

La potestad tributaria en el Derecho Internacional Tributario

The taxing power in the International Tax Law

Diego Ormaza Ávila^{1*} y Ana Zamora Vázquez¹

¹ Universidad Católica de Cuenca

*daormazaa@ucacue.edu.ec

DOI: https://doi.org/10.26871/killkana_social.v3i3.206

Resumen

Es de suma importancia abordar temas acerca del derecho internacional tributario y más en la actualidad, en donde el Ecuador atraviesa momentos difíciles en el ámbito económico y se requiere incentivar las relaciones comerciales en el espectro comercial a fin de reactivar la economía. A través de este ensayo se pretende abordar los temas más trascendentes en cuanto a la imposición tributaria en la esfera internacional. En este aporte se abordó en primer lugar, la potestad para crear tributos que tienen los estados, la realidad de esta facultad en el campo internacional, y con la ayuda de criterios doctrinarios se procedió a definir esta figura para luego tratar de establecer cuál es su desarrollo en las relaciones económicas que se realizan a nivel internacional. Se enunció en un segundo momento los principales límites a esta potestad y se hizo referencia también a los principales criterios de atribución de potestad tributaria que son utilizados en la esfera internacional. Finalmente, de forma breve se señala la tendencia de atribución de esta facultad que se recomiendan en los diferentes modelos de convenios existentes en atención a las características propias de cada modelo; todo esto permitió recalcar la importancia de la potestad tributaria en el comercio internacional y se pudo aportar con las conclusiones a las que se arribaron luego del desarrollo de este esfuerzo. Para esto se contó con la asistencia de aportaciones doctrinarias, normativa interna y los comentarios expresados en los modelos de convenios internacionales. Estos instrumentos sirvieron como fuente bibliográfica base de este trabajo.

Palabras clave: potestad tributaria, fuente, nacionalidad, domicilio, residencia.

Abstract

It is of the utmost importance to address issues about International Tax Law, particularly at the moment when Ecuador is undergoing difficult times in the economic scene, and it is necessary to encourage business relations in the commercial spectrum in order to revive the economy. Through this essay, it is intended to discuss the most important issues regarding taxation in the international sphere. Initially, the power to create taxes that the States have themselves was approached in this contribution as well as the reality of this faculty in the international field, with the help of doctrinal criteria, this figure was defined to establish what its development in the economic relations is, conducted internationally thereafter. The main limits to this power were enunciated in a second moment, and a reference was also made to the main criteria of attribution of taxing power that is used in the international sphere. Finally, in a brief manner, the tendency of attribution of this faculty that is recommended in the different models of existing agreements is pointed out, in attention to the specific characteristics of each model; all this allowed us to emphasize the importance of the taxing power in the international trade, and it was possible to contribute with the conclusions reached after the development of this effort. For this, the assistance of doctrinal contributions was needed, internal regulations, and the comments expressed in the models of international conventions. These instruments served as bibliographic sources of this work.

Keywords: taxing power, source, nationality, home, residence.

1 Introducción

La fiscalidad internacional se ha convertido en un tema de trascendental importancia por la necesidad de mantener, y en determinados casos incrementar, las relaciones comerciales en el ámbito internacional. El Ecuador principalmente por la necesidad de recuperarse desde el punto de vista económico necesita de mayores inversiones extranjeras y mejorar comercialmente fuera de las fronteras internas del país. La facultad que tienen los estados para la creación de

tributos, con base en la soberanía que los mismos ostentan, ha provocado en ciertos casos de actividades económicas en el ámbito internacional, dificultades a la hora de determinar en qué país se deben cumplir con las diferentes obligaciones tributarias a cargo. Como consecuencia de esto se producían casos de doble imposición, de tal manera que se afectaban derechos de los contribuyentes. A fin de evitar que se produzcan estos inconvenientes se han establecido mecanismos para la adecuada determinación o

identificación del país en dónde se deben cumplir con las prestaciones fiscales causadas.

