Partiendo de lo anterior, y al igual que el ACA, no hay una referencia explícita de los tributos con fines ambientales, pero sí de los instrumentos económicos donde se incluyen aquellos. De esta forma, el único artículo que señala explícitamente a los instrumentos económicos es el 34.2: “Las partes se comprometen a... estimular la utilización de incentivos económicos para promover su cumplimiento (de la legislación ambiental)”. Es notorio que en lugar de decir “instrumentos” diga “incentivos”; me aventuro a suponer que la razón es que a nivel legislativo los instrumentos económicos ya están plasmados en México, como veremos en el siguiente apartado y que en las negociaciones del Acuerdo, pudo haberse “perdido” la idea o redacción original. Lo importante es que a lo largo de todos los preceptos relacionados con el medio ambiente en el TLCUEM ya citados, se establece el concepto de “medidas ambientales” o encaminadas a la protección ambiental, dando cabida a las fiscales y ecotributarias.

Más que impulsar abiertamente el uso de instrumentos económicos y de ecotributos, el TLCUEM cautelosamente señala prevenciones sobre los efectos que éstos pudieran tener, especialmente si se considera el arraigo que tiene la fiscalidad ambiental en los estados miembros de la Comunidad Europea<sup>22</sup> y la experiencia al respecto

---

22. El sexto programa comunitario mencionado, en su apartado 2.3 “Incitar al mercado a actuar a favor del medio ambiente” señala las reformas de fiscalidad ambiental que han llevado a cabo los estados miembros e impulsa abiertamente que se continúe con la implantación de tributos con fines ambientales.



de las distorsiones que pueden ocasionar los instrumentos económicos con fines ambientales en la competitividad comercial. Así, el art. 11.1 del TLCUEM establece que: “Las partes acordarán medidas apropiadas para evitar distorsiones o restricciones de la competencia que pudieran afectar significativamente el comercio entre México y la Comunidad”. Por su cuenta, el art. 54 hace las prevenciones necesarias para evitar la doble imposición, discriminación impositiva, fraude y evasión fiscal, completándose de esta manera, el catálogo de “riesgos” para el libre comercio que puede ocasionar la tributación con fines ambientales.

## **REPERCUSIONES EN LAS POLÍTICAS Y LEGISLACIONES AMBIENTAL Y TRIBUTARIA MEXICANAS<sup>23</sup>**

Es evidente que existen antecedentes fiscales y ambientales en la legislación mexicana, anteriores al ACA/TLCAN y TLCUEM; sin embargo, ninguno hay relacionado con la fiscalidad ambiental o con los ecotributos, como tales y en lo que respecta al Derecho medioambiental, en opinión de Carla Aceves (2003: 80 y ss.) el contexto internacional medioambiental es el antecedente del derecho ambiental mexicano, concebido como tal y concretamente el TLC, el “acicate” del desarrollo jurídico del mismo.

Por lo anterior, no es de extrañar que la legislación básica ambiental mexicana –la *Ley General de Equilibrio Ecológico y Protección Ambiental (LGEEPA)*– se reformara sustancialmente en diciembre de 1996 para acoger en sus arts. 21, 22 y 22 bis a los instrumentos económico-fiscales con fines de protección ambiental, tras la presión surgida de los compromisos del ACA.

A partir de 1997 se desarrolló en México una incipiente fiscalidad ambiental, basada en el cobro de derechos o tasas, para recuperar el costo por los servicios públicos ambientales; también comenzaron a surgir diversos foros y espacios para discutir proyectos e iniciativas de impuestos ambientales, destacándose en 1998 el seminario “Reforma Fiscal Ecológica: Retos y Oportunidades”<sup>24</sup> y en el 2001 el “Foro Medio Ambiente y Reforma Fiscal”<sup>25</sup>, con motivo de la propuesta de Reforma Ha-

---

23. El análisis un poco más detallado de la evolución de la fiscalidad ambiental en México, puede consultarse en mi trabajo *Fiscalidad ambiental en México, una década en busca de su establecimiento* (2004).

24. Organizado por la Comisión de Ecología y Medio Ambiente de la Cámara de Diputados y el Centro de Estudios del Sector Privado para el Desarrollo Sustentable adscrito al Consejo Coordinador Empresarial; ver el documento resultado del seminario *Reforma Fiscal Ecológica en México*, enlistado en la bibliografía.

25. Organizado por la Universidad Nacional Autónoma de México, la Comisión de Medio Ambiente del Senado de la República y la Comisión de Medio Ambiente y Recursos Naturales de la Cámara de Diputados, con la cola-

endencia del presidente Vicente Fox, que aunque no fue aprobada en su totalidad, dejó una serie de iniciativas<sup>26</sup> y abrió la discusión a la fiscalidad ambiental en el ámbito de las instituciones gubernamentales. Sobresalen las iniciativas para eliminar subsidios al agua y otros estímulos perversos para el medio ambiente, p. ej., exenciones de IVA a sustancias contaminantes.

A partir de 2002 se establecieron una serie de derechos relacionados con el medio ambiente, que con algunas reformas, subsisten en los arts. 191-A a 194-W de la actual *Ley Federal de Derechos*; aunque no pueden calificarse como tributos ambientales todos ellos, la mayoría intenta serlo del tipo “recuperadores de costo” más que “incentivadores”, siendo los ingresos de estos tributos, afectados al área o problema ambiental en cuestión. Los derechos están establecidos sobre uso de agua, vertidos de aguas residuales, visitas a reservas ecológicas, caza de especies en riesgo de extinción, aprovechamiento de recursos naturales, y otros servicios públicos ambientales (autorizaciones).

La propuesta más sólida en materia de fiscalidad ambiental realizada en 2001 fue la de convertir al Impuesto sobre Automóviles Nuevos (ISAN) en un impuesto ambiental: ECO-ISAN. El análisis pormenorizado de este impuesto excede el espacio de este trabajo,<sup>27</sup> pero resumidamente los cambios consistían en modificar los elementos para la cuantificación tributaria, tomándose en cuenta las emisiones contaminantes (óxidos de nitrógeno) que cada automóvil generara para así graduar el pago del impuesto. Lamentablemente, la propuesta tenía visos de inconstitucionalidad ya que recaía en el sector automotriz –fabricantes, ensambladores, etc.– la obligación de emitir el certificado sobre las emisiones, incumpléndose así el principio de legalidad. Por otra parte, no quedaba claro el incentivo para adquirir automóviles nuevos menos contaminantes que los usados; la propuesta no fue aprobada por el poder legislativo.

El 7 de diciembre de 2003 aparece publicada en la Gaceta Parlamentaria<sup>28</sup> la propuesta del ejecutivo federal de la *Ley de Impuestos Ambientales*, que al igual que el ECO-ISAN presenta notorias deficiencias en la configuración de los elementos tributarios distorsionándose la finalidad extrafiscal ambiental. La ley solamente contempla tres supuestos, tres impuestos:

---

boración del Instituto Nacional de Ecología y la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales de México. Algunas de las aportaciones están recogidas en Moreno Arellano, *et al.* (2002).

26. Cfr. Giner de los Ríos (2002).

27. Todos los tributos ambientales así como estímulos o exenciones con finalidad ambiental son analizados detalladamente en mi obra “Teoría y práctica de la tributación ambiental en México” en proceso de elaboración y futura publicación.

28. Gaceta parlamentaria No. 1369-I, en: [http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/iniciativas/gp59\\_s1ptimrto.html](http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/iniciativas/gp59_s1ptimrto.html)

- Por la contaminación por sustancias tóxicas, bien sean por contaminantes persistentes o por sustancias químicas industriales tóxicas.
- Por el deterioro de los ecosistemas forestales.
- Por la pérdida de componentes de la biodiversidad.

En el primer caso existe una contradicción ya que las sustancias a que se refiere están prohibidas o se tiene un uso controlado de las mismas para fines sanitarios, agrícolas o industriales. Si están prohibidas ¿por qué gravarlas? En todo caso corresponde a las autoridades aplicar las sanciones y penas que el derecho administrativo y el penal deben señalar al respecto. Y desde el derecho fiscal, corresponde a la legislación en materia de IVA o IEPS establecer tasas diferenciadas para propiciar el uso de las sustancias menos dañinas, siempre que no estén prohibidas.

En los otros dos supuestos, en realidad se grava el aprovechamiento o tenencia de los recursos forestales y de fauna o flora silvestre consideradas en riesgo por la *Ley General de Vida Silvestre* y los incluidos en la *Convención sobre el Comercio Internacional de Especies Amenazadas de Fauna y Flora Silvestre*. En ambos casos existe una doble imposición pues hay tributos que gravan el aprovechamiento y tenencia a través de derechos o impuestos sobre los ingresos obtenidos y por otro lado, como sucede en el supuesto de las sustancias tóxicas, si ya existen límites o prohibiciones, es un sin sentido imponer un gravamen.

La propuesta de la *Ley de Impuestos Ambientales* no fue aprobada y al igual que el ECO-ISAN no fue muy difundida en los medios de información ni discutida a profundidad por los diputados debido a las polémicas alrededor de otras reformas fiscales.

Como contrapartida a la imposición de tributos o gravámenes con fines ambientales, están las exenciones o estímulos que fomenten la protección del medio ambiente. En nuestro país existen estímulos para las inversiones en investigaciones y desarrollo tecnológico (I+D) pero no están condicionadas a que respeten el medio ambiente o prevengan la contaminación como en otros países.

Existe también el 100% para la depreciación de la maquinaria y equipo destinado para la conversión a consumo de gas natural y para prevenir y controlar la contaminación ambiental en cumplimiento de las disposiciones legales respectivas (art. 41, fracc. XIV de la LISR).

En cuanto a las exenciones en la misma LISR, las que presentan con claridad una finalidad ambiental indirecta son las que se otorgan a las sociedades o asociaciones civiles dedicadas a preservar la flora, fauna silvestre y acuática y las dedicadas a conservar a las especies en extinción, establecidas en el art. 95, fracs. XIX y XX LISR, dedicado a las personas morales con fines no lucrativos y, por ende, no contribuyentes.

Las actividades agrícolas, agropecuarias y pesqueras han tenido tratamientos específicos en el régimen tributario federal, como ejemplo tenemos las tasas cero de IVA, exenciones en el ISR y acreditaciones en el IMPAC; en 2002 y 2003 han destacado en el sector forestal este tipo de estímulos. A pesar de que algún supuesto pueda estar vinculado indirectamente con los recursos naturales o contaminación, no pueden calificarse como supuestos fiscales ambientales ya que no tienen una extrafiscalidad incentivadora o realmente recuperadora del costo ambiental; incluso a veces, son estímulos perversos ya que se sobreexplotan los recursos naturales.

La OCDE<sup>29</sup> reporta que México tiene impuestos ambientales aunque sin definir con claridad a qué tributos se refiere, suponemos que a los mencionados derechos y a las tasas sobre gasolinas; al igual que con el IVA o IEPS, si hacemos una evaluación con los criterios teóricos de los IEF, no queda claro su calificativo de *ambiental*.

Es evidente la presión que ejerció el ACA/TLCAN para impulsar el inicio de la fiscalidad ambiental y la ecotributación en México; también, es claro que el TLCUEM, por las tendencias de la Comunidad Europea y sus estados miembros en la materia, comienza a influir en los estudios, proyectos e iniciativas legislativas. Tampoco hay que olvidar la promoción que hace la OCDE, de la cual es miembro México, del uso de instrumentos económico-fiscales con fines ambientales. Finalmente, las tendencias internacionales y la interacción medio ambiente y libre comercio, no dejarán que México y todos los países que no lo han hecho establezcan más pronto o más tarde una fiscalidad ambiental, vía reforma fiscal integral o por incorporación paulatina de la finalidad extrafiscal de protección ambiental en sus ordenamientos jurídico tributarios.

## **EL ALCA, NUEVOS RETOS AMBIENTALES Y ECO-TRIBUTARIOS**

El proceso para la creación de un Área de Libre Comercio de las Américas (ALCA)<sup>30</sup> inició hace casi diez años, en diciembre de 1994, con la Cumbre de las Américas en la que los 34 países de la región acordaron iniciar el ALCA. Las negociaciones formales sin embargo, iniciaron en 1998, con la Segunda Cumbre de las Américas, donde se acordó entre otras decisiones, que el proceso de negociación sería transparente, tomaría en cuenta las diferencias en los niveles de desarrollo y tamaño

---

29. OCDE (2001).

30. El sitio web oficial del ALCA es: <http://www.ftaa-alca.org>, y aquí se puede encontrar toda la información relativa.

de las economías, contribuirían a elevar el nivel de vida, a mejorar las condiciones de trabajo y a proteger mejor el medio ambiente. Está previsto que el proceso de negociación termine en enero de 2005 y el Acuerdo del ALCA entre en vigor en diciembre del mismo año.<sup>31</sup> La relevancia mundial de este gran bloque de integración económica es obvia al igual que las implicaciones en la legislación interna de cada Estado que será parte del Acuerdo.

Paso a analizar los aspectos ambientales y ecotributarios del tercer borrador del Acuerdo, de 21 de noviembre de 2003, el cual puede sufrir diversas modificaciones pero constituye el documento madre del ALCA.

Al igual que la mayoría de tratados y acuerdos de libre comercio, entre ellos el TLC y el TLCUEM estudiados, el concepto de desarrollo sostenible está presente en el preámbulo; sobresale, en el borrador en comento, la posibilidad de incluir un franco impulso a la relación medio ambiente-comercio: *Decididos a proteger mejor el medio ambiente y promover el desarrollo sostenible (adoptando políticas comerciales y ambientales que se apoyen mutuamente)*. El calificativo de *mejor* para la protección ambiental, puede deberse a que actualmente casi todos los países que serán partes ya tienen establecida una política y legislación en materia de protección ambiental.

El propósito del ALCA es *el establecimiento de un área de libre comercio... de conformidad con el art. XXIV del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) de 1994 y su Entendimiento y el art. V del Acuerdo General sobre Comercio de Servicios (GATS), conforme con el art. 1<sup>32</sup> del capítulo II Disposiciones Generales*. A pesar de la simplicidad de este enunciado, el borrador del Acuerdo es extenso y abarca una serie de aspectos que interfieren con el libre comercio, tales como los marcados en el apartado d) del art. 2 del capítulo 2 que señala: "Los objetivos de este Acuerdo son los siguientes: ... eliminar obstáculos, restricciones y/o distorsiones innecesarias al libre comercio entre las partes, (incluyendo, prácticas de comercio desleal, medidas para-arancelarias, restricciones injustificadas, subsidios y ayudas internas al comercio de bienes y servicios)".

Al ser un instrumento internacional moderno con un proceso de negociación de varios años y con la experiencia de los países que serán parte en la materia, el ALCA contempla un capítulo dedicado expresamente a las *Disposiciones Medioambientales* (capítulo IV), mismo que comentaré brevemente.

En el art. 1 se reconoce el derecho de cada parte para establecer internamente, sus niveles de protección ambiental y prioridades de desarrollo, así como para adoptar o

---

31. Tomado de "Antecedentes del proceso del ALCA" en: <http://www.ftaa-alca.org>, v.i. 9 de mayo de 2004.

32. Todos los artículos referidos son del capítulo IV.

modificar su política y legislación; resalta el compromiso de que *cada parte garantizará que dichas leyes y políticas establezcan y fomenten altos niveles de protección ambiental y se esforzará por perfeccionar dichas leyes y políticas.*

Por su cuenta, el art. 2 se dedica a la aplicación y fiscalización de la legislación ambiental, teniendo como objetivo asegurar que no haya disminución de ello, como mecanismo para buscar o incentivar la inversión extranjera en el territorio de alguna de las partes ya que esto implicaría una competencia desleal y una distorsión del mercado. Cabe observar que al ALCA –como al ACA/TLC y al TLCUEM– le faltaría lo que abiertamente se realiza en la Comunidad Europea: una armonización legislativa en materia de protección ambiental y en especial, de la ecotributación, para evitar distorsiones. Sé que evidentemente, en un acuerdo comercial internacional es difícil obligar o comprometer a las partes a esto ya que ello podría *rozar* a la soberanía y poder legislativo de un Estado, sin embargo, la intención de todo este tipo de cláusulas es esa, evitar desigualdades significativas en la legislación ambiental que ocasionen distorsiones en la competitividad.

El art. 3 está dedicado a dar cabida a la participación ciudadana en materia ambiental en el ALCA, recibiendo comunicaciones y respondiendo las consultas que se hagan; en cuanto a las consultas entre las partes, las disposiciones se encuentran en el art. 5, relacionándose con el 4 dedicado a la cooperación en materia de información ambiental.

Los compromisos respecto a las garantías para procedimientos judiciales, cuasijudiciales o administrativos relacionados con las sanciones o disposiciones en materia ambiental, se encuentran con detalle en el art. 6; este artículo, al igual que los anteriores, presenta una gran similitud en la redacción con las disposiciones equivalentes del ACA/TLCAN.

Por otra parte, también se prevé en el ALCA, la coexistencia con otros acuerdos bilaterales o regionales, *en la medida de que los derechos y obligaciones en ellos contraídos, impliquen un nivel mayor de integración que el previsto en el ALCA*; así, habrá que observar los efectos con el TLCAN y TLCUEM (art. 3, literal d y arts. 4.3 y 8 del cap. II).

El último artículo del capítulo en comento, el 9, está dedicado a las definiciones, estableciendo que por legislación ambiental se entenderá a “cualquier ley o regulación de una parte, o disposición de las mismas, cuyo propósito principal sea la protección del medio ambiente o la prevención de algún peligro contra la vida o salud de los seres humanos, los animales o plantas”, enunciándose a continuación una serie de ejemplos; en mi opinión, no debería ser taxativo el listado, sería mejor dejar solo la definición.

## ECOTRIBUTACIÓN EN EL ALCA

En el art. 7 del borrador del Acuerdo del ALCA se reconoce expresamente que:

los incentivos y otros mecanismos flexibles y voluntarios pueden contribuir al logro y mantenimiento de altos niveles de protección ambiental... Según proceda, y de conformidad con su legislación, cada parte alentará el establecimiento de incentivos y mecanismos voluntarios que podrán incluir: c) Incentivos para alentar la protección de los recursos naturales y el medio ambiente, incluso, cuando proceda, *mecanismos de mercado*, tales como incentivos financieros para conservar, restaurar y mejorar el medio ambiente; incentivos para intercambiar o comercializar permisos, créditos u otros instrumentos relacionados con el medio ambiente, que faciliten el logro eficiente de objetivos ambientales; y el reconocimiento público de las instalaciones o empresas que tengan un comportamiento ambiental superior. (El énfasis es mío)

Al igual que en los acuerdos analizados, no se plantea a detalle la tributación ambiental pero como también ya señalé, cabe dentro del concepto de *mecanismos de mercado*. No me extiendo más al respecto ya que sería repetir lo escrito en relación al ACA/TLCAN y TLCUEM y expreso una reflexiones finales que abarcan a los tres acuerdos.

## REFLEXIONES FINALES

La integración económica y el libre comercio entre países es una tendencia irreversible en el escenario internacional; los acuerdos o tratados signados para establecer zonas de libre comercio han evolucionado e incorporan al medio ambiente y sus mecanismos de protección con un doble aspecto: como una necesidad para conseguir el desarrollo sustentable, y, por otro lado, en su relación con el comercio, específicamente, tratando que las medidas de protección ambiental no interfieran con aquél y no se creen distorsiones en el mercado.

En cuanto al tema fiscal en general, me parece que es uno de los últimos bastiones de la soberanía del Estado, ya que en algunos casos, como la Comunidad Europea, se han cedido competencias y facultades legislativas que tradicionalmente eran reservadas al poder legislativo del Estado, por ello en los acuerdos de libre comercio solo se previene la doble imposición, la lucha contra la evasión y el fraude fiscal pero no se explicita las armonizaciones de las legislaciones fiscales, incluyendo claro, a la ecotributación. Es lejano un panorama donde la mayoría de países tenga establecida una ecotributación sólida que obligue a incorporar explícitamente el tema en los acuerdos comerciales; por lo pronto, cuando las medidas de protección ambiental, y dentro de ellas los instrumentos económico-fiscales, ocasionan una competencia des-

leal o afectan la competitividad (alteración de precios) distorsionando el libre comercio, se recurre a la solución de controversias ante la OMC u organismos autorizados, como el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea.

Finalmente, se puede afirmar sin gran polémica que hay un avance mundial de los *ecotributos* como una categoría más de los tributos pero los problemas relacionados con ellos, especialmente la colisión con los principios constitucionales que los rigen, no se han solucionado en la mayoría de ordenamientos jurídicos; así, habrá que solucionar primero internamente en cada país tales problemas y tener un eficaz funcionamiento de la ecotributación a nivel nacional, antes de pensar en plantearlos a nivel transnacional (como el fallido intento de la ecotasa sobre las emisiones de dióxido de carbono de la Comunidad Europea) o mencionarlos francamente en los acuerdos de libre comercio.

## BIBLIOGRAFÍA

- Aceves Ávila, Carla D., *Bases fundamentales de derecho ambiental mexicano*, México, Porrúa, 2003.
- Aguilar Fernández, Susana, “Políticas medioambientales y diseños institucionales en España y Alemania: la Comunidad Europea como escenario de negociación de una nueva área política”, tesis doctoral mimeografiada, Madrid, Universidad Complutense de Madrid, 1992.
- Alonso García, Enrique, *El derecho ambiental de la Comunidad Europea*, vols. I y II, s.l., Civitas, 1993.
- Barrón, Luis F. y Alain de Remes, coords., *Crecer y conservar. Definiciones para una política ecológica*, México, Cal y Arena / CIDAC, 1996.
- Brañes, Raúl, *Manual de derecho ambiental mexicano*, México, FCE / Fundación Mexicana para la Educación Ambiental, 1994.
- Figueroa Neri, Aimée, *Fiscalidad y medio ambiente en México*, México, Porrúa, 2000.
- “Los instrumentos económico-fiscales para la protección ambiental: virtudes y vicios”, en César Montaña Galarza, edit., *Temas especiales de derecho económico*, Quito, Corporación Editora Nacional / Universidad Andina Simón Bolívar, 2003.
- “Fiscalidad ambiental en México, una década en busca de su establecimiento”, en Aimée Figueroa Neri, coord., *Tópicos fiscales internacionales contemporáneos*, México, Universidad de Guadalajara, 2004.
- Giner de los Ríos, Francisco, “La política fiscal en México y las iniciativas de impuestos ambientales discutidas y aprobadas por el Congreso en diciembre de 2001”, en Gabriela Moreno Arellano, Paola Mendoza Sánchez y Sara Ávila Forcada, comps., *Impuestos ambientales. Lecciones en países de la OCDE y experiencias en México*, México, Instituto Nacional de Ecología / Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales, s.f.



Libre comercio, medio ambiente y ecotributación. Reflexiones sobre el ACA/TLCAN, TLCUEM...

Jiménez Herrero, Luis M., *Medio ambiente y desarrollo alternativo (Gestión racional de los recursos para una sociedad perdurable)*, España, IEPALA, 1992.

Krämer, Ludwig, *Derecho ambiental y Tratado de la Comunidad Europea*, España, Marcial Pons, 1999.

López Ramón, Fernando, "Caracteres del derecho comunitario europeo ambiental", en *Revista Electrónica de Derecho Ambiental*, No. 1, Universidad de Sevilla, <http://www.cica.es/aliens.gimadus/lopezramon.html> v.i. 4/05/2000.

Magadan Díaz, Martha y Jesús Israel Rivas García, "Dumping ecológico o imperialismo ecológico: una estrategia de comercio o una medida de protección medioambiental", en *Noticias de la Unión Europea*, No. 160, 1998.

Rojas Amandi, Víctor Manuel, *La protección del medio ambiente en el TLCAN y la OMC*, México, Oxford Universty Press, 2000.

Rozo Gutiérrez, Carolina, "Las funciones extrafiscales del tributo, a propósito de la tributación medioambiental en el ordenamiento jurídico colombiano", en *Foro: revista de derecho*, No. 1, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar / Corporación Editora Nacional, 2003.

Yunez-Naude, Antonio, comp., *Medio ambiente, problemas y soluciones*, México, El Colegio de México, 1994.

Zelada Castedo, Alberto, "Comercio y medio ambiente, un asunto controvertido en la OMC", en César Montaña Galarza, edit., *Temas especiales de derecho económico*, Quito, Corporación Editora Nacional / Universidad Andina Simón Bolívar, 2003.

## Documentos

Acuerdo de Cooperación Ambiental de América del Norte entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos, el Gobierno de Canadá y el Gobierno de los Estados Unidos de América.

Acuerdo de Cooperación Económica, Concertación Política y Cooperación entre la Comunidad Europea, sus estados miembros y los Estados Unidos Mexicanos.

Agencia Europea de Medio Ambiente, *Informe de la AEMA, impuestos ambientales, evolución reciente*, Copenhagen, AEMA, en: [http://europa.eu.int/agencias/eea/index\\_es.htm](http://europa.eu.int/agencias/eea/index_es.htm), 2000.

Comisión Europea, *Política del Medio Ambiente en la Comunidad Europea*, Documentación Europea, periódico 5/1990, Luxemburgo, 1990.

— *How is the European Union Protecting Our Environment?*, Luxemburgo, Publicaciones de la Comisión Europea, junio de 1996.

Comunidad Europea, *Sexto Programa de Acción de la Comunidad Europea en materia de Medio Ambiente*, "Medio Ambiente 2010: el futuro está en nuestras manos", disponible en: <http://www.europa.eu.int>

— *V Programa Comunitario de Política y Actuación en Materia de Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible (1992-2000)*, disponible en: <http://www.europa.eu.int>

Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), *Environmental Taxes in OECD Countries*, Paris, OCDE, 1995.

— *Environmentally Related Taxes in OECD Countries, Issues and Estrategies*, Paris, OCDE, 2001.

SEMARNAT / Centro Mexicano de Derecho Ambiental / Centro Internacional de Derecho Ambiental, *Ambiente, derecho, economía y política*, México, disponible en: <http://www.ine.gob.mx>

The EE Comittee of the American Chamber of Commerce in Belgium, *EC Environment Guide*, Belgium, The EE Comittee of the American Chamber of Commerce in Belgium, 1994.

## La fuerza normativa de la Constitución ecuatoriana actual

*Julio César Trujillo Vásquez\**

Este trabajo está encaminado a analizar concisamente las condiciones de exigibilidad y aplicabilidad de las normas constitucionales vigentes en el Ecuador, a la luz de varias concepciones teóricas y doctrinarias actuales que analizan su función normativa. La Constitución es estudiada como norma jurídica y no como simple enunciado de buenos deseos o programa político; así, el autor aborda las consecuencias de la aplicación directa e inmediata de sus preceptos, indaga los valores, principios e instituciones que positiviza y su estimación como fuente de derecho; trata de la interpretación de conformidad con la Constitución y sus funciones: la legitimación y la limitación del poder, la defensa de la libertad, etc. Refiere además las relaciones entre Constitución, derecho internacional e instrumentos de integración. Para lograr estos objetivos acude a jurisprudencia ecuatoriana relacionada.

FORO

**L**a Constitución tiene caracteres comunes a cualquier norma jurídica y otros específicos que hacen de ella una norma jurídica singular, diferente de las demás normas jurídicas con las que no deja de compartir los caracteres que hemos denominado comunes.

Veamos lo que significa la Constitución como norma jurídica y a continuación qué es lo que hace de ella una norma singular.

### LA CONSTITUCIÓN ES NORMA JURÍDICA

La teoría de que la Constitución es norma jurídica no fue aceptada unánimemente, en el pasado; mas bien las opiniones de los autores y del derecho positivo estuvieron divididos entre quienes, con los Estados Unidos de América, la defendieron y

---

\* Constitucionalista ecuatoriano, profesor del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

aplicaron desde el primer momento y quienes, con el respaldo de Europa continental, sostenían que no era sino “una declaración de principios, un programa político”.

Salvo opiniones aisladas, ha prevalecido, por fortuna, la primera tesis, esto es, la de que la Constitución es norma jurídica, y es que en el Estado democrático las normas constitucionales son, tanto o más que cualquiera otra ley, expresión de la voluntad soberana del pueblo expresada directamente en el caso de su aprobación en plebiscito o referéndum, o indirectamente por medio de sus representantes elegidos con el encargo expreso de adoptarlas.

Esta es la teoría que se infiere del Preámbulo de nuestra Constitución que imputa al Pueblo del Ecuador el hecho de haber adoptado o establecido las normas fundamentales que en ella constan.

#### APLICABILIDAD DIRECTA E INMEDIATA

Las consecuencias de la calidad de norma jurídica son varias, una de ellas es que los preceptos constitucionales son de aplicación directa e inmediata.

Que son de aplicación directa significa que de ellas derivan derechos y obligaciones para sus destinatarios, e inmediata quiere decir que no es necesaria la mediación de una ley que los desarrolle para que la persona demande el respeto a los derechos y garantías que le corresponden o la reparación de los perjuicios causados por su violación y que, por lo contrario, esa demanda puede fundamentarla en lo que, al respecto, establezca la Constitución y que las autoridades deben sustentar en ellas sus resoluciones según el art. 18, inciso primero, cuando de derechos y garantías se trate.

Además, por esta misma razón, o sea por tratarse de normas jurídicas de aplicación directa e inmediata, las autoridades públicas, de cualquier género o especie y nivel, en cualquier asunto y no solo en materia de derechos y garantías, pueden sustentar sus resoluciones o fallos en los propios preceptos constitucionales (art. 273), y esto lo mismo en el caso de que los interesados expresamente soliciten que cuando no lo piden por ignorancia, olvido o cualquiera otro motivo, no hace falta, pues, una ley que desarrolle el texto constitucional; ésta tesis la comparte el Tribunal Constitucional (Caso No. 213-2000-RA, Gaceta Constitucional No. 2).

Una segunda consecuencia del hecho de que la Constitución es norma jurídica, y no simple enunciado de buenos deseos o programa político, es que sus preceptos son obligatorios (como que son sus primeros destinatarios) para todas las instituciones del Estado, pues de ella derivan su organización y, de conformidad con el art. 119, en ella constan sus competencias y facultades; a ésta disposición general se añaden referencias especiales como las del art. 131 para el Congreso Nacional, del art. 171.1

para el Presidente de la República en su triple calidad de Jefe del Estado, Jefe del Gobierno y Jefe de la Administración Pública, del art. 199 para todos los órganos de la Función Judicial, etc.

Las normas constitucionales regulan, como acabamos de ver, los elementos e instituciones del Estado su organización y funciones, las relaciones entre sí y con los habitantes del territorio estatal, cosa admitida siempre y sin discusión por casi todos, pero también son aplicables, y esto es relativamente nuevo, a las relaciones de los habitantes entre ellos, ya porque el art. 97.1 dispone que es deber y responsabilidad de todos los ciudadanos acatar y cumplir la Constitución y ya también porque siendo responsabilidad del Estado, al tenor del art. 16, hacer que los derechos de la persona sean respetados, es obvio que su infracción, al igual que la infracción de cualquier norma jurídica verdaderamente tal, sea sancionada, lo mismo cuando los infractores sean otras personas o instituciones públicas que cuando sean personas o instituciones privadas, nacionales o extranjeras.

La violación dolosa de los derechos y garantías constitucionales es o debe ser prevenida y evitada eficazmente por el Estado y, cuando la prevención no ha sido suficiente o eficaz, debe ser reprimida en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, como trata de hacerlo el título II del libro segundo del Código Penal, lo mismo si es cometida por los particulares que si lo es por el Estado a través de sus funcionarios y empleados, que no son sino órganos suyos.

El valor normativo de la Constitución respecto de las relaciones entre particulares ha sido reconocido en varias disposiciones constitucionales, en particular por el art. 18 de la Constitución cuando reconoce la facultad de proponer acciones por el desconocimiento de los derechos establecidos en ella, sin distinguir entre el desconocimiento debido a la acción de las instituciones del Estado o el proveniente de los actos de los particulares. Esta es también la jurisprudencia de la Función Judicial en las dos instancias y por la Corte Suprema de Casación (v. gr. juicio Oquendo contra CRATEL S.A.).

En fin, la Constitución como cualquiera otra norma jurídica deroga todas las normas jurídicas preconstitucionales, o sea las anteriores a la fecha en que ella o sus reformas hayan entrado en vigencia y, por lo tanto, las autoridades llamadas a aplicar el derecho no las deben aplicar por haber sido derogadas, en virtud del principio de que la ley posterior deroga la anterior que se le oponga (*lex posterior derogat priori*); sin embargo, hay autores para quienes, la declaración de inconstitucionalidad de las normas jurídicas anteriores a la Constitución es necesaria como lo es para las normas posteriores para que tengan valor *erga omnes* o general en tanto que la del juez que la inaplicaría tendrían validez entre las partes del litigio *—inter partes—*.

La oposición que acarrea la derogatoria de la norma anterior a la Constitución por la norma constitucional posterior es la oposición sustancial o de contenido, es decir la contradicción entre lo que debe disponer la norma legal y lo que debería decir según la norma constitucional, no así la oposición formal debida al órgano que la ha expedido o al procedimiento observado en su expedición; en este caso estarían los decretos supremos de las dictaduras.

## DIVERSIDAD DE NORMAS

El que todas las normas de la Constitución sean normas jurídicas vinculantes para los poderes públicos al igual que para los habitantes del país no quiere decir que todas sean de la misma naturaleza y especie, por el contrario, cabe clasificarlas según diversos criterios.

Unas son de organización, que se dividen a su vez en “normas de estructura” o normas que organizan el territorio, la población y los órganos del Estado; “normas de competencia” o normas que confieren competencias o poderes y “normas procedimentales” o normas que regulan el modo de ejercer el poder conferido por las normas de competencia a los órganos instituidos por las normas de estructura.

En nuestra Constitución las normas de estructura están agrupadas junto a las de competencia y procedimentales en el título II, que divide a los habitantes del Ecuador en ecuatorianos y extranjeros y regula sus estatus, en el título XI, en los títulos V, VI, VII, VIII y IX, que se ocupan de las instituciones del Estado y en particular del Legislativo, Ejecutivo y Judicial, de la organización electoral y de los órganos de control, además de las normas acerca del Estado unitario, del control constitucional y del sistema económico, que se encuentran dispersas en otros títulos y capítulos.

Acercas de las normas de estructura no hay más dificultades que las relacionadas con la división de los habitantes y de su diferenciación en ecuatorianos y extranjeros, amén de los derechos de los unos y de los otros; pero, entre los ecuatorianos, no obstante la igualdad ante la ley que los une, la Constitución hace distinciones en procura de la igualdad real, que legitiman el trato diferente a los indígenas y negros, mujeres, niños, trabajadores dependientes, personas con discapacidad y de la tercera edad; en cambio, de la división territorial del poder depende la forma de Estado federal, autonómico o unitario y éste en propiamente tal o en descentralizado, el nuestro se define como Estado unitario de administración descentralizada.

Respecto de las normas de competencia, una parte de la doctrina, no muy extendida, enseña que por su naturaleza son “permissivas” en el sentido de que permiten o autorizan a los órganos crear normas y tomar decisiones que no podrían crearlas ni adoptarlas si es que no tuvieran esa autorización, pero para otras doctrinas son man-

damientos o definiciones, y aún de fijación de condiciones para la existencia o validez de las leyes y normas, en general; para Guastini, en cambio, las normas de competencia son todo al mismo tiempo, debido a la naturaleza compleja de los preceptos constitucionales.

De las normas permisivas no hay que olvidar a las normas que De Otto denomina normas de “programación final”, o normas que confieren al Estado competencia y facultades para intervenir en las relaciones jurídicas antes abandonadas a la libertad contractual y, sobre todo, para crear las condiciones económicas, sociales y culturales para que sea posible el goce real de los derechos, el ejercicio efectivo de las garantías y la vigencia práctica del Estado social y democrático de derecho, tales son, por ejemplo, entre nosotros, las normas del sistema económico y las que acompañan al reconocimiento de los derechos, en particular de los económicos, sociales y culturales, aunque parecida estructura tienen algunos de los civiles y políticos y desde luego los colectivos.

Con relación a la fuerza normativa de las normas de competencia o permisivas, hay quienes en la doctrina propugnan y sistemas de derecho positivo que disponen que su violación acarrea la inexistencia jurídica de las normas creadas por los órganos a quienes no se les ha conferido la facultad de crearlas o lo que es lo mismo, no existen por incompetencia del órgano que las ha creado, mientras que el incumplimiento de cualquiera de las normas procedimentales acarrearía la nulidad de la norma así creada.

Creo que, en nuestra Constitución, no hay razones para la distinción entre inexistencia y nulidad, puesto que el Tribunal Constitucional tiene competencia para conocer, por igual, de las demandas de inconstitucionalidad por razones de fondo y de forma, de conformidad con el art. 276.1, y el conflicto o contrariedad por las que las autoridades y jueces no han de aplicar la norma infraconstitucional puede ser asimismo con las normas constitucionales de competencia, procedimentales y/o de contenido; más aún, la doctrina permanentemente sustentada por el Tribunal Constitucional es que la primera falencia que, para resolver las demandas o acciones de amparo, debe dilucidar es de si el acto impugnado no es legítimo por la competencia del órgano de que él proviene y en los casos Nos. 1128-2000-RA y 010-2001-RA expresamente sostiene que el acto de la autoridad pública es ilegítimo por falta de competencia de la autoridad que lo emite (Gaceta Constitucional No. 3).

Otras normas constitucionales son de conducta o comportamiento cuando versan sobre los derechos y garantías que el Estado reconoce a sus habitantes; a éstas a su vez se las suele subdividir en normas operativas o de “aplicación inmediata” y programáticas o de “aplicación progresiva”. Por cierto, en nuestro caso, de acuerdo con el art. 18, inciso primero, todos los derechos y garantías reconocidos constitucional-

mente son de aplicación directa e inmediata, no obstante creo que no todos son exigibles de la misma manera y con los mismos medios o garantías.

Por supuesto, como enseña Pérez Royo entre las normas de estructura y las de conducta hay:

una conexión clara. Sin normas de conducta no tienen sentido las normas de organización, ya que éstas existen para producir normas para los ciudadanos, para dar solución a los problemas que se plantean en las relaciones sociales de los individuos. Pero sin norma de organización no serían posibles las normas de conducta, ya que no se podría identificar nunca cuándo una norma es de verdad norma jurídica.

Por último, aunque el principio general es que las normas constitucionales son de aplicación directa e inmediata, hay normas que, por expresa disposición de la misma Constitución no pueden ser aplicadas mientras no se dicte una ley al respecto, en este caso se dice que son de aplicación diferida, es lo que ocurre en nuestro medio con la fijación de condiciones o requisitos para el ejercicio de los derechos políticos garantizados en ella (art. 26), de donde resulta que para el goce de esos derechos basta la Constitución, pero la ley puede regular su ejercicio, fijando requisitos que, sin que impliquen privación de ellos a nadie, añadan condiciones compatibles, razonablemente proporcionadas a los fundamentos y fines que los justifiquen.

Este principio, por cierto, es diferente del principio de reserva de ley de que hablaré más adelante y que es más bien una limitación al poder de las autoridades públicas y la concreción del principio por el que “todo lo que no está prohibido por la ley no puede ser impedido, y nadie puede ser obligado a hacer algo que la ley no ordena”.

## LOS VALORES Y PRINCIPIOS

Los autores proponen otras clasificaciones que, siendo de mucha utilidad sobre todo para determinar los mecanismos de su exigibilidad, no las vamos a estudiar aquí porque nos alejarían de nuestro tema; pero no podemos dejar de anotar que las normas de la Constitución *positivan* valores, principios e instituciones.

