



convivencia pacífica internacional para la armonización legislativa, cooperación e integración económica.

El numeral 5 respecto del no comprometimiento de la política económica estatal establecida en el Plan Nacional de Desarrollo a condiciones de instituciones financieras internacionales o empresas transnacionales, y el numeral 7 sobre la atribución de competencias propias del orden jurídico interno a un organismo internacional o supranacional, implican la prohibición de neocolonialismo que rechaza las imposiciones jurídicas y sometimientos financieros.

El numeral 4 sobre los derechos y garantías, y el numeral 8 sobre el patrimonio natural en especial el agua, biodiversidad y patrimonio genético, involucran la protección de los derechos humanos para proteger al ser humano ante violaciones de sus derechos y crímenes de lesa humanidad y la protección de los derechos fundamentales abarcando como titular de derechos a la naturaleza a la que hay que preservar.

Luego de que el Estado ha incorporado a su ordenamiento jurídico interno el instrumento internacional a través de un procedimiento constitucional simple o complejo según la materia, cuenta con efecto vinculante y se ciñe a los principios fundamentales del Derecho Internacional de los Tratados para su implementación.

La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados aplicable entre Estados consagra como principios fundamentales del Derecho Internacional de los Tratados, que los instrumentos internacionales que el Estado celebra por escrito (artículo 2 tratados) deben cumplirse de buena fe (artículo 26 *pacta sunt servanda*) no pudiéndose justificar su incumplimiento en disposiciones del derecho interno (artículo 27 no justificación del derecho interno para el incumplimiento del tratado) más aún cuando por su naturaleza se constituyen en norma internacional reconocida y aceptada (artículo 53 *ius cogens*)².

² Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados publicada en el Registro Oficial No. 6 de 28 de abril de 2005

PARTE I. INTRODUCCIÓN

Artículo 2. Términos empleados.

1. Para los efectos de la presente Convención:

a) se entiende por "tratado" un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular;

PARTE III. OBSERVANCIA, APLICACIÓN E INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS

SECCIÓN 1. Observancia de los Tratados

Artículo 26. Pacta sunt servanda

Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe.

Artículo 27. El derecho interno y la observancia de los tratados

Control automático y previo de constitucionalidad del Convenio entre la República Oriental del Uruguay y la República del Ecuador para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y prevenir la evasión fiscal y su protocolo adjunto

Para efectuar el control de constitucionalidad del presente instrumento internacional, en un primer punto se abordará la competencia para su suscripción a través de su control formal, luego se proseguirá con un examen de su contenido por medio de su control material, y se culminará con las conclusiones sobre la constitucionalidad del presente convenio y su protocolo adjunto.

Control formal

La Constitución de la República del Ecuador consagra que la Función Ejecutiva se encuentra integrada por la Presidencia y Vicepresidencia de la República, los Ministerios de Estado y los demás organismos e instituciones encargados de la rectoría, planificación, ejecución y evaluación de las políticas públicas dentro del ámbito de su competencia (artículo 141); que el presidente de la república tiene la atribución de definir la política exterior y suscribir tratados y otros instrumentos internacionales (artículo 147 numeral 10); que a los ministros de Estado les corresponde ejercer la rectoría de las políticas públicas del área a su cargo y expedir acuerdos y resoluciones administrativas que requiera su gestión (artículo 154 numeral 1); y que el Estado Central tiene la competencia exclusiva sobre la política económica-tributaria (artículo 261 numeral 5).

La Ley Orgánica del Servicio Exterior determina que la dirección de la gestión internacional le corresponde al presidente de la república como jefe del Estado, con la colaboración directa del ministro de relaciones exteriores en su ejecución (artículo 2); que el Ministerio de Relaciones Exteriores tiene competencia especialmente para las relaciones del Ecuador con otros Estados y sobre los tratados y demás instrumentos internacionales (artículo 4 numerales 4 y 8); y que la Subsecretaría Política, a través del Departamento de Actos y Organismos

Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado. Esta norma se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 46.

PARTE V. NULIDAD, TERMINACIÓN Y SUSPENSIÓN DE LA APLICACIÓN DE LOS TRATADOS

SECCIÓN 2. Nulidad de los tratados

Artículo 53. Tratados que estén en oposición con una norma imperativa de derecho internacional general (ius cogens) Es nulo todo tratado que, en el momento de su celebración, esté en oposición con una norma imperativa de derecho internacional general. Para los efectos de la presente Convención una norma imperativa de derecho internacional general es una norma aceptada y reconocida por la comunidad internacional de Estados en su conjunto como no admite acuerdo en contrario y que sólo puede ser modificada por una norma ulterior de derecho internacional general que tenga el mismo carácter.



Internacionales conoce de los asuntos relativos a los tratados, convenios, acuerdos, declaraciones y demás instrumentos internacionales del Ecuador y su participación en reuniones internacionales (artículo 12 numeral 3 y artículo 15).

El Código Orgánico Tributario dispone que la administración tributaria central le corresponde en el ámbito nacional al presidente de la república a través de los organismos que la ley establezca (artículo 64), para el ejercicio de la facultad determinadora, resolutoria, sancionadora y recaudadora (artículo 67).

La Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas establece que el presidente de la república nombrará un director general para esta entidad, quien goza para el ejercicio del cargo de las mismas condiciones que un ministro de Estado (artículo 5), contando para el efecto con la atribución general de ejercer su representación legal, judicial y extrajudicial y con la competencia específica de celebrar convenios con entidades públicas para la ejecución de actos de determinación, recaudación y control tributario y otros servicios que se consideren necesarios (artículo 7 numerales 1 y 13).

El Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva señala que el presidente de la república tendrá como atribución dirigir los aspectos sustanciales de la administración, entre ellos la economía y las relaciones exteriores del Estado ecuatoriano (artículo 11 literal *ch*); y que los ministros de Estado son competentes para el despacho de todos los asuntos inherentes a sus ministerios, sin necesidad de autorización alguna del presidente de la república, salvo los casos expresamente señalados en leyes especiales (artículo 17 inciso primero).

De ello se colige que según la Constitución, el presidente de la república es la autoridad encargada de la definición de la política exterior y de las relaciones internacionales, que se operativizan a través del Ministro de Relaciones Exteriores en primera línea y demás ministros de Estado dentro del ámbito de su gestión (o funcionarios que ejerzan su cargo en las mismas condiciones), los mismos que pueden suscribir los instrumentos jurídicos que se consideren necesarios, inclusive de orden internacional, siempre que la normativa legal específica los faculte para el efecto o el presidente de la república los haya autorizado expresamente.

En el presente caso, el instrumento internacional fue suscrito por el director general del Servicio de Rentas Internas en ejercicio de la Carta Plenos Poderes, suscrita el 17 de mayo del 2011 por el presidente constitucional de la república del Ecuador, economista Rafael Correa Delgado, por la cual "...Confiere los presentes Plenos Poderes a favor del señor economista Carlos Marx Carrasco Vicuña,

Director del Servicio de Rentas Internas, a fin de que, a nombre y representación de la República del Ecuador, proceda a suscribir el “*Convenio entre la República Oriental del Uruguay y la República del Ecuador para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y prevenir la evasión fiscal*”, durante la Segunda Ronda de Negociaciones para evitar la doble tributación, a realizarse en la ciudad de Montevideo, entre los días 24 y 26 de mayo de 2011...”, documento en el cual consta “Refrendado Ricardo Patiño Aroca Ministro de Relaciones Exteriores, Comercio e Integración”, evidenciando por lo tanto su concordancia formal con la Constitución y la normativa citada.

Control material

El contenido del “Convenio entre la República Oriental del Uruguay y la República del Ecuador para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y prevenir la evasión fiscal”, estructurado por su temática en 4 partes: **1) General:** Preámbulo, Capítulo I Ámbito de aplicación del convenio y Capítulo II Definiciones; **2) Especifica.-** Capítulo III Imposición de las rentas, Capítulo IV Imposición del patrimonio, Capítulo V Métodos para eliminar la doble imposición y Capítulo VI Disposiciones especiales; y **3) Operativa:** Capítulo VII Disposiciones finales y Protocolo adjunto al convenio, se sujeta al siguiente examen de compatibilidad con la Constitución de la República del Ecuador:

1.- TEMÁTICA GENERAL

PREÁMBULO.- Consagra que Estados contratantes han arribado a “concluir un Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y prevenir la evasión fiscal”.

CAPÍTULO I ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL CONVENIO.- Determina que el instrumento se aplica a “personas residentes de uno o ambos Estados contratantes” (Art. 1); en relación a los “Impuestos sobre la renta y sobre el Patrimonio” (Art. 2.1), que “graven la totalidad de las rentas o del patrimonio o cualquier parte de los mismos” (2.2), siendo aplicable para el Ecuador en los “impuestos actuales” esto es en el “impuesto a la renta de personas naturales” y en el “impuesto a la renta de sociedades y cualquier otra entidad similar” (Art. 2.3.a), así como en aquellos impuestos “que se establezcan con posterioridad” debiéndose comunicar dentro de noventa días “las modificaciones significativas que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones” (Art. 2.4).

CAPÍTULO II DEFINICIONES GENERALES.- Determina significados para: “Ecuador” (Art. 3.1.a), “Uruguay” (Art. 3.1.b), “Estado contratante” (Art.3.1.c),



“persona” (Art. 3.1.d), “sociedad” (Art. 3.1.e) “empresa” (Art.3.1.f), “empresa explotada por un residente” (Art. 3.1.g), “tráfico internacional” (Art. 3.1.h), “autoridad competente” que significa “En el caso del Ecuador, el Director General del Servicio de Rentas Internas” (Art. 3.1.i), y “nacional” (Art. 3.1.j), y determina como regla de interpretación que “cualquier término o expresión no definida en el mismo tendrá...el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado...”(Art. 3.2).

Establece los significados para “residente” (Art. 4.1) con sus reglas para “cuando una persona natural o física sea residente de ambos Estados” (Art. 4.2.) y el “procedimiento de acuerdo mutuo por resolver el caso” (Art. 4.3).

