

# **LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ACUERDOS DE TRÁMITE SIMPLIFICADO 'FAST TRACK' SOBRE DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL Y EXENCIONES TRIBUTARIAS**

## **INTRODUCCIÓN DE LA INVESTIGACIÓN**

*La actual Constitución Política del Estado, dispone en su Artículo 410, la jerarquía normativa que ordena su aplicación, consignando a los Tratados Internacionales, con rango inferior a la Carta Fundamental y superior a las leyes nacionales, estatutos autonómicos, cartas orgánicas y el resto de legislación departamental.*

*Al mismo tiempo, el Código Tributario Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003, establece en su Artículo 5 que los Convenios y Tratados Internacionales aprobados por el Poder Legislativo, actual Órgano Legislativo, tienen rango jerárquico superior al precitado Código y las Leyes, constituyendo fuente del Derecho Tributario.*

*En el Artículo 6 del mencionado Código prevé, además, el principio de legalidad o reserva de Ley como pilar fundamental del orden jurídico tributario boliviano, disponiendo que sólo la Ley puede: crear, modificar y suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria; fijar la base imponible y alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma; y designar al sujeto pasivo, y otorgar y suprimir exenciones, reducciones o beneficios tributarios.*

*También el Artículo 257 de la Constitución Política del Estado, dispone que los Tratados Internacionales ratificados por el Estado forman parte del ordenamiento jurídico interno con rango de Ley.*

*Sin embargo, el Gobierno de la República de Bolivia (actual Estado Plurinacional de Bolivia), ha comprometido la fe del Estado, en cuanto a exenciones tributarias a favor de diferentes sujetos pasivos e inclusive ha acordado Convenios Internacionales sobre Doble Tributación Internacional, a través de Instrumentos Internacionales de trámite simplificado.*

*Los Acuerdos de trámite simplificado conocidos como 'fast track', responden a Instrumentos Internacionales, que cobran vigencia a la sola suscripción de los mismos, ingresando al ordenamiento jurídico interno y contraponiéndose al tratamiento regular de la Ley en materia tributaria.*

*Cabe aclarar que dichos Acuerdos de trámite simplificado, no requieren aprobación congresal para su entrada en vigor, como es el caso de otros Instrumentos Internacionales, que establecen en su mismo texto que, su entrada en vigencia ocurrirá cuando se comunique el cumplimiento de los requisitos legales internos de cada parte; es decir, en el caso del Estado Plurinacional de Bolivia, cuando se realice la ratificación correspondiente por la Asamblea Legislativa Plurinacional a través de Ley.*

*Ahora bien, ésta posibilidad que tiene el Órgano Ejecutivo de suscribir Instrumentos Internacionales de trámite simplificado en materia tributaria, ya sea a través del Presidente del Estado, Ministro de Relaciones Exteriores u otro agente diplomático, legalmente acreditado, se contrapone al Principio de Legalidad en materia tributaria, toda vez que se otorga la fe del Estado a momento de su suscripción, obligándose al cumplimiento y observancia del Acuerdo, ignorando el trámite congresal y correspondiente aprobación de la Asamblea Legislativa, que otorga legalidad y seguridad jurídica con la que debe ser emitida toda norma de carácter tributario, más aún cuando establece exenciones, o acuerdos sobre doble tributación internacional, modificando hechos generadores, sujetos pasivos, alícuotas y otros elementos que conforman el tributo.*

*La investigación responde al análisis de la constitucionalidad de la suscripción de Acuerdos de trámite simplificado y el inconveniente que surge respecto al principio de legalidad o reserva de ley en materia tributaria, donde debe participar el pueblo a través de sus órganos representativos, en el presente caso a través de la Asamblea Legislativa Plurinacional, incluyendo el control previo de constitucionalidad de los tratados internacionales, sobre imposición o exención de tributos en el proceso de aprobación legislativa y posterior ratificación; así como analizar la temática en torno al problema que surge sobre la jerarquía e incorporación a la normativa interna del Estado Plurinacional de Bolivia y el grado de vinculancia y cumplimiento de los Acuerdos de trámite simplificado en materia tributaria, cuando el Código Tributario y la Constitución Política del Estado, enfatizan en la aprobación legislativa y consecuente ratificación.*

# CAPITULO I

## MARCO METODOLÓGICO

### **I.1.- PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

¿SERÁN INCONSTITUCIONALES LOS ACUERDOS DE TRÁMITE SIMPLIFICADO O 'FAST TRACK', SUSCRITOS POR EL ESTADO, QUE TRATAN DE EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL O ESTABLECER EXENCIONES TRIBUTARIAS?

### **I.2. HIPÓTESIS DE LA INVESTIGACIÓN**

Cuando se tratan de Acuerdos de trámite simplificado o 'fast track', éstos ingresan en vigor a momento de su suscripción, sin necesidad de ratificación, aspecto que se contrapone al principio de legalidad o de reserva de ley y lo establecido por el Artículo 257 de la Constitución Política del Estado y numeral 2 del Parágrafo I del Artículo 5 del Código Tributario boliviano.

En consecuencia, los Acuerdos de Trámite Simplificado en materia tributaria, sin el requisito sine qua non de la aprobación legislativa, es decir, ratificación, inobservan la Constitución Política del Estado, el Código Tributario y por lo tanto, el principio de legalidad o reserva de ley, tornándolos inconstitucionales; empero, la tensión entre la supremacía de lo claramente pactado y las aporías que presenta la plena satisfacción de las exigencias que plantea el principio de legalidad en materia tributaria, deben ser resueltas en el actual contexto constitucional, dando primacía a lo suscrito es decir, a la aplicación provisoria del Acuerdo, conforme el principio "pacta sunt servanda" que rige en materia internacional, de acuerdo a la jerarquía normativa expresada en el Artículo 410 de la Constitución Política del Estado, empero, con clara contradicción a lo

establecido por el Artículo 5 del Código Tributario boliviano; vulnerando el principio de legalidad y de reservad de ley.