La libertad, igualdad, justicia, progreso, solidaridad, equidad y paz están enunciados en el Preámbulo, como bienes que, por ser compartidos por todos los ecuatorianos, debe entenderse que para su realización han de tender todo el ordenamiento jurídico y se han de orientarse todas las actividades de las instituciones del Estado, habida cuenta además que la libertad, igualdad y justicia están positivados como normas y forman parte del elenco de derechos de los habitantes del Ecuador; los valores son también normas, mandatos en cuanto ideales hacia cuya realización es deber de



los destinatarios dirigir sus actos, que de ser evidentemente incompatibles serían inconstitucionales y podrían ser juzgados como tales.

Son numerosos los principios que en los distintos campos de la vida social se encuentran consagrados en nuestra Constitución, como ejemplos podemos citar el art. 4 en materia de relaciones internacionales, el art. 35.1 para las relaciones laborales, el art. 48 sobre los derechos de los niños, la publicidad de la ley para que sea obligatoria porque su conocimiento es posible para todos (art. 153), para la organización económica al servicio de la persona humana (art. 242). El papel de éstos y de todos los principios en el derecho es triple: inspirar a los poderes públicos en sus actos y, en particular, al legislador al expedir la ley, guiar al intérprete en la dilucidación del contenido y alcance de las normas, y llenar los vacíos o lagunas del Derecho positivo en todas sus ramas.

En el Ecuador, lo mismo que en otros muchos países, el Código Civil ha suplido a la Constitución en la *declaración* de los principios del ordenamiento jurídico y aún ahora complementa los enunciados en la Constitución, tal es el caso del principio de la irretroactividad de la ley (art. 7 del Código Civil) que al no estar constitucionalmente consagrado hemos de entender que viene a ser la regla general aplicable a todo el orden jurídico, salvo para las normas para las que la autoridad competente haya dispuesto en forma expresa lo contrario, con excepción de la materia penal para la que constitucionalmente rigen otros principios.

Con esta salvedad la Constitución asume el rol de garante de la integridad del ordenamiento jurídico del Ecuador y sustituye, por lo menos en la mayor parte, al Código Civil como derecho común, en consecuencia, ningún conflicto de derecho queda sin solución por falta de ley porque si realmente no existe ley expresa se lo resolverá de conformidad con los principios constitucionales primero y con los del Código Civil subsidiariamente, a pesar de que éstos ya no podrán ser entendidos por su texto literal sino más bien, en armonía con el ordenamiento jurídico que preside la Constitución Política de la República.

## INTERPRETACIÓN DE LA CONSTITUCIÓN

Los órganos encargados de aplicar la Constitución deben aplicarla desentrañando el contenido de sus preceptos y de acuerdo con ese contenido y la realidad social del momento organizar al Estado, orientar sus actividades y salvar la dignidad de los habitantes del territorio del mismo Estado.

Se trata de una interpretación de la Constitución o mejor dicho de los preceptos de la Constitución y para hacerlo se deberá adoptar el método y seguir los princi-

pios que sean apropiados a la naturaleza y a las funciones de la norma jurídica fundamental.

## LA CONSTITUCIÓN ES NORMA SUPREMA

La Constitución no es una norma jurídica cualquiera sino la norma fundamental y fundamentadora, la norma de normas, la norma suprema, y esta calidad le imprime una especificidad o singularidad que la distingue de toda otra norma jurídica en su estructura, reforma, funciones e interpretación.

### CIMIENTO DE LA NORMA FUNDAMENTAL

Tanto para Kelsen como para Bobbio no es asunto de incumbencia de la Teoría del Derecho averiguar por qué la Constitución es norma fundamental, ya que basta saber que ésa es la función que cumple en el ordenamiento jurídico cuando ella crea los órganos, establece las reglas que atribuyen a esos órganos estatales la facultad de crear normas jurídicas y determinan el procedimiento conforme al cual han de ejercer válidamente la facultad atribuida, bajo pena de que la norma creada con violación de estas reglas sea inconstitucional y de que, por lo mismo, se la prive de todo valor.

Bobbio se aparta de Kelsen en cuanto admite que es función de la norma fundamental además fijar el órgano competente y el procedimiento para la creación de las demás normas jurídicas, la de determinar los límites y el contenido de las normas jurídicas derivadas de ella y, por esto, la Constitución asegura la coherencia del ordenamiento jurídico ya que no permite que subsistan dos o más normas que regulen el mismo objeto de modo contradictorio, evento ante el cual la Constitución invalida a la norma que se aparta de la forma de creación prevista en ella o que regula en términos incompatibles con ella, cuestión ésta que no reconoce el maestro austriaco.

El derecho constitucional no se satisface con la respuesta de la Teoría General o Teoría Pura del Derecho, porque siendo el crisol en el que el poder se transforma en norma jurídica necesita explicar el proceso de la mutación para pasar del campo de la ciencia política al campo de la ciencia jurídica, sin invadir el ámbito de la Filosofía del Derecho.

La Constitución es la norma fundamental por su origen, es decir, porque proviene del poder constituyente fundacional u originario que es el acto por el cual una comunidad cualquiera, asentada en un determinado espacio del universo, tiene fuerza y recursos suficientes para constituirse en Estado soberano, alcanzar el reconocimiento de tal por la comunidad internacional, luego fijarse objetivos y adoptar la organización adecuada para realizar estos objetivos.

Posteriormente, en ejercicio del mismo poder puede actualizar los objetivos, estimular cambios en su organización y renovar expresa o tácitamente su decisión inicial de constituirse en Estado soberano, para lo cual puede seguir el camino revolucionario que empieza por abrogar la Constitución o seguir el camino menos espectacular de la simple reforma, enmienda o revisión constitucional.

Esta decisión en una sociedad pluralista, como es la sociedad moderna, supone que la diversidad de fuerzas políticas, de grupos y de ideologías, de intereses y aspiraciones que en ella existen, como enseña Conrado Hesse, han llegado a un punto en el que, como mínimo común denominador, todos coinciden y así viene a ser la base de la convivencia pacífica, del trabajo y de la cooperación solidaria; su reforma es posible pero por suponer el encuentro de un nuevo punto de equilibrio en la reforma debe haber una mayor participación de la sociedad de la que hace falta para la expedición de una norma de menor jerarquía que a ella queda subordinada.

Esta mayor participación puede ser igual a como fue la participación en su adopción inicial, directa o por medio de sus representantes y se traduce en normas que, para la reforma constitucional, prescriben mayores requisitos que para la expedición de una ley o norma de menor jerarquía, lo que hace de la Constitución una Constitución rígida; pero, con la reforma constitucional cuando la Constitución es realmente normativa y no meramente nominal, cambia o debe reformar también todas las normas jurídicas del ordenamiento jurídico que le sean incompatibles y esto puede significar un serio trastorno de la vida social, la reforma debe ser el último recurso al que solo se debería apelar cuando la actualización de la norma constitucional a las nuevas realidades sociales, económicas, políticas y aún culturales, no sea posible por la vía de la interpretación o de la mutación.

Siendo la Constitución la decisión política básica del pueblo es necesario que las decisiones posteriores de sus representantes, sean leyes, reglamentos, ordenanzas, etc., se ciñan a lo que la base ha previsto acerca de la forma y el contenido de éstas, a menos que se quiera desobedecer la decisión última del pueblo y destruir el edificio todo que en ella se levanta o poner en peligro su estabilidad.

## LA CONSTITUCIÓN FUENTE DE DERECHO

Ante la imposibilidad de que la Constitución desarrolle todas las normas jurídicas que requiere el Estado social y democrático de derecho, ella se limita a establecer las reglas que determinan, como ya hemos dicho, el órgano investido de facultad para crear las que sean necesarias en el futuro, las materias sobre las cuáles puede hacerlo, el contenido y el procedimiento con arreglo al que ha de ejercer esa facultad, los límites que ha de respetar, los valores, principios y objetivos cuya realización debe

perseguir; por tanto la Constitución es la fuente de la producción de todas las demás normas jurídicas.

En este sentido, la Constitución es la norma de las normas o sea la norma que regula la creación de todas las otras normas jurídicas, unas veces en forma directa como es el caso, en nuestro país, de la ley (capítulo V del título V), del reglamento (art. 171.5), de las ordenanzas (art. 230), de las regulaciones (art. 263), de las sentencias (art. 199), y otras veces indirectamente por medio de la ley, a la que se remite encargándole, en todo o en parte, que regule la creación de otras normas de inferior jerarquía, incluso los contratos y demás actos de mera aplicación.

A la reserva de ley se suman las normas por las que ciertos objetos o materias solamente pueden ser reguladas por otros instrumentos jurídicos como decretos, regulaciones, etc., es lo que hacen los preceptos que reservan para los decretos la declaración del estado de emergencia (art. 180), la fijación de tarifas arancelarias de aduana (art. 257), la fijación de tasas judiciales por el Consejo Nacional de la Judicatura (art. 207), la regulación de las funciones de la Contraloría (art. 211), las ordenanzas de los gobiernos provincial y cantonal (art. 228), o las regulaciones del Banco Central para la adopción de las políticas financiera y crediticia (art. 263), etc.

Como se puede ver, la norma fundamental, a la vez que produce normas, delega a los órganos que ella crea para que produzcan otras y éstos, a su vez, al mismo tiempo que ejecutan o hacen lo que dispone la norma que les faculta crear normas, producen otras disposiciones y así sucesivamente hasta llegar a los actos de mera aplicación, así la validez de las normas de menor jerarquía depende de su conformidad con las que atribuyen al órgano que las dictó, la facultad de crearlas y la forma de hacerlo.

De esta manera la Constitución distribuye competencias y estructura bajo su dependencia un sistema jerarquizado de normas que, cada vez son más numerosas y variadas por los órganos que las expiden y por las materias reguladas, y se convierte en el marco que mantiene la unidad del sistema del que ella es la norma suprema, por encima de la cual no hay jurídicamente nada, excepto el poder constituyente o poder soberano del pueblo, poder eminentemente político.

Según los arts. 272 y 276.1 de la Constitución, en nuestro ordenamiento jurídico como en la generalidad de los sistemas modernos, la conformidad de las normas de inferior jerarquía con las que les son de mayor jerarquía en la escala del sistema, no solo debe ser formal sino también material, es decir, las normas de menor jerarquía no solo deben provenir del órgano y con arreglo a los procedimientos constitucional o legalmente prescritos sino que deben respetar el contenido y los límites establecidos en la Constitución o la ley, a la manera como enseña Bobbio, según vimos antes.

De la armonía de las normas de inferior jerarquía con la Constitución depende su validez o, lo que es lo mismo, la pertenencia al mismo ordenamiento jurídico que preside la Constitución, y la sanción a las normas que la han violado es la inconstitucionalidad o expulsión del ordenamiento jurídico al que no pertenecen, y la nulidad o ilegalidad de las de menor jerarquía que violan la ley y así sucesivamente, de igual manera la validez de las normas de rango inferior a la ley depende de su conformidad con ésta en la forma y el contenido, etc.

La Constitución establece también el instrumento jurídico o la especie de normas que han de regular determinadas materias, así el art. 141 dispone que solo mediante ley se puede regular las materias en él mencionadas (reserva de ley), el art. 142 a su vez enuncia las materias que deben ser reguladas y reguladas por ley orgánica, y no por otro tipo de normas (reserva de ley orgánica); en este caso se trata de distribución de competencias entre las diferentes especies de normas.

No hay discusión acerca de la inconstitucionalidad de la ley ordinaria que se ocupa de materias reservadas para la ley orgánica, ni tampoco sobre la primacía de la ley orgánica que trata de la materia a ella reservada sobre la ley ordinaria que también se ocupa de esa misma materia, mas no sucede lo mismo cuando se trata de establecer las causas de esta primacía, ya que hay quienes afirman que ésta se basa en el principio de jerarquía, ya que la ley ordinaria está subordinada a la ley orgánica que es superior, nuestra tesis es que no hay relación de subordinación sino de competencia y entonces la ley ordinaria, en este caso, es inconstitucional porque versa sobre una materia que no debe ser regulada mediante este tipo de ley.

De otra parte, la ley orgánica que trate de una materia ajena a lo dispuesto en el art. 142 de la Constitución no tiene validez como ley orgánica, porque la condición de tal no depende de la voluntad del legislador sino de la materia fijada por la Constitución y, por lo tanto, ésta llamada impropriamente ley orgánica podría ser tratada como cualquier ley ordinaria; no sería inconstitucional porque la diferencia formal consiste en el número de votos necesarios para su aprobación y la mayoría absoluta necesaria para la ley orgánica subsume a la mayoría relativa necesaria para la ley ordinaria.

De la conformidad de las normas de inferior jerarquía con la Constitución depende su validez o, lo que es lo mismo, la pertenencia al mismo ordenamiento jurídico que preside la Constitución, y la sanción a las normas que la han violado es la inconstitucionalidad o expulsión del ordenamiento jurídico al que no pertenecen, y la nulidad o ilegalidad es la sanción de las normas de menor jerarquía que violan la ley y así sucesivamente.

Al control de la conformidad del ordenamiento jurídico con la Constitución o control de la supremacía de la Constitución se le conoce como el control de la constitu-

cionalidad o control de la Constitución, y al control de la conformidad de las normas infralegales se le denomina control de la legalidad.

## INTERPRETACIÓN DE CONFORMIDAD CON LA CONSTITUCIÓN

Para determinar cuándo una norma jurídica guarda conformidad con la Constitución es necesaria una tarea compleja, que comprende: la interpretación de la norma constitucional para identificar los parámetros conforme a los cuáles podamos juzgar si la norma jurídica es ajustada o no con la Constitución, la interpretación de la norma jurídica de rango inferior al de la Constitución para determinar su contenido y la forma cómo ha sido creado y, por fin, la constatación de si el contenido y la forma de la norma jurídica encaja dentro de los parámetros constitucionales.

Cuando la norma jurídica infraconstitucional encaja por el contenido y la forma en los límites constitucionales es válida, pertenece al ordenamiento jurídico que encabeza la Constitución, caso contrario es inconstitucional, no pertenece a la familia; además, el juez o autoridad, al igual que cualquier otro intérprete, cuando de aplicar la norma jurídica se trate deberá entenderla en términos compatibles con los límites y contenido que la Constitución señala en la materia de que trata la norma jurídica a aplicarse.

En todos estos casos, la Constitución viene a ser la guía para la interpretación de las normas jurídicas o sea que éstas deben interpretarse a la luz de la Constitución o conforme a ella.

## FUNCIONES DE LA CONSTITUCIÓN

La definición de la Constitución como norma jurídica suprema nos permite conocer su ubicación en la estructura jerárquica del ordenamiento jurídico y la función que ella cumple en la creación del derecho; pero, en el Estado moderno a ella se le han atribuido otras funciones conforme han variado también las funciones del Estado.

## LEGITIMACIÓN Y LIMITACIÓN DEL PODER

Contra el absolutismo monárquico durante el cual la voluntad del rey era la norma suprema, ya que la facultad de dictarla era inherente a su poder de origen divino o al contrato político de Hobbes, la revolución burguesa levantó la doctrina de la soberanía nacional o popular, en virtud de la cual el poder radica en la nación para unos,

y en el pueblo para otros, los gobernantes no tienen más poder que el que les delega la nación o el pueblo, cuya voluntad es la ley.

La ley, y en particular la ley constitucional, crea los órganos a través de los cuales el Estado ejerce el poder y les atribuye las facultades de las que por la elección o el nombramiento quedan investidos y no siéndoles suyo el poder que ejercen sino delegado por el pueblo, la Constitución deviene en fuente de éste y al mismo tiempo, su límite porque el Estado no puede ejercer el poder sino solo en las materias que la Constitución pone bajo su potestad, por medio de los órganos creados para el efecto y cada uno en el ámbito fijado por la Norma Fundamental.

Por consiguiente, la Constitución legitima el poder en tanto en cuanto quien lo ejerce llega al órgano creado por la Constitución, en la forma y términos que ella ha prescrito para el efecto, y, al mismo tiempo, limita el poder porque nadie puede intervenir en materias que no interesan al Estado por su relación con el bien común, ni ejercer más facultades que las asignadas por la misma Constitución. Esto es lo que reconoce el art. 1, inciso 2 de la Constitución Política de la República, que dice: “La soberanía radica en el pueblo, cuya voluntad es la base de la autoridad, que ejerce a través de los órganos del poder público y de los medios democráticos previstos en la Constitución”.

Vale la pena destacar que el término soberanía está usado en el sentido de capacidad del pueblo para decidir por sí mismo la organización que adopta y lo que han de hacer o no hacer por él, los órganos determinados en el art. 118, que al tenor del art. 119, no podrán ejercer otras atribuciones que el mismo pueblo las ha consignado en la Constitución y en la ley.

En estos términos, hace efectiva la democracia representativa que caracteriza al Estado ecuatoriano según el art. 1, inciso 1, pero esta democracia ha de constituirse de manera que, según el inciso 2 del mismo artículo, sea compatible con las prácticas de la democracia directa que al tenor del art. 26 y el capítulo II del título IV son, la iniciativa popular o facultad de los ciudadanos para presentar proyectos de ley al Congreso Nacional, revocar el mandato a los dignatarios que han llegado a los cargos públicos por elección popular, ser consultados y promover consultas populares en los casos y sobre las materias que la misma Constitución prevé y, en fin, fiscalizar los actos de los órganos del poder público en la forma y términos permitidos constitucional y legalmente.

## DEFENSA DE LA LIBERTAD

Con la triste y recurrente experiencia histórica, que enseña que las personas y grupos investidos de poder tienden a excederse en el ejercicio de ese poder cuando no

están fijados los límites del mismo y no hay quien controle el respeto de esos límites, los pueblos han querido fijarlos en la Constitución, por lo que ésta ha recurrido a varios arbitrios.

Unos de esos arbitrios es la división horizontal y vertical de poderes, la primera, mediante la distribución de competencias y facultades entre los órganos legislativo, ejecutivo, judicial y otros, creados igualmente en la Constitución, en la forma en que hace la nuestra en los títulos VI que trata de la Función Legislativa, VII que se refiere a la Función Ejecutiva, título VIII que se ocupa de la Función Judicial, título IX de la Organización Electoral y X de los Organismos de Control.

Para hacer realidad la división vertical del poder se organizan los estados en federales, autonómicos, y se contempla la descentralización de los estados unitarios, como el nuestro que según el art. 1, inciso 1, es unitario, de administración descentralizada (título XI).

Cada uno de ellos, dentro del ámbito de su competencia, tiene la obligación de promover el bien común y coordinar sus acciones para el efecto (art. 119), el primero de los deberes que la promoción del bien común impone es el de respetar y hacer respetar los derechos de la persona, constitucionalmente reconocidos (art. 16).

Así dividido el ejercicio del poder, ninguno de los órganos puede excederse de los límites constitucionalmente fijados y cualquiera de ellos puede demandar ante el Tribunal Constitucional a cualquiera de los otros poderes cuando rebase o pretenda rebasar esos límites, ya sea para reducirlo al ámbito de su competencia o para invalidar el acto para el que no tenía competencia, además en caso de amenaza de violación o de violación de los derechos constitucionalmente reconocidos, quien se encuentre legitimado para acudir al juez podrá demandar medidas que impidan la violación o remedien la violación cuando no se la ha podido impedir (arts. 277.5 y 95).

## EL ESTADO SOCIAL Y DEMOCRÁTICO DE DERECHO

A lo largo del siglo XX quedó en evidencia que la división que prevaleció en el siglo anterior, según la cual unas eran las relaciones sociales sobre asuntos de interés público y otras las relaciones que no trascienden del interés privado, no era la que mejor garantizaba la paz social y el bienestar de los pueblos, por consiguiente, se replanteó esa división y como consecuencia de ello, sin abandonar las funciones anteriores, el Estado asumió nuevas funciones y adoptó una nueva actitud ante las relaciones de interés privado.

En concreto, se revisó el concepto hasta entonces dominante sobre los derechos civiles y políticos, se los amplió con la lista de nuevos derechos como los económicos, sociales y culturales, se le responsabilizó de nuevas actividades y a este efecto



se le autorizó que interviniera en algunas de las relaciones sociales en las que antes le estaba vedado intervenir.

Sin desconocer que las decisiones políticas deben ser adoptadas por el voto de la mayoría cuando no es posible la unanimidad, el Estado social y democrático de derecho debe hacer compatible este método de resolver los desacuerdos, con el respeto a la opinión e intereses de la minoría, a la que se le debe conceder la oportunidad de acudir a la resolución de un órgano que tenga como función la de hacer respetar el ordenamiento constitucional, que es el acuerdo jurídico básico de todos, de mayoría y de minoría, cuando con violación de él considere que se trata de lesionarla.

Como en la Constitución, en cuanto acuerdo jurídico básico, están o deben estar garantizados los intereses y pareceres de todos, son características de la norma constitucional su generalidad y su apertura a diversas aplicaciones de conformidad con la realidad social y los cambios que en ella se operen, así pues una será la solución constitucional que las fuerzas políticas de derecha propongan a los problemas políticos, económicos, sociales y aún culturales de los que deba ocuparse el Estado, y otra será la solución asimismo constitucional que propugnen las fuerzas políticas progresistas o de izquierda, unas probablemente las requeridas en una época y otras en épocas distintas.

Por consiguiente, como intervenir en los campos económico, social, cultural y político para hacer realidad la democracia económica, social y política es cuestión que queda librada a los resultados de la correlación de las fuerzas sociales que se disputan el poder, con la aclaración de que cualquiera que sea el resultado de la contienda ninguno de los vencedores podrá contradecir las normas del acuerdo básico que es la Constitución, ni dejar, por lo tanto, de escuchar y asimilar la opinión y los intereses de la minoría si es que quiere deslegitimar el recurso del derecho a la rebelión de parte de ésta.

## OTRAS FUNCIONES

Conrado Hesse atribuye a la Constitución las siguientes tareas o funciones: integración, organización y dirección jurídica.

La tarea de integración consiste en reducir a unidad la multitud de grupos, opiniones, intereses y aspiraciones propios de una sociedad pluralista; la de organización significa constituir órganos, fundar o atribuir competencias y facultades, regular procedimientos, garantizar la cooperación, la responsabilidad y el control del ejercicio del poder evitando toda forma de abuso; y la función de dirección jurídica es dotar de fuerza vinculante a todo el ordenamiento jurídico por ser moralmente correcto.

Para el constitucionalista alemán lo “moralmente correcto” no se infiere del derecho natural existente al margen del pensamiento y la acción humanos, y mucho menos del positivismo escéptico, como él lo califica, sino de la lucha y experiencia de muchas generaciones.

Independientemente de que se acepte los fundamentos que invoca para lo moralmente correcto, lo cierto es que estas tres tareas o funciones son las que con éstos u otros términos nos han de guiar en la interpretación de los preceptos constitucionales.

## **EL DERECHO INTERNACIONAL**

El art. 4.3 declara que el derecho internacional es la norma de conducta por la que se ha de regir el Ecuador del mismo modo que espera lo hagan los otros estados; los tratados y convenios una vez publicados en el registro oficial forman parte del ordenamiento jurídico y prevalecen sobre las leyes y las otras normas de menor jerarquía, dice el art. 163; pero además en el art. 4.5 propugna la integración y en los arts. 17 y 18, confiere a los instrumentos internacionales el mismo rango que el de las normas constitucionales sobre derechos de la persona.

De esta manera, la Constitución establece tres categorías de normas de origen internacional: una es la compuesta por las normas de los instrumentos internacionales sobre derechos de la persona a las que les confiere rango constitucional, otra es la de las normas del derecho de la integración, y la tercera categoría está constituida por las normas de los tratados y convenios que no están comprendidos en las dos categorías anteriores, así como las del derecho internacional consuetudinario comprendidas en la genérica mención al derecho internacional del art. 4.3.

### **LOS INSTRUMENTOS SOBRE DERECHOS DE LA PERSONA**

Los instrumentos internacionales sobre los derechos y garantías de la persona revisten diversas modalidades, como son: declaraciones, convenciones, convenios, pactos o tratados, protocolos, cartas, etc.

Ahora bien, los derechos y garantías reconocidos en los instrumentos internacionales, cualquiera sea su denominación y cualquiera sea su fuerza vinculante en el derecho internacional, siempre que de ellos sea parte el Ecuador, se suman a los derechos y garantías constitucionalmente reconocidos con el mismo rango de éstos, porque así lo mandan los arts. 17, 18 y 95 de la Constitución.

Pero, si revisten la forma de un tratado deben ser sometidos a informe del Tribunal Constitucional, a la aprobación del Congreso y ratificación del Presidente de la República, sin que por esto se degrade su rango (art. 161.5).

Por consiguiente, los instrumentos internacionales sobre derechos de la persona, tienen el mismo rango o jerarquía de las normas constitucionales y, consecuentemente para los habitantes del Ecuador, de estos instrumentos nacen directa e inmediatamente derechos y obligaciones que pueden demandarlos de terceros, incluso del Estado, mediante el uso de las garantías constitucionales; las autoridades públicas, por su lado, en ellos pueden sustentar sus fallos y resoluciones tanto como en la Constitución, así hace el Tribunal Constitucional en el caso No. 239-2002-RA.

Si hubiera conflicto o diferencia entre los enunciados de la Constitución y de los instrumentos internacionales o entre los enunciados de un instrumento internacional y los de otro instrumento, se estará al texto que más favorezca a su efectiva vigencia, de acuerdo con el principio *favor libertatis* del art. 18 de la Constitución, que a decir de Pérez Luño:

no significa solo que en supuestos dudosos habrá que optar por la interpretación que mejor proteja los derechos fundamentales, sino que implica concebir el proceso hermenéutico constitucional como una labor tendiente a maximizar y optimizar la fuerza expansiva y la eficacia de los derechos fundamentales en su conjunto.

Pero el conflicto entre los instrumentos internacionales y las normas de rango inferior al rango de la Constitución será resuelto de acuerdo con el principio de jerarquía, o sea que la norma internacional no solo que ha de prevalecer sobre la nacional que le contradiga sino que ésta última carece de validez, lo mismo que cuando contradice la Constitución formal.

Mas aún, los derechos humanos tenidos por tales en el derecho internacional consuetudinario se encuentran en el mismo caso que los constantes en los instrumentos internacionales convencionales, por disposición del art. 19 de la misma Constitución, que dice que los derechos y garantías enunciados en la Constitución y en los instrumentos internacionales de que sea parte el país “no excluyen otros que se deriven de la naturaleza de la persona y que son necesarios para su pleno desenvolvimiento”; en esta situación estaría por ejemplo, el Protocolo II de Ginebra para la protección de las víctimas de los conflictos armados sin carácter internacional.

## LOS INSTRUMENTOS DE INTEGRACIÓN

Más complejas aunque no más difíciles son las relaciones de la Constitución con el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina (CAN), compuesto del derecho

originario, que integran los tratados y protocolos modificatorios, y del derivado, constante en las decisiones de la Comisión, en las resoluciones de la Secretaría General y los Convenios Complementarios.

Los arts. 4.5 y 5 legitiman la participación del Ecuador en los procesos de integración en general; ahora bien, en la integración en derecho por oposición a la integración por la fuerza, es indispensable que, en el territorio de todos los países miembros del proceso integracionista, rijan normas comunes en las materias sobre las cuáles versa la integración, y que esas normas comunes se las aplique en el mismo sentido y con el mismo alcance; en consecuencia, o este derecho común o comunitario prevalece sobre el derecho interno de cada país miembro, o la integración no es posible.

El art. 161.4, al mismo tiempo que autoriza celebrar tratados que, de acuerdo con el principio de reciprocidad, transfieran “a un organismo internacional o supranacional el ejercicio de competencias derivadas de la Constitución o la ley”, exige que estos tratados se revistan de las formalidades de los tratados solemnes; por esta especie de tratados se introduciría el “principio de competencia” que relativiza el principio de jerarquía, porque en los asuntos que se llegara a transferir la competencia normativa a favor de los organismos internacionales o supranacionales las normas expedidas por estos organismos primarían sobre el derecho interno no precisamente porque sean superiores de éste sino porque el Estado al mismo tiempo que transfiere, se despoja del poder que le permite dictar normas (¿soberanía?), por tanto, éstas serían nulas por provenir de una institución sin competencia.

El derecho derivado queda directamente sometido al derecho originario, y si de algún modo se opusiera a los instrumentos originarios procedería la acción de nulidad en manos del Tribunal de Justicia de la CAN; en cambio, con la acción de incumplimiento en contra del país miembro cuyo ordenamiento jurídico se oponga al ordenamiento jurídico de la CAN, se procura el respeto a la primacía de éste sobre aquel.

Es posible que esta escala se alargue más con los reglamentos y actos normativos que el Estado miembro de la CAN expida para cumplir con el derecho de la integración, o para reglamentar su aplicación en el territorio del país miembro, de conformidad con lo que, para el efecto, se encuentre establecido en su derecho interno; esos reglamentos y actos normativos están subordinados en su contenido al derecho de la integración y en la forma al derecho interno, los conflictos de tales reglamentos y actos normativos con el uno o con el otro derecho deberá ser resuelto por los tribunales nacionales, previa la interpretación prejudicial del Tribunal Andino del Acuerdo de Cartagena.

En conclusión, los tratados de integración, una vez que son aprobados con arreglo a la Constitución son fuentes de derecho en el interior de los países miembros de la CAN y tienen su propio orden jerárquico y sus propios mecanismos de control.

## OTROS TRATADOS O CONVENIOS

Los demás tratados, convenciones o convenios, como los del derecho originario de la integración, ocupan un sitio intermedio, es decir, están subordinados a la Constitución y por encima de todas las otras normas jurídicas del Ecuador; pero, para no abocarse a la difícil tarea de controlar su constitucionalidad ya cuando han sido ratificados, el art. 162 reconociendo la supremacía de la Constitución sobre el derecho internacional convencional, prescribe que el Congreso los aprobará en un solo debate, previo informe del Tribunal Constitucional “respecto a la conformidad del tratado o convenio con la Constitución”, y añade que de no ser conformes no se los podrá aprobar sin que antes de reforme la Constitución.

Por esta vía, que es la seguida por España, se hace innecesario el control constitucional *a posteriori*, que de efectuarse acarrearía conflictos entre el derecho constitucional y el derecho internacional público, porque para el primero si el tratado estuviera en contradicción con la Constitución se impondría su inconstitucionalidad y, por ello, la imposibilidad jurídica de cumplirlo al interior del país, y para el segundo, en cambio, el Estado no podría invocar su propia Constitución para sustraerse a la obligación de cumplirlo, según el art. 27 de la *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados* (CVDT), por la reiterada jurisprudencia internacional y por ser simple consecuencia de los principios de buena fe y *pacta sunt servanda*, comunes a todo acuerdo de voluntades.

La Constitución de modo consecuente con el control *a priori* no confiere competencia al Tribunal Constitucional para conocer de las demandas de inconstitucionalidad de los tratados o convenios una vez que han sido ratificados.

Sin embargo, queda pendiente de solución la situación de los instrumentos que no están sujetos a la aprobación del Congreso ni al informe de constitucionalidad del Tribunal Constitucional, llamados *executive agreements* o acuerdos de forma simplificada; éstos como aquellos no son producto de la voluntad unilateral del Estado ecuatoriano y, por lo mismo, jurídicamente no cabría que se declare su invalidez por medio de uno de sus órganos, como es el Tribunal Constitucional, tanto más cuanto que se produciría la situación anómala de que no es válido al interior del país mientras que para el derecho internacional sería perfectamente exigible y el Ecuador internacionalmente responsable.

La solución parece encontrarse, como enseña Diez de Velasco, en el mismo derecho internacional, mediante la demanda de nulidad prevista en el CVDT, arts. 65 a 68, la negociación, para dar por terminado el tratado o revisarlo en la parte objeto de la inconstitucionalidad y, en casos extremos, la denuncia, y, si el vicio es de forma, reiniciar las negociaciones para culminarlas correctamente, como sugiere en el Tribunal Constitucional el voto salvado en el caso del Convenio sobre la Base de Manta, en el que la mayoría resolvió declararse incompetente para conocer de las demandas de inconstitucionalidad de los tratados internacionales (Caso No. 032-2000-TC, Gaceta Constitucional No. 3).

## Análisis de la interpretación de inconstitucionalidad de la penalización de la homosexualidad en el Ecuador

Judith Salgado\*

El trabajo analiza la interpretación desarrollada por el Tribunal Constitucional del Ecuador en la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo del Código Penal que, hasta 1997, tipificaba como delito las relaciones homosexuales consentidas. Parte de un análisis crítico de los argumentos expuestos por los accionantes y la Presidencia de la República, para luego contrastar la teoría de los métodos de interpretación constitucional y su aplicación en la resolución del Tribunal. El artículo busca demostrar la estrecha relación entre ideología e interpretación del derecho. Sostiene que sobre la base de prejuicios homofóbicos el Tribunal propugna una igualdad abstracta desconocedora de la diversidad sexual y construye un conflicto ficticio entre el principio de igualdad aplicado a homosexuales y la protección a la familia y los menores.

FORO

Hasta 1997 el art. 516 inciso primero del Código Penal del Ecuador tipificaba como delito la homosexualidad en los siguientes términos: “En los casos de homosexualismo, que no constituyan violación, los dos correos serán reprimidos con reclusión mayor de cuatro a ocho años”.

La detención masiva de cien homosexuales en la ciudad de Cuenca en 1997 desata denuncias y solidaridades que crean el ambiente propicio para denunciar la inconstitucionalidad del art. 516 del Código Penal.<sup>1</sup>

\* Coordinadora académica del curso de especialización superior en Derechos Humanos, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador; coordinadora nacional del Programa Andino de Derechos Humanos; docente de la Universidad Andina Simón Bolívar.

1. Oscar Ugarteche, “Derechos sexuales y sociedad: construyendo espacios para la diversidad en América Latina”, en Magdalena León (editora), *Derechos sexuales y reproductivos Avances constitucionales y perspectivas en el Ecuador*, Quito, FEDAEPS/IEE, 1999, p. 72.

En efecto, en septiembre de ese año, varias organizaciones<sup>2</sup> de gays, lesbianas, bisexuales, transexuales y transgénero (GLBT), y de derechos humanos, presentaron ante el Tribunal Constitucional (en adelante TC) una acción de inconstitucionalidad contra el mencionado artículo. En noviembre del mismo año el TC resuelve aceptar parcialmente la demanda formulada y declarar la inconstitucionalidad del inciso primero del art. 516 del Código Penal, y suspender totalmente sus efectos. De otra parte, el TC no consideró inconstitucionales a los incisos segundo y tercero de dicha norma, que textualmente dicen:

Cuando el homosexualismo se cometiere por el padre u otro ascendiente, la pena será de reclusión mayor de ocho a doce años y privación de los derechos y prerrogativas que el Código Civil concede sobre la persona y bienes del hijo.

Si ha sido cometido por ministros del culto, maestros de escuela, profesores de colegio, o institutores, en las personas confiadas a su dirección o cuidado, la pena será de reclusión mayor de ocho a doce años.

Mi intención es realizar un análisis del proceso de interpretación constitucional en este caso concreto, los métodos aplicados, los principios resaltados y la relación entre ideología e interpretación desde la representación de la homosexualidad que el proceso evidencia.

Parto de la premisa central de que la interpretación, dada la pluralidad de sentidos posibles atribuibles a la norma, implica una opción o valoración del intérprete. La concretización de la norma constitucional no puede aislarse de la “precomprensión” del intérprete condicionada por sus experiencias, conocimientos y prejuicios fruto de su circunstancia histórica.<sup>3</sup>

No existe un sentido único en las normas y es el intérprete quien llena de significado al enunciado normativo, y lo hace desde su ubicación, su visión del mundo, sus valores, su ideología, en suma, desde su *locus de enunciación*.

Coincido con Obando<sup>4</sup> en la importancia de develar esos juicios previos y evidenciar la influencia de la ideología en la interpretación:

No podemos pretender despojar de sus concepciones ideológicas a quienes interpretan, pero sí les podemos exigir como límite de actuación que estén conscientes de sus pre-

---

2. Suscriben la demanda representantes del Movimiento Triángulo Andino, Cocinelli, Asamblea Permanente de Derechos Humanos, APDH, Servicio Paz y Justicia, SERPAJ.

3. Antonio Pérez Luño, *Derechos humanos, Estado de derecho y Constitución*, Madrid, Tecnos, 1999, pp. 259 y 264.

4. Ana Elena Obando, “Las interpretaciones del derecho”, en Alda Facio y Lorena Frías, *Género y derecho*, Santiago, LOM Ediciones, 1999, p. 181.



juicios de clase, de raza, de sexo, de edad, etc. al momento de realizar la interpretación para no imponer sus propios criterios personales como si estos fueran objetivos y neutrales.<sup>5</sup>

Deconstruir la *neutralidad* del derecho y su interpretación es una tarea fundamental, pues permite explicitar las relaciones de poder/dominación que subyacen en la normativa y su aplicación.

Sin negar que la declaración de inconstitucionalidad de la norma que criminalizaba las relaciones homosexuales consentidas constituye un logro en la lucha por la vigencia de los derechos humanos, el análisis de este proceso deja al descubierto los prejuicios y el repudio a la diversidad sexual que atraviesa la resolución del TC.

## LA HOMOSEXUALIDAD COMO DELITO

El derecho penal es un instrumento de control social que tiene el objetivo de obtener determinados comportamientos individuales en la vida social a través de mecanismos de coerción.<sup>6</sup> El poder coercitivo del Derecho tiene su máxima manifestación en el derecho penal.

Si el derecho penal es el recurso excepcional previsto para la protección de los bienes jurídicos considerados fundamentales para una sociedad, la penalización de una conducta concretiza el repudio, rechazo y sanción frente a determinados actos.

Butler plantea que el imperativo heterosexual permite ciertas identificaciones sexuales y excluye y repudia otras.

Esta matriz excluyente mediante la cual se forman los sujetos requiere pues la producción simultánea de una esfera de seres abyectos, de aquellos que no son “sujetos”, pero que forman el exterior constitutivo del campo de los sujetos. Lo abyecto designa aquí precisamente aquellas zonas “invivibles”, “inhabitables” de la vida social que, sin embargo, están densamente pobladas por quienes no gozan de la jerarquía de los sujetos, pero cuya condición de vivir bajo el signo de lo “invivable” es necesaria para circunscribir la esfera de los sujetos. Esta zona de inhabitabilidad constituirá el límite que defina el terreno del sujeto; constituirá ese sitio de identificaciones temidas contra las cuales –y en virtud de las cuales– el terreno del sujeto circunscribirá su propia pretensión a la autonomía y la vida.<sup>7</sup>

---

5. *Ibidem*, p. 167.

6. Patricio Benalcázar, Judith Salgado, *El derecho a la reparación en el procesamiento penal*, Quito, INREDH/CEPAM, 2000, p. 26.

7. Judith Butler, *Cuerpos que importan: sobre los límites materiales y discursivos del “sexo”*, Buenos Aires, Paidós, 2002, pp. 19-20.

El espacio de lo abyecto, lo repudiado, lo rechazado, lo excluido, estaría poblado por todas aquellas personas no heterosexuales. Ahora bien, el discurso hegemónico que impone la matriz heterosexual requiere una práctica reiterativa de su discurso para protegerse de la permanente amenaza de lo repudiado. Para el efecto, la heterosexualidad se reafirma como lo natural, lo normal, lo aceptado socialmente. De contraparte, todo lo que queda por fuera es calificado como antinatural, anormal, repudiable.

Sin duda, uno de los mecanismos utilizados para fijar el espacio de lo repudiado y censurado en el ámbito de la sexualidad ha sido el Derecho y la criminalización de la homosexualidad la manifestación más rotunda de la homofobia.