Indica el significado de “establecimiento permanente” (Art. 5.1) en especial las: “sedes de dirección” (Art. 5.2.a), “sucursales (Art. 5.2.b), “oficinas” (Art. 5.2.c), “fabricas” (Art. 5.2.d), “talleres” (Art. 5.2.e), “minas” (Art. 5.2.f); que comprende asimismo a: “una obra o proyecto de construcción...si su duración excede de seis meses” (Art. 5.3.a) y “la prestación de servicios ...que en total excedan de seis meses, dentro de un periodo cualquiera de doce meses” (Art. 3.b); pero que no comprende el uso de instalaciones de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa cuando se destine con el fin de: “almacenar o exponer” (Art. 5.4.a), “depósito” (Art. 5.4.b), “sean procesadas por otra empresa” (Art. 5.4.c), o se mantenga un “lugar fijo de negocios” para: “actividad de carácter auxiliar” (Art. 5.4.d) y “conservar su carácter” (Art.5.4.e)

Señala que no obstante lo anterior, cuando una persona actúe en un Estado contratante en nombre de una empresa del otro Estado contratante “se considerara que esa empresa tiene establecimiento permanente” (Art. 5.5) si esa persona tiene: “poderes para concertar contratos” (Art. 5.5.a), “mantiene en el Estado existencias de bienes o mercaderías que utiliza para entregar” (Art. 5.5.b).

Determina que “no se considera que la empresa tiene establecimiento permanente” en el caso de que realice actividades por medio de “un corredor, comisionista general, agente o cualquier otro mediador que goce de estatuto dependiente” (Art. 5.6).

Estatuye que los “reaseguros” se consideran establecimiento permanente “si recauda primas en el territorio de ese Estado o si asegura contra riesgos situados en el” (Art. 5.7).

Indica que se considerará que esa empresa tiene establecimiento permanente por “el hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante”.

Vistas las disposiciones del Preámbulo, Capítulo I Ámbito de aplicación del convenio y Capítulo II Definiciones del Convenio, estas resultan compatibles con la Constitución de la República del Ecuador, que:

Consagra como un deber estatal, por una parte, garantizar el efectivo goce de los derechos establecidos constitucionalmente y en instrumentos internacionales y por otra parte resguardar la soberanía nacional (artículo 3 numerales 1 y 2), puesto que el presente convenio estatuye beneficios tributarios que han sido asumidos voluntariamente por el Estado ecuatoriano en ejercicio de su soberanía a través de una Ronda de Negociaciones que ha concluido con la suscripción del presente instrumento.

Determina el principio de legalidad o reserva de ley tributaria, el mismo que partiendo de la condición de que se requiere de ley para crear, modificar o suprimir tributos (artículo 132 numeral 3 primera parte), se concreta específicamente en la iniciativa del Presidente de la República para presentar proyectos en materia impositiva ante la Asamblea Nacional que aprueba una ley para establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos (artículos 135 y 301 primera parte), puesto que el presente convenio es aplicable actualmente sólo al impuesto a la renta de personas naturales y sociedades normado en la **Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno LORTI** (Título I, Capítulos I a XI, Arts. 1 a 51), mas no al impuesto al patrimonio que no se encuentra actualmente previsto en la legislación ecuatoriana³.

Tanto más que para la doctrina especializada los problemas de la doble imposición que se pretende evitar a través del presente instrumento internacional únicamente se presentan en los impuestos directos que gravan la producción de riqueza (como el impuesto a la renta en el Ecuador), mas no en los impuestos indirectos que gravan el consumo (como el impuesto al valor agregado en el Ecuador), ya que "...Es evidente que estos problemas de la doble imposición sólo son susceptibles de presentarse en el campo de los impuestos directos, aquellos que pasan a incrementar las arcas fiscales de los diversos países, mediante una relación económica directa e inmediata ente el sujeto económico que paga el impuesto y la soberanía fiscal que lo cobra. Los impuestos indirectos son aquellos que afectan a los consumos, pero no a la producción de la riqueza, y

³ El impuesto al patrimonio (que grava el patrimonio del contribuyente) no debe confundirse con la *declaración de patrimonio* que las personas naturales deben efectuar de forma anual conforme el Art. 40A de la LORTI y en el Art. 69 de su Reglamento cuando el total de activos de la persona supere los USD 200.000 y en caso de sociedad conyugal o unión de hecho cuando supere los USD 400.000.



dan lugar a problemas tales como la traslación de los impuestos, pero nunca a la doble imposición...⁴”.

Por esta razón se justifica que el que el presente convenio se circunscriba actualmente al impuesto a la renta en el caso ecuatoriano, pues nuestro ordenamiento interno no prevé el impuesto al patrimonio cuya instauración les corresponde a las Funciones Ejecutiva y Legislativa de la República del Ecuador, siempre que los estimen oportunos y convenientes para el interés nacional. En este sentido se precisa que la referencia al impuesto al patrimonio en el presente convenio bilateral con la República del Uruguay no genera la imperatividad de crearlo, sino que en caso de que sea instaurado entrará al ámbito de aplicación del convenio mediante la notificación respectiva.