Corolario a lo anterior, se muestra un avance a través de la creación de modelos de convenios internacionales para evitar la doble imposición; este y los aspectos antes indicados se proceden a revisar a continuación, con la clara intención de que este documento exprese sin mayor complejidad la limitación a la potestad tributaria internacional.

2 Desarrollo

2.1 Potestad Tributaria

Al hablar de potestad tributaria, se debe hacer referencia a la facultad que tiene el Estado de exigir a sus nacionales y no nacionales en determinadas situaciones, a contribuir con el financiamiento del gasto público, con la finalidad de brindar las condiciones necesarias, para el desarrollo adecuado de los habitantes de un determinado territorio, como deber ciudadano de contribuir.

Antes de entrar en el análisis de la potestad tributaria en el ámbito internacional, se debe identificar y definir de qué se trata esta potestad o poder como la definen ciertos autores. Es necesario tomar el criterio de Héctor Villegas, citado por Daniel Urquiza Maggia, quien sostiene que:

“La potestad tributaria (o poder tributario) es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial (...). Esto en otras palabras, comporta el poder coactivo estatal de compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios, cuyo destino es el de cubrir las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender necesidades públicas”. (Urquiza Maggia, 2009)

Con base en este criterio es válido concluir que la creación de tributos es una facultad exclusiva del Estado, que es una manifestación del *imperium* o soberanía que este goza, en palabras de José Vicente Troya, y que se desprende del pacto social por el cual los conciudadanos de un territorio se comprometen a coadyuvar con el Estado, y entregarle ciertas facultades, con la finalidad de procurar el desarrollo de todos y cada uno de los habitantes de ese territorio.

Es importante también señalar que esta potestad para crear tributos se encuentra prevista de manera clara en la Constitución de la República del Ecuador (CRE), que es la norma suprema o carta magna en la cual se originan las directrices más importantes sobre la organización del Estado. El artículo 301 de la CRE se transcribe por su importancia: *“Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley”.* (Troya Jaramillo, s.f.)

El artículo 3 del Código Orgánico Tributario Ecuatoriano se refiere al poder tributario de la siguiente manera:

“Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley. El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana.” (Código Tributario, 2005)

De esta consideración se resalta que el Estado es el único ente que puede al momento de imponer su facultad tributaria, suprimir, modificar y eliminar tributos, cuando lo considere necesario, preservando los principios que sustentan el campo tributario, y que sirvan para crear las condiciones adecuadas para el desarrollo progresivo de sus habitantes, sin que de alguna forma se atente contra los intereses de sus contribuyentes.

En este mismo punto, es importante recalcar que la potestad tributaria es una facultad indelegable, como lo sostiene Urquiza Maggia al señalar que: *“El poder tributario es ejercido por el Parlamento, el Ejecutivo o entes autorizados como los municipios. En este sentido no cabe delegarse a otro Estado, ni crearse otros tributos. Que han de regir en otro país”.* (Urquiza Maggia, 2009). De esta manera se puede observar que cada Estado de forma independiente y exclusiva ostenta su potestad tributaria, sin que pueda ser delegada, pero por el hecho de existir relaciones internacionales, esta facultad puede estar sujeta a limitaciones.

Cabe también manifestar que esta facultad de crear tributos es diferente a la facultad de imposición de los mismos, como bien lo señala Cesar Montaña al establecer que *“Al poder tributario o de creación de tributos también se lo conoce en los diversos tratados sobre la ciencia tributaria como “supremacía tributaria” [...], siendo distinto de la potestad de imposición o de aplicación en manos de la administración [...]”* (Urquiza Maggia, 2009). Por lo que se desprende que son potestades diferentes, ejercidas por organismos diferentes que pertenecen a un mismo Estado.

Una característica final sobre la potestad tributaria a la cual se debe hacer mención es que esta puede imponer tributos dentro de su territorio, tanto a nacionales como a extranjeros. En igual sentido, en ciertas ocasiones, puede gravar ingresos a sus naciones por rentas obtenidas fuera del territorio patrio.