## **LA ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD EN CONTRA DEL ART. 516 DEL CÓDIGO PENAL ECUATORIANO**

Los principales argumentos que sustentaron la acción de inconstitucionalidad se resumen en tres puntos expuestos a continuación.

### **LA HOMOSEXUALIDAD NO ES NI DELITO<sup>8</sup> NI ENFERMEDAD**

Los accionantes sostienen que la homosexualidad no es una enfermedad. Para el efecto, invocan declaraciones de la Asociación Siquiátrica Americana y la Organización Mundial de la Salud, en tal sentido. De esta manera se trata de identificar la asociación de homosexualidad con lo anormal, disfuncional, enfermo.

Así mismo, se mencionan varios países cuyas legislaciones han sustraído de la esfera penal a la homosexualidad y exponen experiencias normativas protectoras contra la discriminación por orientación sexual.

---

8. Desde un punto de vista legal la homosexualidad estaba considerada como delito en el art. 516 del Código Penal ecuatoriano, quizá lo pertinente era argumentar que no debía ser tratada como delito.

## LA PENALIZACIÓN DE LA HOMOSEXUALIDAD CONTRARÍA DERECHOS CONSTITUCIONALES

La demanda sostiene que el art. 516 del Código Penal contraría los dos primeros incisos de los numerales 6 y 7 del art. 22 de la Constitución,<sup>9</sup> cuyo texto reproduzco a continuación:

Sin perjuicio de otros derechos necesarios para el pleno desenvolvimiento moral y material que se deriva de la naturaleza de la persona, el Estado le garantiza:

6. La igualdad ante la Ley.

Se prohíbe toda discriminación por motivos de edad, raza, color, sexo, idioma, religión, filiación política o de cualquier otra índole, origen social o posición económica o nacimiento.

7. La libertad de conciencia y de religión, en forma individual o colectiva, en público o privado...

La demanda señala:

...el homosexual es discriminado no por ser mujer o ser hombre –diferenciación que puede dar lugar a otra clase de discrimen en razón del sexo– sino por su ejercicio sexual supuestamente *anormal*, discriminación que no nace de una conducta delictuosa punible sino de una moral social aberrante sin ninguna fundamentación científica.<sup>10</sup>

Me parece que habría sido pertinente en este punto mencionar las diversas manifestaciones de la discriminación contra homosexuales a fin de demostrar que la penalización de la homosexualidad provoca restricciones y exclusiones en el ejercicio de los derechos humanos de las personas con orientación sexual diversa a la heterosexual.

El párrafo que a continuación cito, a mi modo de ver, reafirma, en ciertas frases, estereotipos negativos respecto de homosexuales:

Los homosexuales son una minoría oprimida y perseguida por los heterosexuales, por el otro grupo mayoritario de la "*gente normal*". De ahí que aquellos sienten necesidad de confinamiento y clandestinidad. La opinión pública adversa exacerba las *tendencias paranoicas* de aquellos grupos y *acrecenta sus conflictos*, por lo cual la sociedad los estima

---

9. Vigente en 1997.

10. Caso No. 111-97-TC. Demanda de inconstitucionalidad. El destacado consta en el texto original.

indeseables, a los cuales hay que castigar, porque los considera anormales y con un alto grado de conflictividad.<sup>11</sup>

## LOS DERECHOS SEXUALES SON DERECHOS HUMANOS

Es interesante el planteamiento de la acción de inconstitucionalidad en el sentido de que el art. 22 de la Constitución Política del Ecuador (en adelante CPE),<sup>12</sup> al decir: “sin perjuicio de otros derechos...”, deja abierta la posibilidad del reconocimiento de los derechos sexuales como derechos humanos y fundamentales a pesar de no encontrarse en el catálogo expreso de derechos. Al respecto, los accionantes plantearon:

Señores Vocales compete a ustedes reconocer la existencia de otros derechos a más de los detallados en la Constitución, por lo cual respetuosamente les demandamos que ustedes reconozcan que los derechos sexuales son humanos y fundamentales y que entre los derechos humanos y fundamentales deben estar los sexuales.<sup>13</sup>

Ciertamente, esta afirmación va más allá de la no-discriminación, que niega en la práctica la calidad de sujetos de Derecho a los homosexuales, para reafirmar el ejercicio de derechos sexuales y la calidad de sujetos de sus titulares incluso si la normativa expresamente no lo prevé.

Cabe recordar que posteriormente la Asamblea Constituyente (1998) incorporó la siguiente norma: “Los derechos y garantías señalados en esta Constitución y en los instrumentos internacionales no excluyen otros que se deriven de la naturaleza de la persona que son necesarios para su pleno desenvolvimiento moral y material”.<sup>14</sup>

## LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD POR PARTE DE LA PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA

Esta contestación se centra en el argumento de que la razón para la despenalización de la homosexualidad sería la falta de aplicación de la pena para el delito, y no que la tipificación del delito estuviere en contradicción con la Constitución.<sup>15</sup> Por

---

11. Caso No. 111-97-TC. Demanda de inconstitucionalidad. El primer destacado consta en el texto original.

12. Vigente en 1997.

13. Caso No. 111-97-TC. Demanda de inconstitucionalidad.

14. Art. 19 de la Constitución Política del Ecuador vigente desde 1998.

15. Cabría explorar y profundizar en el tema pues en no pocas ocasiones la persecución a homosexuales o travestis se encubre en otras figuras penales, por ejemplo escándalo público. De hecho la detención masiva de homose-

consiguiente, afirma que la despenalización de la homosexualidad (prevista en el primer inciso del art. 516 del Código Penal) compete al Congreso Nacional, órgano que antes la tipificó como delito y no al Tribunal Constitucional.

Este argumento busca dilatar de manera indefinida la penalización de la homosexualidad atribuyendo la competencia al Congreso y negando de manera absurda la competencia del Tribunal Constitucional.

El art. 175 numeral 1 de la Constitución Política del Ecuador vigente en 1997 y el numeral 1 del art. 12 de la Ley de Control Constitucional señalaban claramente la competencia del Tribunal Constitucional para conocer y resolver acerca de la inconstitucionalidad de leyes, decretos-leyes, decretos, reglamentos y ordenanzas.

De otra parte, respecto al segundo y tercer inciso, el asesor jurídico de la Presidencia de la República sostiene que no solo que no existe inconstitucionalidad sino que además es improcedente su descriminalización en tanto implicaría incumplir con la protección que el Estado debe a la familia “garantizando las *condiciones morales, culturales y económicas que favorezcan la consecución de sus fines*”.<sup>16</sup> Invoca además el art. 36 de la CPE vigente a 1997 que señalaba: “los menores tienen derecho a la protección de sus progenitores, de la sociedad y del Estado para asegurar su vida, su integridad física y psíquica, su salud...”.

Dado que la resolución definitiva del Tribunal Constitucional retoma estos últimos argumentos, los analizaré más adelante.

## MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN

Antes de examinar la resolución es necesario ubicar los diferentes métodos tradicionales de interpretación del derecho y aquellos específicos de interpretación constitucional, para luego situar su prevalencia en la resolución del TC.

Pérez Royo<sup>17</sup> sostiene que los métodos de interpretación tradicionales del derecho son aplicables pero no suficientes en la interpretación constitucional.

Entre los métodos tradicionales<sup>18</sup> encontramos:

---

xuales en la ciudad de Cuenca en 1997 es uno de los elementos que desencadena la acción de inconstitucionalidad del art. 516 del Código Penal.

16. El destacado aparece en el alegato presentado por el asesor jurídico de la Presidencia del Ecuador en el Caso No. 111-97-TC.

17. Javier Pérez Royo, *Curso de derecho constitucional*. Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, p. 143.

18. Iván Vila Casado, *Nuevo derecho constitucional: antecedentes y fundamentos*, Bogotá, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez, 2002, pp. 348-350.

- Gramatical, que atiende al sentido literal del enunciado normativo.
- Sistemático, que interpreta la norma en conexión y como parte del ordenamiento jurídico.
- Histórico, que busca identificar la voluntad del legislador al dictar la norma.
- Lógico, que aplica reglas y argumentos de la lógica formal para la interpretación de la norma.

Respecto de los métodos de interpretación constitucional, Pérez Luño<sup>19</sup> refiere los siguientes:

#### A. LA INTERPRETACIÓN COMO TÓPICA

Se basa en la concretización de la norma constitucional y los principios orientadores de su interpretación. Para la concretización el intérprete debe adecuar la norma constitucional al problema y resolver contrastando argumentaciones y construyendo a partir de ahí la decisión de la forma más conveniente posible. La *ponderación de bienes* cobra en este método vital importancia. Los principios orientadores de la interpretación constitucional son unidad, concordancia práctica, efectividad, funcionalidad, fuerza integradora, fuerza normativa de la Constitución y el principio *in dubio pro libertate* en cuanto a la interpretación de los derechos fundamentales. Respecto de la concretización se ha planteado el riesgo de caer en una casuística que comprometa la propia normatividad de la Constitución.

#### B. LA INTERPRETACIÓN COMO COMPRENSIÓN

La interpretación es entendida como un proceso de *comprensión de sentido* en el que el intérprete parte siempre de una precomprensión o prejuicio frente al texto. El jurista no puede dejar de interpretar la norma sino partiendo “desde” y “para” una situación concreta. Su contribución decisiva se produce al elucidar los presupuestos subjetivos (precomprensión) y objetivos (contextualización) en que se realiza la actividad interpretativa, así como la necesaria coimplicación de ambos (círculo hermenéutico). Hay quienes advierten el peligro de que el diálogo que se establece entre el intérprete y el texto pueda ser el resultado de una comunicación distorsionada que encubra relaciones de dominio y poder social.

---

19. Antonio Pérez Luño, *Derechos humanos, Estado de derecho y Constitución*, pp. 261-268.

### C. LA INTERPRETACIÓN COMO OPCIÓN POLÍTICA:

#### “EL USO ALTERNATIVO DEL DERECHO”

La crítica marxista ha inspirado la postulación de una praxis hermenéutica alternativa, encaminada a dejar al descubierto la aplicación del derecho a favor de las clases dominantes, propugnando un intérprete comprometido con la emancipación de las clases populares. Se ha criticado a este método de interpretación por contravenir el principio de legalidad y por el riesgo de convertir la interpretación constitucional en la pura imposición decisionista de los intereses y valores acordes con la ideología del intérprete.

### LA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL<sup>20</sup>

En referencia al planteamiento del asesor jurídico de la Presidencia de la República que esgrime la incompetencia del TC para conocer el caso en cuestión, defendiendo la competencia del Congreso, la resolución señala acertadamente:

...el Tribunal Constitucional es el órgano supremo del control constitucional, por lo que resulta indubitable que el Tribunal es competente para conocer y resolver la presente demanda y no cabe que el control constitucional del orden jurídico pueda estar en conflicto con el control de la legalidad, ejercido por los órganos designados en las normas constitucionales o con la facultad legislativa de la Función Legislativa para “expedir, reformar o derogar leyes”. Son ámbitos jurídicos distintos y concurrentes.

Las afirmaciones del asesor jurídico de la Presidencia de la República evidencian rezagos de posiciones que sostienen la soberanía parlamentaria sin límite alguno y que niegan el rol clave que los tribunales constitucionales ejercen en el Estado constitucional de derecho.

En adelante, la resolución del Tribunal Constitucional es planteada en un lenguaje confuso, de aparentes incoherencias y que, a pesar de la declaratoria de inconstitucionalidad de las relaciones homosexuales consentidas (art. 516 primer inciso), da cuenta de un discurso homofóbico. La resolución del TC es realmente escueta y poco desarrollada a nivel argumentativo. No veo con claridad el desarrollo o prevalencia de manera sistemática de alguno de los métodos de interpretación constitucional.

---

20. Resolución No. 106-1-97, suplemento del R.O. 203 de 27 de noviembre de 1997.

No obstante, se puede advertir elementos de la concretización y la ponderación de bienes.

### HOMOSEXUALIDAD: ¿DISFUNCIÓN, CONDUCTA ANORMAL, ENFERMEDAD?

En una suerte de concretización el TC analiza la homosexualidad en el contexto actual, recurriendo por un lado, a las estadísticas de detenciones y por el otro, a la teoría médica.

En efecto, el TC solicitó información a la Función Judicial, alcaldías y al Ministerio de Gobierno y Policía sobre causas penales, *habeas corpus* y registro de detenciones relacionados con el delito establecido en el art. 516. Únicamente recibió respuesta del Ministerio de Gobierno en el sentido de que no existían registros de detenciones sobre la base del delito de homosexualidad.<sup>21</sup> Este dato es mencionado en la resolución pero no se desarrolla un análisis al respecto ligado a la acción de inconstitucionalidad.

Con relación al tratamiento de la homosexualidad desde la medicina, el TC afirma que:

... en el terreno científico, no se ha definido si la conducta homosexual es una conducta desviada o se produce por la acción de los genes del individuo, más bien la teoría médica se inclina por definir que se trata de una disfunción o hiperfunción del sistema endócrino, que determina que esta conducta *anormal* debe ser objeto de tratamiento médico, no tanto como enfermedad, antes que objeto de sanción penal.<sup>22</sup>

Este párrafo deja claro un discurso homofóbico que coloca a la homosexualidad en el espacio de la anormalidad a pesar de sostener que no debería ser punible en el ámbito del derecho penal. Vale la pena citar las razones que se plantean para sustraer a la homosexualidad de la esfera penal: "...resulta inoperante para los fines de *readaptación* de los individuos, el mantener la tipificación como delito de la homosexualidad, porque más bien la *reclusión en cárceles crea un medio ambiente propicio para el desarrollo de esta disfunción*".<sup>23</sup>

Nuevamente constatamos la utilización de términos que generan confusión, pues cuando se habla de readaptación se hace referencia a la adecuación de una conducta

---

21. Considerar lo señalado en la nota 17.

22. Las cursivas son mías.

23. Las cursivas son mías.



a lo aceptado socialmente. Se espera la readaptación de los desadaptados sociales, en este caso los homosexuales (lo abyecto, lo repudiado). El ambiente carcelario propiciaría una mayor *proliferación* de la homosexualidad; entonces, y a pesar de considerar a la homosexualidad como una conducta anormal, el TC se inclina por asumir un *mal menor* (despenalizar la conducta) para evitar su diseminación que sería alentada por el ambiente carcelario.

#### ¿CONFLICTO ENTRE EL PRINCIPIO DE IGUALDAD Y NO-DISCRIMINACIÓN Y EL PRINCIPIO DE PROTECCIÓN A LA FAMILIA Y A LOS MENORES?

Prieto Sanchís sostiene que: “la conservación *íntegra* de la Constitución exige ponderar porque solo así es posible conservar en pie de igualdad abstracta normas o derechos que reflejan valores heterogéneos propios de una sociedad plural que, sin embargo, se quiere unida y consensuada en torno a la Constitución”.<sup>24</sup>

La ponderación de principios consiste, según Guastini,<sup>25</sup> en instituir entre los principios en conflicto una jerarquía axiológica móvil, lo cual implica que uno de los principios cede frente al otro en un caso concreto. Esto no implica la invalidación del principio que fuera subordinado. De hecho en otro caso concreto podría ser este último el que prevalezca. De ahí el carácter móvil de la jerarquía entre principios constitucionales.

En suma, la ponderación implica tal como sostiene Alexy, que: “teniendo en cuenta las circunstancias del caso, se establece entre los principios una *relación de preferencia condicionada*”.<sup>26</sup>

Ahora bien, varias de las afirmaciones del TC ponen en oposición el principio de igualdad aplicable a homosexuales con la protección de la familia y los menores.

Así, con relación a la homosexualidad el TC afirma: “... es claro que si no debe ser una conducta jurídicamente punible, la protección de la familia y de los menores, exige que no sea una conducta socialmente exaltable”.

Al referirse a la igualdad, el TC asevera:

Los homosexuales son ante todo titulares de todos los derechos de la persona humana y por tanto, tienen derecho a ejercerlos en condiciones de plena igualdad, lo cual no supone la identidad absoluta sino una equivalencia proporcional entre dos o más entes, es

---

24. Luis Prieto Sanchís, *Ley, principios, derechos*, Cuadernos “Bartolomé de las Casas”, Madrid, Dykinson, 1998, p. 61.

25. Ricardo Guastini, *Estudios de teoría constitucional*, México, UNAM, 2001, pp. 145-146.

26. Citado por Luis Prieto Sanchís, *Ley, principios, derechos*, p. 58.

decir sus derechos gozan de protección, *siempre que en la exteriorización de su conducta no lesionen los derechos de otros, tal como ocurre con todas las demás personas.*<sup>27</sup>

Si bien el TC se refiere a no lesionar los derechos de otros como una obligación para todas las personas, al subrayar en el texto original la exteriorización de su conducta en referencia con las personas homosexuales y al afirmar en párrafos anteriores que no se trata de una conducta socialmente exaltable, encontramos el trasfondo discriminatorio. En efecto, si un Tribunal planteara que la heterosexualidad no es una conducta socialmente exaltable y que los derechos de heterosexuales gozan de protección siempre que en la exteriorización de su conducta (su heterosexualidad) no lesionen otros derechos, la afirmación sería calificada de absurda e irracional.

Puede ayudarnos a apuntalar este argumento el realizar un test de razonabilidad que permita evidenciar si estamos frente a un tratamiento diferenciado razonable o a un trato discriminatorio.

En primer lugar, debemos ubicar entre quiénes y en qué se da el trato diferenciado. En este caso sería entre homosexuales y heterosexuales. Con relación a los homosexuales, su orientación sexual es calificada explícitamente de anormal, no exaltable socialmente y amenazante a la familia y la niñez; mientras que implícitamente la heterosexualidad se asume como normal, exaltable socialmente y compatible con la protección de la familia y la niñez.

Si sometemos este trato diferenciado a un test de razonabilidad, debemos responder varias preguntas. En primer lugar, cuál es el objetivo del trato diferenciado y si éste es válido de conformidad con la Constitución. De acuerdo a la resolución del TC el objetivo sería la protección de la familia y los menores, principio reconocido en la Constitución Política del Ecuador<sup>28</sup> (arts. 32 y 36). En seguida, deberíamos responder si el trato diferenciado es razonable y proporcional<sup>29</sup> al objetivo planteado. Y en este punto, es precisamente en el que se evidencia la inconsistencia del argumento del TC y su fondo discriminatorio. En efecto, si la protección de la familia y los menores exige que la homosexualidad no sea una conducta exaltable, en una suerte de *ponderación* el TC fijaría la prevalencia del principio de la protección a la familia y los menores. Se despenalizaría las relaciones homosexuales consentidas limitando la exteriorización social de la orientación homosexual.

---

27. Resolución No. 106-1-97 del 5 de noviembre de 1997. El destacado consta en el texto original.

28. Vigente a 1997.

29. En la sentencia C-022/96 de la Corte Constitucional de Colombia se afirma que el principio de proporcionalidad comprende: la adecuación de los medios escogidos para la consecución del fin perseguido; la necesidad de la utilización de esos medios para el logro del fin; la proporcionalidad entre medios y fin.

Aparece así la intencionalidad de la resolución. Para el TC la homosexualidad puede ser tolerada siempre que no sea desplegada y expuesta socialmente, se trataría de conceder la despenalización de una conducta condicionándola a su regreso impuesto al closet, a la clandestinidad. La heterosexualidad fijando los límites permisibles de la homosexualidad, a fin de evitar el *escándalo* de su existencia. Y todo esto en nombre de la protección de la familia y los menores.

En la lógica de la resolución del TC, la existencia de personas homosexuales y la exteriorización de su identidad sexual constituirían *per se* un peligro para la familia, la niñez y la adolescencia. El TC construye una clara dicotomía de carácter homofóbico: heterosexualidad = modelo; homosexualidad = amenaza.

Tal como plantea Halperin, “lo homosexual” define lo heterosexual como una norma social, una condición natural, una realización de la cual sentirse orgulloso pero también como un estado precario e inestable que puede ser amenazado por cualquier contacto con “lo homosexual”.<sup>30</sup>

Es destacable la pertinencia del análisis que la Corte Constitucional de Colombia desarrolla en la sentencia T 268/00, que aporta mayores elementos para la tesis que he sostenido:

Contrariamente a lo que indica el alcalde municipal de Neiva, la Corte estima que la mera trascendencia social de la condición “gay” en sus diferentes manifestaciones, no puede ser considerada a priori como una razón válida para establecer mecanismos de discriminación e impedir con ello la expresión pública de la condición homosexual. En efecto, si bien se ha reconocido que la diversidad sexual involucra aspectos que pertenecen al fuero íntimo de las personas, ello en modo alguno indica que el único foro posible para la afirmación y manifestación de esa diversidad está restringido o limitado a un ámbito exclusivamente personal. Un discurso en ese sentido nos llevaría al absurdo de concluir que la protección constitucional al libre desarrollo de la personalidad y a la igualdad que consagra la Carta se circunscribe a espacios restringidos o *ghettos*, y que, por fuera de ellos, existen unos criterios institucionalizados, morales y de comportamiento, impuestos por el Estado, que no pueden ser rebasados por los ciudadanos, ni aún como expresión de su identidad e individualidad. Como se puede ver *prima facie*, un argumento semejante conduciría injustamente a concluir que los transexuales o los travestis no pueden circular libremente por las calles, que su identidad debe reprimirse en sociedad y/o que pueden válidamente ser discriminados en escenarios públicos como teatros, cines, plazas, etc., en detrimento de sus derechos y de su dignidad, si su condición ha trascendido socialmente o ha tenido “relevancia social”. Una posición semejante indica claramente una discriminación directa a una de las facetas de la condición homosexual, ya que la pretensión de

---

30. David Halperin, “The Queer Politics of Michel Foucault”, en *Saint Foucault: Towards a Gay Hagiography*, New York, Oxford University Press, 1995, p. 46. La traducción es mía.

evitar su trascendencia social implica una inferencia automática de que tal condición o sus conductas son contrarias de por sí a la sociedad, o atentatorias de los intereses colectivos.

Es manifiestamente razonable considerar el abuso sexual, la corrupción de menores, la violación, el incesto, como actos que a más de violentar la libertad sexual y la integridad personal atacan contra la familia, la niñez y la adolescencia. Parecería que el TC maneja la asociación entre estas infracciones y la homosexualidad. ¿Será que subyace la idea –léase el prejuicio– de que todo homosexual es violador, corruptor de menores, pervertido?

La amenaza no está en la orientación sexual (homosexualidad) sino en el hecho violatorio (abuso sexual, violación), sin embargo, el TC subsume este último en el primero, con lo cual se evidencia la discriminación. En mi criterio, el TC sostiene un conflicto de principios realmente inexistente sobre la base de prejuicios homofóbicos.

Adicionalmente, hay que considerar que el ocultamiento de su orientación sexual en la vida social coloca a homosexuales en condiciones de vulnerabilidad. Sabemos que la clandestinidad es el caldo de cultivo propicio para abusos, maltratos y violaciones de derechos.

El TC desconoce en su resolución las nociones de igualdad que resaltan el reconocimiento y la protección de las identidades diversas.

La igualdad en los derechos fundamentales resulta así configurada como el igual derecho de todos a la afirmación y a la tutela de la propia identidad, en virtud del igual valor asociado a todas las diferencias que hacen de cada persona un individuo diverso de todos los otros y de cada individuo una persona como todas las demás.<sup>31</sup>

## ¿SOBRESPECIFICACIÓN DISCRIMINATORIA?

El TC sostiene:

... el Tribunal debe precautelar la vigencia de los derechos garantizados por los artículos 32 y 36 de la Constitución, que proclaman la protección de la familia como célula fundamental del Estado y las condiciones morales, culturales, económicas que favorezcan la consecución de sus fines, así como la protección al menor, por parte de sus progenitores, del Estado y la sociedad para asegurar su vida e integridad física y psíquica por lo tanto no son inconstitucionales los incisos segundo y tercero del art. 516 que establecen una sanción penal para “Cuando el homosexualismo se cometiere por el padre u otro ascen-

---

31. Luigi Ferrajoli, *Derechos y garantías: la ley del más débil*, Madrid, Trotta, 1999, p. 76.

diente, la pena será de reclusión mayor de ocho a doce años y privación de los derechos y prerrogativas que el Código Civil concede sobre la persona y bienes del hijo”. O “Si ha sido cometido por ministros del culto, maestros de escuela, profesores de colegio, o institutores, en las personas confiadas a su dirección o cuidado, la pena será de reclusión mayor de ocho a doce años”.

Al respecto, cabe señalar que la violación y sus formas agravadas (incesto por ejemplo) se encontraban al momento de la resolución ya tipificadas y sancionadas en los arts. 512, 513, 514 y 515 del Código Penal. Considerando que el art. 512<sup>32</sup> decía “es violación el acceso carnal con persona de uno u otro sexo, en los casos siguientes...”, la violación de carácter homosexual se encontraba prevista; por lo tanto, los incisos segundo y tercero del art. 516 son reiterativos y su mantenimiento reafirma una sobreespecificación discriminatoria.

## A MANERA DE CONCLUSIÓN

El caso que hemos analizado es un claro ejemplo de la estrecha vinculación entre ideología e interpretación. Mi intención ha sido demostrar la homofobia que subyace en la resolución del TC a pesar de la declaratoria de inconstitucionalidad de la norma que criminalizaba las relaciones homosexuales consentidas.

Efectivamente, la representación de homosexualidad que maneja el TC se construye a partir de nociones de anormalidad, disfunción, amenaza, conducta no exaltable, etc. La igualdad que propugna el TC es una igualdad abstracta que desconoce el reconocimiento y la protección de la diversidad sexual y por tanto es discriminatoria. Más aún, el TC construye un conflicto ficticio entre el principio de igualdad aplicado a homosexuales y la protección a la familia y los menores, que tiene como base un prejuicio homofóbico que ve en la homosexualidad *per se* una permanente amenaza.

La resolución del TC es escueta y poco desarrollada a nivel argumentativo. No se ve un despliegue sistemático y prevalente de métodos de interpretación. Se puede, no obstante, advertir elementos de la concretización al contextualizar el tratamiento de la homosexualidad desde la teoría médica y las estadísticas legales. Así mismo, sin que se explicita en el texto se podría ubicar una suerte de ponderación de bienes, si bien partiendo de un conflicto inexistente.

El innegable logro alcanzado con la declaratoria de inconstitucionalidad de la criminalización de las relaciones homosexuales consentidas abrió paso a un proceso

---

32. Vigente en 1997.

muy interesante de vinculación entre las organizaciones GLBT y las organizaciones de derechos humanos, una amplia cobertura de prensa favorable a la despenalización de la homosexualidad y un rol protagónico de organizaciones GLBT en la Asamblea Constituyente (1997-1998) en la que se logró la incorporación del derecho a tomar decisiones libres y responsables sobre la vida sexual, derecho al desarrollo de la personalidad y la prohibición de discriminación en razón de la orientación sexual en nuestro texto constitucional<sup>33</sup> actualmente vigente.

Quedan pendientes muchos desafíos a fin de que estos derechos reconocidos normativamente sean aplicados por las autoridades que conocen un caso concreto y sobre todo se encarnen en la vida cotidiana de las personas. No debemos perder de vista lo afirmado por Facio:

Reconocer que el Derecho es un discurso del poder, tanto del poder estatal como de los múltiples poderes locales, nos llevará a poner atención, más que a la norma formal, a cómo ella establece las reglas, pensamientos, actitudes y comportamientos que la norma presupone e incorpora, así como poner atención a la forma como la norma institucionaliza lo que debe ser considerado como legítimo o ilegítimo, aceptable o inaceptable, natural o desnaturalizado.<sup>34</sup>

## BIBLIOGRAFÍA

- Benalcázar, Patricio y Judith Salgado, *El derecho a la reparación en el procesamiento penal*, Quito, INREDH/CEPAM, 2000.
- Butler, Judith, *Cuerpos que importan: sobre los límites materiales y discursivos del "sexo"*, Buenos Aires, Paidós, 2002.
- Comisión Andina de Juristas, *Derechos fundamentales e interpretación constitucional*, Lima, CAJ, 1997.
- Facio, Alda, "Hacia otra teoría crítica del Derecho", en Gioconda Herrera, coord., *Las fisuras del patriarcado: reflexiones sobre feminismo y derecho*, Quito, FLACSO/CONAMU, 2000.
- Ferrajoli, Luigi, *Derechos y garantías, la ley del más débil*, Madrid, Trotta, 1999.
- Guastini, Ricardo, *Estudios de teoría constitucional*, México, UNAM, 2001.
- Halperin, David, "The Queer Politics of Michel Foucault", en *Saint Foucault: Towards a Gay Hagiography*, New York, Oxford University Press, 1995.

---

33. Art. 23, numerales 3, 5 y 25.

34. Alda Facio, "Hacia otra teoría crítica del Derecho", en Gioconda Herrera, coordinadora, *Las fisuras del patriarcado: reflexiones sobre feminismo y derecho*, Quito, FLACSO-CONAMU, 2000, p. 33.

- Pérez Luño, Antonio, *Derechos humanos, Estado de derecho y Constitución*, Madrid, Tecnos, 1999.
- Pérez Royo, Javier, *Curso de Derecho Constitucional*, Madrid, Marcial Pons, 2000.
- Prieto Sanchís, Luis, *Ley, principios, derechos*, Cuadernos “Bartolomé de las Casas”, Madrid, Dykinson, 1998.
- Obando, Ana Elena, “Las interpretaciones del derecho”, en Alda Facio y Lorena Fries, *Género y derecho*, Santiago, LOM Ediciones, 1999.
- Ugarteche, Oscar, “Derechos sexuales y sociedad: construyendo espacios para la diversidad en América Latina”, en Magdalena León, edit., *Derechos sexuales y reproductivos: avances constitucionales y perspectivas en el Ecuador*, Quito, FEDAEPS/IEE, 1999.
- Vila Casado, Iván, *Nuevo derecho constitucional: antecedentes y fundamentos*, Bogotá, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez, 2002.





## La interpretación en materia tributaria

Pablo Egas Reyes\*

Este artículo analiza inicialmente la naturaleza de las normas tributarias y su noción general, para luego desarrollar la teoría general de la interpretación y relacionarla a los métodos de interpretación de las normas tributarias; estudia el principio de la consideración económica en las normas de calificación del hecho imponible, y aborda, además, la interpretación en la administración tributaria.

FORO

### INTRODUCCIÓN

Como la ley tiene que ser constantemente aplicada, en la vida ordinaria por el hombre corriente, en los tribunales de justicia, por los magistrados y más autoridades en toda clase de actos de la vida pública, y por parte de los estudiosos del derecho, la interpretación es una verdadera necesidad.<sup>1</sup>

Las ideas o los métodos de interpretación de las normas del derecho es un tema muy especializado, que ha estado presente desde antaño en todas las legislaciones del mundo de una u otra forma. Así desde el Derecho Romano, en las Constituciones de Justiniano, y en el Derecho Español en el Fuero Juzgo y las Siete Partidas, encontramos disposiciones que se refieren, aunque parcamente, a reglas de interpretación, que en este caso se orientan a un tipo de interpretación exclusiva por parte del Estado. Posteriormente con el Código de Napoleón, como modelo del Código Civil redactado por Andrés Bello, base del nuestro, también se anotan reglas de interpretación de las normas jurídicas, enfatizando fundamentalmente dichos preceptos, en un sistema de interpretación literal, que busca determinar la verdadera intención del legislador al crear una norma jurídica. Sin embargo de lo dicho, nuestros Códigos Civiles, es-

\* Profesor del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador; coordinador de la especialización superior en Derecho Procesal, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Juan Larrea Holguín, *Derecho civil del Ecuador*, tomo I: Parte general y personas, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 1991, 5a. ed., p. 238.

tablecen reglas supletorias de interpretación en caso de oscuridad o falta de ley, acordes con algunas definiciones de la doctrina que se estudiarán más adelante.

Dentro de esta perspectiva, mucho se ha discutido también acerca de la naturaleza de la interpretación de las normas tributarias, estableciéndose una serie de criterios uniformes a nivel de doctrina, en lo referente a la aplicabilidad de los mismos al momento de decidir sobre un caso concreto, tanto por parte de las autoridades administrativas como de las jurisdiccionales. Estos criterios de interpretación generalmente son tomados en cuenta por quienes tienen a su cargo el entendimiento del alcance de una norma tributaria, toda vez que el estudio y análisis de la problemática de la hermenéutica jurídica en el campo fiscal, ya tiene antecedentes importantes y que datan de algún tiempo atrás (primera parte del siglo XX).

Por lo expuesto se hace necesario analizar profundamente, tanto a la luz de la doctrina como de la legislación vigente, las distintas formas como se encuentran establecidas, en el derecho positivo de nuestros países, los principales preceptos referentes al tema en cuestión, ya que de esta manera comprenderemos, de mejor forma, el alcance de dichas normas.

Otro tema relacionado que merece ser tratado es el valor de la interpretación de las normas impositivas, frente a las facultades de las máximas autoridades de las distintas administraciones tributarias, orientadas fundamentalmente en dos tópicos: en primer lugar, el derecho de expedir circulares, resoluciones o disposiciones de carácter general y obligatorio para los administrados, que tengan como objetivo el armonizar la aplicación de normas legales y reglamentarias; y, en segundo lugar, emitir de forma privativa las denominadas *consultas* de los contribuyentes, sobre la aplicación de un punto de derecho en particular, que pueda afectar directamente a los intereses del preguntante.

De lo expuesto se concluye que el objetivo de este trabajo no es el agotar la proposición planteada sino que, por el contrario, retomar un tópico totalmente actual en nuestros derechos, efectuando un análisis pormenorizado sobre la proposición planteada, a la luz de los principios doctrinarios, las legislaciones positivas, algunos fallos jurisprudenciales, y la naturaleza de las resoluciones administrativas, a fin de establecer ciertos parámetros técnico-jurídicos, comunes, al momento de resolver sobre un caso concreto.

## NATURALEZA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS: NOCIÓN GENERAL

### GENERALIDADES

...existe el acuerdo de que el derecho tributario tiene principios e institutos propios, hecho que, por lo menos, la mayor parte de los partidarios de la autonomía consideran como elemento esencial para que ésta se configure.<sup>2</sup>

El tema de la autonomía del derecho tributario en una época fue materia de no pocas disquisiciones, en el sentido de establecer cuál era la situación de esta rama, frente a todo el ordenamiento jurídico en general. Este problema tiene relevancia en nuestro estudio, toda vez que su resolución pudo esclarecer, de forma definitiva, la real naturaleza de las normas tributarias.

Parte de las discusiones, en líneas generales, era si los métodos de interpretación de las normas tributarias eran de aquellos generales, utilizados para el entendimiento del derecho en general, o si, por el contrario, existían principios y postulados propios, que sirviesen como referencia de comprensión de esta rama del derecho en particular (tributario). Otra posibilidad era la combinación de estos métodos de hermenéutica jurídica, para entender de mejor forma las normas impositivas.

En todo caso, y para una mejor comprensión, esbozaremos brevemente una explicación de la cuestión de la autonomía del derecho tributario, y sus consecuencias dentro del ámbito de nuestro estudio.

### PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

¿Hasta qué punto el derecho tributario podía considerarse como una rama independiente del derecho, frente al derecho civil o “común”? ¿Hasta qué punto se podía aceptar que el derecho tributario tuviese institutos y principios propios que rigieran su establecimiento y posterior desarrollo? ¿Cómo probar que el derecho tributario, estaba constituido por un conjunto de normas particulares, cuyo entendimiento, especialmente al momento de la presencia de vacíos y lagunas, podía resolverse de forma autónoma? Son preguntas que, en un momento determinado, se tornaron fundamentales para explicar la naturaleza misma de las normas tributarias.

Históricamente las nuevas ramas del derecho se desarrollaban a la sombra y bajo la dependencia del derecho civil, ya que en éste se habían positivado algunos de los

---

2. Ramón Valdés Costa, *Instituciones de derecho tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1996, reimp., p. 38.

principios generales del derecho, esto es, principios comunes al derecho en general, tales como el concepto de ley, los efectos de la ley en el tiempo, la vigencia de la ley, la interpretación, entre otros. El derecho tributario no podía ser la excepción en cuanto a este fenómeno, sin embargo, dada sus particularidades, poco a poco fue tomando forma la idea de un derecho particular, separado del derecho civil.

En este punto aparecen algunos tratadistas, especialmente en Francia y Alemania, que argumentan en pro y contra de la pretendida autonomía del derecho tributario. Así es muy conocida la polémica surgida en el país galo entre los profesores Luis Trotabas y Francois Gény, y entre los estudiosos Albert Hensel y Ottmar Bhuler en Alemania, en la cual los primeros defendían la autonomía científica del derecho tributario, mientras que los segundos realizaron una oposición a dichos postulados, descartando tal autonomía académica. Existen también algunos autores como el profesor argentino Héctor Villegas o Paulo de Barros Carvalho, quienes niegan la autonomía del derecho tributario, sin embargo de lo cual aceptan la presencia de principios e institutos propios, necesarios para el entendimiento de sus disposiciones.

Fue tan importante la definición de autonomía que, para efectos de nuestro análisis, casos como la presencia de lagunas o vacíos legales, o la utilización de definiciones de otras ramas jurídicas para entender algunas relaciones tributarias, dependía fundamentalmente del reconocimiento o no de la existencia de instituciones propias e independientes del derecho fiscal.

## NATURALEZA DEL DERECHO TRIBUTARIO

Cuando hablamos de la naturaleza del derecho tributario y de sus normas nos referimos específicamente a la certeza de que el derecho tributario es una disciplina científica independiente de las otras ramas del sistema jurídico, y cómo esto influye en la interpretación de sus preceptos. No analizaremos el recorrido histórico de cómo los autores de esta materia discutieron y estudiaron este punto en particular, toda vez que no es parte de este trabajo, por lo que nos limitaremos a presentar la tendencia actual del tópico, así como la posición personal del suscrito.

Actualmente las teorías de subordinación del derecho tributario a otras ramas del derecho han sido superadas, ya que se ha reconocido tanto por la doctrina como por la jurisprudencia este punto. Estos pensamientos "...son incompatibles con el estado actual de los estudios del Derecho tributario material como rama jurídica independiente de las demás..."<sup>3</sup>

---

3. Ramón Valdés Costa, *Curso de derecho tributario*, Buenos Aires-Sta. Fe de Bogotá-Madrid, Depalma / Temis / Marcial Pons, 1996, 2a. ed., p. 265.

Se ha convenido que, efectivamente, el derecho tributario tiene sus principios particulares; por ejemplo, el tema referente al establecimiento de la obligación tributaria. Es propio del derecho tributario el constituir el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de determinarla, las exenciones o deducciones, y los procedimientos administrativos relativos al ejercicio de la tutela jurisdiccional de los contribuyentes, entre otros. Son institutos propios del derecho tributario que no los tiene otra rama del derecho, lo que le particulariza de forma definitiva.

El derecho de la relación jurídica tributaria –entendido en su primaria y genuina acepción, de obligación tributaria– sigue siendo el eje, la columna vertebral, del derecho tributario, porque es ella la que explica y justifica todas las demás facetas del fenómeno tributario; la obligación de satisfacer el tributo es la esencia de este instituto jurídico y en torno a ella ha de organizarse la disciplina que lo explica.<sup>4</sup>

Ahora bien, la autonomía científica del derecho tributario no significa que esta rama científica se desarrolle de forma totalmente independiente. Al contrario, como todo el sistema jurídico de una sociedad, el derecho tributario se encuentra subordinado al derecho constitucional, materia que sienta las bases mismas del sistema legal de un país, y, por ende, en la rama fiscal se toman en cuenta también muchos de los principios constitucionales vigentes. Algunos de estos postulados constitucionales también han sido tomados del derecho tributario, y, dada su importancia en una sociedad, se los ha incluido en las distintas cartas magnas. Entre estos principios podemos anotar a los principios de igualdad, proporcionalidad, reserva de ley, entre otros.

