

CONCEPTO Y FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

Dr. Santiago Velázquez Velázquez¹

RESUMEN:

La dinámica de las transacciones comerciales entre los particulares y el continuo intercambio de mercancías entre los Estados, incrementado por el notable desarrollo de las nuevas tecnologías han devenido en una evolución de las diferentes disciplinas jurídicas. El Derecho Tributario no se encuentra ajeno a este particular y se ha generado con suficiente autonomía la disciplina del Derecho Tributario Internacional rama del derecho que cuenta con fuentes claramente individualizadas de las que se nutre y sirven para darle contenido.

PALABRAS CLAVES:

Derecho tributario internacional, derecho, fuentes, derechos fundamentales, doble imposición.

Sumario:

I.- CONCEPTO.- II. FUENTES.- II.1. Acuerdos Internacionales.- II.2.- Disposiciones emanadas de las organizaciones internacionales.- II.3.- Los acuerdos de doble imposición.- II.4.- Las disposiciones de los organismos comunitarios.- II.5.- Principios generales.- II.6.- La costumbre.- II.7.- Soft Law.- Bibliografía.

¹ Doctor en Jurisprudencia. Especialista en Sistemas de Protección de los Derechos Humanos. Especialista en Propiedad Intelectual. Especialista en Derecho Constitucional. Profesor de Jurisprudencia y Práctica Administrativa. Director de la Maestría en Derecho Procesal. Director de la Especialización en Propiedad Intelectual. Socio de Velázquez & Velázquez Abogados. Árbitro de la Cámara de Comercio de Guayaquil. Presidente del Centro de Investigación y Desarrollo del Derecho CIDD. svelvel@abogadosvelazquez.com

I. CONCEPTO.

El Derecho por naturaleza resulta de imposible definición pues se trata de un ente inmaterial, inmanente a la naturaleza humana que regula la conducta del ser humano desde el momento en que tiene vida, hasta después de su muerte. Desborda, entonces, cualquier conceptualización que del mismo se pueda realizar. Sin embargo a efectos didácticos y para una mayor comprensión de las instituciones jurídicas, es usual calificarlo y clasificarlo desde distintas ópticas. Así por ejemplo, entre las clasificaciones más difundidas del derecho se encuentra aquella que distingue entre Derecho Público y Derecho Privado y la que distingue entre Derecho Nacional y Derecho Internacional. Estas clasificaciones se refieren a diversas aristas sobre un mismo objeto de estudio, el Derecho.

El Derecho Internacional, de antigua data, porque se reconoce como su padre a Hugo Grocio, ha tenido un crecimiento vertiginoso en los últimos años y ha ido abarcando una serie de disciplinas jurídicas que antes se consideraban como parte únicamente del derecho interno. Este crecimiento ha ido acompañado también del reconocimiento cada vez mayor a organismos supranacionales de competencias incluso de carácter legislativo y jurisdiccional.

En una noción tradicional el Derecho Internacional “está dirigido a reglamentar las relaciones jurídicas de los sujetos que componen la comunidad internacional”². El Derecho Internacional Público es concebido “como la rama del derecho público que estudia las relaciones entre Estados y entre éstos y los demás sujetos de Derecho Internacional así como la organización y funcionamiento de la comunidad Internacional”³.

Por otra parte, el Derecho Internacional Privado ha sido conceptualizado como aquel que regula y dirime los choques de estatutos jurídicos que se producen en las relaciones entre particulares que ya sea por su domicilio, nacionalidad u otros factores se desenvuelven dentro de un sistema jurídico distinto al de la otra parte.

² DIEZ DE VELASCO, Manuel. “Instituciones de Derecho Internacional Público” III Edición Tecnos. Madrid, 1976. Pág. 43.

³ MONROY CABRA, MARCO GERARDO. “Derecho Internacional Público”. Temis. Bogotá, 2002. Pág. 3

Es en este entorno del Derecho Internacional donde se aprecia con nítida claridad la existencia de un Derecho Tributario Internacional. Disciplina jurídica que surge como consecuencia de la innegable necesidad de buscar estructuras fiscales uniformes a los diversos países, así como una respuesta a las situaciones producidas por la globalización de las relaciones económicas que se dan, entre otros factores, por el desarrollo de la tecnología. Inciden también en el surgimiento de esta rama del derecho factores como el desarrollo de políticas económicas y fiscales, la necesidad de atraer recursos para inversiones productivas y la generación de riquezas, el contar con mecanismo adecuados para luchar contra la evasión fiscal, la corrección de la doble imposición internacional, entre otras circunstancias.

VOGEL, citado por la doctora Gemma Patón García, señala: “El Derecho Tributario Internacional comprende la totalidad de prescripciones jurídicas sobre tributación relativa a hechos que superan los territorios nacionales”⁴.

Por otra parte el Derecho Internacional Tributario comprende las normas tributarias entre los sujetos del ordenamiento Internacional (Estados) y sólo indirectamente las relaciones tributarias entre contribuyentes⁵.