Entrando ya en la esfera internacional de derecho tributario, y con el antecedente que se estableció que la potestad de crear tributos es exclusiva de cada Estado, es menester señalar que no existe una potestad semejante en el ámbito internacional o que rija para todos los países de una forma unívoca. Al respecto sostiene José V. Troya: *“No se ha reconocido aún la existencia de una atribución semejante a la comunidad internacional. Coexisten pues, las potestades tributarias de los diferentes países.”* (Troya Jaramillo, s.f.)

En la actualidad, los ordenamientos jurídicos de los diferentes países no han considerado la existencia de una potestad tributaria supranacional, misma que debería ser analizada con mucho detenimiento puesto que, al otorgársele esta facultad a un organismo internacional, se podría lesionar la soberanía que ostenta cada Estado y que es otorgada por sus habitantes.

2.2 Límites de la potestad tributaria

Una vez que se ha explicado lo que constituye la potestad tributaria de un Estado, se hace mención a que la mayoría de atribuciones que ostenta un país también tiene sus limitaciones, estas sirven de garantía tanto en el orden nacional para sus residentes, como en el ámbito internacional para un correcto desenvolvimiento en las relaciones internacionales. Lo antes expuesto conlleva a que no exista un abuso por parte del Estado en imponer tributos de forma arbitraria ni abusiva, si no que más bien fomente una cultura tributaria y la inversión de capital. Por considerar la más adecuada tomamos las limitaciones establecidas por Juan Martín Queralt, citado por César Montaña, que establece:

- a) Las directamente derivadas del texto constitucional y que se refieren a la materia tributaria.
- b) Aquellas basadas en los principios generales que rigen la aplicación del ordenamiento interno, tanto en el tiempo como en el espacio;
- c) Las que son derivadas de la pertenencia del Estado a la comunidad internacional, hablamos entonces de los tratados internacionales. (Montaña Galarza, 2007)

Los dos primeros límites hacen referencia a la precaución que debe guardar un Estado al momento de establecer tributos, de no contravenir las disposiciones establecidas en la Constitución y que, al momento de crearse tributos estos deben guardar relación con los principios generales que rigen en el ámbito jurídico interno de un país y de manera especial tener en cuenta los principios en que se funda el sistema tributario.

El tercer límite entra en el campo de las relaciones internacionales de los estados, límite de suma importancia ya que al existir un constante crecimiento de negocios económicos entre los estados o sus particulares, surge el intento de los estados por gravar estas actividades, lo cual origina problemas entre las potestades tributarias de los países relacionados en dichos negocios.

Producto de la globalización y el crecimiento del mercado internacional, las relaciones económicas superan las fronteras nacionales para abrirse campo en el mercado mundial; y la correspondiente lucha de los estados por gravar los ingresos producto de este crecimiento económico, producen roces o disputas entre las potestades tributarias de cada uno de los estados en donde se desenvuelven estos negocios. Por lo antes expuesto, luego de varios estudios, se han creado modelos de tratados internacionales, para que con base a estos se eviten estas disputas internacionales, lo que constituye evidentemente una limitación a la facultad interna de cada país.

2.3 Criterios de atribución de la potestad tributaria

Ahora bien, el tema de atribución de la potestad tributaria es de suma importancia, ya que cuando se produce una consideración diferente sobre estos criterios, se origina la doble imposición internacional, como así lo señala José V. Troya, al sostener que “*La simple coexistencia de las potestades tributarias de los diferentes Estados, no es suficiente para que surja la doble imposición. Es además necesario que se produzca conflicto entre ellas, lo que ocurre por el hecho de que los estados observan diferentes criterios de atribución de potestad tributaria [...]*” (Troya Jaramillo, s.f.), por lo que se hace necesario analizar los principales criterios existentes, sobre la atribución de la potestad tributaria.