Por consiguiente, habiendo advertido la contradicción existente en dichos Acuerdos de Trámite Simplificado 'fast track' que estipulan exenciones tributarias o normas contra la Doble Tributación Internacional y la Constitución Política del Estado, así como el Código Tributario, deberán adecuarse a lo establecido por la Disposición Transitoria Novena de la Constitución Política del Estado, que dispone: *“Los tratados internacionales anteriores a la Constitución y que no la contradigan se mantendrán en el ordenamiento jurídico interno, con rango de ley. En el plazo de cuatro años desde la elección del nuevo Órgano Ejecutivo, éste denunciará y, en su caso, renegociará los tratados internacionales que sean contrarios a la Constitución”*, haciéndose evidente la necesidad de regulación de un procedimiento específico que regule la Denuncia de los Tratados Internacionales en Materia Tributaria sobre Doble Tributación Internacional y/o Exenciones Tributarias; esto a efectos de determinar un procedimiento para evaluar la denuncia de dichos Acuerdos en materia tributaria y aduanera suscritos con anterioridad a la Constitución Política del Estado.

Por otro lado, también corresponderá regular dentro de las especificaciones normativas de la “Ley de Celebración de Tratados”, una regulación que determine el procedimiento a seguir para la suscripción de Acuerdos de Trámite Simplificado o fast track, a ser suscritos a partir de la promulgación de la Constitución Política del Estado.

### **I.3. JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN**

La investigación de la problemática planteada identificará tanto la jerarquía normativa, como la obligatoriedad de la observancia y cumplimiento de los Acuerdos de trámite simplificado o 'fast track', en el marco constitucional actual; planteando una regulación específica sobre la Denuncia de aquellos

Instrumentos Internacionales, suscritos antes de la promulgación de la Constitución Política del Estado, que inobservan el principio de legalidad o reserva de ley; asimismo, se identifica la necesidad de regulación de lineamientos sobre la Ley de Celebración de Tratados, que designe un procedimiento a seguir, para evitar la vulneración de los precitados principios en materia tributaria.

La problemática de la identificación de la jerarquía normativa de los Acuerdos de trámite simplificado o 'fast track', dentro la normativa interna tributaria, inicia el momento de la entrada en vigor de los mismos, es decir a su firma, pues no cumplen el requisito establecido tanto por el Artículo 257 de la Constitución Política del Estado y numeral 2 del Parágrafo I del Artículo 5 del Código Tributario boliviano, respecto a su aprobación congresal y su consecuente ratificación, requisito sine qua non, conforme al principio de legalidad para su incorporación al ordenamiento jurídico interno boliviano.

Ahora, si bien la jerarquía normativa de dichos Acuerdos presenta un problema, la problemática también resalta en cuanto a su incorporación al ordenamiento jurídico en general y en efecto, su cumplimiento y observancia. En materia tributaria, bien establece el principio de legalidad que sólo la Ley puede: crear, modificar y suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria; fijar la base imponible y alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma; y designar al sujeto pasivo, y otorgar y suprimir exenciones, reducciones o beneficios tributarios; aspectos, que a través de los Acuerdos 'fast track' pueden ser regulados por voluntad del Órgano Ejecutivo, comprometiendo a nivel internacional la fe del Estado y a nivel interno su aplicación y cumplimiento.

En tal sentido, el análisis planteado en el transcurso de la investigación, responde a la manera de interpretar la incorporación de los Acuerdos de trámite simplificado o 'fast track' a la normativa boliviana, así como, la jerarquía de

éstos, frente al actual contexto constitucional y a la normativa tributaria vigente del Estado Plurinacional de Bolivia.

Sin perjuicio de lo anterior, la presente investigación desarrollará una propuesta para el retiro o denuncia de los Tratados Internacionales en Materia Tributaria, donde el Estado Plurinacional de Bolivia, antes República de Bolivia, dentro los compromisos internacionales asumió tratos preferenciales en cuanto a la estipulación de exenciones tributarias y/o normas que pretenden evitar la doble tributación internacional, a favor de determinadas instituciones, organizaciones o personal extranjero en el Estado, inobservando el principio de legalidad o reserva de Ley, contradiciendo a la Constitución Política del Estado y al Código Tributario Boliviano.

Asimismo, invocará un lineamiento para el procedimiento de la “Ley de Celebración de Tratados”, en la suscripción de Acuerdos de Trámite Simplificado en materia tributaria, específicamente cuando fijen exenciones tributarias y/o normas que pretenden evitar la doble tributación internacional.

#### **I.4. OBJETIVOS**

##### **I.4.1 OBJETIVO GENERAL**

Establecer la constitucionalidad de los Acuerdos de trámite simplificado o ‘fast track’, suscritos por la antes República de Bolivia, actual Estado Plurinacional de Bolivia, que tratan de evitar la doble tributación internacional y/o establecer exenciones tributarias y proponer una regulación que permita su denuncia o en su caso, renegociación y, por otro lado, proponer la regulación de su celebración, en el marco del ordenamiento jurídico tributario boliviano vigente.

#### **I.4.2. OBJETIVOS ESPECIFICOS**

- Analizar los Acuerdos de trámite simplificado o 'fast track' y su supralegalidad en materia tributaria.
- Determinar la constitucionalidad de los Acuerdos de trámite simplificado o 'fast track' y su incorporación a la normativa tributaria boliviana vigente.
- Revisar legislación comparada sobre el tratamiento de los Acuerdos 'fast track' sobre doble tributación internacional y exenciones tributarias.
- Proponer un marco normativo que permita la denuncia o en su caso, renegociación de Acuerdos de Trámite Simplificado 'fast track', en el marco del ordenamiento jurídico constitucional tributario boliviano vigente.