Conforme se expresó al inicio de este trabajo las definiciones dadas sobre el Derecho Tributario Internacional pretenden permitir que el lector aprecie los principales elementos de esta rama del derecho, pero en ninguna forma significa que se trata de un concepto cerrado, absoluto o estático.

II. FUENTES.

Uno de los temas más importantes en general, en el estudio de la ciencia jurídica resulta el de las fuentes pues es evidente que una correcta

⁴ PATON GARCÍA, Gemma. Material entregado en la asignatura Derecho Tributario Internacional de la Especialización en Derecho Tributario dictada por la Universidad Castilla La Mancha en la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil. Lámina 6.

⁵ Ídem.

apreciación y delimitación de las mismas permite comprender cabalmente los conceptos que se desea abordar dentro de una parte específica del Derecho.

Al igual que en el caso de la conceptualización en sí del Derecho, el tema de las fuentes no ha encontrado unanimidad en la doctrina, sin embargo es generalmente aceptado, considerar como tales a las normas jurídicas, la jurisprudencia, la costumbre y la doctrina.

En el caso del Derecho Internacional, se encuentra comúnmente aceptado, la existencia de fuentes materiales y de fuentes formales. Las fuentes materiales están constituidas por los factores que originan las normas jurídicas positivas, mientras que las formales están dadas por las situaciones históricas, contingentes y mutables que las exigencias ético-naturales están llamadas a regular. El artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia, menciona como fuentes del Derecho Internacional: las Convenciones, la Costumbre Internacional, los principios generales de Derecho Internacional, las decisiones judiciales y la doctrina.

Los estudiosos del Derecho Internacional han estimado que sin duda las sentencias de la propia Corte Internacional de Justicia deben tenerse como fuente de derecho tomando en consideración que la Carta de Naciones Unidas en su artículo 94 establece “cada miembro de las Naciones Unidas se compromete a cumplir las decisiones de la Corte Internacional de Justicia en todo litigio que sea parte”. También se ha manifestado que a la enumeración indicada le falta la referencia expresa a la legislación internacional y el acto unilateral. Lo primero esto es la legislación internacional, en tanto en cuanto la misma no únicamente está formada por convenciones sino que existen otro tipo de documentos que la conforman.

Las fuentes del Derecho Tributario Internacional lógicamente no difieren de las del Derecho Internacional en general, sin embargo revisiten algunas características propias que observan la naturaleza específica de esta rama jurídica. En criterio de la doctora GEMMA PATÓN GARCÍA, estas fuentes están dadas por los Acuerdos Internacionales, las disposiciones emanadas de las organizaciones internacionales, los acuerdos de doble imposición, las disposiciones de las instituciones europeas

(para el caso español) en el caso ecuatoriano las Decisiones de la Comunidad Andina, los principios generales, la costumbre, incluso se considera al denominado soft law como parte de las fuentes del Derecho Tributario Internacional⁶.

OTTMAR BUHLER, señala que entre las fuentes del Derecho Internacional Tributario se encuentran las convenciones internacionales, la costumbre, los principios generales del derecho, la equidad, los fallos judiciales y la doctrina.⁷

La enunciación de las fuentes realizada, nos lleva a precisar la existencia, en el concierto internacional de dos categorías jurídicas, la conocida como hard law y la denominada soft law, siendo el elemento diferenciador entre ellas el carácter vinculante de la misma tomando en consideración el proceso de formación de la norma. En el soft law se encuentran los instrumentos internacionales que no ha seguido el trámite riguroso y específico para llegar a convertirse en un tratado y por tanto se plasman en documentos denominado de distintas formas, como por ejemplo recomendaciones, reglas mínimas, declaraciones y otras expresiones similares pero que no por eso debe prescindirse de su aplicación. Para resaltar la importancia del soft law basta pensar en la Declaración Universal de Derechos Humanos o en la Declaración Americana de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, entre otras.

II.1. Acuerdos Internacionales.-

Los acuerdos internacionales constituyen sin duda una fuente del Derecho Tributario Internacional tanto más que de ellos es plenamente predicable el principio de "PACTA SUM SERVANDA". El término acuerdos internacionales debe ser entendido en forma amplia, por tanto contentivo de distintas categorías de instrumentos jurídicos.

⁶ PATON GARCÍA, Gemma. Material entregado en la asignatura Derecho Tributario Internacional de la Especialización en Derecho Tributario dictada por la Universidad Castilla La Mancha en la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil. Lámina 11.

⁷ BUHLER, Ottmar. Principios de Derechos Internacional Tributario. Madrid. Derechos Financiero, 1968. Págs. 49 y siguientes.

En materia tributaria los tratados más característicos son aquellos que se celebran con la finalidad de evitar la doble imposición por eso incluso merecen un tratamiento específico dentro de las fuentes del Derecho Internacional Tributario. Pero hay otros que, por ejemplo, tienden a liberalizar el comercio o a suprimir barreras arancelarias y no arancelarias, a regular precios de transferencia, intercambio de información y medidas para evitar la evasión.