2.- TEMÁTICA ESPECÍFICA

CAPÍTULO III IMPOSICIÓN DE LAS RENTAS.- Determina que: las rentas de “bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante solo pueden someterse a imposición en ese otro Estado” (Art.6.1) siendo aplicable a “los bienes accesorios” (Art. 6.2) a la “aparcería” (Art. 6.3) y a “inmuebles utilizados para la prestación de servicios personales” (Art. 6.4).

Dispone que los “beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente podrán someterse a imposición en ese Estado” (Art. 7.1); que en “cada Estado contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios” (Art. 7.2) para lo cual “se permitirá la deducción de gastos” (Art. 7.3) pero no por “la simple compra de bienes o mercancías para la empresa” (Art. 7.4), beneficios que “se calcularán cada año utilizando el mismo método” (Art. 7.5) y que pueden regularse “separadamente en otros artículos” (Art. 7.6).

Establece la regulación específica para: el transporte marítimo y aéreo (Art. 8); las empresas asociadas (Art. 9); los dividendos (Art.10); los intereses y las regalías (Art. 12); las ganancias de capital (Art.13); los servicios personales independientes (Art.14); la renta del trabajo independiente (Art. 15); las remuneraciones o participaciones de consejeros o directores (Art. 16); los artistas y deportistas (Art. 17); las pensiones (Art. 18); las funciones públicas (Art.19); los estudiantes (Art.20); y otras rentas (Art.21).

CAPÍTULO IV IMPOSICIÓN DEL PATRIMONIO.- Regula que el patrimonio constituido por “bienes inmuebles” (Art. 22.1), “bienes muebles”

⁴ Marta Castro Farías, “La Doble Imposición Internacional”, en “Memorias de Licenciados Derecho Internacional Privado, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de Chile, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, p. 255.

(Art. 22.2) bajo ciertas reglas “pueden someterse a imposición en ese otro Estado”, mas no a “buques o aeronaves” que “solo puede someterse a la imposición en este Estado” (Art. 22. 3) así como “los demás elementos de patrimonio que posea un residente” (Art. 22.4).

CAPÍTULO V MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.-

Establece que cuando un residente de un Estado contratante obtenga que “puedan someterse a imposición en el otro Estado mencionado” (Art. 23.1) admitirá la “deducción en el impuesto sobre la renta (Art. 23.1.a) y la “deducción en el impuesto sobre el patrimonio” deducciones “que no podrán exceder de la parte sobre el impuesto a la renta o sobre el patrimonio, calculado antes de la deducción” (Art. 23.1.b).

Regula que cuando las rentas o el patrimonio “estén exentos de imposición en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto” (Art. 23.2).

Señala que estos beneficios se orientan por “normas encaminadas a promover el desarrollo económico” (Art. 23.3), en el caso específico de Ecuador según “Artículo 9.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, respecto de la exoneración del Impuesto a la Renta para las inversiones nuevas y productivas” (Art. 23.3.a.i) y “Artículo 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno, respecto a la reducción a la tarifa del Impuesto a la Renta en el caso de reinversión de utilidades” (Art. 23.3.a.ii).

CAPÍTULO VI DISPOSICIONES ESPECIALES.-

Establece como postulados de la “no discriminación” que los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo “que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado” (Art. 24.1), que los establecimientos permanentes “no serán sometidos a imposición en ese Estado de manera menos favorable” (Art. 24.2), que no podrá interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante “a conceder a los residentes del otro Estado contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración de su estado civil o cargas familiares” (Art. 24.3), que serán deducibles los intereses, regalías y demás gastos “en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del Estado” (Art. 24.4); que las sociedades poseídas o controladas por residentes del otro Estado contratante “no se someterán en el Estado mencionado en primer lugar a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos” (Art. 24.5), y “no obstante las disposiciones del



Artículo 2, las disposiciones del presente Artículo son aplicables a todos los impuestos, cualquiera que sea su naturaleza o denominación” (Art. 24.6).

Regula respecto a la “limitación de beneficios” que todos los beneficios se aplican “únicamente si dicha persona satisface los requisitos... y cumple con las demás condiciones de este Convenio” (Art. 25.1); que una persona cumple con los requisitos: si es una “entidad gubernamental” (Art. 25.2.a); si es una “sociedad constituida en uno de los Estados contratantes” (Art. 25. 2.b) cuando: “cotiza en una bolsa de valores” (Art. 25.2.b.i), “el 50% de los derechos de voto o del valor de las acciones sea propiedad directa o indirecta de una o más personas físicas residentes” (Art. 25.2.a.ii); o si es “una institución de beneficencia u otra entidad sin fines de lucro que se encuentre exenta para efectos fiscales” (Art. 25.2.c); tomándose en consideración que un residente de otro Estado contratante “tendrá derecho a los beneficios del Convenio si la autoridad competente del otro Estado contratante determina que dicho residente lleva a cabo activamente actividades empresariales” (Art. 25.3); para lo cual para la negativa de desgravación fiscal “los Estados contratantes se consultarán mutuamente” (Art. 25. 4).

Vistas las disposiciones del Capítulo III Imposición de las rentas, Capítulo IV Imposición del patrimonio, Capítulo V Métodos para eliminar la doble imposición, y Capítulo VI Disposiciones especiales, estas son compatibles con la Constitución de la República del Ecuador que:

Consagra que en el régimen de desarrollo se debe partir garantizando a la soberanía nacional para impulsar la inserción en el contexto internacional que contribuya a la paz y sistema equitativo mundial (Art. 276 No. 5).