#### **I.5. BALANCE DE LA CUESTIÓN**

El trabajo de investigación enfoca la supralegalidad y en consecuencia la constitucionalidad de los Acuerdos de trámite simplificado o 'fast track', identificando si a la suscripción de los mismos, es decir, a momento que cobran vigencia, ingresan al ordenamiento jurídico tributario vigente y por lo tanto hallan su jerarquía normativa, permitiendo su aplicación.

En ese contexto, se ofrece un análisis conceptual de los Acuerdos de trámite simplificado o 'fast track' y su supralegalidad en materia tributaria, determinando su constitucionalidad, proponiendo como corolario, una regulación que permita su denuncia y, en su caso, su renegociación, por contradicción al principio de Legalidad o Reserva de Ley, establecido por la Constitución Política del Estado y el Código Tributario boliviano. Asimismo, estableciendo lineamientos para la normativa que regule la celebración de Tratados, en materia tributaria, debiendo cumplir con lo dispuesto por la Carta Fundamental, concordante con el Código Tributario.



## **I.6. DISEÑO METODOLÓGICO**

Durante el desarrollo del marco conceptual y teórico, que enfoca el fondo de la temática a investigarse se utilizará el método analítico; para alcanzar los objetivos específicos y la verificación de la hipótesis de estudio, se utilizará el método sintético; a objeto de arribar a las conclusiones con las cuales se determinará los puntos focales de la investigación se aplicará el método deductivo, y finalmente, con el objeto de culminar la investigación y realizar la propuesta, se utilizará el método propositivo.

## CAPITULO II

### MARCO CONCEPTUAL

Para el presente trabajo de investigación, deberá entenderse los siguientes términos, conforme la definición que sigue:

**II.1. 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 <sup>(1)</sup>.

**II.2. RATIFICACIÓN:** "aceptación", "aprobación" y "adhesión", según el caso, el acto internacional así denominado por el cual un Estado hace constar en el ámbito internacional su consentimiento en obligarse por un tratado <sup>(2)</sup>.

**II.3. PLENOS PODERES:** Un documento que emana de la autoridad competente de un Estado y por el que se designa a una o varias personas para representar al Estado en la negociación, la adopción o la autenticación del texto de un tratado, para expresar el consentimiento del Estado en obligarse por un tratado, o para ejecutar cualquier otro acto con respecto a un tratado <sup>(3)</sup>.

**II.4. RESERVA:** Una declaración unilateral, cualquiera que sea su enunciado o denominación, hecha por un Estado al firmar, ratificar, aceptar o aprobar un tratado o al adherirse a él, con objeto de excluir o modificar los efectos jurídicos de ciertas disposiciones del tratado en su aplicación a ese Estado <sup>(4)</sup>.

---

<sup>1</sup> Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, suscrita por la República de Bolivia el 23 de mayo de 1969. Artículo 2, inciso a).

<sup>2</sup> Ídem. Artículo 2, inciso b).

<sup>3</sup> Ídem. Artículo 2, inciso c).

<sup>4</sup> Ídem. Artículo 2, inciso d).

**II.5. ESTADO NEGOCIADOR:** Un Estado que ha participado en la elaboración y adopción del texto del tratado (<sup>5</sup>)

**II.6. ESTADO CONTRATANTE:** Un Estado que ha consentido en obligarse por el tratado, haya o no entrado en vigor el tratado (<sup>6</sup>)

**II.7. PARTE:** Un Estado que ha consentido en obligarse por el tratado y con respecto al cual, el tratado está en vigor (<sup>7</sup>)

**II.8. TERCER ESTADO:** Un Estado que no es parte en el Tratado (<sup>8</sup>)

**II.9. ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL:** Una organización intergubernamental (<sup>9</sup>).

**II.10. ACUERDOS DE TRÁMITE SIMPLIFICADO:** O Tratados Simplificados son acuerdos en cuyo diligenciamiento intervienen sólo funcionarios diplomáticos y cancilleres concluyendo su trámite en el acto mismo de su firma, que es coincidente con el fin de la negociación y también con la fecha inmediata de su entrada en vigor (<sup>10</sup>)

**II.11. NOTAS REVERSALES:** Las notas reversales, notas paralelas o notas idénticas son un tipo de notas diplomáticas. Normalmente se utilizan para concertar algún entendimiento entre dos países. Son dos notas, una de propuesta y otra de respuesta y aceptación. La segunda transcribe textualmente la primera. En ambas se manifiesta que, una vez recibida la nota de respuesta

---

<sup>5</sup> Ídem. Artículo 2, inciso e).

<sup>6</sup> Ídem. Artículo 2, inciso f).

<sup>7</sup> Ídem. Artículo 2, inciso g).

<sup>8</sup> Ídem. Artículo 2, inciso h).

<sup>9</sup> Ídem. Artículo 2, inciso i).

<sup>10</sup> Bianchi, A. "Status Constitucional de los Acuerdos Ejecutivos luego de la Reforma Constitucional" LL. Pág. 7

con la aceptación, la materia constituirá un acuerdo entre los países. Por lo general estas notas entran en vigor en la fecha de la respuesta, aunque es posible fijar una fecha de entrada en vigencia posterior (<sup>11</sup>).

**II.12. "PACTA SUNT SERVANDA":** Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe (<sup>12</sup>).

**II.13. DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO:** Es el conjunto de normas de conflicto, internacionales y nacionales y de normas sustantivas que se aplican a los hechos tributarios internacionales (<sup>13</sup>).