A más de que el derecho tributario se encuentra subordinado al constitucional, no cabe duda alguna que también tiene relación con otras ramas del derecho; esto quiere decir, que no se encuentra solo en un sistema jurídico sino que, por el contrario, su desarrollo tiene que ver en mucho con la evolución de otras ramas jurídicas. No es posible, por tanto, que pueda expandirse de forma particular e individual. Tiene relaciones con el derecho procesal, derecho civil, derecho administrativo, derecho penal, entre otros.

En el estado actual de los estudios jurídicos parece innecesario destacar que esa concepción (concepción autonomista) no implica en modo alguno desconocer la interdepen-

---

4. Fernando Sáinz de Bujanda, *Sistema de derecho financiero*, tomo I, vol. 2, Madrid, Universidad Complutense, p. 168, citado por Valdés Costa, Ramón, *Instituciones de derecho tributario*, p. 54.

dencia de las distintas ramas jurídicas, y por lo tanto, la noción fundamental de la unidad del derecho.<sup>5</sup>

Por lo expuesto, es evidente que aunque el derecho tributario tiene autonomía científica éste forma parte de un sistema jurídico unitario, y se encuentra relacionado con otras ramas del sistema legal vigente, ya que toma ciertos conceptos y formas de estas otras materias jurídicas, le ayudan a desarrollarse dentro de una realidad legal en particular.

## NATURALEZA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

Luego de analizar someramente la problemática de la naturaleza del derecho tributario es necesario, para efectos de su interpretación, tener en cuenta también cuál es la naturaleza de las normas fiscales.

Al determinarse que el derecho tributario es parte del derecho en general de una sociedad, y que para el establecimiento de sus normas debe seguirse el mismo procedimiento formal (constitucional) que se cursa en la elaboración de otros preceptos jurídicos, se ha concluido que las normas del derecho tributario son iguales a cualquier otro tipo de normas de similar jerarquía. Proceden de una misma fuente: el Congreso, y tienen un mismo procedimiento, por lo tanto desde el punto de vista formal, no varía de las demás prescripciones del sistema. La diferencia radica en la sustancia, esto es, lo que contienen las normas fiscales<sup>6</sup> frente a otro tipo de disposiciones.

Aún más, aunque efectivamente el fondo de las disposiciones impositivas varíe frente a otro tipo de normas legales, por naturaleza proceden de un mismo tronco y formación, lo que les hacen normas ordinarias y comunes de un ordenamiento jurídico.

En tanto norma jurídica ordinaria, la norma tributaria se interpreta con arreglo a los criterios admitidos en Derecho; no es norma excepcional; no es norma onerosa, ni es limitativa ni ataca a la libertad ni el patrimonio individuales. La norma tributaria es una norma jurídica, y como tal se la interpreta exactamente igual que cualquier otra norma mercantil, procesal, civil, etc.<sup>7</sup>

---

5. Carlos Giuliani Fonrouge, Rubens Gomez de Sousa y Ramón Valdés Costa, *Reforma tributaria para América Latina: modelo de Código Tributario*, Washington D.C., Organización de los Estados Americanos, 1968, 2a. ed., p. 3.

6. Hecho generador que da nacimiento a la obligación tributaria, preponderantemente.

7. Eusebio González García, *Interpretación de las normas tributarias*, Pamplona, Aranzadi, 1997, p. 13.

Como corolario de todo lo expuesto, las normas tributarias son normas como cualquier otra de la legislación, y que, para efectos de nuestro estudio, pueden ser afectas de la aplicación de cualquier sistema de interpretación admitido en derecho para el entendimiento de las mismas, ya que por su naturaleza no tienen diferencia alguna con sus pares de otras ramas de la ciencia jurídica.

## TEORÍA GENERAL DE LA INTERPRETACIÓN

Los viejos tópicos consagrados en el ordenamiento romano y revigorizados con la recepción operada en Bolonia, junto con una concepción patrimonialista de la Hacienda Pública, habían conducido a la formulación de una teoría interpretativa de las normas tributarias que defendía como un axioma, el principio de la literalidad y su interpretación restrictiva. En cualquier caso, se entendía que, en ésta materia, debían aplicarse criterios específicos diferentes de los aplicables en la interpretación de las restantes normas jurídicas.<sup>8</sup>

### GENERALIDADES

Como consecuencia de la ya superada concepción de que el derecho tributario no era una disciplina jurídica con autonomía científica, tal como se lo pudo examinar en el acápite anterior, se partía de la noción de que las normas tributarias, al momento de su interpretación, debían tomar necesariamente métodos de hermenéutica que obligatoriamente se los utilizaba al momento de interpretar las disposiciones del derecho civil.

Por otro lado, cuando la doctrina, la jurisprudencia y la realidad establecieron que la ciencia fiscal era una rama jurídica con autonomía cierta, alguna parte de los encargados de interpretar y aplicar las disposiciones jurídicas entendieron que su comprensión era cerrada y limitativa, al aplicar métodos restringidos, cuyo resultado era el obtener una interpretación restrictiva de la norma en cuestión.

Ahora bien, si a primera vista este tipo métodos de interpretación se presenta como una camisa de fuerza para entender de forma clara el alcance de las normas tributarias, entonces de qué tipo de principios y métodos se vale el derecho tributario para explicar y comprender el ámbito de sus disposiciones.

---

8. Juan Martín Queralt, y otros, *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid, Tecnos, 2000, 11a. ed., p. 170.

## PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO

Una vez establecido también en el segundo título, el hecho que las normas tributarias son de naturaleza similar a la de cualquier otro precepto de una legislación en particular, entonces su interpretación no puede distar tampoco, en términos generales, del utilizado en otras normas del sistema legal. Así M. S. Giannini enseña que “la ley tributaria se ha de interpretar según los principios comunes, pero con una técnica propia”.<sup>9</sup>

De lo expuesto se puede colegir que, dado que las normas tributarias son normas comunes establecidas al amparo del procedimiento constitucional de un país, entonces para su interpretación se pueden aplicar todos los métodos aceptados por la ciencia jurídica, sin restricción alguna. Este pensamiento ha sido consagrado y aceptado por casi todos los cultores del derecho fiscal, quienes a través de sus estudios han difundido tal posición la que ha sido tomada en cuenta por la jurisprudencia.

Al aplicarse los principios generales del derecho, referentes a la interpretación de las normas, lo que se ha hecho es aceptar una vez más el carácter de normales y comunes de las disposiciones de la rama legal de nuestra materia de estudio.

Interpretar significa establecer el correcto sentido de una disposición. En materia tributaria, este entendimiento de la regla jurídica tiene que relacionarse generalmente con el accionar del contribuyente, para el establecimiento de una obligación tributaria, y la forma como debe ser satisfecha. A fin de poder cumplir con este cometido, el intérprete —ya sean jueces, administradores tributarios y sujetos pasivos— debe contar con la suficiente apertura por parte de la ley, para interpretar una norma aplicando reglas de hermenéutica que efectivamente les ayude a aproximarse al objetivo de la misma, esto es, a la aplicación equitativa de la disposición, ya que en caso contrario, por cualquier razón que pudiera esbozarse, la mala comprensión de un decreto legal, puede conducir a la implantación de la injusticia en una situación concreta.

Los principios generales del derecho que deben ser tomados en cuenta por el intérprete, al desentrañar el contenido y alcance de un precepto, serán aquellos institutos propios del derecho fiscal que se encuentran en conexión con los grandes principios generales: igualdad, proporcionalidad, reserva de ley, no confiscatoriedad, generalidad, debido proceso, entre otros. Sin embargo, en caso de que éstos requieran de un conocimiento más profundo, se debe recurrir necesariamente al análisis primige-

---

9. M.S. Giannini, “L’interpretazione e l’intergrazione delle leggi tributarie”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Anno V, P. 1a., 1941, p. 197, citado por José Vicente Troya Jaramillo, “La interpretación de la Ley Tributaria en el Ecuador”, en *Estudios de derecho tributario*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1984, p. 105.



nio de dichos principios, a fin de contextualizarlos, lo más precisamente posible, a un caso en particular.

Por otro lado, el que por lógica se apliquen de forma inicial estos principios generales del derecho tributario para el entendimiento de una disposición, no quiere decir que, en un momento determinado, no puedan también ser utilizados institutos de otras ciencias jurídicas afines o complementarias, los mismos que siempre deben guardar la correspondiente conjunción y relación con la tributación en general. Esto es factible, toda vez que las distintas ramas jurídicas se encuentran interconectadas entre sí, siendo parte el derecho tributario de esta realidad.

## BENEFICIOS TRIBUTARIOS

Otro punto a tomarse en cuenta dentro de esta temática es el entendimiento de las normas relativas a beneficios fiscales (exenciones, exoneraciones, no aplicación, etc.). Los problemas de comprensión de este tipo de preceptos se presentan porque "...los regímenes tributarios de favor son considerados como lesivos de por sí a los principios de universalidad e igualdad tributaria, o sin más confusiones, aproximados a factores tales como la evasión y elusión fiscal, en el área de la compleja patología jurídica tributaria".<sup>10</sup>

La enunciación propuesta sobre el sentimiento de la presencia de los beneficios tributarios generalmente se reproduce en aquellos círculos en que se concibe que la finalidad de las normas tributarias es la recaudación en concordancia con los principios del derecho tributario. No obstante, hay que tomar en cuenta, al menos conceptualmente, que, por razones de política fiscal, el Estado está en la posibilidad de dictar normas de exención tributaria, a fin de favorecer, por razones del bienestar del Estado en general, a ciertos contribuyentes, excepcionándoles de la carga tributaria. Y también porque la finalidad del derecho tributario no es solamente de recaudación sino, también, tiene finalidades extrafiscales tal como lo establece el art. 256 de la Constitución Política del Ecuador y el art. 6 del Código Tributario.

Dadas las consecuencias de la presencia de beneficios tributarios se siente que estas disposiciones deben ser entendidas con una precaución mayor que la normal, porque, en caso contrario, se podría "atentar" inclusive contra los principios básicos de la tributación. Una de las metodologías que mayormente se ha usado, y que inclusive forma parte del ordenamiento jurídico de algún país, como en el caso venezola-

---

10. Salvatore La Rosa, "Los beneficios tributarios", en *Tratado de derecho tributario* dirigido por Andrea Amatucci, tomo I, Bogotá, Temis, 2001, pp. 388 y 389.

no,<sup>11</sup> es la tendencia a que este tipo de preceptos deban ser interpretados de forma restrictiva, situación que se aleja de la doctrina mayoritariamente imperante sobre el punto.

La norma de exención es una norma jurídica ordinaria, y como tal debe ser entendida y concebida. No es una regla que se aparte, de forma conceptual, de las otras disposiciones tributarias, sino que, por el contrario, proceden de una misma raíz y forman parte de una misma rama del derecho, lo que hace que no tenga diferencias estructurales con sus iguales. Y al ser norma ordinaria, para su interpretación se deben aplicar los mismos principios que se emplean en la comprensión de otros mandatos impositivos, sin especialidad o particularismo alguno.

Ahora bien, si por la aplicación de los métodos de interpretación se entiende que el alcance de la norma de exención es mayor o menor, esto es, es extensivo o restrictivo, será una consecuencia de la labor interpretativa, pero no el centro del trabajo hermenéutico. El mayor o menor alcance de una disposición es el producto de un trabajo de comprensión y de ninguna manera, puede limitarse la tarea del intérprete, sin que las normas que amparan beneficios tributarios sean la excepción.

Tan importantes son los institutos enunciados a lo largo de este capítulo, que las legislaciones de los países de la Comunidad Andina los recogen en sus distintos códigos tributarios, los mismos que, en algunos casos, han tenido como base de emisión el Modelo de Código Tributario para América Latina. Esto quiere decir que el principio, reconocido por tratadistas y doctrinarios, también ha sido incluido en las distintas legislaciones nacionales.

#### MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO PARA AMÉRICA LATINA (M.C.T.A.L.)

El art. 5 del M.C.T.A.L. en torno al tema analizado, establece lo siguiente:

Art. 5. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho,... La disposición precedente es también aplicable a las exenciones.

Al explicar la norma transcrita de forma parcial, los autores del modelo indicaron que esta disposición “responde al principio aceptado... de que las leyes tributarias

---

11. El segundo inciso del art. 5 del Código Orgánico de Venezuela dice: “Las exenciones, exoneraciones, rebajas, desgravámenes y demás beneficios fiscales se interpretarán de forma restrictiva”.

son normales, y equiparables, desde el punto de vista de la interpretación, a todas las demás normas jurídicas”.<sup>12</sup>

El art. 5, antes anotado, refleja la materialización de un instituto doctrinal en una norma positiva, y vaya tipo de concreción, de modo que, en las pocas frases que tiene el precepto, recoge en su conjunto la posición dominante de los doctrinarios.

En definitiva el M.C.T.A.L. establece las bases de que la interpretación tributaria no puede ser especial como principio sino que, por el contrario, tomando en cuenta los institutos propios del derecho tributario, y al ser éste parte del sistema jurídico general, es importante considerar, para el mejor entendimiento de la norma, los principios generales del derecho en materia de hermenéutica jurídica.

Dentro de este punto cabe destacar que en la norma citada, en su segundo inciso, se ratifica de forma expresa que también todos los métodos de interpretación admitidos en derecho son aplicables al entendimiento de las exoneraciones tributarias. Por mucho tiempo la interpretación de la exención ha sido parcial, y se dice parcial porque, por tradición o precaución mal entendida, las mismas eran juzgadas mediante procesos literales o restrictivos que, en definitiva, limitaban la naturaleza de la norma y su finalidad, como se anotó en el numeral anterior.

La norma de exención, al ser una disposición fiscal ordinaria, tiene y debe ser comprendida como cualquier otro precepto impositivo, sin ningún tipo de privilegio; por lo mismo, al momento de su discernimiento, también cabe que se utilicen los métodos de hermenéutica jurídica generales que deben operar para otras prescripciones de similar naturaleza.

Esta situación fue entendida por los autores del M.C.T.A.L., y, dada su importancia, era necesario que no existiera duda alguna en cuanto al alcance y naturaleza de las normas de exención. Tanto la interpretación extensiva como la restrictiva son un resultado de la utilización de los procedimientos de interpretación, y por lo tanto no pueden operar *per se* en una situación particular.

## LEGISLACIÓN ECUATORIANA

El primer inciso del art. 12 del Código Tributario determina lo siguiente:

Art. 12. Interpretación de la Ley. Las normas se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho,....

---

12. Carlos Giuliani Fonrouge, Rubens Gomez de Sousa y Ramón Valdés Costa, *Reforma tributaria para América Latina: modelo de Código Tributario*, p. 10.

En el derecho ecuatoriano se recoge el principio de que las normas tributarias se interpretarán de conformidad con todos los métodos admitidos en derecho, ratificando en este punto también la posición de la doctrina, sin que sea necesario efectuar un análisis más profundo.

A pesar de lo dicho, vale la pena mencionar qué tipo de métodos son los que, libremente puede tomar en cuenta el interpretador ecuatoriano, para entender de mejor forma la disposición fiscal en cuestión. Los métodos a utilizarse serán en primer lugar los determinados en la ciencia jurídica tributaria, mencionados tanto en la Constitución Política del Estado, como en el mismo Código Tributario, sin perder de vista los principios de la tributación en general. Si al emplear estos procedimientos se encuentra, por parte del intérprete, complicaciones en la disposición a ser aplicada a un caso en particular, entonces se deben tomar en cuenta también los métodos establecidos en otras disciplinas jurídicas que no atenten contra los institutos del derecho tributario. Así, el art. 13 del mismo código, que será materia de análisis más adelante en este mismo estudio, instituye éste particular, que ha sido comprendido especialmente por la jurisprudencia.

Finalmente, el Código Tributario no determina ningún pensamiento, en torno al tema de la interpretación de las exenciones de forma expresa, tal como lo realiza el M.C.T.A.L. Al respecto podemos decir que en la legislación ecuatoriana, al no hacer alusión a este tema, se entiende implícitamente, siguiendo las enseñanzas de los doctrinarios, que las normas exención son también normas tributarias ordinarias, y por lo tanto no requieren métodos especiales de interpretación sino que, por el contrario, se deben utilizar los mismos procedimientos de hermenéutica tomados en cuenta para comprender cualquier otro tipo de norma impositiva.

La Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia del Ecuador ha tomado en cuenta este pronunciamiento, cuando en el fallo dictado dentro del Expediente de Casación No. 98-93, R.O. 823, 16-XI-95, reconoce este principio de forma expresa.

## **MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS**

No es propósito de este trabajo establecer límites en el tratamiento de cualquiera de los temas propuestos, por lo tanto, al analizar el presente contenido, se tomarán en cuenta de forma expresa dos procedimientos de interpretación que a nuestro juicio son los más comúnmente utilizados por los intérpretes, a saber: la autonomía calificadora del derecho tributario, y la analogía.

## LA AUTONOMÍA CALIFICADORA DEL DERECHO TRIBUTARIO

### Planteamiento del problema

...en la elaboración de sus conceptos y en el establecimiento de sus normas, el Derecho tributario no debe necesariamente estar sometido al Derecho privado, ni debe tener una línea de coincidencia con él, porque ambos derechos regulan relaciones jurídicas distintas, sin que exista una superioridad de los principios del Derecho privado sobre los del Derecho tributario, ni viceversa.<sup>13</sup>

El tema de la autonomía calificadora del derecho tributario, para efectos de la interpretación de sus normas, es una consecuencia directa de la vieja polémica, ahora ya superada, como se analizó en el numeral 2 de este trabajo, referente a la aceptación de que el derecho fiscal es una rama jurídica con autonomía científica, pero que forma parte del ordenamiento jurídico general, tomando en cuenta el concepto de unidad jurisdiccional de las normas.

Es célebre la ya comentada polémica entre los profesores franceses Trotabas y Gény, que tuvo su inicio en el punto materia de éste epígrafe: hasta dónde era posible para el derecho tributario, dentro de su ámbito, el dar un significado distinto o propio a ciertos institutos jurídicos, que se encontraban previamente definidos en otras ramas del derecho. Gény sostenía que para entender un concepto desarrollado por el derecho “común”, que en un momento dado podría tener incidencias impositivas, el intérprete tributario estaba obligado a respetar este concepto previamente establecido y aceptado por dicha rama del derecho. Se entendía esta posición en el hecho de que, al tener cada rama del derecho su propia sustantividad y especificidad, hacía que los preceptos desarrollados para cada una de éstas debían ser tomados en cuenta con obligatoriedad por parte del derecho tributario al momento de establecer o crear el hecho generador correspondiente. Así, por ejemplo, si la compraventa se encontraba gravada de alguna forma, el concepto de este contrato era el establecido por la ley civil, para estudiar los efectos impositivos.

De su lado, Trotabas sostuvo que al existir institutos propios del derecho tributario, éste podía en un momento determinado aplicar dichos principios para el entendimiento de los nociones de otras ramas jurídicas, e inclusive podría crear conceptos propios, con efectos fiscales únicamente, aunque dichos conceptos ya fueren explicados por otro ramal de la ciencia jurídica. Esto lo justificaba toda vez que se ratificaba la autonomía científica del derecho tributario, explicada anteriormente.

---

13. Dino Jarach, *Curso de derecho tributario*, Buenos Aires, Cima, 1980, 3a. ed., p. 224.

Estos enfrentamientos, a más de tener lugar en Francia, también se presentaron en Alemania<sup>14</sup> e Italia,<sup>15</sup> con tintes muy similares, sin que en un momento determinado se pudiese encontrar una fórmula de solución adecuada, dadas las enconadas posiciones, y, sobre todo, por la calidad de exponentes que se enfrentaban.

No fue sino Achille Donato Giannini quien pudo establecer un punto medio en esta polémica. Para ilustrar la posición de este doctrinario, tomemos las palabras del profesor Eusebio González:

La idea de Giannini resulta fácil de explicar. En esencia consiste en sostener que el Derecho tributario es una rama que goza de autonomía calificadora dentro del ordenamiento jurídico, puede por tanto dotar a los conceptos por él utilizados del contenido que estime pertinente... Pero el hecho de que el Derecho Tributario pueda hacer esto no implica que esté obligado a hacerlo... Consiguientemente, cada vez que el Derecho tributario utilice conceptos provenientes del resto del ordenamiento (compraventa, mandato, depósito, etc.), puede hacer dos cosas: O bien puede darle un contenido distinto aclarándolo de forma expresa. O bien, si el Derecho Tributario no dice nada, se entiende que esos conceptos son los procedentes de la rama de origen correspondiente.<sup>16</sup>

La posición de Giannini es ecléctica, y complementa las dos posturas: por un lado reconoce la validez de la teoría de la autonomía del derecho tributario para crear sus propias normas y conceptos con fines fiscales, sin embargo esta creación de conceptos no es una camisa de fuerza para el legislador, ya que no en todas las circunstancias se encuentra obligado a actuar de esta forma sino, solamente, en aquellas coyunturas en las cuales se entienda que sea necesario a su criterio; esto es, cuando dichas definiciones especiales puedan ayudar a comprender de mejor forma el sistema de imposición de un tributo en particular. En todo caso, esta última afirmación no pasa del lado subjetivo con que se pueden mirar las cosas, y se estará al mejor discernimiento del hacedor de la ley.

Como consecuencia de lo anterior, cuando la ley tributaria nada diga en relación a un concepto proveniente de otra rama del derecho, sujeta a un gravamen en particular, se entenderá dicha noción de conformidad con su definición y conceptualización primigenia.

Esta solución nos parece la más lógica, toda vez que por un lado acepta las nociones provenientes de otras ramas del derecho y, en un momento determinado en cambio, el derecho tributario puede optar por definir de forma distinta ese mismo con-

---

14. Entre Albert Hensel y Ottmar Bhuler, ya mencionados.

15. Entre Antonio Berliri y Enzo Vanoni.

16. Eusebio González, *Interpretación de las normas tributarias*, p. 32.

cepto, pero únicamente para fines fiscales e impositivos. Esta definición propia del derecho tributario, no puede convertirse en una camisa de fuerza de su accionar, es decir, no en todos los casos está obligado a realizar una operación de definición de las situaciones específicas que norma, sin que, por el contrario, cuando las circunstancias así lo exijan pueda preferir esta solución.

#### EL LÉXICO TRIBUTARIO:

##### SU ENTENDIMIENTO JURÍDICO, TÉCNICO O USUAL

Una de las consecuencias del principio de la autonomía calificadora del derecho tributario se da cuando el intérprete, en un momento determinado, debe dirimir cuál es el verdadero alcance de una palabra, frase o concepto, particular. Para el efecto puede tener en cuenta la precisión jurídica con que el legislador definió un instituto en particular, o también puede optar por darle a dicha expresión un alcance común, como lo entiende la gente corriente, o igualmente podría escoger una comprensión técnica, esto es, como lo entienden los expertos de una ciencia en particular. No obstante, en un momento determinado de confusión, ¿cuál de estas posiciones de interpretación tendría preeminencia sobre las otras? Es una cuestión compleja que trataremos a continuación.

Deducida fundamentalmente de la lógica, tenemos que afirmar que no se puede establecer a primera vista un modo de prelación de la manera de entendimiento de un término que tiene significación tributaria: así se podrá entenderla de forma jurídica, en unos casos, de forma común en otros, y de forma técnica en otros. Esto dependerá de cómo esté redactado dicho término, el estilo inserto en una frase, cuán importante es su posición dentro de la oración, ya que de estos análisis se podrá establecer, con alguna cercanía, la voluntad del legislador al establecer el precepto en particular.

A nuestro criterio el primer ejercicio que debe realizar el intérprete es establecer si el vocablo a ser entendido ha sido o no definido por la ciencia jurídica. Para el caso, repetimos todo lo explicado cuando se estudió el tema de la autonomía calificadora del derecho tributario, que en síntesis consiste en que cuando la ley fiscal de alguna forma ha conceptualizado a una locución que forma parte de una disposición, entonces dicha definición tiene preeminencia de aplicación sobre cualquier otra posible comprensión de la palabra o palabras en cuestión; sin embargo, si no existe tal definición, pero la frase contiene un conocimiento desarrollado por otra rama del derecho, se debe estar a la interpretación que sustenta tal rama jurídica. Con esto se ratifica el hecho de que el derecho impositivo es una rama jurídica con autonomía propia.

Ahora bien, el problema se presenta en el momento en que el vocablo a ser comprendido, no ha sido definido ni explicado por la ciencia jurídica ni por el legislador, sino que se trata de situaciones y palabras de uso ordinario, que inclusive en algunos casos, pueden tener un uso distinto al definido, por ejemplo, por el Diccionario de la Real Academia Española, en el caso del idioma castellano. O también, en algunas ocasiones, dicha expresión, aunque tenga connotaciones técnicas, pueda ser entendido de distinta forma. Cómo atender el alcance de un término en su real dimensión, ya que inclusive, dicho entendimiento puede ser la pieza clave para que un hecho se encuentre o no sujeto a un gravamen.

La interpretación científica o técnica se fundamenta en los saberes de las personas especializadas en la ciencia, arte o actividad, del vocablo sujeto a comprensión. En estos casos es indispensable discernir si al léxico utilizado se le ha dado o no las connotaciones científicas del mismo, esto es, que para el caso del derecho tributario la definición científica sea un elemento importante del contenido de la ley fiscal.

Por otro lado, en cambio, el entendimiento usual de un término significa el comprender a dicho vocablo como lo entiende la gente de forma común u ordinaria, es decir, que no es indispensable contar con conocimientos especializados para conocerlo, sino que basta comprender la forma como lo aplican de forma ordinaria las personas en un núcleo social.

El punto clave se presenta al concretizarse el problema: o se utiliza la comprensión científica o se efectúa un entendimiento común de un vocablo. En este momento el intérprete debe discernir, dentro del contexto de la norma estudiada, cuál es la significación o influencia más importante para alcanzar lo que el legislador quiso decir en el precepto en particular. No hay que olvidarse que las normas tributarias, generalmente, tienen una consecuencia económica a favor o en contra del contribuyente (exención o imposición), y, por lo tanto, es indispensable que se las entienda en su justo término. Si la influencia científica es la que prima, entonces dicha interpretación tiene que realizarse desde esta orilla, pero, en cambio, si el legislador nada dice expresamente sobre el léxico de la norma, entonces se la debe entender desde el punto de vista vulgar, como lo entiende la gente común y corriente de una circunscripción territorial. En todo caso, siempre es necesario tomar en cuenta el contexto general en que se desenvuelve la disposición para entender de mejor forma el alcance de las palabras.

Dentro de este punto, la doctrina española repite con frecuencia un caso paradigmático sucedido en su realidad y resuelto por la jurisprudencia, no siempre con voces de acuerdo. El caso en referencia tiene que ver con el establecimiento de un tributo local para la actividad de la pesca, la que según la disposición en cuestión se refería a la caza de peces de forma general. Se produjo una reclamación de un contri-



buyente al momento en que el sujeto activo determinó también el tributo a la caza de moluscos. El sujeto pasivo sostuvo que la disposición se refería a la caza de peces, mientras que su actividad se restringía a la caza de moluscos. Usando los arbitrios de la técnica “probó” que efectivamente los moluscos y los peces tienen un concepto científico distinto y, por lo tanto, la actividad de pescar moluscos no se encontraba gravada con el impuesto en cuestión. El Tribunal Supremo Español en un primer momento aceptó el fundamento del sujeto pasivo y lo eximió del pago del impuesto. Años después el ente activo volvió a establecer la imposición, el contribuyente nuevamente utilizó las mismas armas de defensa; pese a ello, el Tribunal Supremo Español tomó la vía contraria basado en las siguientes consideraciones: “a) El Decreto regulador del arbitrio (impuesto) identifica pesca y pescado; b) esta identificación coincide con la interpretación usual; y, c) estando establecido el tributo con el fin de mantener y mejorar los puestos pesqueros y de refugio, quebraría la justicia distributiva hacer de mejor condición una parte de la pesca, al eximirla de cargas fiscales sin fundamento para ello”.<sup>17</sup>

Un procedimiento de interpretación parecido también utilizó la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, al entender la palabra queso y su consecuencia jurídica, si su transferencia se encontraba o no gravada con el Impuesto al Valor Agregado. En esta sentencia los juzgadores priman el sentido técnico de la expresión, para dictar su veredicto. (Expediente de Casación No. 03-94, R.O. 630, 9-II-95)

Hay que recordar que el legislador no es un experto en otras materias sino en las cuales tiene un conocimiento específico. En el caso tributario, el legislador especializado en esta rama del derecho solamente es conocedor de los principios y concepto de esta ciencia específica, la impositiva, por lo que “...en los demás campos del saber, cuando el legislador (tributario) utiliza conceptos técnicos, el legislador no es un técnico, sino que utiliza esos conceptos en su acepción vulgar o usual”,<sup>18</sup> y así debe ser comprendido por el intérprete.

En todo caso, como corolario de este tema, basta decir que el intérprete debe estar prevenido del sentido que le debe dar un vocablo incluido en un precepto a ser aplicado, analizando si el alcance del mismo tiene que ver con conceptos meramente jurídicos, o si, por el contrario, será necesario tomar en cuenta otros criterios, usual o técnico, para comprender de mejor forma el alcance de la disposición.

17. Juan Martín Queralt, y otros, *Curso de derecho financiero y tributario*, p. 181.

18. Eusebio González G., *Interpretación de las normas tributarias*, p. 45.

## MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO PARA AMÉRICA LATINA (M.C.T.A.L.)

El M.C.T.A.L. nada dice de forma expresa en sus distintas disposiciones sobre la interpretación de las normas tributarias, sobre el tema de la autonomía calificadora del derecho tributario, ni tampoco aborda el tema del entendimiento de las palabras o términos fiscales en un precepto, ya sea desde el punto de vista jurídico, como el usual o el técnico.

Entendemos que esta no es una omisión deliberada, sino que, por el contrario, quizá los autores del modelo entendieron que el establecimiento de un precepto que acoja la aplicación de todos los métodos admitidos en derecho, para la comprensión de las palabras utilizadas en las disposiciones fiscales, era suficiente para colmar este punto, ya que dentro de estos métodos se encuentra el referente al estudio del significado de los vocablos en una regla y, el alcance de los mismos al ser aplicados, no siendo necesario efectuar comentario adicional.

### LEGISLACIÓN ECUATORIANA

El segundo inciso del art. 12 del Código Tributario, establece lo siguiente:

Las palabras empleadas en la Ley Tributaria se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, a menos que se las haya definido expresamente.

En el caso ecuatoriano, sí se establece una norma expresa sobre el tema tratado. Por una parte acepta que las palabras empleadas en las normas fiscales serán discernidas de conformidad con el sentido en que sean utilizadas en la disposición: si es el sentido es jurídico, pues se le dará prioridad; si el sentido es usual o técnico, también se les otorgará la prevalencia del caso. La disposición no hace relación alguna sobre cuál de los sistemas tiene prioridad frente al otro, sino que efectúa un reenvío al sano criterio del intérprete para que éste determine los casos en los cuales uno u otro método será aplicado de forma preferencial, "según proceda". Esto quiere decir que el glosador debe determinar los alcances de los términos utilizados en la ley tributaria.

Finalmente lo rescatable en el caso ecuatoriano es el hecho de que de alguna manera, el legislador ha acreditado la autonomía calificadora del derecho tributario, reconociendo en la ley positiva la autonomía científica de la materia; y, por otro lado, también se ratifica la importancia del uso del sentido de los vocablos en una norma, y su forma de entenderlos.

Estos criterios han sido aplicados también por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, en los siguientes casos: Expediente de Casación No. 46-94, R.O. 764, 22-VIII-95; Expediente de Casación No. 33-95, R.O. 39, 8-IV-97.

## LA ANALOGÍA

### Generalidades

Quando el juez resuelve un conflicto con un criterio determinado, no existiendo disposición legal que lo regule, no está en realidad interpretando la ley sino realizando una operación de integración del derecho.<sup>19</sup>

El tema de la presencia o no de lagunas en la ley, no se encuentra fuera de polémicas. Existe una corriente doctrinal que sostiene que el derecho no tiene vacíos, ya que por lógica se entiende que el derecho regula lo que a bien tiene que regular y nada más. No se puede pedir que el derecho abarque todas las circunstancias que tengan que ver con el ser humano sino, únicamente, aquello que le interesa. Entonces lo que no ha regulado no es que se trate de lagunas, sino de ámbitos que el derecho no ha querido regular, y por lo tanto dichos espacios se encuentran fuera del ordenamiento legal.

Una segunda posición frente al caso de la no existencia de vacíos es que se sostiene que, dado el desenvolvimiento de las relaciones humanas, es imposible que el legislador pueda tomar en cuenta todas estas vicisitudes en un conjunto de normas que forman una legislación en particular. De esta forma, es evidente que se presentan ciertos terrenos que, definitivamente, por razones de espacio y tiempo, no han sido tomados en cuenta por el hacedor de la ley. Por lo tanto, existen lagunas legales cuando el legislador no ha legislado sobre un tópico en particular, el mismo que puede tener o presentar consecuencias jurídicas.

La “polémica” sucintamente descrita, en el fondo, a nuestro entender, es un problema de semántica, de modo que, en las dos posiciones, se sostiene que en un momento determinado la ley no regula un aspecto de la vida humana, aspecto que de algún modo se encuentra en conflicto. Ahora bien, más allá de este problema, lo importante de esta introducción es que nos ayude a establecer si el método analógico es un procedimiento de interpretación o de integración legal, tomando en cuenta las cuestiones previamente comentadas sobre la existencia de lagunas o vacíos en un cuerpo legislativo.

---

19. Carlos Ducci Claro, *Interpretación jurídica*, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1997, p. 57.

Una parte muy entendida de la doctrina de tributaristas, especialmente españoles e italianos, sostiene que, al no existir vacíos en la legislación, el procedimiento analógico no es un método de integración jurídica, sino un verdadero procedimiento de interpretación de las normas legales. Así sustentan que la aplicación analógica *no* es un método que tiene como finalidad el tomar situaciones semejantes reguladas por otras disposiciones del sistema, sino que la razón de ser de este proceso es el tener en cuenta la *ratio* de la legislación en general, esto es, la norma debe moverse dentro del objetivo mismo de la legislación para determinar su verdadero alcance, y éste es el propósito de la interpretación analógica.

El profesor Andrea Amatucci ratifica esta posición cuando dice que la pesquisa analógica “tiene naturaleza interpretativa...concluida en el ámbito de la *ratio*, es decir, dentro de los límites del concepto del caso en donde la norma debe obrar para conseguir los objetivos deseados. La aplicación analógica aparece también cualitativamente idéntica a la interpretación, puesto que procura la construcción de una norma en el ámbito de los juicios de valor contenidos en el sistema y, por tanto, la determinación de un supuesto que se armonice con la *ratio* de la misma norma”.<sup>20</sup>

Dentro de esta posición se otorga al juez facultades de legislador en caso de vacío o laguna legal. Esta teoría es aplicable cuando la ley no tiene normas que puedan resolver los casos concretos, es decir, que por alguna circunstancia especial el legislador no pudo prever un suceso futuro dentro de una norma en particular. En este supuesto es necesario acudir a otro tipo de análisis y argumentaciones que puedan ayudar a solventar esta falencia. Estos razonamientos tienen que estar acordes con la *ratio* de la legislación, a fin de que las conclusiones a tomarse sean coherentes con el todo de un ordenamiento jurídico.

Con otro criterio, ciertos tratadistas provenientes especialmente del continente americano, sustentan la tesis de que sí existen lagunas en la legislación, y aseveran que en cambio el procedimiento de aplicación analógica no es un modo de interpretación de la ley, sino que es un método de integración de la misma. “...la analogía es una forma de integración del derecho, ante un vacío legal, y no la interpretación de una norma existente.”<sup>21</sup>

No es posible, según esta última tesis, que se pueda interpretar algo que no existe ni que se previó que exista. Si se presenta una laguna legal, esto es, un aspecto del derecho que no ha sido tomado en cuenta por el legislador, entonces cómo es posible, si se presenta dicha situación no prevista, que el juzgador pueda utilizar un mé-

---

20. Andrea Amatucci, *La interpretación de la Ley Tributaria en Tratado de derecho tributario*, tomo I, Bogotá, Temis, 2001, pp. 581 y 582.

21. Ramón Valdés Costa, *Curso de derecho tributario*, p. 275.

todo de interpretación jurídica sobre algo etéreo. En este caso no cabe comprensión alguna de disposición, porque no existe. Lo obligatorio es integrar a otra parte de la legislación, que regule situaciones similares o parecidas, siempre y cuando así lo autorice el conjunto del cuerpo legal.

Pensamos que la polémica surgida entre los tratadistas en relación a la presencia de lagunas o no en el derecho, es un problema en donde se coincide en que de alguna manera, y de alguna forma, no todo está reglado por las normas jurídicas, ya sea porque el legislador no quiso normar dicha situación, porque no se le ocurrió o porque no podía predecir el futuro; entonces efectivamente existe una parte del derecho que no está regulado, y que para el caso concreto debe necesariamente obtenerse una resolución.

Ahora bien, establecer si la analogía es o no una forma de interpretación o integración es otro problema, que en un primer momento se encontraría relacionado con el tema de la existencia o no de vacíos en la ley, empero nos ratificamos en el hecho de no es sino un problema de semántica, y que podría abarcar soluciones conceptuales similares a las establecidas por los doctrinarios que tienen una posición antagónica.

En este punto quisiéramos tomar partido en la discusión. Entendemos que concretamente se presentan situaciones en que el derecho no preceptúa sucesos específicos, por la sencilla razón de que el legislador no puede abarcar todas las vicisitudes del devenir del ser humano y, menos aún, prever lo que sucederá en el futuro. Entonces, evidentemente, sí se presentan vacíos, lagunas o como quiera llamarse a estos fenómenos de forma concreta en la legislación. Compartimos el criterio de que el derecho como tal, como ciencia, *per se*, no tiene orificios, no tiene vacíos, sino que es la ley la que sufre de estas falencias. Por lo tanto al tener deficiencias la legislación, y al presentarse un caso particular, en el cual no se encuentra o no existe una norma que pueda reglamentarlo, es indispensable que el intérprete pueda llenar dicho vacío de alguna forma.

La forma como se llene este vacío no puede ser libre o, mejor dicho, no puede ser arbitraria, entendiendo esta palabra como la posibilidad de que el intérprete tenga toda la libertad para colmar dicha laguna, inclusive contrariando los grandes principios jurídicos del derecho en general. Al respecto seguiremos la explicación del tratadista chileno Pablo Rodríguez Grez.<sup>22</sup>

El mentado estudioso sostiene que efectivamente se presentan lagunas jurídicas cuando no “existe norma fundante”, esto es, cuando no hay una disposición expresa

---

22. Pablo Rodríguez Grez, *Teoría de la interpretación jurídica*, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1995, pp. 123-132.

que pueda adecuarse a un juzgamiento en particular. En este caso, propone que se sigan tres criterios, a fin de integrar al derecho las lagunas de la ley:

- El primer criterio es el de la “coherencia analógica”, que consiste en escrutar una norma que regule o resuelva una situación similar a la analizada de forma particular. Para este efecto, es indispensable estudiar si en un sentido hipotético el legislador hubiese contemplado el caso, lo habría resuelto de forma similar o al menos con criterios iguales. “La armonía lógica del ordenamiento descarta la idea que dos situaciones semejantes se resuelvan de forma contradictoria o diametralmente distinta.”<sup>23</sup>
- Un segundo criterio a adoptarse, cuando no existe una norma semejante de aplicación para que se aplique a una situación particular, es el denominado criterio de “coherencia global”, mediante el cual el intérprete debe tomar en cuenta, al momento de comprender el caso, los grandes principios de la legislación, ya que de esta forma puede hacer un esfuerzo científico de tratar de imaginarse que hubiese establecido el legislador en una situación similar, a la luz de dichos principios. “El intérprete está presumiendo cuál habría sido la norma general y abstracta que habría elaborado el legislador si se hubiere abocado a la tarea de regular la situación respecto de la cual hay un vacío legal.”<sup>24</sup>
- Y finalmente, el tercer criterio es el de la “coherencia en la equidad”. Este criterio debe ser utilizado cuando el intérprete no puede dilucidar si existe una norma semejante o no puede encontrar o congeniar los grandes principios del Derecho al caso en particular. “...la equidad natural, en definitiva, es una apreciación subjetiva, una intuición de justicia que cada persona elabora en su fuero interno.”<sup>25</sup> La equidad es la aplicación de la justeza en un caso concreto.