2.4 La Fuente

El criterio de atribución de potestad en relación a la fuente, hace referencia a que las rentas se deben tributar en el país o territorio en donde estas se producen, sin observar la condición que ostente el beneficiario de esas rentas. Es un concepto de territorialidad con base a la producción de ingresos; en este sentido se toma el criterio de Jaime Ross Bravo, citado por César Montaña Galarza, quien sostiene que en atención al criterio de la fuente están sujetos a la potestad tributaria de un Estado “*todos aquellos sujetos que poseen en ese Estado riquezas u obtienen ingresos, sin importar cuál sea su nacionalidad, domicilio o residencia. Por ello, el país que es fuente de la riqueza o del ingreso es el que ostenta el derecho para aplicar su legislación fiscal a esa riqueza o ingreso [...]*”. (Montaña Galarza, 2007)

En igual sentido Montaña Galarza sostiene que “*las leyes impositivas del país se aplicaran a quienes siendo personas naturales o jurídicas residieran o no en su circunscripción territorial o tuvieran con el mismo alguna relación, es decir obtuvieren en él rentas, fueren titulares de determinados bienes ubicados en el mismo o tuvieran relaciones económicas con ese Estado*”. (Montaña Galarza, 2007)

Este criterio de atribución de potestad tributaria es el que suelen adoptar los países en desarrollo, o conocidos también como importadores de capital, ya que al recibir recursos extranjeros para la producción de ingresos en esos países, quieren evitar la salida de capitales para que sean sometidos a tributación por otros estados, todo esto fundamentado en el aprovechamiento que tienen los inversores, de todos los servicios que presta el estado de la fuente.

2.5 La Nacionalidad

Este criterio tiene su fundamento en el sentido de pertenencia que tiene un Estado para con sus nacionales, basándose en un principio político de soberanía, por el cual todos los nacionales de un Estado deben contribuir con un porcentaje de sus riquezas con la intención de alcanzar el desarrollo colectivo. Bajo este criterio se deben pagar tributos por todas las rentas obtenidas por un sujeto, sin distinción del país en donde estas se obtuvieron. Si se toma

una vez más el criterio de Montaña Galarza se puede decir que en este caso las leyes tributarias se aplicarán a todos los ciudadanos que ostenten la nacionalidad de un país, sin importar el lugar de residencia, el domicilio, ni el lugar en el cual se obtienen los ingresos, se afectan los hechos generadores ocurridos en el territorio del Estado o en el exterior. (Montaña Galarza, 2007)

Este criterio de atribución de potestad tributaria ha sido muy criticado por considerárselo como poco idóneo e inequitativo. Es un criterio que no es muy utilizado por los estados para aplicar tributos a sus nacionales. Al respecto José V. Troya hace una consideración muy interesante que por considerársele idónea en este punto se transcribe:

Los nacionales no gozan de los servicios públicos cuando no son residentes. Al contrario, cuando los nacionales son residentes, gozan de los servicios públicos, y; por tanto, pueden y deben pagar impuestos. Ello demuestra que la nacionalidad, por sí sola, no es un vínculo apropiado para pagar impuestos. (Troya Jaramillo, s.f.)

2.6 El Domicilio

En ciertos casos el domicilio y la residencia son vistos como una sola figura, pero para un correcto análisis se debe establecer que entre las dos existen diferencias que caracterizan a unas y otras. En lo que respecta al domicilio se entiende a este como el lugar en donde una persona se ha establecido para permanecer y realizar determinadas actividades. Al respecto José V. Troya sostiene que “*los elementos del domicilio son dos, el objetivo o material que se traduce en la residencia o permanencia y el subjetivo o anímico que se resume en la intención del sujeto. El domicilio fiscal [...] se caracteriza por la prevalencia del elemento objetivo sobre el subjetivo [...] El domicilio se tiene dentro de un país, la residencia, en una localidad y dirección precisas*”. (Troya Jaramillo, s.f.) Con base en este criterio se puede decir que el domicilio fiscal constituye el lugar en donde se encuentra la actividad productora de ingresos de una persona.