**II.14. DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL:** Existe doble tributación internacional en sentido amplio o económico, cuando el mismo o semejante impuesto es percibido por varios Estados en virtud de un mismo presupuesto de hecho y para un mismo período de tiempo. Cuando se añade "de la misma persona" (identidad de sujeto), se obtiene el concepto en sentido estricto (<sup>14</sup>).

**II.15. CRITERIO DE FUENTE:** La renta o riqueza debe derivarse de una fuente productiva y durable, es decir, la fuente sería el capital convertido por la actividad del ser humano en productivo, y dentro del proceso de producción estaría representado por los bienes materiales (capital fijo y activos) e inmateriales (fuerza de trabajo personal). Esta fuente también debe subsistir al acto de producción de la riqueza nueva, debe ser durable aunque no sea permanente, además debe ser capaz de crear más de un producto o riqueza. Lo descrito no se produce cuando se enajena un bien, bajo este supuesto ocurre la

---

<sup>11</sup> Ídem.

<sup>12</sup> Op. Cit. Artículo 26.

<sup>13</sup> Conforti, Benedetto. "Derecho Internacional". Editorial Zavalía. Buenos Aires. 1995. Pág. 99

<sup>14</sup> <http://j1z74derechomercantil.blogspot.com/2011/04/derecho-tributario-internacional.html>

denominada “ganancia de capital”, y luego desaparece la fuente que eventualmente puede generar réditos <sup>(15)</sup>.

**II.16. CRITERIO DE RESIDENCIA:** Postula el profesor italiano Giuseppe Milano que en el Derecho Tributario la residencia cumple la tarea de determinar si la obligación de un sujeto de contribuir a los gastos públicos debe calcularse sobre base “territorial” o sobre base “mundial”. Agrega que la “localización” de algunos hechos específicos de renta como “dentro” o “fuera” del territorio del Estado puede basarse en la residencia de quien los obtiene. De esta manera se pueden mirar, por un lado, el papel central de la residencia en el ámbito de un sistema de imposición mundial y en uno territorial y, por el otro, el rol de la residencia desempeña para los fines de “localización” de la renta. <sup>(16)</sup>

**II.17. CRITERIO DE DOMICILIO:** Refiriéndose al tema, el ecuatoriano Alfredo Jaramillo J. acoge la postura de Luis Claro Solar, para quien el domicilio consiste en el asiento jurídico de una persona, es decir, la relación permanente que la ley establece entre una persona y un lugar determinado en que se lo supone siempre presente para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones. Al tenor de esta apreciación, el domicilio sería una abstracción puramente intelectual, independientemente del lugar mismos que se refiere <sup>(17)</sup>.

**II.18. CRITERIO DE NACIONALIDAD:** La nacionalidad implica un principio político. Es una muestra del criterio personal <sup>(18)</sup>, que puede utilizar el Estado para gravar, es decir, la nacionalidad es uno de los criterios para atribuir potestad tributaria. En este caso las leyes tributarias se aplicarían a todos los

---

<sup>15</sup> ROSS, Bravo Jaime, “Esquema sobre la potestad tributaria y la doble tributación internacional”, Pág. 19

<sup>16</sup> MILANO, Giuseppe, “La residencia”, en Víctor Uckmar, coord., “Curso de derecho tributario internacional”, Tomo I, Bogotá, Temis, 2003, Pág. 217.

<sup>17</sup> JARAMILLO, Alfredo J. “Domicilio y residencia”, Quito, Universidad Central del Ecuador. 1991, Pág. 2.

<sup>18</sup> LÓPEZ, Espadafor Carlos M. “Fiscalidad Internacional y Territorialidad del Tributo”, Pág. 83 – 86.

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.

**II.19. CRITERIO DE FUENTE MUNDIAL:** Los principios de residencia, domicilio y nacionalidad están sustentados en criterios de atribución de potestad tributaria que muestran una vinculación personal entre los contribuyentes y el territorio del Estado que pretende someterlos a imposición por sus ingresos o por su patrimonio. En estos casos, el sometimiento tributario se realiza independientemente de la identificación o nexo de la ganancia obtenida con la presencia de la fuente económica en dicho Estado, cubriendo de esta manera las rentas derivadas de fuentes locales así como extranjeras <sup>(19)</sup>.

**II.20. DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO:** García Vizcaíno señala: “*El derecho tributario constitucional es el conjunto de normas y principios que surgen de las constituciones y cartas, referentes a la delimitación de competencias tributarias entre distintos centros de poder y a la regulación del poder tributario frente a los sometidos a él, dando origen a los derechos y garantías de los particulares, aspecto este último, conocido como el de ‘garantías del contribuyente’ las cuales representan, desde la perspectiva estatal, limitaciones constitucionales del poder tributario*” <sup>(20)</sup>. Ésta autora no comparte el criterio de ubicar a ésta rama jurídica específica dentro del derecho constitucional <sup>(21)</sup>.

---

<sup>19</sup> MONTAÑO, Galarza César, “Manual de Derecho Tributario Internacional”, Corporación Editora Nacional, Quito, Ecuador, 2007, Pág. 108 - 110.