Finalmente, como corolario de todo lo dicho, hacemos nuestras las palabras de Rodríguez cuando dice:

Queda demostrado, entonces, que tratándose de la integración de lagunas legales, el intérprete, conforme a los dos primeros criterios enunciados, lo que realmente hace es interpretar el ordenamiento jurídico. Solo en el tercer evento, cuando recurre a la equidad natural, se aparta de él, aun cuando, a decir verdad, la equidad natural, como expresión de una intuición de justicia, está relacionada y condicionada por el derecho positivo vigente, afirmación no necesariamente exacta y rigurosa en todos los sujetos que recurran a ella.<sup>26</sup>

---

23. *Ibidem*, p. 125.

24. *Ibidem*, p. 127.

25. *Ibidem*, p. 129.

26. *Ibidem*, p. 131.

De lo dicho se puede concluir a priori que las propuestas de los tratadistas son perfectamente complementarias, tal como se lo ha demostrado. Será el juzgador quien opte en último momento y de conformidad con su leal saber y entender por cualquier método de solución, para interpretar un hecho particular que no estuviese comprendido a primera vista por la legislación, ya que la aplicación de principios generales, el respeto por la ratio del ordenamiento, el análisis de hechos similares y su forma de resolverlos no son sino elementos que sí están presentes en el derecho positivo, y será el juez quien se encargará de descubrirlos en un caso en particular.

#### ANALOGÍA E INTERPRETACIÓN EXTENSIVA EN EL DERECHO TRIBUTARIO

La diferencia entre la una y la otra, estriba en que la extensiva se refiere siempre en forma exclusiva a la mayor o menor amplitud de la expresión lexical, mientras la analógica, a un lado del texto estricto de la ley, la aplica siguiendo el *ratio* de la misma.<sup>27</sup>

La analogía como forma de interpretación e integración de la ley siempre ha sido tomada con cierto celo por parte del derecho tributario, dada la presencia siempre vigorosa del *principio de legalidad tributaria* en la conformación de la prescripción impositiva, especialmente las disposiciones referentes al derecho tributario material. ¿Hasta qué punto es posible, vía aplicación analógica, el colmar vacíos de ciertas situaciones en sistemas legislativos, cuyo requisito indispensable es el que cualquier hecho se encuentre previamente normativizado, como en el caso tributario?

Otro punto que debemos determinar es el límite entre analogía e interpretación extensiva de una disposición ¿Son criterios similares de comprensión de la ley o tienen diferencias sustanciales, al momento de interpretar una norma en particular?

Cuando se acepta que las normas tributarias puedan ser interpretadas de acuerdo con todos los métodos de hermenéutica admitidos en derecho, tal como analizamos anteriormente, entonces estamos admitiendo el resultado de la interpretación. En el momento que el intérprete, para entender el real alcance de un precepto, utiliza los procedimientos que tiene a su mano otorgados por la ciencia jurídica, debe aceptar los resultados de la utilización de dicha metodología. Así el producto de la aplicación puede ser que la interpretación restrinja los términos de la norma o los extienda.

Es improcedente que por vía legal, el legislador pueda prohibir o limitar el resultado del proceso interpretativo, ya que en definitiva estaría negando la posibilidad de

---

27. José Vicente Troya Jaramillo, "La interpretación de la Ley Tributaria en el Ecuador", en *Estudios de derecho tributario*, p. 121.

interpretar las normas jurídicas. O se puede interpretar o no se puede hacerlo. En el primer caso, al aceptar la posibilidad de que se puedan interpretar las normas legales, implícitamente el legislador está aceptando cualquier resultado del proceso de entendimiento de la ley. En el segundo caso no se podrían aplicar las normas, ya que no estaría autorizado el proceso de interpretación jurídica para un tópico en particular, como, por ejemplo, la prohibición de la utilización del criterio analógico en situaciones referentes a la interpretación del hecho imponible o de las exenciones.

La interpretación extensiva, conceptualmente hablando, se diferencia de la analogía en que aquella opera directamente sobre un texto legal escrito, mientras que ésta es un método por medio del cual se colman vacíos legales. En la primera de las nombradas, el intérprete otorgará a los vocablos utilizados en una norma en particular, un sentido mayor o menor al que efectivamente presentan, a efectos de entender en su justo término la disposición que se quiere comprender. Esto se presenta porque históricamente, cuando se han creado normas impositivas, el legislador tiene defectos de redacción, ya sea porque no es un técnico en la materia, o ya sea por la urgencia con que generalmente dichas normas deben ser expedidas. De esta manera, el intérprete debe otorgar a dichos vocablos el sentido que buscaba dar el legislador, pero que por cuestiones de semántica no lo ha podido efectuar.

Reiteramos la idea de que no es posible limitar de forma alguna el resultado de la interpretación jurídica, ya sea que ésta favorezca o no al contribuyente o al Fisco. Una vez que se encuentre autorizado el criterio interpretativo se debe respetar el resultado del mismo, sin importar sus resultados.

De su lado, la aplicación analógica, como se ha visto anteriormente, opera sobre lagunas o vacíos de la ley. En este caso, y así lo ha entendido la doctrina tributaria más autorizada, es posible limitar su aplicación a ciertos órdenes del derecho fiscal. Así es que no es viable utilizar éste método de interpretación, en situaciones de entendimiento del hecho generador de la obligación tributaria, entre otros tópicos, ya que se iría contra el principio de legalidad. Cuando de forma expresa el legislador restringe la utilización de la analogía, no se puede aplicarla en los supuestos impedidos, so pena de que el entendimiento de una disposición sea equivocado y erróneo, porque existe un precepto expreso que prohíbe la utilización de un método de hermenéutica específico.

En la práctica diaria a veces es muy difícil establecer el borde que diferencia la analogía y a la interpretación extensiva, en un caso en particular. Para el efecto es importante establecer sobre qué órbita se aplicará cada criterio: si existe norma expresa entonces estaremos frente a la interpretación extensiva; en cambio, si no existe norma expresa estaremos frente a la analogía.



De todo lo dicho se infiere que la analogía es un método admitido en derecho como método de interpretación e integración de la Ley, sin embargo, ¿cuál es el procedimiento para colmar estos vacíos de la ley vía aplicación analógica? Al efecto replicamos la propuesta del tratadista chileno Pablo Rodríguez, quien efectúa una explicación sobre la aplicación de criterios interpretativos e integrativos, al momento de presentarse una laguna legal, ilustración que, a nuestro entender, también es válida para el derecho tributario.

#### MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO PARA AMÉRICA LATINA (M.C.T.A.L.)

Los artículos 6 y 7 del M.C.T.A.L., con relación a este tema, establecen lo siguiente:

Art. 6. La analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones.

Art. 7. En las situaciones que no puedan resolverse por las disposiciones de este Código o de las leyes específicas sobre cada materia, se aplicarán supletoriamente los principios generales de derecho tributario y en su defecto los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines.

El Modelo recoge en gran parte las enseñanzas de la doctrina, aceptando el criterio analógico para llenar lagunas jurídicas en el derecho tributario, aunque hacen énfasis sus autores de que la analogía no es un método de interpretación propiamente dicho sino de integración para colmar vacíos legales, situación que ya fue analizada con extensión. En todo caso, es muy rescatable que de forma clara y directa éste determine que la analogía es un sistema aceptado para ayudar al entendimiento de las normas tributarias.

Ahora bien, aunque expresamente la analogía se encuentra aceptada en el Modelo, también es cierto que la misma tiene sus límites establecidos: “en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones”. Esto quiere decir que para cualquier otra finalidad que no sean las restringidas, la analogía pueda ser utilizada sin problema, como en el caso del derecho tributario formal y procesal. Inclusive, a nuestro criterio, en aquellos aspectos de conformación del tributo que no implique necesariamente el núcleo mismo de la imposición (el hecho generador, preponderantemente). En todos los demás aspectos es perfectamente pertinente el empleo de la analogía.

La analogía, pues, tiende exclusivamente a hacer posible la correcta aplicación de los tributos cuya existencia jurídica es indudable y nunca a solucionar una controversia sobre

le existencia o inexistencia del tributo. En caso de dudas, debe regir el principio fundamental que no hay tributo sin ley que lo establezca, ...<sup>28</sup>

Una vez aceptada la posibilidad de la utilización del criterio analógico, entonces, ¿qué ayuda puede tener el intérprete para usarlo de forma expedita y con la claridad suficiente? Para auxiliarnos con este problema, el modelo ha establecido en el art. 7 que, en caso de que no se puedan resolver las situaciones por parte de las normas expresamente establecidas, se debe tomar en cuenta en primer lugar los principios generales del derecho tributario, y, en caso de que no se los pueda utilizar, los principios de otras ramas jurídicas que más se concuerden con la naturaleza y fines de la norma en cuestión. Nos parece acertada esta posición porque en definitiva lo que buscan los creadores del Modelo es que el procedimiento para colmar vacíos legales sea un procedimiento que no se limite únicamente a buscar una norma similar o semejante, sino que se realice un verdadero esfuerzo intelectual por ligar la situación particular, con los principios generales o norma superior, en nuestro caso, del derecho tributario, que puedan tener relación o vinculación con el caso específico a ser comprendido. Podríamos pensar inclusive que los autores del modelo buscaban encontrar la “ratio” de los conceptos tributarios, a fin de que los mismos se presenten como preponderantes al momento de la interpretación de una norma en particular.

#### LEGISLACIÓN ECUATORIANA

El art. 13 del Código Tributario establece lo siguiente:

Art. 13. Normas Supletorias. Las disposiciones, principios y figuras de las demás ramas del Derecho, se aplicarán únicamente como normas supletorias y siempre que no contraríen los principios de igualdad y generalidad.

La analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos de la Ley, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones...

El segundo inciso de la norma ecuatoriana es una repetición del art. 6 del modelo, para lo cual ratificamos la explicación expuesta al analizar dicha disposición, no obstante reiteramos que en el derecho ecuatoriano también se admite de forma expresa la analogía como método de interpretación para llenar las lagunas legales, pero incorporando dos restricciones expresas: como consecuencia de la aplicación de este

---

28. Carlos Giuliani Fonrouge, Rubens Gomez de Sousa y Ramón Valdés Costa, *Reforma tributaria para América Latina: modelo de Código Tributario*, p. 14.

procedimiento no pueden crearse tributos ni exenciones, ya que con ello se violaría el principio constitucional de legalidad.

En cuanto al primer inciso, referente a la aplicación de principios y preceptos de otras ramas jurídicas, es perfectamente viable hacerlo, siempre y cuando no se rompan con los principios de igualdad y generalidad tributaria. Estos dos últimos principios tienen directa relación con la configuración y establecimiento del tributo, por lo que es perfectamente viable que los principios de otras ramas del derecho se los pueda considerar en el entendimiento de otras partes del derecho tributario, como sucedía en el modelo. Se la puede aplicar para colmar vacíos procesales o formales en general, y, también en algunos casos, cuando por problemas de semántica o falta de conocimiento del legislador, se omite regular una realidad concreta, el intérprete debe integrar la ley tomando en cuenta otros principios o disposiciones, que tengan relación con el tema. Así, por ejemplo, el art. 18 del Código Civil Ecuatoriano enumera una serie de métodos de interpretación jurídica, que son aquellos que generalmente han estado vigentes desde la expedición misma de este cuerpo legal.

La analogía, por tanto, en el derecho del Ecuador, es aceptada de forma expresa y así también lo ha entendido la jurisprudencia en algunos fallos, en los cuales se ha procedido a aplicar este método para solucionar dificultades de interpretación de problemas particulares, pero siempre cuidando que su aplicación no interfiera con los principios de tributación general, esto es, cuidando la ratio legis de las normas impositivas y sus principios inspiradores.

Así, en los fallos dictados por la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, dentro de los casos relativos a la disposición procesal que estableció que la Administración Tributaria tiene ciento veinte días hábiles para resolver las reclamaciones y recursos de los contribuyentes, caso contrario se entenderá que las pretensiones de los reclamantes han sido aceptadas en su totalidad (Primera disposición transitoria de la Ley No. 05 de 10 de marzo de 1994), la Sala resolvió que “la normativa del art. 21 de la ya citada Ley 05, *no se ha referido a los efectos jurídicos posteriores de la aceptación tácita* de los reclamos o recursos administrativos tributarios, determinando ello, un vacío de la ley, que refiere al juzgador tener en cuenta la aplicación del art. 13 del Código Tributario, que dice: ‘La analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos de la Ley, pero en virtud de ella no pueden crear tributos ni exenciones’, que en la especie no se trata de ninguno de estos dos supuestos”. Procediendo la Sala a establecer, de forma coherente y lógica, que el efecto es que ésta, la pretensión del actor no respondida por el Fisco, tiene el carácter de acto ejecutoriado y debe ser cumplido por la Administración Tributaria. (Expediente No. 38-96, R.O. 39, 8-IV-97).

## PRINCIPIO DE LA CONSIDERACIÓN ECONÓMICA EN LAS NORMAS DE CALIFICACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

### GENERALIDADES

El tema de la consideración económica para la calificación de los preceptos que regulan de forma expresa el hecho imponible de una obligación tributaria, ha sido muy discutida por parte de los estudiosos. La principal polémica se debate en relación con la posibilidad de tener una herramienta de interpretación que pueda salirse del ámbito jurídico y dar preeminencia al ámbito económico sobre aquel. En todo caso, nos parece que también en este punto, como en el tópico sobre la naturaleza misma de la analogía, se podría presentar una tautología.

Esta posición aparece por primera vez en Alemania, a propósito de la expedición de su ya célebre Ordenanza Tributaria (1919), en la cual por problemas de interpretación del hecho imponible, referente al abuso de los contribuyentes al utilizar normas jurídicas del derecho privado con el único fin de evadir las cargas tributarias, el Estado prescribió la posibilidad de que el intérprete pueda en un momento determinado establecer la verdadera voluntad del contribuyente en un negocio jurídico, esto es, calificar la realidad económica de dicho acto, y valorarlo en su justo término para efectos tributarios. Este mismo criterio fue adoptado inmediatamente por Francia, Italia, Suiza, Estados Unidos de América, y también por algunos países del Cono Sur del continente americano.

En primer lugar no podemos olvidar que la base de todo hecho imponible es la consideración de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. Sin esta consideración, inclusive el propio hecho imponible no podría existir como tal. “La teoría sostenida considera como base o fundamentación general de los impuestos, el principio de la capacidad contributiva...”<sup>29</sup>

Por otro lado, tampoco se puede soslayar que el hecho imponible puede consistir en un hecho económico o en un hecho jurídico. Generalmente la primera de las consideraciones es la que usualmente se presenta como presupuesto de hecho del hecho imponible, toda vez que en definitiva, la obligación tributaria tiene consecuencias económicas, en concordancia con el principio de generalidad, que determina que todos los ciudadanos de un Estado están en la obligación de sostenerlo, a través de cargas fiscales justas y legales.

---

29. Dino Jarach, Prólogo a la segunda edición de *El hecho imponible*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1982, 3a. ed., p. XXVI.

Ahora bien, no cabría duda alguna en la interpretación del hecho imponible si éste consistiría en un hecho jurídico, como cuando la ley establece que están gravados cierto tipo de actos formales como la celebración de contratos de mutuo, arrendamiento mercantil, prenda, hipoteca, etc. En este caso, la comprensión es muy sencilla: una vez que se realice el acto o contrato, entonces habrá nacido la obligación tributaria, sin tomar en cuenta cualquier otro tipo de criterio adicional.

El problema se presenta cuando el hecho imponible se encuentra establecido por una realidad económica. En este supuesto, lógicamente se debería interpretarlo tomando en cuenta dicha realidad económica pero normativizada en una disposición; de esta manera no cabrían tampoco dudas en el alcance del precepto y de lo que el legislador quiso normar. La duda se presentaría cuando dicha disposición, por problemas de redacción o porque los contribuyentes de forma fraudulenta puedan forzar su comprensión, entonces sería lícito que el intérprete en un momento determinado pueda salirse de esta realidad económica normativizada, y darle un alcance mayor, pero basado en el principio de la realidad económica de la situación. Es una situación compleja que trataremos de responder.

## FUNDAMENTACIÓN

Hay que aclarar que cualquier fase de la interpretación de preceptos legales, y el del hecho imponible no puede ser la excepción, es un proceso netamente jurídico y esa es su esencia. Esto quiere decir que en la comprensión de la ley se debe aplicar preeminentemente un procedimiento jurídico que tenga como objetivo último el entender la norma en cuestión en todo su sentido.

El fundamento de la interpretación de la realidad económica parte de la idea de que en la norma del hecho imponible se ha juridificado una realidad económica, que un momento determinado el legislador la estableció en relación con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, por tanto al momento de interpretar dicha disposición es necesario tomar en cuenta este fenómeno económico que el hacedor de la ley lo incluyó en el precepto correspondiente, y que en definitiva es el motivo del establecimiento de dicho hecho imponible. De esta forma, este tipo de interpretación se "...basa en que el criterio para distribuir la carga tributaria surge de una valoración política de la capacidad contributiva que el legislador efectuó teniendo en cuenta precisamente la realidad económica. Siendo ello así, solo se logrará descubrir el verdadero sentido y alcance de la ley, recurriendo a esa misma capacidad económica que se quiso aprehender en el momento genésico del tributo".<sup>30</sup>

---

30. Héctor Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1999, 7a. ed., pp. 170 y 171.

Por consiguiente, cualquier tipo de interpretación que tenga como fundamento el criterio de la realidad económica obligatoriamente debe moverse dentro de la situación normativizada, esto es, dentro de los límites que dicha norma establece. Lo contrario podría significar la posibilidad de una discrecionalidad total por parte del intérprete, lo que supondría la existencia de inseguridad jurídica. No sería aceptable, desde el punto de vista técnico de la hermenéutica jurídica, que el intérprete pueda dejar de lado las consideraciones jurídicas establecidas en la disposición, y hacer prevalecer significados de la ciencia económica, que no necesariamente pueden estar positivizados en las disposiciones correspondientes. Reiteramos la idea de que siempre el proceso de interpretación es un procedimiento jurídico, en el cual, esencialmente no pueden tomar parte otras ciencias, aunque la norma pueda reglamentar o tomar realidades de otras materias del saber humano.

La principal controversia que se suscita hasta la actualidad es cuando, de una u otra forma, el intérprete puede dar preferente aplicación a los saberes económicos que a la ciencia jurídica, en el entendimiento de una disposición sobre el hecho imponible. Inclusive, en un primer momento, la propuesta realizada por Enno Becker en Alemania sobre este punto en la antes mentada Ordenanza Tributaria, ha sido criticada porque se entendía que la realidad económica de un negocio jurídico predominaba sobre el análisis mismo de la naturaleza y consecuencia jurídica de dicho acto. Así, por ejemplo, González García sostiene que "...la realidad que estudia el jurista es una realidad normativizada, donde el proceso interpretativo es exclusivamente jurídico. Por ello, el significado económico, en tanto juristas, es irrelevante, mas no cuando éste forma parte de la norma, con una remisión expresa. Jamás por vía interpretativa se habría llegado a la consideración económica de las normas tributarias. Pero el límite que marca la letra de la ley fuerza a esta consideración".<sup>31</sup>

#### APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE LA CONSIDERACIÓN ECONÓMICA EN LA INTERPRETACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

¿En qué momento se debe atender al significado económico de una disposición que determine el hecho imponible? ¿Cuándo el intérprete debe hacer uso de esta facultad. La doctrina en este punto es homogénea? Sucede con alguna frecuencia, y en algunos casos es lícita esta posición, que el contribuyente busque de alguna forma que la incidencia tributaria en el acto o negocio sea la menor posible. El problema se presenta cuando en este afán se utilizan figuras jurídicas cuya naturaleza difieren sustancialmente del fin que persiguen los negocios, con el único objetivo de tener un

---

31. Eusebio González, *Interpretación de las normas tributarias*, p. 64.

rendimiento impositivo lo más reducido posible, caminando por los límites de lo lícito frente a lo ilícito.

Siguiendo preponderantemente al profesor Dino Jarach<sup>32</sup> en este punto, cuando se presenta un negocio jurídico que deba realizar el contribuyente, el mismo se plasma generalmente en un acto o contrato. Pues bien, en este acto o contrato se deben distinguir dos situaciones importantes que tienen relevancia para el derecho tributario: el *intentio facti* (intención empírica) y el *intentio juris* (intención jurídica). El primero significa la finalidad misma del negocio realizado, “la relación económica que las partes se proponen crear”; mientras que el segundo significa la voluntad de las partes para circunscribir el *intentio facti* en un acto o contrato determinado, en una figura jurídica formal, el mismo que tendrá ciertos efectos, de acuerdo a la figura a escogerse. Cuando existe causalidad entre el *intentio facti* y el *intentio juris* se ha cumplido en todas sus partes la voluntad de los negociantes, porque el objetivo económico del negocio ha sido encuadrado en una figura acorde con dicho objetivo. El ejemplo más claro de esto se da cuando se celebra un contrato de compraventa, que tiene por objeto la transferencia de bienes a cambio de un precio. En este caso, la finalidad económica es la adquisición de un bien a cambio del pago de dinero, situación que cobija perfectamente el mentado contrato.

La incertidumbre se presenta cuando las partes tienen una finalidad económica específica, pero, por razones fiscales, resuelven adoptar una figura jurídica que no sea acorde o consecuente con la finalidad del *intentio facti*. En este caso “...estamos frente al fenómeno de la evasión fiscal...” Para Jarach no es importante el *intento juris*, dentro de la interpretación del hecho imponible, sino la intención empírica del contribuyente, ya que ésta es la que estará sujeta a las consecuencias impositivas determinadas, siendo indiferente la intención jurídica.

Un ejemplo de este último supuesto se podría presentar en el mismo caso de una compraventa. Tanto vendedor como comprador, por efectos netamente tributarios, constituyen una sociedad, aportando como capital de la misma, el uno el bien materia de la transferencia, y el otro, el dinero que es el pago de la compra. Dejan pasar un tiempo, y se disuelve la sociedad, y dentro del proceso de liquidación al que aportó el bien le toca el dinero, mientras que al que aportó el dinero le toca el bien. Otro ejemplo paradigmático es el que tiene que ver también con una compraventa, donde el vendedor constituye una sociedad con la aportación de los bienes materia de la venta. Una vez constituida la sociedad procede a ceder las acciones de la misma al comprador, porque la cesión de acciones se encuentra sustancialmente gravada con menos impuestos que el contrato de compraventa. Son situaciones en que el *intentio*

---

32. Dino Jarach, *El hecho imponible*, pp. 146-165.

*facti* es la compraventa, pero se las encaja en figuras que nada tienen que ver con la finalidad del negocio económico de las partes.

Ahora bien, ¿qué debe hacer el intérprete frente a situaciones como las descritas? ¿Debería limitarse a respetar la forma jurídica como tal, y examinar la incidencia impositiva dentro de estos límites? La lógica nos diría que no es posible. En este punto cabe considerar, y en esto coincidimos con el autor, de que más allá de la intención jurídica es necesario analizar la intención empírica, es decir, el verdadero objetivo de un negocio, prescindiendo de las formas, si es que éstas no tienen significación para el derecho impositivo o si la utilización de las mismas fuerzan la aplicación del derecho. Al tener autonomía el derecho tributario, como se ha analizado en este trabajo, puede de forma soberana establecer los fundamentos del hecho imponible de forma técnica e independiente a otros factores que podrían influenciar en él. Así, lo que se encuentra positivado es un hecho económico, y sobre dicho hecho se tiene que realizar cualquier tipo de interpretación, descartando los actos que configuren dicho negocio. De esta forma, el intérprete puede siempre analizar directamente la finalidad de un negocio a efectos tributarios, sin tomar en cuenta las figuras jurídicas que los cobijen, sin embargo, será más fácil para el intérprete, desde un punto de vista práctico, el analizar también el acto jurídico a fin de establecer si dicho acto tiene causalidad o relación directa con el *intentio facti* de las partes.

Finalmente esta metodología de interpretación siempre puede traer dudas y podría inclusive ser usada abusivamente por parte de la administración en un momento determinado. Esta situación ocurrió, por ejemplo, en la Alemania nazi, teniendo como base el art. 4 de la Ordenanza Tributaria de 1919. Al efecto es necesario siempre contar con los auxilios que la propia doctrina nos presenta, especialmente uno: no violar el principio de legalidad so pretexto de consultar las “consecuencias económicas” del acto. Lo que interesa, aquí, es si la finalidad real del negocio se encuentra encuadrado en una norma impositiva en particular, independientemente de la forma que se adopte, y solo de esta manera cualquier interpretación podrá tener visos de legalidad. No hay que olvidar que la imposición proviene de la ley y no de la voluntad de las partes como los negocios jurídicos, por lo que está implícito, que la letra de la ley no es susceptible de acuerdos privados entre particulares.

## EL FRAUDE A LA LEY

El fraude a la ley es una figura que no se encuentra específicamente establecida en nuestros derechos, sin embargo, su significación doctrinal y su establecimiento en otras legislaciones, como la española por ejemplo, hacen que su estudio sea intere-



sante dentro del tema de la aplicación de la significación económica en la interpretación del hecho imponible.

Se define el fraude a la ley "...como uno o varios actos que originan un resultado contrario a una norma jurídica y que se han amparado en otra norma dictada con distinta finalidad".<sup>33</sup> El fraude a la ley consiste en que un acto o negocio se realiza bajo el amparo de una norma denominada de cobertura, porque como su palabra lo dice, cobija o disfrazo bajo este supuesto legal el acto, cuando en definitiva lo que persiguen los particulares es la violación de otro u otros preceptos jurídicos conocida norma defraudada. Esta actuación tiene como finalidad el obtener una carga fiscal menor.

Pensamos que esta figura, entre otras que ha desarrollado la doctrina como la simulación y la economía de opción, tiene como finalidad presentar desde el punto de vista doctrinal otra posición en relación a la interpretación de la causa económica de los negocios realizados por entes privados, y que tengan significación fiscal. Así se propone que el fraude a la ley debe ser analizado desde el punto de vista de la naturaleza misma del contrato, descartando el significado económico del mismo. "Pues se trata de buscar la coincidencia entre la voluntad de las partes y la causa típica del contrato realizado, y esa es una operación jurídica, que para nada necesita de averiguaciones sobre la realidad económica."<sup>34</sup> Esta posición difiere de la mantenida por Jarach.

En todo caso, nos alineamos a los análisis presentados por Jarach, ya que abarcan un universo más amplio, más directo, y más relacionado con el concepto de tributo, sin que eso signifique una violación del principio de legalidad. Hemos reiterado que toda interpretación, y, más aún, aquella referente al hecho imponible, siempre implica un procedimiento jurídico en el cual la realidad económica es tomada en cuenta, en tanto en cuanto sea positivada en un precepto en particular. Es imposible negar la influencia que tiene lo económico en las reglas fiscales, sin embargo, su influjo debe estar limitado a lo que dispone la norma expresamente.

Como corolario de todo lo dicho, nos hacemos eco de las siguiente palabras del profesor Jarach: "...la autonomía dogmática del derecho impositivo tiene por consecuencia que el impuesto debe ser aplicado a la relación económica, prescindiendo de las formas jurídicas, toda vez que éstas sean inadecuadas para aquélla, exista o no intención de evadir el impuesto y sea éste criterio, favorable al Fisco o al contribuyente".<sup>35</sup>

---

33. Juan Martín Queralt, y otros, *Curso de derecho financiero y tributario*, p. 185.

34. Eusebio González García, *Interpretación de las normas tributarias*, p. 73.

35. Dino Jarach, *Curso de derecho tributario*, p. 161.

## MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO PARA AMÉRICA LATINA (M.C.T.A.L.)

El art. 8 del modelo, establece lo siguiente:

Art. 8. Interpretación del Hecho Generador. Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.

Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien podrá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no la forma jurídica.

Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas.

La disposición transcrita ratifica la autonomía científica del derecho tributario. Así explica con mucha claridad el entendimiento del hecho imponible en una situación concreta.

El primer inciso se refiere de forma específica a la comprensión de significados y conceptos de otras ramas del derecho incluidas como parte del hecho generador, en el caso que el legislador no se remita expresamente a dichos institutos ni tampoco los limite. En este supuesto, el intérprete no se encuentra obligado a tomar dichos conceptos para interpretar el alcance del hecho imponible. Es potestativo para el intérprete considerar o no dichas nociones, ya que lo que tiene que hacer es asegurar que el significado de las mismas se adecue a la naturaleza de la obligación tributaria correspondiente. Si estas definiciones extra fiscales tienen que ver con la naturaleza del tributo establecido, entonces sí cabe tomarlas en consideración, pero, en el caso contrario, si quien aplica la ley establece que dichos conceptos no son adecuados al tributo impuesto, no tiene la obligación de considerarlos, sino de aplicarlos de conformidad con la ratio de la legislación.

Nos parece una solución acertada porque quita una camisa de fuerza para el intérprete, adecuándola a la finalidad del derecho tributario: que sus disposiciones relativas al hecho imponible no se las puede aplicar tomando en cuenta criterios ajenos al impositivo, sino que es menester adecuarlos a los objetivos del mismo. De esta forma, se está precautelando el verdadero alcance de una norma tributaria, el principio de legalidad.

Los incisos posteriores del precepto, segundo y tercero, en cambio toman en cuenta de forma directa toda la teoría de la aplicación del principio de la realidad económica al interpretarse el hecho generador. Así regula el tema referente a la preeminencia de la sustancia sobre la forma: cuando la ley ha gravado un supuesto tomando en cuenta elementos de la realidad, esta prevalecerá en su aplicación frente a las formas que le pudieran dar a dicha realidad los contribuyentes. Se establecen en definitiva dos situaciones hipotéticas: por un lado cuando se grava una realidad concreta y no se acepta las figuras jurídicas que las abarquen; y, por otro lado, cuando se utilizan directamente las figuras jurídicas deformadamente, a fin de aminorar el peso del gravamen impositivo.

Nos parece que la disposición engloba correctamente la doctrina mencionada en los numerales anteriores, por lo que nos remitimos a dicha explicación.

#### LEGISLACIÓN ECUATORIANA

El primer inciso del art. 12 del Código Tributario establece lo siguiente:

Art. 12. Interpretación de la Ley. Las normas se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica.

En la última parte de la disposición se hace constar las frases “teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica”. La redacción del artículo en esta parte es poco feliz, toda vez que introduce una camisa de fuerza para el intérprete. Al incluir la conjunción “y” en la misma, el intérprete se obliga a interpretar las normas tributarias de conformidad con la finalidad de las leyes y su significación económica. No le permite al intérprete el poder determinar el verdadero alcance de la disposición, sino en tanto en cuanto utilice las dos posibilidades juntas: que la norma tenga relación con la esencia general de la legislación y que tenga conexión con la realidad económica que regula. Que pasaría si, en un momento determinado, el hecho imponible no establece un hecho económico como parte del presupuesto de hecho; entonces, en caso de duda, no se podría entender la disposición de la finalidad que persigue, en relación con el conjunto de la legislación, porque no tendría a la mano un hecho económico para entenderlo de forma conjunta.

Pensamos que en este punto sería conveniente modificar la parte de la norma que trae problemas: se debería eliminar la conjunción “y”, y en su lugar, colocar la letra “o”; de esta manera se daría más espacio para entender la ley a quien tenga que aplicar la misma.

De la redacción del precepto transcrito, entendemos que, en el caso ecuatoriano, se acepta a priori el principio de significación económica para interpretar el hecho imponible. Complementa este punto, la redacción del art. 16 del mismo cuerpo legal:

Art. 16. Calificación del Hecho Imponible. Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídicas, cualquier sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a concepto económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que utilicen.

Es muy interesante la posición del legislador ecuatoriano porque recoge en la norma transcrita tanto los criterios de la doctrina como las sugerencias realizadas en el Modelo, abarcando el estudio de la naturaleza jurídicas de los actos materia del hecho generador así como el análisis de los conceptos económicos que han sido tomados en este mismo hecho. En primer lugar, se aclara implícitamente que el hecho generador puede consistir en un hecho jurídico o un hecho económico. Para los dos efectos, dichos conceptos deben constar de forma expresa en la regulación.

En el caso del efecto jurídico, tomamos la posición de la doctrina española, mediante la cual se analiza la naturaleza jurídica del acto, a fin de establecer las consecuencias del mismo, y su significación impositiva. Si el acto jurídico materia del hecho imponible ha sido sustancialmente deformado, a través de la aplicación de una figura inadecuada, el intérprete debe desentrañar la verdadera naturaleza de dicho accionar, a fin de establecer la justa retribución tributaria.

En el segundo de los casos, cuando el hecho imponible implica conceptos económicos, debe primar el criterio de estos conceptos económicos pero normativizados, esto es, en las palabras de Jarach el *intentio factis*, es decir, la finalidad económica del negocio, por sobre el *intentio juris*, en otras palabras, el encuadramiento de dicha finalidad en una forma jurídica. En este caso, el intérprete debe dar prevalencia de aplicación a la intención empírica, que es en definitiva, la razón de ser de las normas que regulan el hecho imponible.

Finalmente comentamos que la teoría de la significación económica del hecho imponible, como el principio de comprensión de los actos jurídicos a través del análisis de su verdadera naturaleza, ha sido recogido por el legislador ecuatoriano de forma muy aceptable, ya que constituye una ayuda para el intérprete al momento de aplicar una disposición en particular.

La Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia ha emitido algunas sentencias en torno al tema tratado, entre las cuales se pueden destacar: el Ex-

pediente de Casación No. 23-94, R.O. 573, 22-XI-94; Expediente de Casación No. 45-94, R.O. 764, 22-VIII-95; Expediente de Casación No. 2-94, R.O. 903, 13-III-96.

## **LA INTERPRETACIÓN EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

### **GENERALIDADES**

La Administración Tributaria, entre las acciones y facultades que realiza diariamente, efectúa una tarea fundamental al interpretar y aplicar las normas impositivas, con las cuales administra los tributos que se encuentran a su cargo. Esta tarea, sin embargo, es un trabajo arduo y difícil, porque no siempre cuenta con los medios y personal capacitado para el efecto, o por otro lado, dicha interpretación se encuentra marcada, en no pocas ocasiones, por una línea en la que se destaca preponderantemente el criterio fiscalista. Quizá esta última afirmación tenga su justificativo en el hecho de que los contribuyentes, por lo general, por cualquier medio tratan de aminsonar sus cargas fiscales, buscando los mecanismos a través de los cuales puedan cumplir con este cometido, caminando en algunas ocasiones, por los dudosos límites que bordean lo legal de lo ilegal.

La tarea de la administración, por tanto, no es un trabajo fácil y sencillo; al contrario, para administrar los impuestos que se encuentran bajo su responsabilidad también tiene que contar con herramientas básicas que le ayuden en esta misión. Algunas de estas ayudas se presentan en la utilización de las facultades que le son inherentes: Determinadora, Resolutiva, Sancionadora, Reglamentaria y Recaudadora, que para hacerlas prácticas, necesariamente tiene que realizar procesos de interpretación de los preceptos tributarios que las regulan.

En la otra orilla se encuentran los contribuyentes, quienes requieren para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, contar con los elementos que les permitan tener seguridad jurídica en torno al tema. Así, en no pocas situaciones, y con ocasión de las múltiples y continuadas reformas que tienen las leyes impositivas, muchas veces el sujeto pasivo se encuentra en una posición de total inseguridad jurídica, ya que el cambio tan rápido de las disposiciones pone al obligado tributario en serios problemas al momento de aplicar la norma en particular. Inclusive cuando pregunta a la administración sobre el alcance o aplicación de una disposición nueva, la misma entidad pública no la conoce a fondo, o no ha determinado un criterio cierto sobre el tema, complicando el accionar del ciudadano.

La interpretación de las normas de imposición para efectos de su aplicación práctica debe ser la principal tarea de la administración. Esta labor se realiza cuando el

Fisco efectúa determinaciones tributarias, resuelve reclamos y recursos, contesta las inquietudes de los contribuyentes a través de la denominada consulta, cuando aplica sanciones, cuando emite resoluciones que tienen el carácter de generales, cuando emite disposiciones o circulares a sus inferiores, inclusive cuando realiza tareas de recaudación. Es decir, que el proceso interpretativo se encuentra presente en todo el accionar de la administración tributaria.

Se entiende que la forma como procede la interpretación de las normas tributarias por parte de la administración será aquella determinada tanto en las normas jurídicas como en los principios doctrinarios del derecho tributario. No existe secreto en esto, así como el juzgador o el contribuyente tienen la facultad de comprender las disposiciones impositivas a la luz de los principios tributarios y la legislación vigente, la administración, con más razón, utilizará los métodos antes enunciados.

No es materia del presente trabajo realizar un análisis pormenorizado de cada una de las facultades de la administración ni cómo se las efectiviza en la realidad sino, más bien, analizar someramente cómo influye la interpretación en ciertos institutos que, por su importancia, los traemos a colación. Estos institutos son la consulta, las circulares y las resoluciones que tienen el carácter de aplicación general y obligatoria. Alertamos al lector que no realizaremos un análisis pormenorizado de cada uno de estos temas, ya que su estudio supondría un examen más profundo, sino, más bien, aparte de explicar sucintamente los conceptos y naturaleza los casos a tratarse, se estudiará el papel de la interpretación y sus consecuencias particulares.

## LA CONSULTA

La institución de la consulta vinculante es un instrumento de importancia para lograr la seguridad jurídica y para conseguir la transparencia en las relaciones entre la Administración y los particulares.<sup>36</sup>

Pensamos que el principal objetivo de la consulta tributaria es la uniformidad de los criterios de apreciación de las normas jurídicas de la materia, logrando con esto el siempre anhelado cumplimiento del principio de la seguridad jurídica.

La consulta tiene su fundamento en el derecho de petición de los contribuyentes, inclusive elevado en disposiciones de carácter constitucional, mediante el cual se requiere conocer el alcance de una norma en la aplicación de un caso concreto. Para el

---

36. José Vicente Troya Jaramillo, "La Consulta Tributaria en el Ecuador", en *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, tomo 0, Madrid, Marcial Pons, 1996, p. 195.

efecto se hace un cuestionamiento a la administración, la misma que se encuentra en la obligación de responder dichas inquietudes.