Establece que el Estado promoverá el régimen de inversiones mediante regulaciones específicas que se orientará con criterios productivos, tecnológicos y de equilibrio regional y sectorial, estando la inversión extranjera sujeta al apego al marco jurídico regulatorio nacional y orientada a las prioridades del Plan Nacional de Desarrollo (Art. 339).

El presente convenio garantiza la soberanía del Estado ecuatoriano, busca evitar que a las personas naturales y jurídicas, empresas y sociedades del Ecuador y del Uruguay, inclusive los establecimientos permanentes, se les imponga una doble imposición, con lo cual se dinamiza las relaciones comerciales e incentivan las inversiones recíprocas entre los dos países, propugnado el desarrollo equitativo y el equilibrio económico para los Estados contratantes y los beneficiarios de la implementación del convenio.

Tanto más que para la doctrina especializada "...La preocupación para solucionar los problemas de la doble imposición internacional es antigua, ya que este fenómeno encierra una injusticia intrínseca y una falta de racionalidad. En determinado momento se observó que la imposición duplicada trababa la actividad mercantil, obstaculizaba la inversión internacional y las vinculaciones entre los pueblos. Los esfuerzos por solucionar el problema se encaminaron entonces por solucionar el intercambio y la inversión internacional...⁵".

La relación entre el régimen tributario y el régimen de inversiones productivas se plasma en la Ley Orgánica de Régimen Tributario, LORTI, que en el artículo 9 numeral 1 determina que: "Las sociedades que se constituyan a partir de la vigencia del Código de la Producción así como también las sociedades nuevas que se constituyeren por sociedades existentes, con el objeto de realizar inversiones nuevas y productivas, gozarán de una exoneración del pago del impuesto a la renta durante cinco años, contados desde el primer año en el que se generen ingresos atribuibles directa y únicamente a la nueva inversión"; en el artículo 31 dispone de forma puntual, tratándose de los ingresos de las compañías de transporte internacional, que: "Los ingresos de fuente ecuatoriana que sean percibidos por empresas con o sin domicilio en el Ecuador, estarán exentas del pago de impuestos en estricta relación a lo que se haya establecido por convenios internacionales de reciprocidad tributaria, exoneraciones tributarias equivalentes para empresas nacionales y para evitar la doble tributación internacional"; y en el artículo 37 establece que las sociedades constituidas en el Ecuador así como las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas "que reinviertan sus utilidades en el país podrán obtener una reducción de 10 puntos porcentuales de la tarifa del Impuesto a la Renta sobre el monto reinvertido en activos productivos, siempre y cuando lo destinen...utilicen para su actividad productiva... para lo cual deberán efectuar el correspondiente aumento de capital y cumplir con los requisitos que se establecerán en el Reglamento a la presente Ley" (lo cual ha sido desarrollado en el artículo 12 del Reglamento a la LORTI y precisado en el artículo 40 numeral 11 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención que establece que se incluirá en los comprobantes de retención como información "Cuando corresponda, el convenio internacional para evitar la doble tributación").

En tanto que en el referido Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (RO -S- 351 del 29 de diciembre del 2010), la relación entre el régimen tributario y el régimen de inversiones se contempla en el artículo 20, que indica "En materia impositiva, las inversiones nacionales y extranjeras estarán

⁵ Héctor Belisario Villegas, "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario", Capítulo XV Derecho Internacional Tributario, Parágrafo 291 Doble Imposición Internacional, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2002, p.612.



sujetas al mismo Régimen Tributario, con las excepciones previstas en este Código” y en el artículo 21 que señala: “Los inversionistas nacionales y extranjeros y sus inversiones están sujetos, de forma general, a la observancia y fiel cumplimiento de las leyes del país, y, en especial, de las relativas a los aspectos laborales, ambientales, tributarios y de seguridad social vigentes”.

De esto se desprende que a una inversión extranjera no se le otorga beneficios tributarios per se, sino cuando conste en una normativa nacional expresa o se encuentre contenida en un convenio internacional para evitar la doble tributación⁶, que una vez incorporado al ordenamiento jurídico interno forma parte del mismo y puede ser invocado para el efecto.

El presente Convenio con la República del Uruguay cuya aplicación es bilateral, en el cual además del caso del transporte internacional, nuevas inversiones y reinversiones productivas son expresamente previstas en el Ecuador, inclusive al caso de las rentas provenientes de: bienes inmuebles, beneficios empresariales, empresas asociadas, dividendos, intereses, regalías, ganancias de capital, servicios personales independientes, trabajo independiente, remuneraciones o participaciones de consejeros o directores, artistas y deportistas, pensiones, funciones públicas, estudiantes y otras rentas; beneficios tributarios que como se indica se circunscriben a las Repúblicas de Ecuador y Uruguay, pues su ámbito de aplicación es bilateral y no implican una obligación general del Estado ecuatoriano con la comunidad internacional, sino que opera a través del convenio para evitar la doble tributación.