2.7 Residencia

Para Montaña Galarza en el criterio de atribución de potestad tributaria en base a la residencia, el vínculo entre el Estado titular de la potestad tributaria y sujeto activo de la misma, y el contribuyente, deudor o sujeto pasivo de la obligación, se afianza en el hecho de que este último tenga su residencia dentro del espacio limítrofe de aquel. De esta forma se grava al residente respecto de todas sus rentas que perciba, ya que sea que estas provengan del país de residencia o desde otro país. (Montaña Galarza, 2007) Es importante manifestar que la característica principal de la residencia es el predominio del ánimo de permanencia en ese lugar.

En la mayoría de ordenamientos jurídicos se establece un periodo de tiempo que debe permanecer una persona dentro del país para ser considerado como residente del mismo, para fines tributarios

claro está, en el caso de nuestro país son 183 días calendario, dentro del mismo ejercicio económico. (*Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*, s.f.).

El criterio de la residencia, entendido como tributar en el lugar en donde la persona resida, se toma como preferente por los países desarrollados o exportadores de capital, es por eso que el principal problema que da origen a la disputa por la aplicación de potestades tributarias, se da cuando un Estado aplica el criterio de la fuente y el otro el de residencia.

Una vez que se ha procedido a señalar los principales criterios de atribución de potestad tributaria, es necesario recordar que para evitar esas disputas existentes entre los estados por gravar los ingresos en su jurisdicción, y evitar de igual forma la existencia de la doble tributación, la evasión y la elusión fiscal, existen modelos de convenios que sirven de guías para el suscripción de tratados entre los diferentes estados, por lo que a continuación se repasan los criterios de atribución de esta potestad que se presentan en estos modelos. Cabe resaltar que en su mayoría establecen una asignación combinada de esta facultad.

2.8 Modelo de convenio de OCDE

La Organización para la Cooperación Desarrollo Económico (OCDE), el 30 de julio de 1963, presentó a sus países miembros un modelo de convenio para evitar la doble imposición sobre los ingresos, Este que fue el primer modelo de tratado que se presentó en ese entonces, mismo que ha sido criticado por establecer de manera preferente el criterio de la residencia para la atribución de potestad tributaria, en beneficio de sus países miembros, que en su gran mayoría son exportadores de capital, Así lo señala Cesare Cosciani, citado por José V. Troya, quien reconoce que “*el tratado no se ocupa directamente del problema de la materia, continuando por lo tanto las atribuciones de los países miembros para darse los ordenamientos fiscales que mejor les convenga, mientras no falsee la libre competencia, por conferir privilegios a propios productores, o gravar productos de otros países*”. (Troya Jaramillo, s.f.)

Es preciso manifestar que este modelo ha sufrido varias modificaciones en las cuales se trata de alguna forma de equiparar en cierta medida la atribución de potestad tributaria con respecto al criterio de la fuente.

2.9 Modelo de convenio de la ONU

La Organización de Naciones Unidas (ONU) en 1980, publicó un modelo para evitar la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, como una especie de equilibrio tributario en relación al modelo de la OCDE. Este modelo representa una solución de compromiso entre el principio de la fuente y el principio de la residencia, aunque como se ha señalado antes, concede más importancia al principio del país fuente que el modelo de la OCDE. (*Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre*

la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, 2011).

Este modelo da más jerarquía a los países en donde se originan o se producen los ingresos, dando así más preponderancia a los países que reciben las inversiones.

En palabras de Cesar Montaña Galarza, este modelo enfatiza en los derechos de los países productores de la renta, mientras que por otro, restringe las circunstancias en las cuales sociedades de otro país pueden operar sin ser sometidos a imposición en el país de la fuente. (Montaña Galarza, 2007)

2.10 Modelo de convenio de EE.UU

Este convenio fue publicado en 1976, “supone un intento de Estados Unidos de Norteamérica de notificar al país que junto a él suscribe el tratado que hay determinados aspectos que se deben tomar en cuenta en los acuerdos, tales como algunos derechos que tiene el Estado Americano sobre la fiscalidad de sus ciudadanos, donde quiera que estos residan [...]” (Montaña Galarza, 2007)

Este convenio se basa en el principio de atribución de potestad tributaria de la nacionalidad o renta mundial, por el cual sus nacionales deben tributar por todos sus ingresos, independientemente del país en donde estos se hubiesen originado.