<sup>20</sup> GARCÍA, Vizcaíno Catalina DERECHO TRIBUTARIO Tomo I Segunda Edición Ediciones Depalma Buenos Aires Argentina. 2000 Pág. 219

<sup>21</sup> VILLEGAS, CURSO DE FINANAZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO Depalma, Buenos Aires Argentina 1992 Pág. 185. Éste autor explica que “el derecho constitucional tributario es una parte del derecho constitucional que sólo puede considerarse ‘tributario’ por el objeto al cual se

**II.21. PRINCIPIO DE LEGALIDAD:** En materia de Derecho Tributario sustantivo, aquellas normas que contienen los supuestos y los elementos de la relación jurídica tributaria, sólo la ley puede establecerlas y no puede facultarse al Poder Ejecutivo para completarlas, no otorgarse poderes discrecionales a la administración para aplicar o no los impuestos, o aplicarlos en una forma en determinados casos y en forma distinta en otros <sup>(22)</sup>.

**II.22. PRINCIPIO DE IGUALDAD:** Considera Jarach: *“El principio de igualdad, tal como lo exponemos, no significa –como podría deducirse de su ubicación dentro de la constitución- simplemente igualdad ante la ley, es decir, que la ley se aplica de igual manera a todo el mundo, o sea, que frente a un relación jurídica tributaria nacida de la ley, todos deben ser tratados con aplicación de los mismos principios legales establecidos. El principio de igualdad, va mucho más allá. Significa que la ley misma debe dar un tratamiento igual, y que tiene que respetarlas igualdades en materia de cargas tributarias, o sea, que los legisladores son quienes deben cuidar de que se dé un tratamiento igualitario a los contribuyentes. No es que los jueces o la Administración deban tratar a todos con igualdad frente a la ley, sino que ella debe ser pareja. Por consiguiente, el principio de igualdad es un límite para el Poder Legislativo”* <sup>(23)</sup>.

**II.23. PRINCIPIO DE GENERALIDAD:** Villegas <sup>(24)</sup> señala que dicho principio alude al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona física o ideal se halla en las condiciones que marcan según la ley, la aparición

---

refiere. Sobre su pertenencia al derecho constitucional, poca duda cabe. Su tarea es la de las normas del derecho constitucional: regular el poder de imperio estatal”.

<sup>22</sup> Ídem. Pág. 111/2

<sup>23</sup> JARACH, Dino CURSO SUPERIOR DE DERECHO TRIBUTARIO Ob. Cit. Tomo I Pág. 117

<sup>24</sup> VILLEGAS, Héctor B. CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO Ob. Cit. Pág. 91/92

del deber de contribuir, ese deber debe ser cumplido, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad o estructura.

**II.24. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD:** La proporcionalidad significa que la carga tributaria sobre la riqueza (capacidad contributiva) debe ser adecuada y razonable. Es decir, que la presión que el tributo produce sobre la riqueza debe guardar, según la naturaleza de la riqueza y características del tributo. Por lo tanto un impuesto es proporcional cuando su *quantum* permanece constante cualquiera que sea la cantidad gravada. <sup>(25)</sup>

**II.25. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA:** La capacidad contributiva según Juano, es la aptitud económica personal para soportar las cargas tributarias en mayor o menor grado. Otro autor como Jarach <sup>(26)</sup>, distingue dos aspectos referentes a la capacidad contributiva: uno objetivo, que presupone la existencia de una riqueza en una manifestación directa o indirecta; subjetivamente, la elección de la unidad de medida para apreciar estas riquezas queda librada al criterio del legislador.

**II.26. PODER FISCAL:** García Vizcaíno señala que el poder tributario consiste en el poder que tiene el Estado de dictar normas a efectos de *crear unilateralmente tributos y establecer deberes formales*, cuyo pago o cumplimiento será exigido a las personas a él sometidas, según la competencia espacial estatal atribuida. Comprende también el poder de *eximir y de conferir beneficios tributarios*, así como el poder de *tipificar ilícitos tributarios* y regular las *sanciones* respectivas <sup>(27)</sup>.

---

<sup>25</sup> VILLEGAS, Héctor B. CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO Ediciones Depalma Buenos Aires Argentina 1978 Pág. 95

<sup>26</sup> JARACH, Dino CURSO SUPERIOR DE DERECHO TRIBUTARIO Ob. Cit. Tomo I. Pág. 187

<sup>27</sup> GARCÍA, Vizcaíno Catalina DERECHO TRIBUTARIO Ob. Cit. Tomo I Pág., 225



La expresión “Poder Tributario” significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción <sup>(28)</sup> La tributación es una manifestación de la potestad soberana del Estado, cuya delimitación material se extiende a todos los que están sujetos a su poder de coacción. La sujeción al poder de coacción significa que el Estado puede compeler por la fuerza al particular al pago de las prestaciones pecuniarias que le reclama <sup>(29)</sup>.

**II.27. EXENCIÓN TRIBUTARIA:** Ha dicho con acierto un tratadista brasileño que: *“el poder de eximir ofrece cierta simetría con el poder tributario. Tal circunstancia explica el hecho de que prácticamente todos los problemas que convergen en el ámbito del tributo, pueden ser estudiados desde el ángulo opuesto: el de la exención. Así como existen limitaciones constitucionales al poder tributario, hay límites que no pueden transponerse en el poder de eximir, porque ambos no son más que el anverso y en reverso de la misma medalla”* <sup>(30)</sup>.

García Vizcaíno <sup>(31)</sup> señala: *“las exenciones tributarias consten en circunstancias objetivas o subjetivas que neutralizan los efectos normales de la configuración del hecho imponible, de suerte que aunque éste se halle configurado no nace la*

---

<sup>28</sup> GIULIANI, Fonrouge Carlos M. DERECHO FINANCIERO Tomo I Segunda Edición Ediciones Depalma Buenos Aires Argentina 1973 Pág. 279

<sup>29</sup> VILLEGAS, Héctor B. CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO Ediciones Depalma Buenos Aires Argentina 1978

<sup>30</sup> BORGES, Página 11 SAINZ DE BUJANDA también habla de la teoría del tributo “vista al revés”. Página 394

<sup>31</sup> GARCÍA, Vizcaíno Catalina DERECHO TRIBUTARIO Tomo I Segunda Edición Ediciones Depalma Buenos Aires Argentina. 2000 Pág. 321

*obligación tributaria, o nace por un importe menor, o son otorgadas ciertas facilidades para su pago”* <sup>(32)</sup>.