Cabe señalar que el acceso a los beneficios tributarios se contempla en el convenio de una manera equitativa, igualitaria, no discriminatoria, y recíproca, razón por la cual la denominada limitación de beneficios no tiene un contenido restrictivo, sino regulador, puesto que todas las personas que cumplan con las condiciones y requisitos accederán a dichos beneficios mediante la determinación del Estado contratante correspondiente, que para negarlos debe consultar con el otro Estado contratante, lo que guarda concordancia con la Constitución ecuatoriana, que en el artículo 11 numeral 2 primer inciso consagra que: “Todas las personas son iguales y gozarán de los mismos derechos, deberes y oportunidades”, en el artículo 11 numeral 3 inciso segundo establece: “Para el ejercicio de los derechos y las garantías constitucionales no se exigirán condiciones o requisitos que no estén establecidos en la Constitución o la Ley”,

⁶ Véase a manera de ejemplo que en el Convenio entre la República del Ecuador y la República de Costa Rica para la promoción y protección recíproca de inversiones (RO 324 de 31 de julio de 2006) el Art. 3 Tratamiento de Inversiones en el No. 4 establece “El tratamiento concedido en virtud de este artículo, no será interpretado en el sentido de obligar a una Parte Contratante a extender a los inversionistas de la otra Parte Contratante, deducciones, exenciones fiscales ni otros beneficios de cualquier tratamiento, preferencia o privilegio resultante de un acuerdo internacional para evitar la doble imposición o de cualquier otro acuerdo en materia de tributación”.

puesto que las condiciones para acceder al beneficio se encuentran establecidas en el propio Convenio y se desarrollan a través de requisitos específicos con apego al marco jurídico del ámbito de aplicación del convenio bilateral entre Ecuador y Uruguay para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal (tratándose del impuesto a la renta en el Ecuador) con lo cual se consolida el régimen tributario y el régimen de inversiones previstos constitucionalmente, que propugnan el desarrollo equilibrado de la economía productiva de los dos países.

Tanto más que para la doctrina especializada "...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".⁷

3) TEMÁTICA OPERATIVA

CAPITULO VII DISPOSICIONES FINALES.- Establece el "procedimiento de acuerdo mutuo" en el caso de que una persona considere que las medidas adoptadas por uno por ambos Estados contratantes "implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme" ante la autoridad competente del Estado en que es residente o nacional (Servicio de Rentas Internas tratándose del Ecuador) que "deberá ser planteado dentro de tres años siguientes a la primera notificación" (Art. 26.1), debiendo la autoridad competente, si la reclamación le parece justificada, "y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria resolver el caso por medio de un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante" (Art. 26.2); de igual manera, las autoridades competentes "harán todo lo posible por resolver, por medio de un acuerdo amistoso, cualquier dificultad o duda que plantee la interpretación o aplicación del presente Convenio" (Art. 26.3), para lo cual podrá conformarse una "comisión mixta" (Art. 26.4)

Regula el "intercambio de información" (Art. 27.1), la misma que "será mantenida secreta o reservada...y sólo se revelará a la personas o a las autoridades encargadas de la liquidación o recaudación de impuestos... Dichas

⁷ Francisco Alfredo García Prats, "El uso indebido de los convenios fiscales", en *Foro. No. 3*, Revista del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Quito, 2004, p.45.



personas o autoridades solo utilizarán esta información para estos fines” (Art. 27.2); no obligándose al Estado contratante a: “Adoptar medidas contrarias a su legislación” (Art. 27.3.a), “Suministrar información que no se pueda obtener” (Art. 27.3.b), y “Suministrar información que revele secretos comerciales” (Art. 23.3.b); debiendo el Estado contratante “recabar la información” (Art. 27.4) aun cuando se encuentre “en poder de bancos-otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria” (Art. 27.5).

Señala que los Estados contratantes “se prestarán asistencia mutua en la recaudación de sus créditos tributarios” (Art. 28.1) a ser cobrados cuando sean de “naturaleza exigible” (Art. 28.2), y recaudados “de acuerdo a lo dispuesto en su legislación” (Art. 28.3), pudiéndose “En virtud de su Derecho interno, adoptar medidas cautelares” (Art. 28.4), pero dicho crédito “no estará sujeto en ese Estado a la prescripción o prelación aplicables a los créditos tributarios conforme a su Derecho interno” (Art. 28.5), ni podrá “incoarse ante los tribunales u órganos administrativos del otro Estado contratante”(Art. 28.6), regulando el caso de cuando “el crédito tributario dejara de ser” (Art. 28.7) y que este procedimiento no obligará al Estado contratante a: “Adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación” (Art. 28.8.a), “Adoptar medidas contrarias al orden público” (Art. 28.8.b), “Suministrar asistencia cuando el Estado contratante no haya aplicado razonablemente todas la medidas” (Art. 28.8.c), “Suministrar asistencia en aquellos casos en que la carga administrativa para ese Estado esté claramente desproporcionada con respecto al beneficio “(Art. 28.8.d).