II.2. Disposiciones emanadas de las organizaciones internacionales.-

Como se ha expresado en la actualidad en el concierto internacional existen un sinnúmero de instituciones que gozan de personalidad jurídica internacional, que han nacido como consecuencia de convenios internacionales. Instituciones a las que se les ha reconocido capacidad legislativa y conforme a su objeto y al ámbito de sus competencias resulta indispensable que éstas expidan normas de carácter tributario.

Por ejemplo es lógico pensar que dentro del contexto de la Organización Mundial de Comercio existan disposiciones relacionadas a la temática tributaria que deben ser consideradas por los Estados parte para el desarrollo de sus actividades.

II.3. - Los acuerdos de doble imposición.

Como su nombre lo expresa se trata de acuerdos internacionales que tienen un objetivo concreto, esto es evitar la doble imposición internacional. En términos generales la doble imposición puede entenderse como aquella circunstancia o acontecimiento en que dos o más normas tributarias someten a imposición la realización o descripción de un mismo hecho generador, sea por uno o por varios sujetos activos⁸. Los convenios de doble imposición han sido conceptualizados como: "Acuerdos bilaterales que se aplican con preferencia a la legislación interna, modificando el régimen general de no residentes, bien determinando la

⁸ MACIEL GERREÑO, Rodney. "Tratados Internacionales para evitar la doble Imposición Internacional" en Revista Jurídica Facultad de Jurisprudencia Universidad Católica de Santiago de Guayaquil 2008/25. Pág. 443.

no sujeción en virtud del reparto de soberanía tributaria entre los firmantes, o bien reduciendo los tipos impositivos aplicables para determinadas rentas.”⁹

II.4. Las disposiciones de los organismos comunitarios.

Esta fuente hace alusión a aquellas normas emanadas de los organismos comunitarios a los que se le ha atribuido capacidad legislativa. Para entender mejor este particular debe recordarse que “el Derecho Comunitario es un nuevo orden jurídico, integrado en el sistema jurídico de los Estados miembros, que se impone a sus órganos jurisdiccionales, que nace de la limitación de competencias o de una transferencia de atribuciones de los Estados miembros a la comunidad y cuyos sujetos no son únicamente los Estados miembros, sino también sus nacionales”¹⁰.

En el caso ecuatoriano la pertenencia a la Comunidad Andina deviene en la aplicación directa de las decisiones que dicta la Comisión de dicha Comunidad, ente al que se le ha atribuido capacidad legislativa, desde luego existen decisiones vinculadas a temas tributarios, siendo las más conocidas las disposiciones atinentes a las salvaguardas.

II.5. Principios generales.

Como cualquier rama del derecho, el Derecho Tributario Internacional se nutre y respeta los denominado principios generales del derecho que son los que permiten darle cohesión y coherencia al sistema jurídico. El análisis y explicación de estos principios por sí solo constituye un tema de estudio por lo que no es posible en este pequeño trabajo tratar este tema.

II.6. La costumbre.-

Es aquella practica uniforme, reiterada, ampliamente conocida y aceptada por los sujetos del Derecho que aún no es positivizada, pero que

⁹ PATÓN GARCÍA, Gemma. Material entregado en la asignatura Derecho Tributario Internacional de la Especialización en Derecho Tributario dictada por la Universidad Castilla La Mancha en la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil. Lámina 19

¹⁰ DICCIONARIO JURÍDICO ESPASA. Editorial Expalsa. Madrid, 1991. Pág. 355

generalmente constituye el antecedente necesario para alcanzar en un momento posterior el carácter de norma jurídica.

II.7. Soft Law.

La importancia que ha ido adquiriendo con el paso del tiempo, el soft law y el hecho que indudablemente el mismo tiene la capacidad de producir efectos jurídicos y orientar comportamientos, permite considerar a éste como fuente autónoma del Derecho Tributario Internacional.

En conclusión en la actualidad es innegable la existencia de una disciplina conocida como Derecho Tributario Internacional la cual se nutre de las fuentes que hemos mencionado.

BIBLIOGRAFÍA.

1. BUHLER, Ottmar. Principios de Derechos Internacional Tributario. Madrid. Derechos Financiero, 1968.
2. Carta de las Naciones Unidas.
3. DICCIONARIO JURÍDICO ESPASA. Editorial Expalsa. Madrid, 1991.
4. DIEZ DE VELASCO, Manuel. "Instituciones de Derecho Internacional Publico" III Edición Tecnos. Madrid, 1976.
5. Estatuto de la Corte Internacional de Justicia.
6. MACIEL GERREÑO, Rodney. "Tratados Internacionales para evitar la doble imposición internacional" en Revista Jurídica Facultad de Jurisprudencia Universidad Católica de Santiago de Guayaquil 2008/25.
7. MONROY CABRA, MARCO GERARDO. "Derecho Internacional Público". Temis. Bogotá, 2002.
8. PATÓN GARCÍA, Gemma. Material entregado en la asignatura Derecho Tributario Internacional de la Especialización en Derecho Tributario dictada por la Universidad Castilla La Mancha en la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.