2.11 Modelo de convenio del ILADT

El Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), preocupado por el problema sobre la doble tributación internacional, ha mantenido siempre en criterio de atribución de potestad tributaria de la fuente, en su modelo de convenio, se preocupa más por los intereses de los países en desarrollo, establece parámetros que fomentan la inversión de capital extranjero en dichos países, y busca la colaboración entre sus estados miembros. Este convenio puede ser utilizado de manera bilateral o multilateral, en el que también pueden ser parte países que obren de buena fe. (Modelo ILADT de convenio multilateral de doble imposición para América Latina. , 2012)

3 Metodología

En el presente trabajo se utilizó un enfoque cualitativo de investigación, desde una perspectiva descriptiva de todos y cada uno de los enunciados fundamentales para el correcto entendimiento de los temas abordados en este ensayo. Se ha realizado una adecuada revisión bibliográfica y normativa, lo que a su vez permitió exponer con claridad los aspectos fundamentales que constituyen el objetivo final de este esfuerzo académico.

4 Conclusiones

En las relaciones que se producen en el ámbito internacional, al no existir una potestad tributaria supranacional, están sujetas a la facultad impositiva que ostenta cada uno de los estados. Es por ello que se deben observar los

diferentes criterios de asignación de dicha potestad para que no se presenten inconvenientes en las negociaciones entre los diferentes estados y sus particulares.

Los criterios de atribución de la potestad tributaria, más que constituir limitaciones al poder tributario de los estados en la esfera internacional, deben ser utilizados siempre en busca de un equilibrio o neutralidad en las relaciones entre los estados, a fin de que apunten al beneficio para ambas partes.

Los modelos de convenio para evitar la doble imposición son de suma importancia, puesto que los mismos sirven de guía para la futura elaboración de convenios internacionales, donde se trata de obtener el mayor beneplácito y satisfacción para los estados suscriptores, que en últimas velan por la reactivación de la economía nacional.

Los diferentes modelos de convenio fomentan la actividad comercial internacional y la inversión extranjera, aspectos que son fundamentales para la reactivación económica que tanto necesita el Ecuador en la actualidad.

5 Recomendaciones

En los momentos actuales que atraviesa Ecuador, en donde ha primado la inestabilidad política, social y principalmente económica, ha impactado de modo negativo la inversión extranjera; las múltiples reformas tributarias generan inseguridad jurídica a los potenciales inversionistas, que por estas circunstancias optan por no invertir en el Ecuador.

En el Ecuador los ingresos tributarios constituyen la principal fuente de recursos propios que tiene el Estado, por lo que es muy importante atraer la inversión extranjera, no sin antes minimizar los efectos negativos de aquellas circunstancias políticas, jurídicas y económicas que afectan la inversión internacional. Esto solo puede ser posible con disposiciones o preceptos normativos donde se garanticen los derechos de los contribuyentes, con el establecimiento o suscripción de convenios internacionales en donde se evite la doble imposición tributaria, analizando cuáles son las mejores condiciones en pro de incrementar los ingresos externos, pero lógicamente sin menoscabar la facultad que tiene el Estado ecuatoriano para imponer tributos a determinadas actividades económicas.

Referencias Bibliográficas

- Código Tributario. (2005). Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo. (2011).
- Modelo ILADT de convenio multilateral de doble imposición para América Latina. . (2012).
- Montaña Galarza, C. (2007). *Manual de derecho Tributario Internacional*. Quito: Corporación Editora Nacional.
- Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. (s.f.).

Troya Jaramillo, J. (s.f.). *Fuentes del Derecho Tributario en Ecuador según la Constitución 2008, Material de clases en Especialización Superior en Tributación Universidad Andina Simón Bolívar*. Quito: UASB.

Urquiza Maggia, D. (2009). *La Delegación del Poder Tributario en el Poder Ejecutivo, su regulación en el Perú y otros países andinos*. Quito: UASB.



Recibido: 20 de febrero de 2018

Aceptado: 15 de octubre de 2019