Finaliza con las regulaciones propias para “miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares” a quienes “no se afectarán a los privilegios fiscales de que disfruten” (Art. 29); con las “disposiciones misceláneas” en las que no se precisa que la suscripción del convenio “no limita de ninguna manera las facultades de determinación y control de que en función de su legislación interna le corresponde a las autoridades competentes” (Art. 30.1) ni faculta a utilizarlo para que “otorguen beneficios no contemplados” (Art. 30.2); y con las “disposiciones finales” en cuanto a la “entrada en vigor” cuando “se han cumplido los requerimientos legales y procedimientos internos exigidos en cada Estado” (Art. 31).

PROTOCOLO.- Regula respecto de “gastos y deudas que son reconocidos como deducibles por la legislación interna” (No.1); así como “la relación entre una empresa de un Estado contratante respecto de una empresa del otro Estado contratante” (No.2).

En el tema de “la información que solicite sea de su interés, razonable y necesaria para la determinación del impuesto o de un ilícito tributario” (No. 3.a), dispone que “un intercambio de información será realizado una vez el Estado requirente haya agotado todos los recursos” (No.3.b), sin que ello impida “intercambiar información de manera automática espontánea” (No. 3.c), y señala el procedimiento que “para dar trámite a una solicitud de información la autoridad competente del Estado requirente deberá proveer” (No.3.d): “identidad de la o las personas” (No. 3.d.i), “periodo de tiempo” (No.3.d.ii), “detalle de la información solicitada” (No.3.d.iii), “propósitos tributarios” (No. 3.d.iv), “domicilio de cualquier persona que se estime tenga en su poder la información requerida” (No. 3.d.v).

Sobre el asunto de “proporcionar la información en la forma requerida, en la misma forma en que pueda ser obtenida de conformidad con la legislación” (No.3.e), regula “utilizar todos los medios legales y desplegar sus mejores esfuerzos para ejecutar una solicitud...remitir su respuesta en el plazo de ciento ochenta días...En caso de imposibilidad del cumplimiento del plazo...indicando la fecha presumible” (No. 3.f).

Establece que el intercambio de información “los Estados contratantes establecerán -de mutuo acuerdo- un procedimiento específico para tal efecto” (No. 3.g); que la información obtenida “tendrá la validez legal que las leyes del Estado requirente les otorgue” (No. 3.h); y que las solicitudes “deberán ser tramitadas conforme al procedimiento... hasta la culminación del proceso” (No. 3.i).

Señala finalmente que en el tema de la asistencia de recaudación de impuestos “se aplicará a partir del momento que las autoridades competentes de los Estados contratantes lo acuerden, en el marco de un memorando de entendimiento” (No. 4).

Las disposiciones del Capítulo VII Disposiciones finales y del Protocolo adjunto son compatibles con la Constitución de la República del Ecuador que:

Determina el rechazo a que las controversias privadas se conviertan en conflictos entre Estados (Art. 416 No. 12); prohíbe entre el Estado y personas naturales y jurídicas privadas la cesión de jurisdicción soberana a instancias de arbitraje internacional en controversias contractuales y comerciales (Art. 422 inciso primero); autoriza entre países signatarios la solución de controversias por instancias arbitrales regionales u órganos jurisdiccionales (Art. 422 inciso segundo); puesto que el convenio establece un procedimiento para la solución de



controversias que no implica cesión de jurisdicción sino que acude a acuerdos amistosos para solucionar la reclamación lo que guarda concordancia con la Constitución ecuatoriana que consagra el derecho de petición (Art. 66 No. 23) y los métodos alternativos de solución de conflictos basados en la conciliación (Art. 190).

Establece como principios del régimen tributario a la eficiencia, transparencia y suficiencia recaudatoria (Art. 300), puesto que el convenio y protocolo prevén la asistencia en la recaudación de créditos tributarios a través de un procedimiento que se ciñe a la legislación interna se procura que el Estado contratante obtenga los ingresos para financiar los gastos de la administración y provisión de servicios públicos que son de responsabilidad del Estado (Art. 314).

Señala como derecho de las personas a la protección de los datos de carácter personal y al secreto que protege cualquier forma de comunicación (Art. 66 No. 19) puesto que el convenio y el protocolo establecen un procedimiento de intercambio de información con respecto a la privacidad de los datos sensibles de las personas, que solo pueden ser proporcionados con fines tributarios.

Tanto más que para la República del Ecuador no se configuraría actualmente el intercambio de información sobre el impuesto al patrimonio, puesto que en la legislación ecuatoriana no se prevé dicho impuesto (sino únicamente una obligación declarativa anual) con lo cual se evita el riesgo de una eventual mala utilización de esta información.

Conclusiones sobre la constitucionalidad del convenio y protocolo examinado

El "Convenio entre la República Oriental del Uruguay y la República del Ecuador para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y prevenir la evasión fiscal" y su "Protocolo" requiere de aprobación legislativa para su ratificación, al contener un instrumento relativo a la convivencia pacífica internacional para la armonización legislativa, cooperación e integración comercial y económica (artículo 419 de la Constitución ecuatoriana numeral 3 sobre el compromiso de expedir, modificar o derogar una ley, y numeral 6 respecto de los acuerdos de integración y de comercio) sin evidenciar en su contenido contrariedad con disposición constitucional alguna.