**II.28. EXENCIÓN TRIBUTARIA SEGÚN EL CÓDIGO TRIBUTARIO:** El Código Tributario boliviano, en su Artículo 19, define la exención como la dispensa de la obligación tributaria material; establecida expresamente por Ley. Asimismo, dispone que la Ley que establezca exenciones, deberá especificar las condiciones y requisitos exigidos para su procedencia, los tributos que comprende, si es total o parcial y en su caso, el plazo de su duración.

**II.29. DIFERENCIA ENTRE EXENCIÓN Y EXCLUSIÓN DE OBJETO O NO SUJECCIÓN:** Las normas jurídicas excluyen ciertos objetos o sujetos que, de no mencionárselas expresamente, igual estarían fuera del ámbito del gravamen, por no llegar a configurar el hecho imponible o la materia imponible. <sup>(33)</sup>

**II.30. CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD:** *“Es la acción política o jurisdiccional que tiene la finalidad de garantizar la primacía de la Constitución, la que debe ser acatada y cumplida por todos los órganos del poder público, los gobernantes y gobernados, así como aplicada con preferencia a las leyes, decretos o resoluciones”.* <sup>(34)</sup>

**II.31. CONTROL DIFUSO O CONCENTRADO:** Según sea el número de tribunales habilitados para juzgar sobre la constitucionalidad de las leyes

---

<sup>32</sup> En contra, Araújo Falcao, sostiene que en la exención “se debe el tributo porque la obligación existe, pero la ley dispensa de su pago”. Explica, asimismo, que en la exención hay incidencia, se produce el hecho generador, pero es legislador, “sea por motivos relacionados con la apreciación de la capacidad económica del contribuyente, sea por consideraciones extrafiscales, establece la no exigibilidad de la deuda tributaria, o, como dice Rubens Gomez de Sousa, resuelve “dispensar del pago de un tributo debido”. Para la posición de García Vizcaíno en la exención se produce el hecho generador, pero como se configura la hipótesis neutralizante, no nace deuda tributaria alguna.

<sup>33</sup> GARCÍA, Vizcaíno Catalina DERECHO TRIBUTARIO Tomo I Segunda Edición Ediciones Depalma Buenos Aires Argentina. 2000 Pág. 322

<sup>34</sup> RIVERA, Santivañez José Antonio JURISDICCIÓN CONSTITUCIONAL Segunda Edición Editorial Kipus Cochabamba Bolivia 2004 Pág. 22

tendremos un sistema de control difuso o concentrado. En el primero, todos los magistrados se hallan habilitados para decidir el planteo de constitucionalidad, sistema que adoptan, entre otros los Estados Unidos. En cambio en el sistema de control concentrado se reduce el número de tribunales con facultades para juzgar sobre la constitucionalidad de las leyes, circunscribiéndolo, a veces a un único tribunal, que en algunos casos se injerta fuera de los tribunales de justicia, como Alemania, Italia, España <sup>(35)</sup>.

**II.32. CONTROL PREVIO DE CONSTITUCIONALIDAD:** Para del Chazal Palomo <sup>(36)</sup> el control preventivo tiende a la vigilancia de la posible inconstitucionalidad de las leyes, con anterioridad a su promulgación. Cumple pues, una función previa y eventualmente depuradora de posibles vicios de inconstitucionalidad en que pudieran incurrir los legisladores o los miembros de los órganos públicos proponentes de proyectos de ley, aunque en algunos ordenamientos la eficacia del dictamen previo es relativa, pues éstos no suelen ser vinculantes, y al contrario, en muchos otros, como en el caos de Bolivia son de observancia obligada e inexcusable.

**II.33. CONTROL POSTERIOR DE CONSTITUCIONALIDAD:** El control reparador inaplica la ley al caso concreto o con efectos abrogatorios, después de su promulgación. Es el caso de la mayoría de los regímenes constitucionales, entre los cuales cabe mencionar a los de Estados Unidos, Argentina, etc. Establece también de Chazal Palomo: El control reparador pretende el restablecimiento del orden constitucional perturbado por la promulgación de una disposición inconstitucional mediante su anulación o privación de efectos jurídicos, ya sea con eficacia general “erga omnes”, como ocurre con el Recurso

---

<sup>35</sup> SPISSO, Rodolfo R. DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO Ediciones Depalma Buenos Aires Argentina 1993 Pág. 332

<sup>36</sup> DE CHAZAL, Palomo LA JUSTICIA CONSTITUCIONAL EN BOLIVIA 1998 – 2003 Editorial Kipus Sucre Bolivia 2003 Pág. 108

Directo o Abstracto de Inconstitucionalidad; o bien sea con eficacia limitada a las partes en conflicto (efecto Inter. Partes), tal como se aprecia en el Recurso Indirecto o Incidental de Inconstitucionalidad.

**II.34. CONTROL MIXTO DE CONSTITUCIONALIDAD:** El control mixto se presenta cuando el control de constitucionalidad puede ser ejercido antes o después de la promulgación de la ley. (Irlanda) <sup>(37)</sup>.