¿Pero cuáles son los efectos de la respuesta dada por el Fisco? En primer lugar es importante mencionar que cuando el contribuyente pregunta sobre el tratamiento de una norma, lo que quiere es asegurarse que, efectivamente, el pronunciamiento o la respuesta que presente la administración, a más de aclarar el problema de hermenéutica jurídica suscitado, obligue a la administración tributaria a respetar dicho pronunciamiento en el futuro. De aquí se establece que este instituto tiene la característica de ser vinculante para el Fisco, esto es, que su pronunciamiento ante la duda de un sujeto pasivo le es inherente o, mejor dicho, solo podría modificarlo si las circunstancias base de la consulta también se modifican o fueren distintas al supuesto preguntado. Caso contrario la consulta es inamovible y su criterio debe ser respetado en las actuaciones futuras de la administración.

De lo dicho se desprende que la interpretación tributaria es indispensable al momento de absolver una consulta. La administración en el pronunciamiento que realiza debe interponer los métodos de interpretación de las normas impositivas, porque de esta manera logrará que el resultado del proceso interpretativo sea el justo y legal.

Esto último es lo deseable, sin embargo, en no pocas ocasiones ocurre el fenómeno contrario, ya que suelen resolverse consultas sobre casos idénticos, en los cuales se pide la absolución de un mismo punto de derecho y la respuesta es diametralmente distinta. Un ejemplo es el caso de las consultas emitidas a la Asociación de Agentes Navieros del Ecuador (ASONAVE), por parte de la ex directora general del Servicio de Rentas Internas del Ecuador, al consultársele sobre el tema del domicilio tributario de las líneas navieras extranjeras (empresas constituidas al amparo de leyes extranjeras). En la primera de las consultas contestó indicando que dichas sociedades se encontraban domiciliadas en el país, como establecimiento permanente, y luego más tarde, al absolver otra consulta de igual naturaleza, respondió indicando que dichas entidades no tenían domicilio ni establecimiento permanente en el Ecuador, como en efecto ocurría.

Situaciones como las descritas, que reitero no son pocas, atacan al principio de seguridad jurídica. A esto se une el hecho de que existe el principio y también la exigibilidad legal de que la absolución de las consultas tengan que ser publicadas a fin de contar un orden sistemático de las mismas que ayudarían tanto a contribuyentes como a la Administración. Esta obligación generalmente o es incumplida en su totalidad, o solo parcialmente cumplida, atentando contra el derecho de información de los ciudadanos/as.

También es un principio aceptado que la consulta absuelta no es susceptible de recurso posterior alguno ante ninguna autoridad, de ahí la importancia del contenido de

su pronunciamiento. Si el pronunciamiento es equivocado a todas luces, aunque conceptualmente dicha consulta no obliga al administrado, sin embargo, por razones prácticas el ciudadano, en cuestión de impuestos siempre quiere tener la certeza de su funcionamiento legal, pudiendo causar los perjuicios del caso.

La Corte Suprema de Justicia del Ecuador también analiza los efectos de la consulta en el Expediente de Casación No. 86-93, R.O. 44, 11-X-96.

## OFICIOS O CIRCULARES

La naturaleza de los oficios o circulares es que son actos administrativos mediante los cuales el superior instruye sobre un tópico en particular a su inferior. En el caso tributario, no con tanto desarrollo en nuestros países, estos actos administrativos tienen la característica de que el funcionario público interpreta una norma jurídica que debe ser aplicada a cierto tipo de casos por parte del funcionario de rango inferior. Es una instrucción expresa sobre el alcance de una disposición en particular.

Pero este tipo de actos, ¿qué incidencias tienen frente al contribuyente y también frente al funcionario de menor jerarquía? En cuanto al contribuyente, dichos actos no tienen la característica de ser obligatorios, toda vez que se trata de una instrucción interna realizada casa adentro de la Administración Tributaria. Este criterio lo ratifica el art. 3 del Código Tributario boliviano. No obstante, en un momento determinado sí podría afectarles, pero no porque tenga directa relación con la instrucción sino porque dicho pronunciamiento podría afectar sus intereses en un caso cierto.

Si un contribuyente detecta que una circular o un oficio, al interpretar un precepto en particular, viola sus derechos ya que los casos que resuelva la administración concernientes al tema del acto, también incluye un caso personal, ¿podría impugnar dicha circular iniciando un reclamo administrativo directo? Pensamos que no, porque dicha circular tiene efectos únicamente internos en la administración. Si la administración en un momento determinado dicta un acto administrativo en contra de un sujeto pasivo, referente a la circular, entonces sí el contribuyente tendrá todas las armas que le asiste su legítimo derecho de defensa.

En cambio, ¿cuál es el efecto de la circular frente al empleado público? No podríamos hablar de que exista un pronunciamiento vinculante propiamente dicho, tal como se presenta en el caso de la consulta, sino más la obediencia por parte del inferior del criterio jurídico vertido por su superior. En estricto sentido, si el funcionario inferior detecta que existen equivocaciones en la forma de interpretar un precepto que conste en el oficio correspondiente, entonces, conceptualmente hablando, debería abstenerse de utilizar dicho criterio en la resolución de los casos que tenga ba-



jo su responsabilidad. Quizá el problema que le acarrearía sería de tipo laboral administrativo más que tributario.

En cuanto al proceso de interpretación en sí, reiteramos la idea que las circulares y los oficios internos de la administración, en tanto en cuanto resuelvan o instruyan casos de aplicación de la ley tributaria, deben tomar en cuenta los métodos de interpretación de la norma impositiva, ya que en caso contrario podría presentarse un abuso por parte del fisco, en desmedro de los particulares.

## RESOLUCIONES DE APLICACIÓN GENERAL

Esta facultad se encuentra establecida en el art. 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas del Ecuador (Ley 41), donde se especifica la potestad de que la máxima autoridad tributaria de la administración central puede, en un momento determinado, expedir “resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio, necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias”, que deberán ser publicadas en el Registro Oficial y no pueden contrariar leyes ni reglamentos.

En el evento anotado la administración tributaria está facultada para ejercer la facultad reglamentaria, esto es, que mediante estos actos administrativos no se puede, por expresa prohibición constitucional y legal, contradecir normas de mayor jerarquía jurídica, sino que son una ayuda de aplicación de leyes y reglamentos; por tanto deben estar conformes a estas leyes y reglamentos.

Para la administración, al aclarar o resolver problemas suscitados en el devenir diario de su trabajo, referentes a la aplicación de una norma en particular, dichos pronunciamientos son vinculantes tanto para la propia administración como para el sujeto pasivo. Por lo tanto, este instituto tiene una importancia suprema, ya que de su correcta utilización tanto fisco como contribuyente saldrán ganando, mientras que de un uso incorrecto se podrían presentar casos de abusos por parte del Estado, creando un estado de indefensión del contribuyente.

Ahora bien, este tipo de resoluciones se ha dictado con tres finalidades desde la expedición de la Ley de Creación del SRI en el Ecuador (1998): para crear normas que tienen que ver fundamentalmente con la administración y organización propia de las oficinas del SRI; para impartir disposiciones que tienen que ver con el cumplimiento de las obligaciones formales de los contribuyentes, tales como fechas de declaración y pago de tributos, establecimiento de porcentajes de retención en la fuente, determinación de porcentajes de utilidad para el cálculo para la aplicación de la determinación presuntiva, entre otros; y, un último tema, es el que tiene que ver con la interpretación y aplicación de las normas de aplicación del hecho imponible.

Solo en el último de los casos, cuando la administración emite resoluciones que tienen como objetivo el establecer los límites de aplicación de un precepto en particular, se han producido problemas con las resoluciones respectivas. Esto se presenta toda vez que el fisco en su afán de recaudar tributos de la manera más eficiente, lamentablemente, ha torcido, en algunos casos, la forma de entender las leyes, convirtiéndose dichas resoluciones en actos con fuerza de ley, y que, por tanto, pueden vulnerar los principios tributarios de capacidad contributiva, legalidad y seguridad jurídica.

Al tratarse de actos que tienen que ser obligatoriamente cumplidos por los contribuyentes, por así establecerlo la norma que los permite, si uno de estos pronunciamientos es contrario a ley, o, como es común, se ha excedido la facultad reglamentaria por parte del fisco, ¿en qué posición estaría el contribuyente? Nos parece que el contribuyente no podría iniciar un proceso de impugnación administrativa directa, sino que debería interponer un recurso de inconstitucionalidad, porque dicho pronunciamiento viola, a más de los principios tributarios consagrados en la Constitución, la prohibición de emitir normas administrativas que están en contra de disposiciones de mayor rango.

Como conclusión de todo lo dicho, vemos que el tema de la interpretación de las normas impositivas realizada por la administración tributaria tiene una importancia capital en la relación jurídica tributaria. La interpretación por parte de la administración, como en cualquier otra vía, debe hacerse tomando en cuenta todos los métodos admitidos en derecho, así como debe contar con las reglas específicas de hermenéutica que existen para el derecho fiscal, ya que forzar la letra de la ley en beneficio del contribuyente o del Estado siempre traerá problemas de injusticia, además de violación de los principios básicos de la tributación.

## CONCLUSIONES

Luego del análisis de los criterios de interpretación de las normas tributarias vigentes en la legislación de los países de la Comunidad Andina, se pueden anotar las siguientes conclusiones generales:

- a) El derecho tributario es una parte de la ciencia jurídica que tiene autonomía científica y dogmática, que no depende directamente de otras ramas del derecho, aunque forma parte de un sistema jurídico unitario, en el cual sí tiene relaciones con otros ramales del derecho.
- b) Para efectos de la aplicación de los distintos sistemas de interpretación, las normas tributarias, por tanto, se consideran como disposiciones ordinarias y comunes, como las de cualquier otra rama jurídica, a las cuales se pueden apli-

car todos los métodos de interpretación aceptados por la ciencia del derecho, sin restricción alguna.

- c) El principio general de interpretación de las normas tributarias es el referente a la aplicación de los institutos propios del derecho impositivo, que se encuentran en relación directa con los principios generales de la tributación. Entre estos institutos se pueden anotar los principios de igualdad, generalidad, capacidad contributiva, legalidad, seguridad jurídica, no confiscatoriedad, debido proceso, entre otros.
- d) El intérprete puede utilizar principios de otras ramas jurídicas para la mejor comprensión de una norma en particular, pero siempre cuidando que no se distorsionen los principios generales de la ciencia tributaria.
- e) Las normas que creen beneficios tributarios, léase exenciones, exoneraciones, no sujeción, al ser normas jurídicas ordinarias y que forman parte del ordenamiento impositivo general, deben ser entendidas de acuerdo a los mismos principios que se emplean en la comprensión de otros mandatos impositivos, sin especialidad o particularismo alguno. No cabe, por tanto, la interpretación restrictiva de las mismas.
- f) La interpretación extensiva o restrictiva no implica procedimientos de hermenéutica propiamente dichos, sino, más bien, es el resultado de la aplicación de los métodos de interpretación jurídica. De ahí que no cabe establecer de forma expresa que algún tipo de disposición tenga que entenderse de forma extensiva o restrictiva, porque se estaría atentando contra todo el instituto de la interpretación jurídica.
- g) Tanto en las normas del M.C.T.A.L. como en las regulaciones del Código Tributario ecuatoriano se recoge el principio de que las normas tributarias, al ser normas ordinarias, se interpretarán de conformidad con los métodos de hermenéutica admitidos en derecho, con inclusión de las normas de exención.
- h) A base del principio de autonomía científica del Derecho tributario, éste puede crear únicamente con fines impositivos sus propias normas y conceptos que engloben definiciones de otras ramas del derecho. En caso de que nada diga el Derecho tributario sobre conceptos jurídicos distintos a los tributarios, se estará al entendimiento primigenio de dichos institutos.
- i) Los vocablos de una disposición tributaria pueden ser entendidos en su sentido jurídico, técnico o usual. En el primer supuesto, cuando específicamente la norma los defina o lo tomes de otras ciencias jurídicas. En el segundo caso, cuando el legislador establezca la connotación científica de una palabra en concordancia con el precepto establecido; y, el sentido usual será tomado en cuenta cuando del examen de la regulación se entienda que la palabra no tiene

un sentido específico, en cuyo caso debe ser comprendido de conformidad como lo entienden las personas comunes. En el Código Tributario ecuatoriano existe una disposición expresa con relación a este punto (art. 12).

- j) El Código Tributario del Ecuador sí determina una norma, segundo inciso del art. 12, que establece la forma de entendimiento de las palabras en un precepto tributario. Esta disposición está acorde con los principios de la autonomía calificadora del Derecho tributario.
- k) Conceptualmente nos alineamos con el criterio de que la analogía es un procedimiento de interpretación de la ley. Es un sistema de interpretación cuando, para comprender un suceso que previamente no estuviere regulado, toma en cuenta la *ratio* de la legislación, es decir, el concepto jurídico del derecho que engloba el caso en particular. Inclusive en el caso de que tomen disposiciones que resuelven una situación semejante a la interpretada, esta aplicación no se puede alejar del contexto general del ordenamiento. De todas formas ratificamos el hecho que el derecho como ciencia no tiene lagunas, sin embargo, la legislación en particular sí las tiene, al ser una obra de seres humanos.
- l) La analogía es un modo de interpretación de la ley, aceptado para interpretar normas tributarias, siempre y cuando no exista un conflicto con el principio de legalidad. Al efecto, el legislador puede limitar la utilización de la aplicación analógica, en situaciones que tengan directa relación con la reserva de ley, prohibiendo el establecimiento o exención de tributos por esta vía.
- m) La analogía se diferencia de la interpretación extensiva en que ésta opera sobre un texto jurídico expreso, mientras aquella se aplica cuando existe una laguna en la legislación.
- n) La consideración económica como método de interpretación de la base imponible es un principio aceptado como forma de comprensión de las disposiciones tributarias. Este principio opera cuando el contribuyente, abusando de las formas jurídicas por razones netamente fiscales, las utiliza en desmedro de la real voluntad económica que persigue. Este principio da preeminencia al *intentio factis* (intención empírica) sobre al *intentio juris* (intención jurídica), esto es, el impuesto gravará la intención del negocio económico sin tomar en cuenta la figura jurídica utilizada.
- o) El principio de interpretación de la realidad económica procede cuando dicho supuesto (de la realidad económica) se encuentra expresamente en una norma legal. Si el hecho imponible se refiere a cuestiones económicas para su nacimiento, entonces es procedente tomarlo en cuenta; si no dice nada, es improcedente su utilización.

- p) Todo procedimiento de interpretación es un procedimiento eminentemente jurídico y no se lo puede soslayar. Cuando exista discrepancia entre un concepto jurídico y uno económico que no se encuentre positivado, tendrá prevalencia el primero, sin duda alguna.
- q) Los casos de fraude a la ley son de aquellos en los cuales el contribuyente realiza un acto jurídico amparado en una norma de cobertura cuando en realidad busca el rompimiento de otro precepto (norma defraudada). La interpretación se analiza no por el principio de la realidad económica, sino por los efectos de la figura jurídica utilizada por el contribuyente. Si la figura es incompatible con la voluntad que persiguen las partes, entonces se ha producido un fraude de la ley.
- r) Se ratifica que los métodos de interpretación de las normas tributarias deben ser tomados en toda su extensión, cuando la administración realiza actos mediante los cuales establece el alcance y aplicación de una norma en particular, especialmente a través de consultas, oficios y circulares, y resoluciones de aplicación general. Es tan importante la aplicación de los modos que enseña la hermenéutica jurídica, que su uso incorrecto puede afectar gravemente los derechos de los ciudadanos, frente al cumplimiento diario de las obligaciones tributarias.
- s) En definitiva, y como conclusión general, debemos indicar que la normativa tributaria del Ecuador cuyos preceptos hermenéuticos fueron analizados en este trabajo cuenta con normas de interpretación de los preceptos impositivos, en los cuales se recoge las enseñanzas de los doctrinarios y de las modernas teorías sobre el tema, considerando las recomendaciones realizadas por los autores del Modelo de Código Tributario para América Latina, siendo satisfactorio constatar que nuestra legislación, en el punto referente a la hermenéutica jurídica, guarda relación directa con la más autorizada doctrina impositiva, entendiendo que los llamados a interpretar las disposiciones tributarias, en su mayoría observan los principios de interpretación, para incluirlos en el examen de un caso particular, habida cuenta del bagaje intelectual e histórico del tema.

## BIBLIOGRAFÍA

- Amatucci, Andrea, *Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1980.
- Amatucci, Andrea, edit., *Tratado de derecho tributario*, tomos I y II, Bogotá, Temis, 2001.
- Brzovic González, Franco, “La interpretación de las leyes tributarias”, en *Interpretación, integración y razonamiento jurídicos*, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1992.
- Claro Solar, Luis, *Explicaciones de derecho civil chileno y comparado*, vol. I, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1978.
- De Juano, Manuel, *Curso de finanzas y derecho tributario*, tomo I, Rosario, Molachino, 1969, 2a. ed.
- De Torres Carballal, Pablo, “Interpretación de tratados de doble imposición internacional. Algunos aspectos del problema en la doctrina y jurisprudencia extranjeras”, en *Revista Tributaria del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios*, tomo XIX, No. 107, Montevideo, marzo-abril 1992, pp. 107-119.
- Ducci Claro, Carlos, *Interpretación jurídica*, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1997.
- Escuela Judicial “Rodrigo Lara Bonilla”, *Hermenéutica jurídica, Curso de capacitación para jueces de la República*, Bogotá, Imprenta Nacional de Colombia, 1988.
- Giuliani Fonrouge, Carlos, *Derecho financiero*, tomos I y II, Buenos Aires, Depalma, 1973.
- Giuliani Fonrouge, Carlos, Rubens Gomez de Sousa y Ramón Valdés Costa, *Reforma tributaria para América Latina: Modelo de Código Tributario*, Washington D.C., Organización de los Estados Americanos, 1968, 2a. ed.
- González García, Eusebio, *La interpretación de las normas tributarias*, Pamplona, Aranzadi, 1997.
- Greco, Marco Aurelio, *Ensaio sobre o Modelo de Interpretacao da Lei Tributária*, XIX Jornadas Latinoamericanas de Direito Tributário, Livro 4, Lisboa, Ed. Associacao Fiscal Portuguesa, 1998.
- Guzmán Brito Alejandro, “La historia dogmática de las normas sobre interpretación recibidas por el Código Civil de Chile”, en *Interpretación, integración y razonamiento jurídicos*, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1992.
- Jarach, Dino, *Curso de derecho tributario*, Buenos Aires, CIMA, 1980, 3a. ed.
- *El hecho imponible*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1982, 3a. ed.
- *Finanzas públicas y derecho tributario*, Buenos Aires, Cangallo, 1983.
- Larrea Holguín, Juan, *Derecho civil del Ecuador*, tomo I: Parte general y personas, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 1991, 5a. ed.
- Luqui, Juan Carlos, *La obligación tributaria*, Buenos Aires, Depalma, 1989.
- Martín Queralt, Juan, y otros, *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid, Tecnos, 2000, 11a. ed.

- Micheli, Gian Antonio, *Curso de derecho tributario*, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1975. Trad. Julio Banacloche.
- Montaño Galarza, César, *El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional*, Quito, Corporación Editora Nacional / Universidad Andina Simón Bolívar, 1999.
- Pacheco, Máximo, *Teoría del Derecho*, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1990, 4a. ed.
- Pérez de Ayala, José Luis y Eusebio González, *Derecho tributario*, tomo I, Salamanca, Plaza Universitaria, 1994.
- Pérez Royo, Fernando, *Derecho financiero y tributario, Parte general*, Madrid, Civitas, 1998.
- Ramírez Cardona, Alejandro, *Derecho tributario*, Bogotá, Temis, 1985.
- Rodríguez Grez, Pablo, *Teoría de la interpretación jurídica*, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1995, 2a. ed.
- Soler Sebastián, *La interpretación de la ley*, Barcelona, Ariel, 1962.
- Tovillas, José M., “La interpretación de los convenios de doble imposición y la cláusula general de interpretación del Modelo de Convenio de la OCDE”, *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, tomo 0, Madrid, Marcial Pons, 1996.
- Troya Jaramillo, José Vicente, “La interpretación de la Ley Tributaria en el Ecuador”, en *Estudios de derecho tributario*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1984.
- “El derecho internacional tributario”, en *Derecho internacional tributario y otros temas*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1990.
- “La consulta tributaria en el Ecuador”, en *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, tomo 0, Madrid, Marcial Pons, 1996.
- Valdés Costa, Ramón, *Curso de derecho tributario*, Buenos Aires-Sta. Fe de Bogotá-Madrid, Depalma / Temis / Marcial Pons, 1996, 2a. ed.
- *Instituciones de derecho tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1996, reimp.
- Vigo Rodolfo, “Paradigmas de la interpretación jurídico-judicial”, en *Interpretación, integración y razonamiento jurídicos*, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1992.
- Villegas, Héctor, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1999, 7a. ed.





**INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO**

## **Resoluciones de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario**

**Quito-Ecuador, 20 al 24 de septiembre de 2004**

### **TEMA I:**

### **LOS EFECTOS DEL IVA EN LA ECONOMÍA**

#### **VISTOS**

**E**l informe de la relatora general prof. Piera Filippi (Italia);

los informes nacionales de: Argentina: Germán López Toussaint; Bolivia: Rafael Vergara Sandoval; Colombia: Catalina Hoyos Jiménez; Ecuador: Gustavo Benalcázar Subía; España: César García Novoa; Italia: Domenicantonio Fausto; México: Rodrigo Muñoz Serafín; Paraguay: César Augusto Onetto Pellegrini; Perú: Javier Luque Bustamante; Uruguay: Juan Antonio Pérez Pérez; Venezuela: Leonardo Palacios Márquez;

las comunicaciones técnicas de: Argentina: Jorge Macón; Ecuador: Mauricio Durango Pérez; España: Clemente Checa González, Begoña Villaverde; Italia: Mario Leccisotti, Sara Armella; Venezuela: Jesús Sol, Xabier Escalante Elguezabal, Juan Cristóbal Carmona Borjas, Rosella Falini;

los trabajos de la Comisión Redactora integrada por el profesor Pasquale Pistone (Italia) como presidente, prof. Piera Filippi (Italia) relatora general, por los relatores nacionales; y, actuando como secretario el Dr. Diego Ribadeneira Vásquez (Ecuador); y las exposiciones hechas en la Asamblea,

## CONSIDERANDO

- Que la existencia de un impuesto indirecto sobre el consumo de bienes y servicios, como el impuesto sobre el valor agregado, permite al sistema tributario contar con un instrumento eficiente, sin efectos acumulativos y sin originar distorsiones micro o macro económicas. Ese resultado solo se logra en la medida en que el impuesto se aplique de forma general y sin derogaciones o excepciones.
- Que la existencia del IVA es acorde con el principio de capacidad contributiva, en cuanto grava una manifestación de la misma.
- Que la estructura del IVA establece obligaciones formales y sustanciales a cargo de sujetos distintos del que, por consumir los bienes o servicios, manifiesta capacidad contributiva. Sin embargo, el mecanismo de aplicación del IVA, con la contraposición de intereses establecida por el derecho de deducción y la obligación de repercusión, simplifica el control del impuesto, facilitando la necesidad de controles contra la evasión fiscal y es eficiente en términos de recaudación fiscal.
- Que la neutralidad y transparencia del IVA permiten determinar el monto del impuesto en cada etapa del circuito económico. En el ámbito de las operaciones internacionales, esto se ve reflejado en que los ordenamientos nacionales reconocen el principio de tributación en el país de destino. Sin embargo, para lograr ese objetivo, es fundamental acercar la estructura del impuesto en los distintos países, así como, en un segundo momento, las respectivas bases imponibles en un marco de limitadas exenciones y dispensas del pago del tributo.

## RESUELVEN EFECTUAR LAS SIGUIENTES RECOMENDACIONES

1. Es importante que cada país aplique un impuesto general al consumo con carácter plurifásico y no acumulativo, según el esquema del impuesto sobre el valor agregado y según una terminología y estructura homogéneas.
2. El impuesto sobre el valor agregado debe aplicarse, en lo posible, sin excepciones o derogaciones del régimen general, porque producen efectos distorsionantes y erosionan el potencial recaudatorio.
3. El impuesto sobre el valor agregado debe aplicarse con una alícuota general y otra reducida, destinada exclusivamente a gravar los bienes y servicios de primera necesidad.

4. El impuesto sobre el valor agregado debe garantizar la devolución inmediata para las exportaciones de bienes y servicios, conforme con el principio de tributación en el país de destino.
5. El impuesto sobre el valor agregado debe aplicarse con arreglo a los principios de neutralidad y transparencia, por lo que deben garantizarse, de manera efectiva, inmediata e íntegra, deducción, repercusión y el derecho de devolución, incluido los bienes de capital.
6. El derecho a la deducción del IVA no debe dificultarse con la exigencia de requisitos formales no esenciales para la efectiva comprobación del crédito fiscal.
7. En el impuesto sobre el valor agregado deben eliminarse o limitarse las exenciones, que no concedan el derecho a la deducción íntegra del IVA soportado, porque distorsionan el mecanismo del IVA y el sistema de precios, y no logran su objetivo de beneficiar al consumidor final.
8. Los mecanismos para incrementar la eficiencia recaudatoria, como la retención en la fuente u otros similares, no pueden limitar el derecho inmediato de deducción o recuperación del impuesto.
9. En aquellos espacios de integración económica en los que se haya consolidado un mercado interior único sin fronteras comerciales interiores debe adoptarse un sistema de IVA en origen con posibilidad de deducir en el Estado de residencia el IVA soportado en cualquier otro Estado miembro, previéndose los adecuados mecanismos de compensación.

Las resoluciones fueron aprobadas por unanimidad o mayoría de dos tercios.

COMISIÓN REDACTORA:

Prof. Piera Filippi  
*relatora general*

Profesor Pasquale Pistone  
*presidente*

Dr. Diego Ribadeneira Vásquez  
*secretario*

MIEMBROS:

*Argentina:* Dr. Jorge Mario Rodríguez Córdoba

*Bolivia:* Dr. Jaime Rodrigo y Dr. Rafael Vergara Sandoval

*Chile:* Dr. Arnolfo Composto

*Colombia:* Dr. Paul Cahn-Speyer Wells y Dra. Catalina Hoyos Jiménez

*Costa Rica:* Dr. Israel Hernández

*Ecuador:* Dr. Gustavo Benalcázar y Dr. Mauricio Durango

*España:* Dr. César García Novoa y Dr. Roberto Fernández López

*México:* Dr. Rodrigo Muñoz Serafin

*Paraguay:* Dr. Carlos Onetto Pellegrini  
*Perú:* Dr. Javier Luque Bustamante y Dr. Julio Fernández  
*Uruguay:* Dr. José Carlos Bordolli y Cr. Juan Antonio Pérez Pérez  
*Venezuela:* Dr. Jesús Sol Gil

## **TEMA II: EL ARBITRAJE EN MATERIA TRIBUTARIA**

### **VISTOS:**

El Informe del relator general Dr. José Vicente Troya Jaramillo (Ecuador);  
los informes nacionales de: Argentina: José Osvaldo Casás; Brasil: Lidia María López Ribas Rodríguez; Colombia: Mauricio Piñeros Perdomo; Ecuador: Pablo Egas Reyes; España: Ángeles García Frías; Italia: Pietro Adonnino; México: José Miguel Erreguerena Albaitero; Paraguay: Marco Antonio Elizeche; Perú: Andrés Valle Billinghamurst y Cecilia Delgado Ratto; Portugal: Diogo Leite de Campos; Uruguay: James A. Whitelaw; Venezuela: Luis Fraga Pittaluga;  
las Comunicaciones Técnicas de: Argentina: Rodolfo Spisso; Brasil: León Fredja Szklarowsky y Dejalma de Campos; Chile: Patricio Figueroa Velasco; Ecuador: Yolanda Yupangui; España: Joan Pagés i Galtés, Antonio López Díaz, Ana María Pita Grandal y Carmen Ruiz Hidalgo, César García Novoa; Italia: Claudio Sachetto, Luca CM Melchionna; Uruguay: Addy Mazz, César Pérez Novaro, José Pedro Montero Traibel; Venezuela: César Hernández, Mery Bóveda;  
los trabajos de la Comisión Redactora integrada por: Luis Hernández Berenguel en calidad de presidente y Miguel Ángel Bossano Rivadeneira como secretario, y como representante del presidente del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario; Alberto Tarsitano y José Osvaldo Casás, de Argentina; Lidia María López Ribas Rodríguez, de Brasil; Rodemil Morales, de Chile; Lucy Cruz de Quiñónez y Mauricio Piñeros Perdomo, de Colombia; Pablo Egas Reyes, de Ecuador; José Juan Ferreiro Lapatza y Ángeles García Frías, de España; José Miguel Erreguerena, de México, Marco Antonio Elizeche, de Paraguay; Miguel Mur Valdivia y Cecilia Delgado Ratto de Perú; Addy Mazz y James A. Whitelaw de Uruguay; Elvira Dupouy y Gabriel Ruan Santos de Venezuela. Asisten además Rodolfo Spisso de Argentina y César Pérez Novaro de Uruguay, de conformidad con lo establecido en el primer párrafo del art. 6 del Reglamento de las Jornadas; y,  
las exposiciones de la Asamblea,

**CONSIDERANDO:**

Que los mecanismos judiciales tradicionales de solución de controversias tributarias no satisfacen plenamente los requerimientos de eficacia, de participación efectiva de los ciudadanos en todas las tareas del Estado, tutela efectiva y certidumbre jurídica, inherentes al Estado de Derecho.

Que la necesidad de superar las limitaciones e insuficiencias señaladas hace aconsejable la adopción de métodos alternativos de solución de controversias tributarias.

La conveniencia de precisar el objeto, alcance y significado de los diferentes métodos alternativos de solución de controversias en el ámbito tributario, particularmente los regímenes de acuerdos y del arbitraje;

**SE RESUELVE EFECTUAR LAS SIGUIENTES RECOMENDACIONES:**

1. Se recomienda a los países miembros del ILADT la expedición de normas en las que se establezcan medios alternativos de solución de controversias en materia tributaria y particularmente el arbitraje, tanto en el orden interno, cuanto en el orden internacional.
2. La aceptación de los medios alternativos no concierne a la potestad tributaria normativa sino a la de aplicación de los tributos.
3. La obvia indisponibilidad de la potestad tributaria normativa y del crédito consiguiente no obsta a la utilización de métodos alternativos de solución de controversias y particularmente del arbitraje.
4. Como una propuesta de procedimiento, sin que los métodos consensuales sean forzosamente previos al arbitraje, cabe asegurar que es conveniente, acudir a ellos en forma previa y que el arbitraje debe considerarse la culminación de las gestiones realizadas por las partes para dar fin a sus discrepancias.
5. La denominación de arbitraje tributario debe reservarse exclusivamente para la técnica de solución de controversias en materia tributaria consistente en someter la decisión de un diferendo a un órgano no perteneciente a la jurisdicción ordinaria estatal, cuyo laudo tiene la misma fuerza que una sentencia.
6. Mediante los acuerdos tributarios se tiene que procurar la correcta aplicación de la norma al caso concreto, disipando las incertidumbres ciertas que plantean la ignorancia de los hechos y la indeterminación normativa.

7. Los acuerdos tributarios deben alcanzarse dentro de un proceso de colaboración entre la Administración y los obligados con el objeto de alcanzar la verdad de los hechos y la corrección de la interpretación jurídica.
8. La ley debe regular los acuerdos tributarios entre la Administración y los sujetos pasivos, que en la práctica se suelen alcanzar, precisando sus supuestos, contenido, alcance, condiciones, oportunidades de admisión y efectos.
9. La ley debe asegurar que los acuerdos tributarios que se celebren sean transparentes y que su documentación contenga necesariamente el fundamento de su adopción, sus antecedentes, los elementos de hecho, los motivos jurídicos y la cuantificación de la deuda tributaria.
10. Los acuerdos tributarios deberían prever la intervención de órganos administrativos dotados de independencia funcional respecto de aquellos agentes fiscales que han intervenido previamente en los procedimientos de verificación, fiscalización o determinación.
11. Es aconsejable contemplar el arbitraje para diferendos que se produzcan en materia tributaria entre entes públicos, en países de régimen federal o de régimen unitario descentralizado en donde coexisten potestades tributarias o de creación, las cuales pueden entrar en colisión.
12. Los estados deben tener la posibilidad de llegar a un acuerdo amigable, dentro de un plazo razonablemente breve, antes de poder acudir al arbitraje.
13. El arbitraje internacional obligatorio para resolver las controversias que plantean la interpretación, aplicación y cumplimiento de tratados tributarios debe ser el método habitual para zanjar estas cuestiones por ser un mecanismo imparcial y especializado, que infunde seguridad y confianza.
14. Los contribuyentes deben tener el derecho de instar y coadyuvar en el procedimiento arbitral tributario.
15. Los laudos arbitrales deben ser obligatorios para las autoridades fiscales y para el contribuyente, con autoridad de cosa juzgada.
16. El arbitraje tributario internacional debe confiarse a tribunales arbitrales, integrados por personas independientes, de notoria competencia en materia tributaria.
17. El procedimiento arbitral debe ser flexible, y el tribunal debe tener la facultad de establecer sus reglas, respetando las del debido proceso.
18. Los tribunales arbitrales fallarán en derecho, fundarán sus laudos y aplicarán el tratado en cuestión, así como los principios y disposiciones de Derecho internacional aplicables a la materia.

19. Del mismo modo que sucede en el derecho interno, cuando se inste el arbitraje internacional, deberá preverse la suspensión del ingreso de la deuda tributaria respetando las debidas garantías cautelares.

Las recomendaciones precedentes fueron adoptadas por mayorías que alcanzaron todas dos tercios (2/3) o más votos (art. 6 del Reglamento de las Jornadas del ILADT).

A pedido de los doctores José Osvaldo Casás, César Pérez Novaro y Marco Antonio Elizeche, se deja constancia de lo siguiente:

- a) El profesor José Osvaldo Casás para no incurrir en inconsistencias doctrinarias –por ser en general contrario a los mecanismos alternativos de resolución de controversias–, si votó favorablemente a algún punto de las recomendaciones ha sido solo para facilitar el logro de una redacción dogmáticamente más consistente.
- b) El comunicante César Pérez Novaro ha votado algunas de las recomendaciones solo en cuanto no contradigan principios y disposiciones constitucionales expresas o implícitas de cada ordenamiento.
- c) El comunicante Marco Antonio Elizeche ha votado algunas de las recomendaciones solo en cuanto no atenten contra el principio de legalidad consagrado constitucional y legalmente.

COMISIÓN REDACTORA:

José Vicente Troya Jaramillo  
*relator general*

Luis Hernández Berenguel  
*presidente*

Miguel Ángel Bossano Rivadeneira  
*secretario*

MIEMBROS:

*Argentina:* Alberto Tarsitano y José Osvaldo Casás

*Brasil:* Lidia María López Ribas Rodríguez

*Chile:* Rodemil Morales

*Colombia:* Lucy Cruz de Quiñónez y Mauricio Piñeros Perdomo

*Ecuador:* Pablo Egas Reyes

*España:* José Juan Ferreiro Lapatza y Ángeles García Frías

*México:* José Miguel Erreguerena

*Paraguay:* Marco Antonio Elizeche

*Perú:* Miguel Mur Valdivia y Cecilia Delgado Ratto

*Uruguay:* Addy Mazz, James A. Whitelaw

*Venezuela:* Elvira Dupuoy y Gabriel Ruan Santos





Vicente Oscar Díaz (dir.),  
*TRATADO DE TRIBUTACIÓN. POLÍTICA Y ECONOMÍA TRIBUTARIA*, tomo II, vols. 1 y 2, Buenos Aires, Astrea, 2004, 623 y 592 pp.

por Carlos Velasco  
Garcés\*

La obra, un extenso tratado de tributación compuesto por dos volúmenes que en su conjunto superan las 1 200 páginas, constituye un verdadero compendio del sistema tributario en general; a este propósito, muchos y valiosos autores y estudiosos de la tributación hacen importantes aportes en los diferentes capítulos que les corresponde desarrollar e investigar; así, Jorge Macón arranca con una hipótesis: “Este es un libro sobre tributación. Por consiguiente, se espera que su contenido se refiera a financiación compulsiva del sector público”.

A este autor le corresponde analizar la “Política y economía del sector público”, y sustenta su estudio a partir del análisis económico neoclásico, desarrollado por Alfred Marshall y otros autores hacia el final del siglo XX, centrando su investigación en el sector privado ya que para entonces el sector público era muy poco importante.

Macón divide su estudio en dos capítulos: “Política del sector público”, donde se refiere a las preferencias públicas, es decir, cómo y en qué forma las personas revelan sus preferencias por los servicios del sector público como lo hacen por los bienes y servicios del sector privado; y, “Economía del sector público”, en el entendido, aunque de difícil aceptación por parte de los clásicos especialistas en finanzas públicas, de que los servicios del sector público, insumen recursos, mano de obra, capital, etc. y además, porque actualmente constituyen una parte esencial del sistema. A este respecto, acude a la clásica trilogía de Adam Smith referente a que el Estado solo debería tomar bajo su responsabilidad la defensa, justicia y seguridad, así como la construcción de ciertas obras públicas.

Ricardo Enrique Bara trata sobre el “Sistema tributario en general” y afirma que los tributos son una transferencia coactiva del sector privado al sector público; sin embargo, personalmente, considero que los tributos constituyen el precio que deben pagar los ciudadanos por vivir en una sociedad más justa y humana, bajo esta concepción, la solidaridad es el mayor valor para lograr este propósito; de allí surgen los principios de equidad, que puede ser horizontal, es decir, requiere de igual trata-

\* Docente del curso de especialización superior en Tributación y coordinador del programa de maestría en Tributación, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

miento para los iguales. Los individuos en situaciones similares deben ser tratados en forma similar desde el punto de vista de la tributación; en tanto que, la equidad vertical sostiene que los montos tributarios deben adecuarse a las distintas situaciones económicas en que se encuentran las personas; de aquí se deriva también el principio de la capacidad contributiva, en el sentido de que los tributos deben establecerse de acuerdo con la capacidad de pago de las personas, que se relaciona directamente con su situación económica, aunque para algunos autores, la igualdad de la imposición debe interpretarse más bien como una igualdad de sacrificio, es decir, repartir la contribución de cada individuo a los gastos de gobierno de manera que nadie sienta los inconvenientes de su participación en el pago, ni más ni menos que los demás.

Retorna Jorge Macón con el tema “Federalismo fiscal” para explicar la cuestión se refiere al federalismo y a la descentralización en el análisis político y económico, tomando como base la encíclica *Quadragesimo anno* publicada en 1931 por el Papa Pío XI, que se convirtió en una verdadera doctrina que se la ha denominado “principio de subsidiariedad” en el que resaltan las ventajas, desde el punto de vista de la libertad individual, de los gobiernos de pequeña jurisdicción para diluir el poder que lleva a la opresión. Sin embargo, el principio contempla algunas restricciones, como la llamada “retornos de escala” que consiste en que los servicios deberían ser descentralizados, siempre que no contengan retornos de escala significativos; es decir que, operando en mayor escala, el costo medio sea menor. Si existen retornos de escala importantes, las ventajas de la descentralización desaparecen y es preferible prestar los servicios a nivel centralizado.

Luis Omar Fernández, en un extenso, profundo y completo análisis, trata acerca del “Impuesto a la renta” y parte de una concepción muy importante, el impuesto personal a la renta es el mejor tributo para gravar la capacidad contributiva y considera al concepto de renta extensiva como la forma más adecuada de materializar el criterio de justicia implícito en la idea de equidad; también considera el autor que la progresividad constituye un adecuado instrumento para la redistribución de rentas.