El presente instrumento guarda conformidad con los postulados constitucionales de las relaciones internacionales que procuran: la igualdad entre los Estados para la cooperación, integración y solidaridad (Art. 416 No.1), el cumplimiento de las

obligaciones asumidas en instrumentos internacionales (Art. 416 No. 7), el reconocimiento del derecho internacional como norma de conducta (Art. 416 No. 9), el fortalecimiento de las relaciones internacionales horizontales en el orden global y regional (Art. 416 No. 10), la integración de la Región Andina, América del Sur y Latinoamérica (Art. 416 No. 11) y el fomento de un sistema de comercio e inversión entre Estados solidario, justo, transparente y equitativo (Art. 416 No. 12); así como con los principios constitucionales de la integración latinoamericana que propugnan: la integración económica, equitativa y solidaria mediante una política económica internacional común y de compensación para superar asimetrías (Art. 423 No. 1), la progresividad y no regresividad en los procesos de armonización de legislaciones nacionales entre los países latinoamericanos (Art. 423 No. 3), y la consolidación de instrumentos internacionales de integración (Art. 423 No. 7).

Tanto más que el presente instrumento internacional consolida la posición jurídica de la República del Ecuador, que ha implementado los siguientes Convenios para evitar la doble tributación: con los Países del Grupo Andino (RO 743 del 17 de febrero de 1975); con Argentina (RO 235 del 04 de mayo de 1982); con Alemania (RO 493 del 05 de agosto de 1986); con Brasil (RO 865 del 02 de febrero de 1988); con Italia (RO 407 del 30 de marzo de 1990); con Francia (RO 34 del 25 de septiembre de 1992); con España (RO 253 del 13 de agosto de 1993); en materia de Regalías y Derechos de Autor (RO 565 del 10 de noviembre de 1994); con Rumania (RO 785 del 20 de septiembre de 1995); con Suiza (RO 788 del 25 de septiembre de 1995); con México (RO 281 del 09 de marzo del 2001); con Canadá (RO 484 del 31 de diciembre del 2001); con Chile (RO 293 del 16 de marzo del 2004); con Bélgica (RO 312 del 13 de abril del 2004); con los Países del Acuerdo Subregional Andino (RO -S- 457 del 09 de noviembre del 2004).

V. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, administrando justicia constitucional y por mandato de la Constitución de la República del Ecuador, la Corte Constitucional, para el período de transición, emite el siguiente:

DICTAMEN

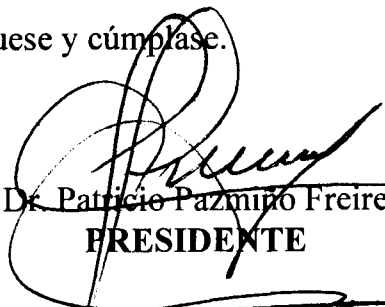
1. El "Convenio entre la República Oriental del Uruguay y la República del Ecuador para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y prevenir la evasión fiscal" y su "Protocolo" adjunto, al constituirse en un instrumento relativo a la convivencia pacífica internacional para la armonización legislativa, cooperación e integración comercial y económica, conforme a los numerales 3 y 6 del



cinco sesenta y cuatro - 164 - f

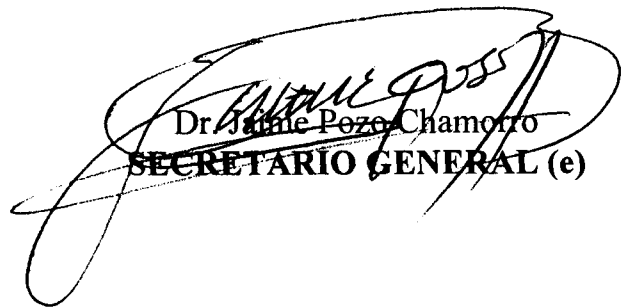
artículo 419 de la Constitución de la República del Ecuador, debe someterse a la aprobación por parte de la Asamblea Nacional.

2. Las disposiciones contenidas en el “Convenio entre la República Oriental del Uruguay y la República del Ecuador para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y prevenir la evasión fiscal” y en su “Protocolo” adjunto guardan armonía con la Constitución de la República del Ecuador; en consecuencia, se declara su constitucionalidad.
3. Notifíquese, publíquese y cúmplase.


 Dr. Patricio Pazmiño Freire
PRESIDENTE


 Dr. Jaime Pozo Chamorro
SECRETARIO GENERAL (e)

Razón: Siento por tal, que el dictamen que antecede fue aprobado por el Pleno de la Corte Constitucional, para el período de transición, con ocho votos de los doctores: Roberto Bhrunis Lemarie, Patricio Herrera Betancourt, Alfonso Luz Yunes, Hernando Morales Vinueza, Ruth Seni Pinargote, Nina Pacari Vega, Manuel Viteri Olvera y Patricio Pazmiño Freire, sin contar con la presencia del doctor Edgar Zárate Zárate, en sesión extraordinaria del día jueves quince de diciembre del dos mil once. Lo certifico.


 Dr. Jaime Pozo Chamorro
SECRETARIO GENERAL (e)

JPCH/ccp/msb/dab