---

<sup>37</sup> SPISSO, Rodolfo R. DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO Ediciones  
Depalma Buenos Aires Argentina 1993 Pág. 333

# CAPITULO III

## MARCO TEÓRICO

### SECCIÓN A

#### LOS ACUERDOS DE TRÁMITE SIMPLIFICADO O “FAST TRACK” Y SU SUPRALEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

##### III.A.1. LOS ACUERDOS DE TRÁMITE SIMPLIFICADO

A través del desarrollo de la presente Sección, se analizará los Acuerdos de Trámite Simplificado o “fast track”, determinando sus particularidades y características con relación a otros Tratados; específicamente, respecto a la “ratificación”, establecida en la Constitución Política del Estado y el Código Tributario boliviano.

Los Acuerdos de Trámite Simplificado son instrumentos internacionales, que se suscriben entre dos sujetos de Derecho Internacional, al igual que el común de los Tratados. Al respecto, el profesor Edmundo Vargas Carreño, prefiere definir al Tratado como *“un acuerdo de voluntades celebrado entre sujetos del Derecho Internacional, destinado a producir efectos jurídicos entre las partes contratantes”*. Así, se desprenden los siguientes elementos esenciales de un Tratado: *“a) acuerdo de voluntades; b) que las partes que intervienen en él sean sujetos de Derecho Internacional; c) que esté destinado a producir efectos jurídicos; y d) que sea recogido por el Derecho Internacional”* <sup>(38)</sup>.

---

<sup>38</sup> VARGAS, Carreño Edmundo, “Cuarto Curso de Derecho Internacional”, organizado por el Comité Jurídico Interamericano, julio – agosto de 1977, Washington D.C., Estados Unidos de América, Pág. 153.

Ahora bien, el proceso para la celebración de un Tratado Internacional, se articula en dos fases fundamentales. “La fase inicial de negociación, adopción y autenticación del texto del Tratado y la fase final denominada manifestación del consentimiento en obligarse por modo del Tratado” <sup>(39)</sup>.

Entonces, la particularidad o característica de los Acuerdos de Trámite Simplificado o “fast track”, radica en que son Acuerdos que ingresan en vigor directamente después de su firma, cuya ausencia de ratificación constituye el criterio jurídico de diferenciación con otros Tratados; por lo general se llevan a cabo, por medio de un intercambio de notas: el ofrecimiento de una parte y la aceptación de la otra <sup>(40)</sup>.

Otra característica, es que los Acuerdos de Trámite Simplificado son instrumentos internacionales en cuyo diligenciamiento intervienen sólo funcionarios diplomáticos y Cancilleres, concluyendo su trámite en el acto mismo de su firma, que es coincidente con el fin de la negociación y también con la fecha inmediata de su entrada en vigor <sup>(41)</sup>.

Entonces, dichos Acuerdos de Trámite Simplificado, llamados también “agreements” o Acuerdos “fast track”, se concluyen sin la intervención formal del Jefe del Estado, sino por medio del Ministro de Relaciones Exteriores o por los Agentes Diplomáticos designados al efecto o agentes plenipotenciarios cuando corresponda.

---

<sup>39</sup> PINTO, Romanduff Hans, “Lecciones de Derecho Internacional Público”, Tercera Edición, La Paz, Bolivia, Pág. 243.

<sup>40</sup> HALAJCZUK, B. Y MOYA DOMINGUEZ, “Derecho Internacional Público”, Buenos Aires, Argentina. Ediar, 1999. Pág. 101.

<sup>41</sup> BIANCHI, A. “Status Constitucional de los Acuerdos Ejecutivos luego de la Reforma Constitucional” LL. Pág. 7

Ahora bien, la Convención de Viena para el Derecho de los Tratados de 23 de mayo de 1969, en su Acápito 12, establece:

*“El consentimiento de un Estado en obligarse por un Tratado se manifestará mediante la firma de su representante:*

- a) Cuando el Tratado disponga que la firma tendrá ese efecto;*
- b) Cuando conste de otro modo que los Estados negociadores han convenido que la firma tenga ese efecto; o*
- c) Cuando la intención del Estado de dar ese efecto a la firma se desprenda de los Plenos Poderes de su representante o se haya manifestado durante la negociación.*

*2. Para los efectos del párrafo 1:*

- a) La rúbrica de un texto equivaldrá a la firma del Tratado cuando conste que los Estados negociadores así lo han convenido;*
- b) La firma "ad referéndum" de un Tratado por un representante equivaldrá a la firma definitiva del Tratado si su Estado la confirma”.*

Como se advierte, ésta Convención admite la validez internacional de los Acuerdos en forma simplificada, sin ratificación <sup>(42)</sup>; circunstancia que se ha acelerado en los últimos veinte años, por ejemplo en los Estados Unidos de América, donde su Poder Ejecutivo como el Legislativo han procurado acelerar su modo de aprobación legislativa, sobre todo, cuando se trata de Acuerdos Comerciales Preferenciales mediante el mecanismo “fast track” o “de trámite simplificado” <sup>(43)</sup>.

---

<sup>42</sup> Artículos 11,12 y 13 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969. Cfr. Travieso, J. A, “Código de Derecho Internacional”, Abeledo Perrot, Buenos Aires. 1998. Págs. 171 y 172. En sentido concordante, Halajczuk, Moya Dominguez, Ob. Cit, pág. 106 y 107.

<sup>43</sup> HALAJCZUK, B. Y MOYA DOMINGUEZ, “Derecho Internacional Público”, Buenos Aires, Argentina. Ediar, 1999, Ob. Cit. Passim.

A esta clase de Tratados se le contraponen aquellos que se llevan a cabo mediante un procedimiento que comprende tres fases: negociación, firma y ratificación (<sup>44</sup>).