Sin embargo, para determinar la cobertura de la base plantea algunos cuestionamientos formulados por Tanzi, en su obra *Hacienda pública en los países en vías de desarrollo*, quien critica el concepto tradicional de renta diciendo que no contempla el ocio o los beneficios a los que se renuncia cuando se deja de utilizar algún bien, o sea que la renta percibida no incluye los conceptos mencionados, que también representan una capacidad de pago similar a la que procura la renta monetaria, este razonamiento es refutado por el autor manifestando que el impuesto grava la renta por lo que no puede captar un elemento que no es renta sino una disposición de ella.

Igualmente, el concepto de renta extensiva es tomado por el autor del *Informe Carter*, quien define como el poder económico total de que dispone una unidad para demandar bienes y servicios, con independencia de que se ejerza tal capacidad o no. Por su parte el poder económico discrecional o sea la base del impuesto, está constituido por la fracción del poder económico total disponible para un uso discrecional, es decir, el que puede utilizarse para fines distintos que la cobertura de las necesidades vitales de la unidad contribuyente y su núcleo familiar; a esta cobertura de las necesidades vitales, la denomina nuestra legislación tributaria como “fracción básica con base cero” o de manera simplificada como “base desgravada”.

En cuanto a las ganancias obtenidas en el exterior por contribuyentes del país, se plantea cuando se emplea el criterio de la residencia, dado que para el criterio de la territorialidad se trata de rentas excluidas de la tributación, con algunas excepciones como cuando la renta de fuente extranjera pueda considerarse producto de la extensión de una actividad realizada en el país, o cuando, por aplicación de las reglas de fuente, se las considere gravadas en el país, pese a producirse en el exterior.

Al referirse a las deducciones considera las cargas familiares y otras deducciones complementarias que la legislación tributaria ecuatoriana no las contempla, aunque sí los gastos necesarios para obtener la renta. Como regla general afirma el autor que, para que la base del impuesto sea la renta neta, es deseable que se puedan deducir todos los gastos inherentes a la actividad que la produce.

Cuando trata acerca del impuesto sobre la renta de las empresas o sociedades, manifiesta el autor que es directo, personal, con alícuota proporcional establecido sobre la renta de ciertas empresas, aunque se presentan cuestionamientos aislados en el sentido de que las sociedades no manifiestan capacidad contributiva sino que ésta debe ser atribuida a los socios, por lo que la sociedad es solo un conducto mediante el cual obtienen renta los socios. En nuestro país, las sociedades pagan el impuesto a la renta sobre las utilidades alcanzadas por las mismas, sin analizar la estructura de su capital social.

También analiza el autor los fenómenos que generan interferencias fiscales en la neutralidad de las transacciones, entre los más importantes menciona a los “paraísos fiscales” considerados como un territorio o Estado caracterizado por la baja o nula tributación y ciertas facilidades para la rapidez y el anonimato de las operaciones; “precios de transferencia”, por el hecho de que en la situación actual de la economía, cada vez tienen mayor importancia las operaciones comerciales entre casas matrices y sus filiales situadas en distintos países. Se entiende por precio de transferencia al monto que percibe una parte de la organización multinacional, por un producto o servicio que provee a otra parte de la misma organización, la normativa vigente en la mayoría de los países apunta a establecer precios que corresponderían

a operaciones entre partes independientes, dicho en otras palabras, a establecer precios de mercado, a la luz del principio "at arms's length". En este orden de pensamiento, el autor analiza con amplitud temas derivados como: principio del operador independiente, acuerdos previos de precios de transferencia y convenios de doble imposición.

Hugo E. Kaplan, al referirse al "Impuesto al consumo o imposición general al consumo", parte de las tres posibles manifestaciones de capacidad contributiva alcanzables por impuestos, que están representadas en la ecuación básica:  $Y = C + S$ ; donde:  $Y$  = Ingreso;  $C$  = Consumo; y,  $S$  = Ahorro.

En este capítulo se analizan dos posiciones que tienen afectos y desafectos, la una, en el sentido de que las sociedades en las que los medios de producción y cambio son de propiedad privada y donde la empresa tiene un papel relevante en el desarrollo económico, sustentado en las decisiones de reinversión de utilidades, resultaría más justo alcanzar con impuestos solo la parte de renta dispuesta, quiero entender como consumida o gastada, que aquella otra ahorrada y reinvertida; sin embargo, en materia de equidad no cabe duda respecto de la regresividad de los impuestos generales sobre las ventas y sobre ciertos consumos selectivos. Empero, considero sumamente valioso, porque es real, el punto de vista de Edison Gnazzo, a quien tuve la oportunidad de tratar en varias ocasiones, quien manifiesta: en países con economías en transición, con administraciones tributarias débiles, la imposición sobre la renta –considerada, en general, más equitativa– adolece de un alto grado de evasión, justificando de esta manera los tributos sobre los consumos como fuente relevante de ingresos para el gobierno.

Con el propósito de morigerar la regresividad se mencionan varias alternativas, como gravar los consumos de bienes y servicios superiores, a mi juicio serían los que no forman parte de la canasta familiar; establecer un impuesto patrimonial que alcance la renta no consumida; y, la orientación de la política fiscal con énfasis en el gasto público, en los sectores carentes y con menor participación en el ingreso nacional.

Otro aspecto a considerar es el administrativo, los impuestos generales a las ventas, en el caso ecuatoriano el IVA, han adquirido una gran difusión y son muy apreciados por ser de más fácil aplicación y fiscalización, como alternativa ante otros gravámenes más complejos como el que alcanza la renta.

Finalmente, evidenciando un profundo conocimiento de la materia realiza, el autor produce un amplio análisis sobre los impuestos monofásicos, plurifásicos, acumulativos y el efecto cascada que no afectan a los impuestos monofásicos ni al IVA. Ilustra con varios cuadros la aplicación del IVA en la mayoría de los países

del orbe y su grado de incidencia en la recaudación de impuestos y frente al PIB, lo que se conoce en nuestro país como “presión fiscal”.

A Jorge Gebhardt le corresponde tratar el tema: “Impuestos sobre la propiedad”, inicia su estudio con los impuestos al patrimonio neto, sobre activos y riqueza personal. Mucho se discute sobre su validez dentro del sistema tributario que rige determinado país; es decir, se debate acerca de su justificación en aras de alcanzar la equidad de sus efectos económicos; como en ningún otro caso, este gravamen al patrimonio soporta las más fuertes polémicas, hasta se puede asegurar que una corriente mayoritaria desaconseja su aplicación, pues se lo condena como un impuesto injusto y regresivo que constituye un obstáculo para el desarrollo económico. Otros autores en cambio, expresan que constituye una pieza esencial en un sistema justo y racional, en cuanto se revela como instrumento idóneo para ajustar la imposición a la capacidad de pago individual y cierra el hueco que dejan los impuestos sobre la renta y sobre las ventas.

Es frecuente hallar diferentes clasificaciones de los tributos que recaen sobre el patrimonio, mismos que varían según los criterios de cada autor. En el caso presente, Gebhardt utiliza la clasificación expuesta por Ross, estas formas de la imposición patrimonial son las siguientes:

- a) Imposición sobre el patrimonio: impuesto sobre el patrimonio neto de las personas físicas, en el caso ecuatoriano, personas naturales y sucesiones indivisas; impuesto sobre los bienes personales; impuesto sobre el capital de las empresas; y, el impuesto sobre los activos.
- b) Imposición sobre la tenencia de bienes específicos. En este conjunto se consideran el impuesto sobre bienes muebles y el impuesto sobre bienes inmuebles.
- c) Imposición a las transferencias patrimoniales. En este grupo se incluye la imposición al enriquecimiento patrimonial a título gratuito (herencias, legados y donaciones), y el impuesto a la transferencia onerosa de bienes.

Enrique L. Scalone analiza un asunto nuevo en el sistema tributario, pero no por eso menos importante de los que se han analizado: “La tributación medioambiental”, se refiere en primer lugar al impuesto sobre los recursos naturales no renovables.

Es indudable que los recursos naturales de los que dispone el planeta constituyen una riqueza substancial, que es base de numerosas actividades económicas.

Los recursos naturales pueden ser renovables y no renovables. Por lo general los recursos naturales renovables, tales como los que se derivan de la explotación económica de los bosques, praderas, mares, ríos, etc., son objeto de un determinado tratamiento respecto de los ingresos atribuibles al Estado, tanto en lo referido a los

tributos aplicables sobre la actividad productiva de ellos como a otras regulaciones estatales que hacen al ejercicio de dicha actividad.

Por lo contrario cuando se trata de recursos no renovables, agotables, la situación varía, pues se trata de recursos que no habrán de ser renovados, tales como los recursos minerales sólidos o los hidrocarburos, por lo cual la compensación que cabe al Estado por su explotación merece un tratamiento aparte. En estos casos, manifiesta el autor, a lo sumo puede esperarse un incremento en las reservas conocidas de dichos recursos, merced a las tareas de exploración que conducen a su descubrimiento, pero obviamente no a su reproducción. Sin embargo, es preciso reconocer que existen elementos condicionantes de la rentabilidad de las inversiones en recursos minerales agotables, como:

- a) La variabilidad de los descubrimientos; sus diferentes características encierran un alto grado de incertidumbre respecto de su rentabilidad potencial.
- b) El largo período de maduración desde el comienzo de la investigación hasta su descubrimiento, y desde este último hasta la etapa de producción que comienza a generar los ingresos económicos.
- c) La inestabilidad de los precios internacionales de la producción durante el período en que el productor tiene a su cargo la explotación; dado el largo plazo de este período, la incertidumbre inicial en cuanto a precios es alta.
- d) El rango de error en la evaluación del riesgo geológico; las técnicas de estimación del volumen de reservas y sus características en cuanto a calidad del recurso y su accesibilidad, son únicamente aproximaciones que pueden convertir un proyecto aparentemente rentable en uno con quebranto o, alternativamente, con extraordinarias utilidades.
- e) El riesgo político de la acción del Estado dentro del plazo de las explotaciones.
- f) La extracción de recursos minerales sólidos y la de hidrocarburos tienen aspectos de similitud en cuanto al elemento de “riesgo geológico” involucrado en la actividad.

Finalmente, para cristalizar el principio de interés colectivo de “quien contamina paga”, se debe propender a un uso adecuado del instrumental impositivo, diseñando a tal fin tributos que se introduzcan legítimamente en el costo de competencia de los productos gravados y sean de fácil administración.

A Gustavo E. Díez le corresponde tratar acerca de las “Tasas y contribuciones especiales”, quien afirma que el concepto de tasa es explicado como el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. El producto de la tasa no debe te-

ner un destino ajeno al que constituye el presupuesto de la obligación, no siendo reconocida como tasa la contraprestación recibida del usuario en pago del servicio no inherente al Estado.

En tanto que, contribuciones especiales, lo define el Modelo del Código Tributario para América Latina, como el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación.

Finalmente, el autor afirma que: “El sistema de contribuciones especiales se trata de otra fuente relevante de obtención de ingresos por parte de los gobiernos locales, que si bien es asimilable a la tasa, estrictamente no lo es”.

Por su parte, Antonio Hugo Figueroa aborda uno de los temas más relevantes de la tributación moderna, como es la “Doble tributación internacional”, sobre la que expresa que solo debe ser considerada de manera exclusiva en materia de impuesto a la renta. A más de que la doble imposición involucra a dos estados nacionales ejerciendo su potestad impositiva sobre un mismo beneficio o ganancia, obtenido por una misma persona, en un mismo período de tiempo, conforme a la regla de las cuatro identidades.

El autor en su amplia exposición se remite a los orígenes de su devenir histórico y confiere el mérito al Comité Financiero de la Sociedad de las Naciones el que comenzó a trabajar en 1921 sobre esta temática, en respuesta a un requerimiento realizado por la Conferencia Financiera Internacional de Bruselas de 1920, a los que luego se sumaron la Organización de Cooperación Económica Europea, actual OCDE, y otros foros regionales.

Como resultado de estas iniciativas se produjeron dos documentos: el Modelo denominado “Proyecto de convenio sobre doble imposición de la renta y el capital” adoptado por el Consejo de la OCDE (Organización de Cooperación y Desarrollo Económico) en el año 1963 y el otro impulsado por el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas que fue elaborado por un Grupo de Expertos y que fue adoptado como su Modelo en el año 1980.

Como un hecho de actualidad se puede mencionar el Acuerdo de Monterrey de la ONU de marzo de 2002 y la posibilidad de la elaboración de un modelo único de tratado tributario por parte del Grupo de Expertos de la ONU en una nueva versión, esto es, integrado por la OCDE, el FMI, el Banco Mundial y quizás, otras organizaciones regionales, como miembros activos de dicho Grupo, en cuyo Modelo se debe considerar como soportes de enorme valor los principios jurisdiccionales objetivo (fuente) y subjetivo (criterio de renta mundial). Además, debe responder a las siguientes interrogantes, formuladas por Sasseville:

¿Cuáles debieran ser los objetivos a alcanzar por parte de un sistema tributario internacional? ¿Cuál de esos objetivos puede ser logrado de manera unilateral? ¿Cuáles de esos objetivos requieren de una acción coordinada de los países? ¿Cuál de esos objetivos no requiere de una acción coordinada, pero es improbable que pueda ser resuelto de manera unilateral?

Las respuestas a estas interrogantes en el momento actual son de la mayor importancia, pues no puede dejar de desconocerse la necesidad de actuar a fin de adoptar medidas que, en principio, apuntan a lograr una mejor y mayor armonización tributaria mundial.

Ricardo Xavier Basaldúa es el autor del tema sobre “La regionalización”, el estudio se fundamenta en el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y de Comercio (GATT) de 1947, que en cierto modo constituye el marco normativo en el cual se desenvuelve el comercio de mercaderías hasta el presente, al que se debe agregar el Acuerdo de Marrakech de 1994 que crea la Organización Mundial del Comercio (OMC); así como, la Regulación al comercio internacional relativo a los servicios (GATS) y a los derechos de propiedad intelectual (ADPIC).

Con el correr de los años, numerosos estados se han ido agrupando para encarar procesos de integración económica, en especial, entre países que pertenecen a un mismo ámbito geográfico, entre éstos podemos citar: el Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN o NAFTA por sus siglas en inglés), el Foro de Cooperación Económica Asia-Pacífico (APEC), en América del Sur, la Comunidad Andina, que tiene su origen en el Acuerdo de Cartagena del 26 de mayo de 1969 y el Mercosur, creado por el Tratado de Asunción del 23 de marzo de 1991, de otra parte, se suponía que a partir de 2005 se iba a instrumentar el ALCA, Área de Libre Comercio de las Américas, sin embargo, aparentemente se lo está reemplazando por el llamado Tratado de Libre Comercio TLC, aunque están resurgiendo en el Gobierno del presidente Bush políticas exageradamente proteccionistas, sobre todo para los productos agrícolas, que permiten abrigar fuertes dudas sobre las posibilidades de progreso de este tratado. Esta última parte es una apreciación personal.

Jorge Héctor Damarco aborda el tema de la “Armonización tributaria”, que, según expone González Cano, consiste en un proceso de ajuste de las estructuras impositivas de los países miembros a fin de compatibilizarlas con los objetivos de un determinado tipo de integración.

Si se afirma que un “sistema tributario” es un conjunto ordenado de tributos, vinculados entre sí y con los fines fiscales y extrafiscales de la imposición, se debe concluir que la construcción de un sistema de armonización tributaria relaciona un conjunto de estructuras tributarias entre sí y con los objetivos de un proceso de integración.



La historia contemporánea nos revela que los procesos de integración han sido muchos y variados, basta recordar unos pocos: ALALC, ALADI, Mercado Común de Centroamérica, Comunidad del Caribe, Pacto Andino, Mercosur, Unión Europea. Ellos se propusieron distintos fines y algunos han transitado algunas etapas. Sin embargo, el autor señala las distintas fases a través de las que pueden desarrollarse los procesos de integración: a) Zona de libre comercio; b) Unión aduanera; c) Mercado común; y, d) Unión económica.

Al final el autor realiza un extenso estudio sobre el Mercosur, antecedentes, instituciones, normas que integran el derecho derivado del Mercosur, el sistema de solución de controversias, arbitrajes, etc. Esto es obvio porque el autor es argentino y este país forma parte de ese proceso.

Le corresponde a Ángel Rubén Toninelli ser autor de uno de los temas de mayor trascendencia en el ámbito tributario como lo es la “Administración tributaria”. Afirmar el autor que las leyes que imponen tributos tienen, respecto de la función de administración tributaria, responsabilidad directa sobre cuatro temas claves: la determinación del objeto del tributo (hecho imponible); el nacimiento de la obligación tributaria y la determinación del sujeto pasivo; el tipo de tributo a implantar y sus posibles efectos económicos en función de su adaptación a las condiciones del mercado (percusión, traslación, incidencia y difusión); bases de la determinación de los tributos.

Un hecho que se destaca y hace que una administración tributaria sea eficiente es el cumplimiento tributario, es decir, la conducta que exteriorizan los administrados respecto de las obligaciones que les imponen las leyes tributarias y las normas complementarias dictadas en su consecuencia.

Por ello se define a la administración tributaria como el conjunto de funciones desarrolladas para aplicar la estructura tributaria. El mayor o menor éxito de su gestión dependerá de la capacidad profesional y de la integridad de las dotaciones encargadas de las tareas, de las características de la estructura que debe administrar, y de los recursos que disponga para ello.

La gestión administrativa incluye el planeamiento, la ejecución y el control de dos procesos centrales: la recaudación de tributos y el control de cumplimiento de las leyes que conforman la estructura tributaria. Al respecto señala el autor que, estos dos procesos básicos están apoyados por un conjunto de funciones técnicas, jurídicas, de sistemas, administrativas, de planificación, de estudios y comunicacionales, de cuya excelencia dependerá la calidad del resultado global.

Según mi percepción, toda administración tributaria debe sumar esfuerzos, utilizando estas herramientas e instrumentos técnicos, jurídicos, informáticos, administrativos y un grupo humano de enorme calidad profesional y transparencia para lo-

gar el mayor nivel de cumplimiento tributario de sus administrados. Ello será posible, obviamente, si se cuenta con el necesario respaldo político que apoye permanentemente a la administración en la ejecución de sus programas de determinación y control tributario.

Rafael Coello Cetina,  
*EL AMPARO CONTRA  
 LEYES TRIBUTARIAS  
 AUTOAPLICATIVAS,*  
 México, Porrúa, 2003.

por Armando Cortés  
 Galván\*

La obra del licenciado Rafael Coello Cetina aborda un tema de actualidad y relevancia en el ámbito jurídico mexicano, como es el examen constitucional de las leyes tributarias en el juicio de amparo.

Destaca con especial atención la evolución que ha tenido el juicio de amparo en materia tributaria gracias a la intervención de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la que distinguió por primera vez la naturaleza intrínseca de las leyes, por la contemporaneidad de la invasión que puedan perpetrar en la esfera jurídica de los particulares, clasificándolas con el acuñamiento de conceptos propios de la ley autoaplicativa y ley heteroaplicativa, como elementos de discernimiento incomparable para distinguir la oportunidad con la que puede y debe reclamarse una norma general a través del juicio de garantías.

Es patente que en la obra se cristaliza una investigación fructífera de los orígenes y evolución de esa distinción entre leyes autoaplicativas y heteroaplicativas, examinándose con maestría esos conceptos no solo desde la perspectiva jurisdiccional, sino también académica.

Las particularidades de la obra se despliegan a través de tres interesantes capítulos y un apartado de conclusiones y tendencias, en los que se destaca la evolución, trascendencia y orientaciones del juicio de amparo contra normas generales que establecen tributos, magnificándose el examen de las leyes autoaplicativas.

En el primer capítulo, llamado "El amparo contra leyes con motivo de su entrada en vigor", se establecen los antecedentes jurisprudenciales, legislativos y doctrinales de las leyes autoaplicativas, así como el criterio jurisprudencial que rige su concepto, explicándolas como aquellas normas generales que por su sola entrada en vigor son capaces de irrumpir en la esfera jurídica de los particulares que se ubican en la hipótesis relativa, imponiendo a éstos una obligación que se traduce en una ofensa o daño, distinguiéndose de las leyes heteroaplicativas, de que estas últimas requieren de un acto concreto de aplicación para generar un perjuicio. Un ejemplo claro de esta distinción podría establecerse, respecto de las primeras, en el ámbito del impuesto sobre la renta para aquellos que se encuentran sujetos a una relación laboral, en el supuesto de que cobrara vigencia una ley o reforma legislativa que

\* Magistrado de Circuito por el Consejo de la Judicatura Federal de México.

impusiera una tasa superior, hipótesis en la cual todos aquellos asalariados sujetos de la norma tendrían la obligación de tributar en mayor entidad desde el momento en que la ley entrara en vigor, sin mayor necesidad de un acto posterior de aplicación de la ley, caso en el que se estaría en presencia de una norma autoaplicativa; mientras que bastaría para establecer un ejemplo de leyes heteroaplicativas, el ámbito de los derechos o tasas, en los que sin importar que entrara en vigor una ley que estableciera una carga tributaria superior por la presentación de servicio público, el perjuicio se actualizaría hasta el momento en que se requiriera y prestara ese servicio por parte del Estado, lo que no es necesariamente contemporáneo a la entrada en vigor de la ley respectiva.

Por otra parte, en el segundo capítulo denominado “Particularidades del análisis de procedencia del amparo contra leyes autoaplicativas”, se abordan interesantes tópicos acerca de la procedencia del juicio de amparo contra leyes autoaplicativas, como son la actualización del interés jurídico para solicitar el amparo, el consentimiento de las normas y la cesación de los efectos de las leyes de que se trata; presupuestos todos estos necesarios que deben examinarse por quien impetra la protección de la Justicia Federal, no solo desde la óptica de la procedencia del juicio en comento, sino como condiciones que deben ponderarse para obtener una sentencia favorable.

En el tercer capítulo titulado “Las leyes tributarias autoaplicativas” se establecen las peculiaridades de las leyes autoaplicativas a partir de los elementos esenciales de las contribuciones y de los sistemas a los que pertenecen. También se aborda el estudio de este tipo de leyes al tenor de la obligación tributaria y de los deberes impositivos accesorios.

Finalmente, en el apartado de “Conclusiones y tendencias” se aterrizan interesantes propuestas dentro de las que destaca la relativa a que en el ámbito del derecho tributario mexicano y con base en el análisis de los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es válido sostener que las normas que regulan el núcleo de la unidad normativa que rige una contribución serán autoaplicativas cuando la afectación patrimonial que ésta genere a los gobernados únicamente esté sujeta a que se realice la conducta gravada. Por consiguiente, si las disposiciones generales que regulan la cuantificación de una obligación tributaria vinculan a los contribuyentes que en el pasado venían realizando la conducta gravada, sin condicionar el nacimiento de esa obligación a un requisito diverso, su impugnación se podrá realizar con motivo de su entrada en vigor mediante el juicio de amparo.

Es importante destacar, a título de corolario personal, que la obra *El amparo contra leyes tributarias autoaplicativas* es de gran importancia para el foro jurídico no simplemente por la complejidad del tema que aborda y la escasez de opiniones

autorizadas que guíen respecto de la temática de que se trata, sino por sus aportaciones originales, objetivas y de gran claridad, que ponen de manifiesto el profundo conocimiento de su autor y su especial sensibilidad para abordar tópicos jurídicos de singular actualidad.

Singular relevancia representa la forma en que con gran sencillez y claridad de exposición el autor penetra en el estudio de los principios que rigen al juicio de amparo contra leyes, amalgamándolos con la materia tributaria y arribando a un buen puerto en la conclusión de tópicos verdaderamente complejos, pues nada fácil resulta encontrar trabajos como el que se comenta en el que se lleva de la mano al lector por un camino difícil y poco transitado, como es el del juicio de amparo contra leyes.

Difícil resulta encontrar trabajos serios y profundos en cuanto al estudio y aplicación de las premisas que sustentan al juicio de amparo contra leyes en México, pues pocos son los especialistas en la materia y menos aún son los que se han atrevido a pisar un terreno que parece exclusivo del Poder Judicial de la Federación, el que a través de sus criterios de jurisprudencia establece un parámetro de vanguardia en la materia, criterios que no solo examina el autor de la obra sino que los enriquece con originales comentarios y propuestas innovadoras.



Joaquín Álvarez Martínez, *LA MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS, EN LA NUEVA LGT*, Madrid, Marcial Pons, 2004, 213 pp.

por Sara Pérez Mellado\*

La monografía objeto de esta recensión va precedida de un ilustrativo prólogo de D. Antonio Cayón Gallardo, catedrático de derecho financiero y tributario, en el cual califica el estudio realizado a lo largo de la obra de excelente y alaba el estilo minucioso y detallado del autor que da origen a un trabajo bien trazado en el que el razonamiento prima sobre el dato y donde no se rehuyen los problemas ni la exposición de las propias posiciones frente a ellos, creando así una obra de corte doctrinal pero de indudable sentido práctico.

Sitúa el tema de la motivación de los actos administrativos en materia tributaria a caballo entre dos ramas del Derecho: el administrativo y el tributario, pero de la lectura de la obra se observa que el tema que tratamos también tiene conexiones con el derecho constitucional. Concluye, sobre este punto Cayón Gallardo, que el tema es un problema que ha de abordarse desde la perspectiva tributaria, si bien en su construcción jurídica se hará necesario el empleo de otras ramas del Derecho.

El contenido de la monografía se divide en dos partes. En la primera, estudia las cuestiones jurídicas generales y conceptuales que afectan a la motivación de los actos y en la segunda parte, centra la atención en el estado de la cuestión en los diferentes actos dictados por la administración tributaria.

Para la preparación de este trabajo el profesor Álvarez Martínez ha agotado los recursos de estudio e investigación disponibles, como podemos observar en la relación que nos proporciona en el anexo de jurisprudencia y bibliografía al final de la obra. Por otra parte, las normas, doctrina y jurisprudencia utilizadas ajenas al ámbito estrictamente tributario han servido para articular el objeto de la obra con otros sectores del Derecho.

En la *primera parte* de la monografía, bajo la denominación de “El significado actual de la motivación en la estructura de los actos tributarios: fundamento y funciones”, examina detalladamente el significado que, en el panorama actual, tiene la motivación en cuanto elemento integrante de los actos administrativos en general, llevando a cabo el estudio del fundamento que el deber de motivar encuentra en los principales principios de nuestra Constitución, así como el análisis de las distintas funciones que la motivación está llamada a cumplir.

---

\* Universidad de Salamanca.

Divide el autor esta primera parte en tres apartados: la motivación en la estructura de los actos administrativos tributarios, fundamentos y funciones de la motivación y el significado actual de la motivación: su condición de elemento esencial. Apartado que irá desmenuzando detalladamente y que a través de numerosas citas no dejará escapar ningún aspecto a su consideración.

Comienza el profesor Álvarez Martínez afirmando que todo acto tributario es un acto administrativo, y utilizando para establecer la estructura del acto tributario la clasificación tradicional elaborada por la doctrina administrativa distingue tres grupos de elementos: subjetivos, objetivos y formales, estableciendo después una enumeración de los distintos elementos que integran cada uno de los grupos, en este sentido y puesto que no existe unanimidad entre todos los autores efectúa un esquema general que responda al criterio mayoritariamente aceptado.

En relación con el requisito de la motivación se plantea el autor la cuestión de dónde debe situarse. Así, la opinión doctrinal mayoritariamente aceptada es la que sitúa el requisito de la motivación dentro del núcleo de los elementos formales del acto administrativo, siendo también ésta la solución a la que ha llegado la jurisprudencia en innumerables sentencias, al considerar en sus resoluciones la motivación como elemento de forma de los actos administrativos y, por ende, de los tributarios.

Frente a la postura anterior, y cada vez con más fuerza, hay otra corriente doctrinal que considera que la motivación no es solo un elemento formal sino que es absolutamente esencial o de fondo, idea de la que también se ha hecho eco el Tribunal Constitucional español que ha dejado claro que la motivación constituye un riguroso requisito de cualquier acto que implique un sacrificio de derechos y no solo una elemental cortesía.

Teniendo en cuenta las dos posturas, el autor se decanta por la segunda tesis y esa elección la apoya en dos argumentos: la ubicación de la motivación tanto en la LRJAP y PAC como en la nueva Ley General Tributaria y, como segundo argumento, la conexión que guarda con los más significantes principios que aparecen consagrados en el texto de nuestra Constitución.

Continúa el desarrollo de esta primera parte de la obra con el estudio de esa relación existente entre la motivación y determinados principios constitucionales, labor que pone claramente de manifiesto que el quebrantamiento por parte de la Administración del deber de motivar sus decisiones lleva consigo, como hipotéticas consecuencias: la aparición de conductas arbitrarias, la generación de inseguridad jurídica (ambos principios establecidos en el art. 9.3 de nuestra Norma Fundamental), la vulneración del exigible trato igualatorio en circunstancias idénticas (establecido por el art. 14 de la Carta Magna), la imposibilidad práctica de prestar a los particulares una tutela judicial efectiva (recogido en el art. 21.1 de la CE), la apari-



ción de conductas parciales o meramente voluntaristas si no se respeta el principio de objetividad de la Administración en el servicio de los intereses generales proclamado en el art. 102.1 de nuestra Norma Suprema) y el desconocimiento de los fines a los que se orienta toda actuación administrativa (postulado establecido en el art. 106.1 de la Constitución).

Para realizar el análisis de las funciones que la motivación desempeña aclara Álvarez Martínez que el examen lo realiza distinguiendo las funciones que tradicionalmente se ha venido entendiendo que cumple la motivación de aquellas, que de forma esporádica y reciente, le han sido atribuidas. De esta manera las funciones tradicionales serían: el control jurisdiccional de la actuación administrativa y la defensa de los interesados, siendo las funciones que recientemente se le han atribuido: la regularidad de la actuación administrativa (rigor, eficacia y transparencia) y el control indirecto de la opinión pública.

Finaliza la primera parte de la monografía investigando el significado actual de la motivación que, considera el autor, tiene condición de elemento esencial. Con relación al significado de la motivación, y como ya indiqué al comienzo de la recensión, hay dos tesis, la que concibe la motivación como un simple requisito formal del acto y la que otorga a ésta la condición de elemento sustancial de la decisión administrativa. El conjunto de postulados constitucionales analizados sirve de base para llevar a cabo una formulación de la motivación en el sentido de elemento esencial de la validez jurídica y legitimidad de la actividad de los órganos de la Administración.

Las consideraciones efectuadas hasta este punto, aclara el profesor Álvarez Martínez, además de ratificar la importancia de la motivación en el ámbito en el que nos movemos, justifica el objeto del trabajo, que exige abordar el examen detallado del régimen jurídico de la motivación desde la perspectiva específicamente tributaria, tarea que desarrolla el autor de la *monografía* en la segunda parte de ésta.

Comienza la segunda parte estudiando la norma aplicable para pasar seguidamente a analizar los sujetos a quienes afecta el deber de motivar y los actos tributarios que deben motivarse, apartado en el que el autor se plantea una cuestión trascendental cual es la de si el deber de motivar constituye hoy en día la regla general o la excepción, llegando a la conclusión de que si bien la ley aboga por la no-motivación como regla general vemos que la realidad camina en dirección contraria, haciendo de la exigencia de la motivación la norma general.

El profesor Álvarez Martínez hace un profundo y detallado estudio de las diferentes categorías de actuaciones a las que este deber incumbe, del examen realizado estima, como la inmensa mayoría de la doctrina, que el deber de motivar los actos

tributarios y, en general, todos los administrativos, representa hoy la pauta general y no la excepción.

Continúa la investigación de la monografía haciendo referencia a la forma y el contenido de la motivación. En relación con el mínimo legal, la sucinta referencia a los hechos y fundamentos de derecho utilizada en los arts. 54.1 de la LRJAP y PAC y 103.3 y 215.1 de la nueva LGT debe ser interpretada como un concepto jurídico indeterminado, por lo que, el mayor o menor alcance de la motivación no es algo que pueda ser delimitado de antemano, sino que deberá modularse según los casos y concretarse supuesto por supuesto atendiendo a lo que el Tribunal Constitucional ha venido a denominar “criterio de la razonabilidad”.

En este apartado dedicado a la forma y contenido de la motivación el autor hace un examen de algunos supuestos tributarios específicos como son: las actas de la inspección de los tributos, las comprobaciones de valor, las sanciones, las liquidaciones tributarias y los actos resolutorios de reclamaciones y recursos económicos-administrativos.

Los últimos puntos analizados en la monografía de Álvarez Martínez son los aspectos temporales de la motivación y los efectos jurídicos del incumplimiento del deber de motivar. Con relación al primero de ellos ha que señalar que son dos, desde la perspectiva temporal, las formas de motivación cuya admisión no plantea ningún tipo de problemas: la antecedente o previa y la simultánea, siendo esta última la regla general. Junto a estas dos se han venido indicando la hipotética existencia de una tercera modalidad: la motivación sucesiva, en este sentido hay que tener en cuenta el art. 236.3 de la actual LGT.

Por último, en el análisis de los efectos jurídicos del incumplimiento del deber de motivar, antes de entrar en el examen, el autor cree necesario hacer dos observaciones previas: primera, que el incumplimiento del deber en cuestión se produce tanto en los supuestos de inexistencia total de motivación como en las hipótesis en que ésta es insuficiente, por lo que los efectos que se derivan en ambos casos, en lo que concierne a la validez del acto, son idénticos; y segunda, que el vicio del acto administrativo presenta toda su relevancia en aquellas situaciones en que la misma es obligatoria, pues si ésta es solo potestativa su falta será irrelevante para la validez del acto.

El profesor Álvarez Martínez, después de hacer una detallada referencia a la situación del vicio o defecto de motivación en la legislación anterior, llega a cómo se regula actualmente en la LRJAP y PAC (arts. 62.1 y 63.1) para concluir el apartado con el análisis de la situación en el ámbito tributario según la nueva LGT (art. 239.3). Entiende el autor de la monografía con relación a este punto que la determinación de la sanción aplicable a los defectos de motivación en el ámbito de los ac-

tos tributarios constituye una cuestión que debe reconducirse no por la vía de los efectos formales a los que alude el art. 239.3 de la nueva LGT, sino, más bien, por la relativa a las “razones de derecho sustantivo” a las que dicho precepto se refiere, pudiendo decretarse, sobre esta base, bien la nulidad de pleno derecho de los mismos, bien, en su caso, su mera anulación como consecuencia de haberse producido una innegable infracción del ordenamiento jurídico.

De la lectura de la obra objeto de esta recensión son muchas las impresiones a las que se podría hacer alusión puesto que es una monografía, en mi opinión, excelente, en la que el autor ha demostrado inmensa capacidad de trabajo, investigación y dominio de la materia que hacen de su obra un interesante manual de estudio e investigación.

El tratamiento que da el autor a un tema que, como ya se dejó constancia, está a caballo entre distintas ramas del derecho, es a mi modo de ver, ejemplar, puesto que construye el tema a tratar desde las ramas del derecho constitucional y administrativo para abordar posteriormente, y una vez que ha allanado las diferentes parcelas, la perspectiva tributaria.

El minucioso y detallado examen sobre todos los puntos relacionados, directa e indirectamente, con la motivación de los actos tributarios, las aportaciones propias en los temas problemáticos sobre la materia, la clara presentación de las investigaciones efectuadas por las distintas posturas doctrinales y la continua alusión que hace a la jurisprudencia existente hacen que la obra sea un material para futuras investigaciones muy completo.

La claridad en la redacción y el hilo argumental mantenido a lo largo de todo el libro consiguen que su lectura sea amena y su comprensión sencilla, logrando el autor que los que leemos su obra terminemos con una idea clara sobre el tema tratado.

Para terminar la recensión quiero hacer referencia a la tesis defendida por Álvarez Martínez con relación al significado actual de la motivación como elemento esencial o de fondo, que creo que argumenta de manera sobresaliente, considerando a este parecer que está en lo cierto al defender esta nueva postura doctrinal que, como bien afirma el autor, cada vez va teniendo mayor acogida.



Darío Botero Uribe,  
**TEORÍA SOCIAL DEL DERECHO**, Bogotá, Universidad Nacional de Colombia, Facultad de Derecho, Ciencias Políticas y Sociales, 2001, 3a. ed., 205 pp.

por Jorge González\*

Con este sugestivo título, el autor nos lleva de la mano a un planteamiento innovador, optimista y valorativo del Derecho. La propuesta que presenta en su libro Botero Uribe es la de un enamorado de la *ciencia jurídica*, a quien le disgustan las posiciones tibias en torno al entendimiento y aplicación del Derecho.

El profundo pensamiento que transmite Botero se sustenta en una cadena de ideas que las deja sentadas conforme pasamos a explicitar.

La sociedad, para sobrevivir, necesita de normas para su autorregulación. La ética y el derecho son manifestaciones concretas de una idea básica de justicia que está implícita en toda relación social.

Para Kelsen, el Derecho es el que está contenido en la ley, y ésta es la misma orientación de los positivistas, a quienes apoda como fetichistas de la ley.

No obstante, su pensamiento no llega al extremo. Critica que para las teorías jurídicas soviéticas (sobretudo las profesadas por Stuchka y Pashukanis) el Derecho es el resultado de la opresión, como si el Derecho fuera solo Derecho de Estado o de clase.

Reclama que los juristas deben cambiar su rol de defensores del *statu quo*, por el de personeros de la legitimidad del orden social.

Propone el concepto del orden jurídico social, como aquel orden prefigurado que debe legitimarse en busca de la convivencia, la paz, una vida social fluida por la cual la mayoría acate voluntariamente el orden. Si existe un desafío al orden por cambio de condiciones, éste debe ajustarse a las necesidades sociales.

El éxito del Derecho no debe ser el número de conflictos resueltos, sino que se dé una vida social gratificante y un orden jurídico social democrático.

Plantea que si el Derecho lograra deshacerse de su visión positivista, podría constituirse como una disciplina científica normativa, cuyo objeto será la elaboración del orden jurídico social.

De esta manera, nos ha llevado al núcleo de su teoría. "El orden jurídico social es un documento sintético que representa el acuerdo de los juristas acerca de las

\* Jefe jurídico de la Regional Norte Servicio del Rentas Internas. Docente del curso de especialización superior en Tributación, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito.

necesidades de regulación social, los problemas de aplicación e interpretación del Derecho, la prevalencia de valores y de aclimatación de un orden que tenga en la mira una idea concreta de justicia y de sociabilidad lograda, posible y realizable.”

No obstante, para evitar confundir al derecho con la sociología, discurre que el orden jurídico social no será analizado desde sus resultados, sino desde su predeterminación. Viene a ser como una conciencia social unitaria.

De esta manera, la teoría social del derecho plantea legitimar no solamente el régimen político, sino el orden social mismo. Legitimar las relaciones de poder implica someterlas a unos patrones éticos. No se pretende la igualdad, en el sentido de uniformidad, sino el respeto a la diversidad.

Advierte además que existe una crisis del derecho a la que califica como la crisis de la miopía científica y política. No se quiere ver el horizonte social, sino que únicamente se afrontan los problemas desde lo cotidiano. El Derecho es entendido como la creación de normas para enfrentar casos específicos que se han observado en la vida social, no para adecuar la vida social a un orden legítimo.

En ese orden de ideas, el desafío es dar un salto desde el derecho como instrumento dócil del poder, hacia el derecho como contrapoder. Actualmente, la creación del derecho depende de los organismos e instituciones que representan el poder político social, y por ello reflejan un orden clasista. Cuando el Derecho sea una manifestación del orden jurídico social, será una herramienta de la democracia y de la convivencia pacífica.

Pero, por el contrario, no se muestra partidario de un igualitarismo estrecho y uniformista (en clara alusión a la propuesta marxista). Ante todo, se debe reconocer la diferencia a través de la legitimación del orden jurídico social. La propuesta no es que todos tengan lo mismo, sino que todos puedan mantener su dignidad.

La interpretación del Derecho viene a ser un problema intelectual de auto responsabilidad social y de búsqueda de legitimidad del orden social. De esta manera, las escuelas jurídicas cumplirán un rol no solo de orientación del derecho, sino de legitimación de las relaciones sociales.

La teoría social del derecho es esencialmente dinámica, y promueve que el Derecho deje de ser un instrumento al servicio de los intereses capitalistas, sino que sirva a los intereses de la universalidad de los hombres.

Cuestiona la absolutización positivista, según la cual el Estado es el único creador del Derecho. Estas, las creadas por las instituciones estatales, son normas de segundo nivel, pero existen las normas preestatales o sociales, que son las normas de primer grado. Éstas se originan en el mundo de la cultura. Todas las escuelas de interpretación del Derecho tendrían el objetivo común de ser congruentes con el orden jurídico social.

El pretender aplicar el derecho positivo sin considerar las particularidades sociales equivale a una agresión de unos grupos (los dominantes) contra otros (los dominados).

La aplicación de la teoría social del derecho servirá para humanizar el Derecho, para adecuar una regla universal a un caso individual, para hacer flexible y comprensivo el Derecho. En cambio, el positivismo no va al fondo sino a la apariencia. No quiere la verdad, le basta la operatividad.

Toda su exposición, hace pensar al lector que estamos frente a un partidario del derecho natural, pero se encarga también de diferenciar su teoría de esta concepción. Considera que si bien el derecho natural se funda en la dignidad humana, en la existencia de derechos inalienables e imprescriptibles, y que tiene la ventaja sobre el derecho positivo de partir del reconocimiento de normas que preexisten al Estado; como teoría es insostenible, pues parte de una naturaleza humana constante, fija, inmodificable. El hombre y la sociedad son proyectos inacabados, y por esencia cambiables, y por tanto, su visión es enteramente diferente de la de los iusnaturalistas.

En la perspectiva de la teoría social del derecho, existe mucha complementariedad entre psicología, sociología, ética y derecho. Ninguno de estos saberes sociales tiene un objeto autónomo.

La sociología es importante para llegar a la raíz de las conductas humanas, y no solamente para aplicar tipos penales irreflexivos. La sociología ayuda en la comprensión de problemas sociales, para explicar fenómenos de convivencia complejos. La ética y el derecho son dos caras de una misma moneda. Parten de una misma base de autolegislación social. El derecho sin ética puede conducir a un reglamentarismo represivo.

Para la mirada marxista, el derecho no es más que una ideología, es decir, una forma falsa de representar las relaciones sociales. Contesta a este postulado indicando que el derecho, en gran medida, representa relaciones empíricas y materiales de la vida social.

Derecho y fuerza tienen una relación difícil. La fuerza desnuda es arbitrariedad. No obstante, el derecho sin la fuerza carece de efectividad. Cuando la fuerza desafía al derecho (delincuencia, grupos poderosos) se percibe la función democratizadora del derecho. Cuando se está frente a la rebelión de los humildes y desposeídos, se aprecia la función opresora del derecho. La teoría social del derecho pretende hacer prevalecer la función democratizadora a la función opresora.

Propugna que el avance de la civilización consiste en reducir la fuerza, y en basar las relaciones cada vez más en la ética.

La teoría social del derecho tiene en cuenta que en las relaciones se movilizan intereses personales y de grupo; pero asume una posición mediadora entre las relaciones de poder y las necesidades de justificación política. Al anteponer fines universales a la vida jurídica, el Derecho se convierte en el mayor contrapoder, y deja de ser un instrumento dócil de dominación.

La teoría social del derecho plantea que dentro del orden jurídico social exista un mínimo consenso en torno a los valores fundamentales que orientarán a la sociedad. Para ello se requiere el concurso armónico de la ética y del derecho, puesto que una sociedad basada solo en la ética cae en el fundamentalismo; y una sociedad basada solo en el derecho cae en el reglamentarismo.

La democracia está fundada en el diálogo, en la palabra. La palabra no solamente está para construir consensos, sino para canalizar los disensos. La palabra es inmediatamente ética, y mediatamente derecho.

Todo orden corresponde a un acuerdo o a una imposición. Ningún orden es rígido, estacionario, siempre cambia, bien sea por una modificación expresa de sus normas y reglas, bien por una mutación del espíritu que lo interpreta y aplica.

Entre las propuestas conservadoras (estáticas), las revolucionarias (que consideran al orden como peligroso), y las reformistas (que creen que solo hay fallas por solucionar en el orden existente) los planteamientos utopistas (no utópicos) trabajan con un orden prefigurado. El orden social no solo requiere parches, sino que tiene que construirse a lo largo de un proceso.

Finalmente, Darío Botero considera que la teoría social del derecho concibe al Derecho en su función normativa como un “poder ser”, un orden de posibles, no un “deber ser”, utilizado para imposiciones.

Quien se aventure en la lectura de la *Teoría social del derecho* encontrará una fuerte crítica al positivismo jurídico, y un afán por posicionar al Derecho como la más importante ciencia, capaz de encontrar soluciones a los problemas de la convivencia humana. Quienes comulguen con la “teoría pura del Derecho” encontrarán razones para criticar semejante planteamiento, por activar posiciones metajurídicas extremas. No obstante, es digno de aplaudir un pensamiento refrescante y valiente que nos invita a reflexionar en torno a cómo están estructuradas las relaciones sociales, y cómo podríamos buscar nuevos canales para encausar la complejidad humana, condenada a convivir y sobrevivir en sociedad.



## **Análisis de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina referente a marcas notorias en materia de propiedad industrial**

*Vanessa Saltos Cisneros\**

La marca en el mercado se consolida como uno de los principales ejes de la competencia que caracteriza a las sociedades neo-liberales, convirtiéndose en un instrumento que aporta al desarrollo económico y al interés del consumidor. La protección jurídica de las marcas que alcanzan un significativo sitial en el tráfico comercial rebasa los principios fundamentales del régimen marcario andino. Este análisis se centra en el caso de las marcas notorias, aquellas que han logrado un estatus de aceptación por parte del público, como consecuencia del éxito que ha tenido el producto o servicio que distinguen.

FORO

### **INTRODUCCIÓN**

**L**a marca en el mercado es uno de los principales ejes de la competencia que caracteriza a las sociedades industrializadas de nuestros días, convirtiéndose en un instrumento que aporta al desarrollo económico y al interés del consumidor. De ahí que una de sus principales funciones, a más de distinguir en el comercio bien de otro, sea la de ofrecer al consumidor alternativas al momento de escoger un producto o servicio. Por ello es necesario que la marca presente básicamente dos características principales: debe ser distintiva y no debe inducir a engaño. La protección del consumidor tiene, consecuentemente, dos aspectos: el primero consiste en evitar abusos o engaños en cuanto a la calidad del bien; y, el segundo consiste en la estabilización y firmeza de las marcas, a fin de evitar cualquier engaño o fraude.<sup>1</sup>

\* Ex directora general legal y tutela administrativa del Instituto Ecuatoriano de Propiedad Intelectual, IEPI, abogada en libre ejercicio.

1. Víctor Bentata, *Reconstrucción del derecho marcario*, Caracas, Editorial Jurídica Venezolana, 1994, p. 36.

En otras palabras, las marcas individualizan los productos o servicios de una empresa y los diferencian de aquellos creados u ofertados por su competidor, y garantizan un nivel coherente de calidad. Por ello, desde el punto de vista del tráfico mercantil, la marca, aparte de ser suficientemente distintiva, debe poseer o lograr un posicionamiento tal que sirva para guiar al consumidor al momento de su elección. Su objetivo es justamente el identificar un artículo en particular que el consumidor podrá fácilmente reconocer al momento de una futura adquisición, si estuviese satisfecho o no con su calidad y rendimiento.

De esta forma, el nexo entre marca y producto –y su calidad– es de tal magnitud que exige una mayor protección al consumidor a fin de que no pueda ser engañado o confundido con el uso de marcas por terceros no autorizados. Se entiende entonces la razón por qué universalmente la marca atribuya a su titular un derecho exclusivo.

## **NOTORIEDAD MARCARIA: PLANTEAMIENTO DEL TEMA**

El modo más habitual de proteger una marca es registrándola en cada uno de los países donde vaya a ser utilizada, acto que implica el momento a partir del cual las leyes marcarias establecen un monopolio legal en la persona del titular del signo. El registro se convierte, pues, en constitutivo del derecho exclusivo y preferente sobre una marca, y no simplemente declarativo.

La protección jurídica de una marca se rige entonces por el *principio de territorialidad*, limitando su eficacia al territorio del Estado que le otorga amparo. Es decir, así como la marca registrada no tiene esa exclusividad más allá de sus fronteras, tampoco la marca extranjera goza de ese derecho en otro país donde no se halle registrada; si se quiere que la marca sea respetada en otro país, tendrá que solicitarse su registro en él.

Otro de los elementos estructurales del sistema de marcas se sustenta en el *principio de especialidad*. Esta regla se refiere a la vinculación del signo con el producto o servicio que identifica, toda vez que la marca es un signo que se utiliza con respecto de un bien –tangible o intangible– determinado, y el derecho exclusivo que se confiere a su titular está relacionado con productos o servicios específicos y no al signo aisladamente considerado.<sup>2</sup> La legislación andina establece en forma clara este principio al definir la marca como “cualquier signo que sea apto para distinguir productos o servicios en el mercado”, y al determinar las prohibiciones relativas de re-

---

2. Thaimy Márquez, *Manual para el examen de marcas en las oficinas de propiedad industrial de los países andinos*, OMPI, p. 16.

gistro marcario por existencia de un derecho anterior de un tercero.<sup>3</sup> En este sentido, las acciones a las que tenga derecho el titular marcario por violación de sus derechos de propiedad intelectual, se ejercerán respecto de terceros que soliciten o usen un signo idéntico o similar para distinguir productos o servicios idénticos o similares a los amparados por su marca.

En primera instancia, estas dos reglas no suscitan dificultades en la práctica. No obstante, el conflicto surge, entre otros casos, con la presencia de las denominadas marcas notorias. Pero ¿qué sucede, por ejemplo, con aquellas marcas que no han alcanzado registro? El sistema registral no es la única forma de proteger una marca: las marcas no registradas tienen también cierto amparo pero que resulta menos fiable, pues no estarán protegidas mientras no hayan adquirido suficiente carácter distintivo y cierta fama en el mercado, lo cual puede ocurrir mucho tiempo después de haber sido lanzado el producto o servicio al comercio.

Se verifican supuestos como el de un tercero que pretende inscribir a su nombre una marca extranjera ajena que aún no ha sido registrada en su país. Esta solicitud se hará básicamente con la idea de aprovecharse de la notoriedad y prestigio adquiridos por esa marca. “Se presume, en consecuencia, sin posibilidad de demostración en contrario, la mala fe de quien usa ese tipo de marcas sin ser su titular, ni estar autorizado expresamente para ello.”<sup>4</sup>

Así mismo, puede plantearse el caso de la dilución o debilitamiento de la fuerza distintiva de la marca por su uso respecto de productos o servicios distintos por parte de terceros. Por ello se ha visto la necesidad de definir una protección de cierto tipo de signos más allá de los productos o servicios idénticos o similares.

Las situaciones descritas implican no solo el evidente perjuicio para el legítimo titular de la marca, sino un incuestionable riesgo para el público consumidor, que puede verse confundido al instante de su decisión.

Ello ha obligado a que en la mayoría de las legislaciones se adopte una excepción a los principios citados, siendo justamente el caso de las marcas notorias o notoriamente conocidas.

---

3. El literal a) del artículo 136 de la Decisión 486 de la Comisión de la Comunidad Andina que establece el Régimen Común sobre propiedad industrial, reza: “No podrán registrarse como marcas aquellos signos cuyo uso en el comercio afectara indebidamente un derecho de tercero, en particular cuando: a) sean idénticos o se asemejen a una marca anteriormente solicitada para registro o registrada por un tercero, *para los mismos productos o servicios*, o para productos o servicios respecto de los cuales el uso de la marca pueda causar un riesgo de confusión o de asociación...”

4. Jorge Alberto Kors, *Derecho de marcas, temas de derecho industrial y de la competencia*, Buenos Aires, Ciudad Argentina, 1999, p. 168.

## LAS MARCAS NOTORIAS: CONCEPTO

Se define como notoria a la marca que es conocida por la mayor parte de los consumidores o usuarios del correspondiente sector del mercado, es decir, del tipo de productos o servicios a los que la marca se aplica.

Para Jorge Alberto Kors, “las marcas notorias son aquellas que por su difusión y publicidad local o internacional, han logrado un reconocimiento en el público, sea o no consumidor, que obliga a una protección legal fuera de lo común”.<sup>5</sup> En otras palabras, la notoriedad solo ha de presentarse en el sector interesado del mercado al que pertenecen los correspondientes productos o servicios, es decir, no se requiere que el signo sea notorio para la generalidad del público (en cuyo caso entraríamos al tratamiento de las marcas de alto renombre).

Carlos Fernández Novoa la define como aquella que “goza de difusión o –lo que es lo mismo– es conocida por los consumidores de la clase de productos a los que se aplica la marca”.<sup>6</sup>

El Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina ha sido claro cuando precisa que las marcas notorias:

Son aquellas que debido a ciertas condiciones especiales, han adquirido un estatuto jurídico que sobrepasa los criterios de la territorialidad que rige para las marcas comunes (el registro solo se protege dentro de un país determinado) y de la especialidad (no solo productos similares sino también distintos y diferentes). La marca notoria es el fruto del esfuerzo del titular de prestigiarla entre las demás ya sea por la publicidad, las ventas y sobre todo por la calidad de la mercadería, lo que automáticamente genera en una mayor clientela del producto o del bien, resaltando su conocimiento entre un grupo consumidor.<sup>7</sup>

Así, si el sistema de marcas se configura para proteger al signo inscrito en su faceta distintiva (riesgo de confusión), la protección excepcional solo tiene sentido para amparar la extraordinaria fuerza distintiva frente al riesgo de pérdida de esa posición sobresaliente en el tráfico que puede ocasionar la utilización por terceros del mismo signo u otro semejante para productos o servicios diferentes.<sup>8</sup>

---

5. *Ibidem*, p. 167.

6. Carlos Fernández Novoa, *Fundamentos de derecho de marcas*, Madrid, Montecorvo, 1994, p. 32.

7. Proceso 19-IP-2001.

8. Ana María Pacón, *Los derechos sobre los signos distintivos y su importancia en una economía globalizada*, Perú, publicación en internet, p. 7.

Si con la declaración de notoriedad de una marca se busca protegerla más allá de las reglas de la territorialidad y de la especialidad, debe necesariamente exigirse de ésta características especiales que la hagan merecedora de esta protección ampliada. Para ello la marca deberá revestir, entre otras características, la gran implantación del signo en prácticamente la totalidad de los consumidores y la reputación que adquiere y condensa.

En efecto, solo se requiere que la marca realmente goce de la pretendida notoriedad, dentro de los sectores interesados para efectos de esa protección ampliada que brinda la marca notoria. Este tipo de marcas no necesitan ser registradas; “no es imprescindible su reconocimiento mundial, siendo suficiente el conocimiento intenso en el ámbito local y su protección puede extenderse más allá de las fronteras nacionales”.<sup>9</sup>

La Decisión 344 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, referente al Régimen Común sobre Propiedad Industrial (a la que hacemos referencia por ser la norma subregional analizada en la jurisprudencia que se pasará a examinar), sustituida por la Decisión 486 de la Comisión de la Comunidad Andina actualmente vigente, en su artículo 84 fija algunos criterios para determinar si una *marca es notoriamente conocida*, a saber:

- a) la extensión de su conocimiento entre el público consumidor como signo distintivo de los productos o servicios para los que fue acordada;
- b) la intensidad y el ámbito de la difusión y de la publicidad o promoción de la marca;
- c) la antigüedad de la marca y su uso constante;
- d) el análisis de producción y mercadeo de los productos que distingue la marca.

Es así que la marca notoria sobrepasa los estrechos límites de la protección territorial, los cuales delimitan el espacio geográfico dentro del cual tiene poder de exclusión la marca que no es notoria. Por ello, la mencionada Decisión andina ha previsto que a fin de facilitar la protección de las marcas notorias, las oficinas nacionales competentes establecerán un sistema adecuado de notificación e información.<sup>10</sup>

De igual forma, el artículo 83 de la Decisión 344 indica que:

Asimismo no podrán registrarse como marcas aquellos signos que, en relación con derechos de terceros, presenten algunos de los siguientes impedimentos:

---

9. Jorge Alberto Kors, *Derecho de marcas, temas de derecho industrial y de la competencia*, p. 168.

10. Art. 85 de la Decisión 344 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, Gaceta Oficial 142, 29-X-1993.

(...)

d) Constituyan la reproducción, la imitación, la traducción o la transcripción, total o parcial, de un *signo distintivo notoriamente conocido* en el país en el que solicita el registro o en el comercio subregional, o internacional sujeto a reciprocidad, por los sectores interesados y que pertenezcan a un tercero...

e) Sean similares hasta el punto de producir confusión con una *marca notoriamente conocida*, independientemente de la clase de los productos o servicios para los cuales se solicita el registro...

La norma transcrita rompe con el principio de la especialidad en el sentido de que la protección del signo notorio se hace extensivo a todas las clases. Basta con la reproducción, la imitación, la traducción o la transcripción del signo distintivo notoriamente conocido.<sup>11</sup>

La marca notoria llega al punto de independizarse del bien que originalmente protege, y puede cubrir todas las clases por su poder de venta y difusión, liquidando el principio de la especialidad. Es decir, la regla de la especialidad sufre una excepción cuando se hace necesario amparar un signo notorio, sea para evitar el indebido aprovechamiento de su prestigio o para impedir la pérdida de su fuerza distintiva, acciones claras de deslealtad comercial a criterio de la doctrina y la jurisprudencia reiterada.

En ninguna de estas disposiciones se define si la marca debe ser notoriamente conocida en un ámbito geográfico determinado. Pero, considerando el espíritu de la norma que lo que pretende es ofrecer una efectiva y amplia protección de la marca notoria, debería interpretarse en un sentido amplio, es decir, que se prohíbe el registro por parte de un tercero de una marca notoriamente conocida en cualquier país.

## LA PRUEBA DE LA NOTORIEDAD

Para determinar la notoriedad de una marca, los juzgadores nacionales deben emplear un criterio restrictivo y quien pretenda esta excepcional protección deberá probarla con suficiencia.

Si bien es cierto que se dio un gran paso en la protección de las marcas notorias, no deja de ser verdad que la dificultad de la prueba de la notoriedad se transforma en una carga para el titular víctima de violaciones a sus derechos de propiedad intelectual.<sup>12</sup>

---

11. Marco Matías Alemán, *Normatividad sobre marcas de productos y servicios*, Top Management International.

12. El art. 228 de la Decisión 486 de la Comisión de la Comunidad Andina puntualiza los factores a considerar para determinar la notoriedad de un signo distintivo:

## **JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD ANDINA**

Es importante recalcar, previo al análisis que continúa, que la función del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, dentro de su labor de interpretación prejudicial, se limita a precisar el contenido y alcance de las normas comunitarias desde el punto de vista estrictamente jurídico. Esta interpretación no es otra que “la búsqueda de la significación de la norma para precisar su alcance y sentido jurídico, tarea esencialmente distinta a la de aplicar la norma a los hechos, la cual se reserva el Juez Nacional”.<sup>13</sup>

El Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina limita este accionar al determinar que no podrá interpretar el contenido y alcances del derecho nacional ni calificar los hechos materia del proceso; consistiendo su gestión únicamente en establecer en abstracto cuales son los principios del derecho comunitario que deben ser aplicados al caso objeto de la consulta.

Y es justamente lo que el Tribunal ha realizado en los procesos que pasamos a revisar.

Dentro del proceso de interpretación prejudicial No. 101-IP-2000, este cuerpo colegiado ha señalado que:

La justificación teórica de la existencia de este tipo de protección especial a las marcas notorias puede encontrarse en la finalidad de evitar que los comerciantes inescrupulo-

- 
- a) el grado de su conocimiento entre los miembros del sector pertinente dentro de cualquier país miembro;
  - b) la duración, amplitud y extensión geográfica de su utilización, dentro o fuera de cualquier país miembro;
  - c) la duración, amplitud y extensión geográfica de su promoción, dentro o fuera de cualquier país miembro, incluyendo la publicidad y la presentación en ferias, exposiciones u otros eventos de los productos o servicios, del establecimiento o de la actividad a los que se aplique;
  - d) el valor de toda la inversión efectuada para promoverlo, o para promover el establecimiento, actividad, productos o servicios a los que se aplique;
  - e) las cifras de ventas y de ingresos de la empresa titular en lo que respecta al signo cuya notoriedad se alega, tanto en el plano internacional como en el del país miembro en el que se pretende la protección;
  - f) el grado de distintividad inherente o adquirida del signo;
  - g) el valor contable del signo como activo empresarial;
  - h) el volumen de pedidos de personas interesadas en obtener la franquicia o licencia del signo en determinado territorio;
  - i) la existencia de actividades significativas de fabricación, compras o almacenamiento por el titular del signo del país miembro en que se busca protección;
  - j) los aspectos del comercio internacional; o,
  - k) la existencia y la antigüedad de cualquier registro o solicitud de registro del signo distintivo en el país miembro o en el extranjero”.

13. Proceso No. 1-IP-87.

sos, para quienes es más fácil tratar de imitar el nombre o la marca de un producto acreditado y conocido en el mercado que hacer esto con el de su propiedad, a través de este mecanismo que comporta la realización de un acto de competencia desleal, infieran un daño tanto al comerciante que sufre el despojo de un derecho individual como a los consumidores que pueden ser engañados con el artificio de la imitación.

Ha definido el Tribunal la excepcionalidad de la marca notoria frente a los principios que rigen la materia marcaria:

Finalmente por el principio de especialidad, una marca protege los productos o servicios que se encuentren dentro de una de las clases de la Clasificación Internacional de Niza, lo que significa que se podrían registrar signos similares o iguales –salvo que se presente el riesgo de confusión–, siempre que se encuentren en diferentes clases de la nomenclatura internacional. La excepción a esta regla se presenta cuando uno de los signos enfrentados ostenta la calidad de marca notoria, lo que significa que es conocida por un grupo de consumidores o usuarios de un determinado tipo de bienes o de servicios, lo cual se puede deber entre otras situaciones a la difusión que alcanzó el signo.<sup>14</sup>

En el Proceso No. 23-IP-96, el Tribunal se pronunció respecto de la confusión que un nuevo registro puede provocar frente a una marca notoria:

Dentro del conflicto suscitado entre una marca notoriamente conocida y una marca común, el punto esencial radica en determinar el momento en que la marca notoriamente conocida debe tener tal calidad a fin, o bien de impugnar con ella un registro o bien para hacer valer preferentemente los derechos que confiere la norma cuando se ha registrado una marca en violación de los literales d) y e) del artículo 83 de la Decisión 344 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena.<sup>15</sup>

El Tribunal analiza, además, otro tema: el relacionado con la extensión en el tiempo de la notoriedad de la marca:

Un punto necesario dentro del proceso de reconocimiento o investigativo sobre la calidad de la marca notoria, es el concerniente al hecho de fijar en qué momento una marca debe tener dicha calidad, en razón de que un signo pudo haber sido notorio en el pasado y dejarlo de ser con el transcurso del tiempo; o inversamente un signo que no fue notorio adquirió tal condición posteriormente. Este es punto esencial, pues si la marca notoria puede anular el registro de una marca común registrada con anterioridad o con posterioridad a la notoria, o aun sin registro en aquellos países que no tienen el sistema atributivo marcario, entonces el conocer cuándo la marca fue notoria será la resultante para que pros-

---

14. Proceso No. 5-IP-2001.

15. Proceso No. 23-IP-96.



pere o no la acción planteada por el titular de la notoria en defensa del *ius prohibendi* que confiere todo registro marcario.<sup>16</sup>

La prueba de la notoriedad de la marca resulta para el Tribunal el punto clave del análisis de las marcas notorias, y es consistente en determinar que:

La sola aseveración del titular de una marca de que la misma es notoria no es antecedente suficiente y necesario para que la oficina nacional o la autoridad judicial la acepte como tal. Dentro del respectivo proceso administrativo o judicial quien alegue dicha notoriedad asume la carga de la prueba, contando para ello con los medios probatorios que el derecho interno ponga a su alcance.<sup>17</sup>

Y va más allá al sentenciar que:

La declaración del funcionario administrativo de que una marca es notoria derivada de su simple intuición o información o por un conocimiento general que tenga sobre una determinada marca, no es suficiente para que la misma sea notoria. Esa declaración, como acto administrativo puede ser impugnada o recurrida de acuerdo con los trámites procedimentales de cada país miembro.<sup>18</sup>

En este punto resulta conveniente indicar que la prueba de la notoriedad de las marcas no es estimada necesaria en ciertos países. La jurisprudencia argentina ha establecido en reiteradas ocasiones que la notoriedad de una marca es un hecho al alcance de todos o de una buena mayoría y no requiere, por tanto, de prueba específica. Jorge Otamendi sigue este criterio y es enfático al decir que “la notoriedad de una marca no requiere prueba. Si fuera necesario el hacerlo, entonces tal notoriedad no existe”.<sup>19</sup>

## CONCLUSIONES

A. Actualmente, en atención a la globalización de la economía y la integración de los mercados –la negociación del Tratado de Libre Comercio con los Estados Unidos–, debe plantearse afrontar, desde otra perspectiva, las cuestiones derivadas de los derechos de propiedad intelectual. La protección de las marcas notorias es una de las áreas que merecen esta especial atención, a efectos de

---

16. Proceso No. 19-IP-2001.

17. Procesos No. 20-IP-97 y No. 41-IP-98.

18. Proceso 8-IP-98.

19. Jorge Otamendi, *Derecho de marcas*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2002, p. 351.

adaptarlas a la realidad económica, yendo más allá del mero amparo a la creatividad humana; detrás de una marca notoria hay una ingente inversión de dinero, trabajo, publicidad y tiempo que no puede obviarse.

- B. La notoriedad de la marca debe probarse por parte de quien la alega. Esta es la norma que guía a los países miembros. Sin embargo, casos como el argentino, que fuera referido líneas arriba, nos permite preguntarnos si la calificación de la notoriedad de una marca, sin necesidad de pruebas, no podría prestarse para constantes pugnas de criterios y hasta abusos.
- C. La prueba de la notoriedad marcaria debe ser con relación al tiempo. No basta que una marca, en su momento, haya sido declarada notoria para que conserve esta calificación durante todo el tiempo en que es usada. Nótese que el signo notoriamente distintivo puede dejar de existir, puede vulgarizarse, o ser reemplazado en las preferencias del consumidor por uno nuevo, de mejor calidad y que cubre más necesidades.
- D. La protección marcaria abarca no solo la creación del intelecto humano. Comprende además el ingente esfuerzo económico de los titulares de un signo por conseguir sitiar su marca en los más elevados niveles del mercado. Esta debe ser otra de las premisas que guíe la calificación de una marca como notoria y con ello reforzar el combate contra la piratería.

## BIBLIOGRAFÍA

- Alemán, Marco Matías, *Normatividad subregional sobre marcas de productos y servicios*, Top Management International.
- Bentata, Víctor, *Reconstrucción del derecho marcario*, Caracas, Editorial Jurídica Venezolana, 1994.
- Decisión 344 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, Régimen sobre propiedad industrial, Gaceta Oficial 142, 29-X-1993.
- Decisión 486 de la Comisión de la Comunidad Andina, Régimen común sobre propiedad industrial, Registro Oficial 258, 2-II-2001.
- Fernández Novoa, Carlos, *Fundamentos de derecho de marcas*, Madrid, Montecorvo, 1994.
- Márquez, Thaimy, *Manual para el examen de marcas en las oficinas de propiedad industrial de los países andinos*, OMPI.
- Otamendi, Jorge, *Derecho de marcas*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2002, 4a. ed.
- Pacón, Ana María, *Los derechos sobre los signos distintivos y su importancia en una economía globalizada*, Lima (documento obtenido en internet).
- Proceso 19-IP-2001, Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, tomo XII, Quito, Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, 2002.

- Proceso 8-IP-98, Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, tomo XI, Quito, Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, 2002.
- Proceso No. 1-IP-87, Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, tomo VII, Quito, Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, 2001.
- Proceso No. 23-IP-96, Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, tomo XII, Quito, Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, 2002.
- Proceso No. 41-IP-98. Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, tomo XII, Quito, Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, 2002.
- Proceso No. 5-IP-2001. Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, tomo VI, Quito, Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, 2001.
- Proceso No. 101-IP-2000. Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, tomo XI, Quito, Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, 2002.
- Proceso No. 20-IP-97. Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, tomo VII, Quito, Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, 2001.
- Varios autores, *Los retos de la propiedad industrial en el siglo XXI, 1er. Congreso Latinoamericano sobre la protección de la propiedad industrial*, Lima, INDECOPI-OMPI, 1996, 1a. ed.
- *Temas de derecho industrial y de la competencia 3, Derecho de marcas*, Buenos Aires, Ciudad Argentina, 1999.



## Colaboradores

**Armando Cortés Galván**, mexicano, Magistrado de Circuito por el Consejo de la Judicatura Federal de México.

**Pablo Egas Reyes**, ecuatoriano, doctor en Jurisprudencia, Pontificia Universidad Católica del Ecuador; Especialista Superior en Tributación y Magíster en Derecho Económico, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

**Aimée Figueroa Neri**, mexicana, abogada, Universidad de Guadalajara; doctora en Derecho, especialidad Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Barcelona.

**Francisco Alfredo García Prats**, español, doctor en Derecho, Universidad de Valencia; profesor titular de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Valencia; Miembro observador del Grupo Ad Hoc de Expertos de la Organización de las Naciones Unidas sobre Cooperación Internacional en Materia Tributaria.

**Jorge González**, ecuatoriano, doctor en Jurisprudencia, Pontificia Universidad Católica del Ecuador; Especialista Superior en Legislación para la Empresa; y, candidato doctoral en Derecho, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

**Judith Salgado**, ecuatoriana, doctora en Jurisprudencia, Pontificia Universidad Católica del Ecuador; Diploma Superior en Ciencias Sociales, mención en Derechos Humanos y Seguridad Democrática, Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales (FLACSO); Magíster en Estudios Latinoamericanos, mención en Derechos Humanos (c), Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

**Vanessa Saltos Cisneros**, ecuatoriana, doctora en Jurisprudencia, Pontificia Universidad Católica del Ecuador; posgrado en Derecho Económico, Universidad Católica de Lovaina, Bélgica.

**José Vicente Troya Jaramillo**, ecuatoriano, doctor en Jurisprudencia, Pontificia Universidad Católica del Ecuador; posgrado en Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Universidad de Roma; Máster en Derecho internacional, Erasmus University, Róterdam; Máster en Derecho del Comercio Internacional, Universidad Nacional de Educación a Distancia, Madrid.

**Julio César Trujillo**, ecuatoriano, doctor en Jurisprudencia Pontificia Universidad Católica del Ecuador.

**Carlos Velasco Garcés**, ecuatoriano, doctor en Contabilidad y Auditoría, Universidad Central del Ecuador. Ex director general de Rentas.



## Normas para colaboradores

1. *Foro: revista de derecho* del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar procurará publicar únicamente trabajos inéditos, que ayuden desde una óptica interdisciplinaria a investigar y profundizar las transformaciones del orden jurídico en sus diversas dimensiones y contribuir al proceso de enseñanza de posgrado de derecho en la subregión andina.
2. Los autores, al presentar su artículo a la revista *Foro*, declaran que son titulares de su autoría y derecho de publicación, último que ceden a la Universidad Andina Simón Bolívar. El autor que presente el mismo artículo a otra revista, que ya hubiese sido publicado o se fundamente en una versión ya publicada, deberá notificar el particular al editor de la revista.
3. El artículo debe ser remitido en un original impreso y en un disquete a la siguiente dirección:

Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

Área de Derecho.

Av. Toledo N22-80

Quito - Ecuador

Fax (593-2) 322 8426

Teléfonos: (593-2) 322 8031, 322 8436

Dirección electrónica: [dmartinez@uasb.edu.ec](mailto:dmartinez@uasb.edu.ec)

4. Los criterios para la presentación de los artículos son los siguientes:

Deberán ser escritos en programa de procesador de texto Microsoft Office, Word 7,0 (o inferiores), con tipo de letra Times New Roman, tamaño 12, en una sola cara a espacio simple. Las páginas estarán numeradas, el texto justificado.

La extensión máxima será de 20 páginas Inen A4, equivalentes a 55 000 caracteres aproximadamente.

Todo artículo debe ir acompañado del nombre del autor en la parte superior derecha.

Se solicita que cada trabajo esté acompañado de un resumen o síntesis en castellano (no más de 10 líneas).

Cuando se quiera llamar la atención sobre alguna palabra se usarán las cursivas, sin subrayar ni usar negritas. Se evitará también, en lo posible, el uso de abreviaturas. No se usarán cursivas en los títulos de los artículos.

Las notas bibliográficas se realizarán al pie de cada página de la siguiente manera: Nombre y apellido del autor, título de la obra (en *cursivas*), ciudad, editorial, año y número de página o páginas de donde se tomó la referencia. Por ejemplo:

Javier Viciano, *Libre competencia e intervención pública en la economía*, Valencia, Tirant lo Blanch, 1995, p. 206.

En caso de citas posteriores de la misma obra, se señalará únicamente el nombre y apellido del autor, título de la obra y número de página, así: Javier Viciano, *Libre competencia e intervención pública en la economía*, p. 206.

Se deberá ser consistente con esta forma de citar a lo largo del texto.

Para las citas de revistas o publicaciones periódicas se solicita realizarlas de la siguiente manera: Nombre del autor, título (entre comillas “ ”), nombre de la revista (en  *cursiva*), tomo o volumen, número del ejemplar, ciudad de edición, año de publicación y página o páginas citadas. Ej.: Xavier Gómez, “Los derechos de propiedad intelectual”, en *Foro: revista de derecho*, No. 1, Quito, 2003, pp. 85-121.

Las referencias bibliográficas deben presentarse al final del artículo bajo el nombre de “Bibliografía” y contendrá los siguientes datos: apellido y nombre del autor, título de la obra, tomo o volumen, lugar, casa editorial, año de publicación, número de edición. De preferencia no irán numerados y se relacionarán por orden alfabético, y por año de publicación; por ejemplo: Viciano, Javier, *Libre competencia e intervención pública en la economía*, Valencia, Tirant lo Blanch, 1995.

Las citas textuales de hasta cuatro renglones deben escribirse entre comillas y seguido al texto; cuando excedan este número de líneas deben escribirse en párrafo aparte, en un tamaño de letra inferior al resto del texto, con una sangría diferente y con un renglón blanco antes y otro después; si el autor añade algo al texto transcrito deberá ponerlo entre corchetes.

Tablas, gráficos, cuadros, ilustraciones, etc. deben formar parte del texto del artículo e indicarán claramente el título, número, fuente de procedencia y deberán contener los respaldos en versión original con la descripción de los programas utilizados.

Cualquier otro aspecto sobre el formato debe resolverse por el autor observando uniformidad y consistencia.

5. Los autores adjuntarán a su trabajo un resumen no superior a cinco líneas de su hoja de vida.
6. Se debe consignar la dirección y demás datos de ubicación del autor con el propósito de notificar la recepción de los artículos así como cualquier decisión del Comité Editorial.
7. La evaluación de los trabajos la realizará el Comité Editorial de la revista, los académicos especializados o consultores externos (se conservará el anonimato del autor) quienes resolverán su publicación. Independientemente de esta decisión los trabajos no serán devueltos al autor.
8. Los editores y demás responsables de la revista se reservan el derecho de realizar las correcciones de estilo y modificaciones editoriales que crean necesarias.





UNIVERSIDAD ANDINA  
SIMÓN BOLÍVAR  
Ecuador

RECTOR

Enrique Ayala Mora

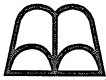
ÁREA DE DERECHO

José Vicente Troya Jaramillo

Toledo N22-80, apartado postal 17-12-569 • Teléfonos 593(2) 322 8031, 322 8436

Correo electrónico: cesarmontano@uasb.edu.ec • www.uasb.edu.ec

Quito - Ecuador



CORPORACIÓN  
EDITORIA NACIONAL

Roca E9-59 y Tamayo, teléfonos 593(2) 255 4358, 255 4658, fax 593(2) 255 6340

Casilla postal 17-12-886 • Correo electrónico: cen@accessinter.net

Quito - Ecuador

---

## SUSCRIPCIONES

Precio por revista \$ 8.00

Suscripción por dos años:

Ecuador: \$ 28.40

América: \$ 53.80

Resto del mundo: \$ 73.60

Los precios de suscripción incluyen cuatro números enviados por correo aéreo.

Dirigirse a:

**CORPORACIÓN EDITORA NACIONAL**

Roca E9-59 y Tamayo, apartado postal 17-12-886; teléfonos 593(2) 255 4358

Fax 593(2) 256 6340, correo electrónico: cen@accessinter.net, Quito - Ecuador

---

## CANJES

Se acepta canje con otras publicaciones periódicas.

Dirigirse a:

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR, SEDE ECUADOR,  
Centro de Información**

Toledo N22-80, apartado postal: 17-12-569, teléfono: 593(2) 322 8094

Correo electrónico: uasb@edu.ec.ec

Quito - Ecuador



Waldemar Hummer y Markus Frischhut, *Derechos Humanos e Integración, Protección de los Derechos Humanos en la Comunidad Andina y en la Unión Europea*, Quito, Universidad de Innsbruck/Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador/Corporación Editora Nacional, 2004.

Este libro contiene un estudio objetivo y crítico acerca de un tema bastante descuidado en el medio latinoamericano; en él se trata de evidenciar pocas o muchas posibilidades de protección de los derechos humanos que se pueden lograr con sustento en instrumentos específicos creados en el marco de los procesos de integración, concretamente desde las experiencias de la Comunidad Andina y la Unión Europea. Además, consta una exposición breve de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, y una presentación y análisis pormenorizado de la Carta Andina para la Promoción y Protección de los Derechos Humanos.



César Montaña Galarza, Editor, *Temas Especiales de Derecho Económico*, Quito, Serie Estudios Jurídicos, vol. 20, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador/Corporación Editora Nacional, 2003.

La obra contiene estudios presentados por varios autores en la Segunda Conferencia de Derecho Económico realizada en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. Se abordan temas de actualidad que enfocan problemáticas del derecho económico contemporáneo y sobre los cuales existe más bien poca investigación en el medio: tributos y comercio internacional en relación con el medio ambiente; derecho de los recursos humanos frente a la flexibilidad laboral; el arbitraje de consumo en el contexto de los derechos de los consumidores; la extraterritorialidad de las normas que contienen sanciones económicas, por citar algunos.



Rosana Morales, *La prescripción tributaria, estudio comparativo Ecuador-países andinos*, Quito, Serie Magister, vol. 47, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador/Abya-Yala/Corporación Editora Nacional, 2003.

Esta investigación pretende contribuir al debate sobre la prescripción aplicada al ámbito tributario, analiza el tema en los regímenes jurídicos del Ecuador y de los demás países miembros de la Comunidad Andina. Inicia con el estudio de la prescripción tributaria: cuándo nace, desde cuándo es exigible, cuál es su naturaleza, su relación con la prescripción del derecho civil y sus diferencias con la caducidad. Además, aborda la interrupción de la prescripción tributaria, indagando tanto sus causas y efectos.

  
CORPORACIÓN  
EDITORA NACIONAL



UNIVERSIDAD ANDINA  
SIMÓN BOLÍVAR  
Ecuador