La ratificación implica cumplir con el procedimiento legislativo correspondiente, es decir, es imprescindible la aprobación congresal, la emisión de la Ley de Ratificación y la comunicación oficial al otro Estado, del cumplimiento de los requisitos constitucionales internos, a fin de determinar la fecha en el Acuerdo o Tratado cobrará vigor, para hacer efectivo su cumplimiento.

Es importante subrayar que para celebrar un “Acuerdo de Forma Simplificada” no es suficiente que se evite la fase de la ratificación, sino que es necesario también que del texto del Acuerdo o de las circunstancias se deduzca una segura voluntad del Estado de obligarse por él (<sup>45</sup>).

Como todo Tratado o Convenio ya sea Bilateral o Multilateral, inicia con una proposición de aspectos técnicos, seguida de una negociación, donde intervienen no sólo estilos diferentes, sino también contextos diferentes y, formas de realizar el juego político y diplomático, de distintas expresiones y relaciones personales y estatales a nivel internacional.

En los Acuerdos de Trámite Simplificado, se cumplen ambos requisitos, la única diferencia es que el momento en que el texto ingresa en vigencia es el momento mismo de la firma. Como ya se mencionó, dichos Acuerdos pueden ser suscritos por los Cancilleres o Ministros de Relaciones Exteriores, conforme corresponda o, por Embajadores con plenipotencia al efecto.

---

<sup>44</sup> HALAJCZUK, B. Y MOYA DOMINGUEZ, “Derecho Internacional Público”, Buenos Aires, Argentina. Ediar, 1999. Pág. 100.

<sup>45</sup> CONFORTI, Benedetto, “Derecho Internacional”, Editorial Zavallía, Buenos Aires Argentina, 1995. Pág. 99.



Algunos Acuerdos de Trámite Simplificado, también pueden conformarse con la suscripción de Notas Reversales, notas paralelas o notas idénticas, éstas son un tipo de notas diplomáticas, por las cuales los Estados se transmiten la voluntad de acordar algo.

Normalmente se utilizan para concertar algún entendimiento entre dos países. Son dos notas, una de propuesta y otra de respuesta y aceptación. La segunda transcribe textualmente la primera. En ambas se manifiesta que, una vez recibida la nota de respuesta con la aceptación, la materia constituirá un acuerdo entre los países. Por lo general estas notas entran en vigor en la fecha de la respuesta, aunque es posible fijar una fecha de entrada en vigencia posterior.

Por lo general, éstas Notas, responden a Acuerdos Aduaneros y hasta algunas veces establecen exenciones tributarias, otorgan facilidades e inmunidades y, hasta en algunos casos se ha registrado el establecimiento de normas para evitar la doble tributación internacional.

El procedimiento para acordar algo mediante Notas Reversales, es promovida por una parte, quien dirige a la otra, una nota diplomática normal con todas sus características de tal, plantea una proposición sobre un tema determinado y agrega ciertas frases sacramentales, como por ejemplo:

*"La presente nota y la respuesta favorable de Vuestra Excelencia constituirán un acuerdo entre nuestros dos países."*

*"La presente Nota y la que Vuestra Excelencia tenga a bien hacerme llegar con el mismo tenor constituirán un Acuerdo entre nuestros dos países."*

La otra parte reproduce íntegramente esta nota y agrega su aceptación, así el Acuerdo se halla conformado e ingresa en vigor inmediatamente.

De lo anterior, se advierte que no existe ninguna jerarquía en cuanto al objeto entre los Tratados y los Acuerdos en Forma Simplificada. Actos y Acuerdos de gran importancia, han sido concluidos en forma simplificada.

Con frecuencia, se recurre a la suscripción de Acuerdos de Trámite Simplificado en materia Comercial, donde se establecen facilidades tributarias y aduaneras con miras a mejorar el intercambio comercial; también se suscriben en orden militar, especialmente en los Convenios de Armisticio; así como en aspectos Técnicos, como por ejemplo: Acuerdos Aduaneros, Aéreos, Postales, etc. <sup>(46)</sup>.

Los beneficios o ventajas se hallan demostrados en la agilidad y simplicidad que hace que los tiempos utilizados y el presupuesto empleado para el alcance del objetivo trazado, sean reducidos; fundamentalmente, el principal beneficio se halla en la ausencia de aprobación congresal para su ingreso en vigor y cumplimiento.

En consecuencia, la utilización de los Acuerdos de Trámite Simplificado, en el relacionamiento exterior, entre sujetos de Derecho Internacional Público, es común, por su ágil procedimiento e inmediatez en su vigencia y consecuente cumplimiento o exigencia de su aplicabilidad; así lo ha establecido la Convención de Viena para el Derecho de los Tratados 1969, en su Artículo 11, que establece: *“el consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado podrá manifestarse mediante la firma, el campo de instrumentos que constituyen un tratado, la ratificación, la aceptación, la aprobación o la adhesión, o en cualquier otra forma que se hubiese convenido”*.

---

<sup>46</sup> HALAJCZUK, B. Y MOYA DOMINGUEZ, “Derecho Internacional Público”, Buenos Aires, Argentina. Ediar, 1999. Ob. Cit. Ibídem. Nótese por ejemplo el Memorandum de Entendimiento entre el Gobierno de la República Argentina y el Gobierno de los Estados Unidos de América sobre la Transferencia y Protección de Tecnología Estratégica del 12 de febrero de 1993, el cual es citado en los considerandos de los Decretos 1291/93 y 437/2000 sobre el Régimen de Control de Exportaciones Sensitivas y Material Bélico. Entendemos que el referido Memorandum tiene validez en el orden interno de ambos países, máxime al ser reconocidos en los considerandos de los Decretos Nacionales de la referencia.

### **III.A.2. LOS ACUERDOS DE TRÁMITE SIMPLIFICADO EN MATERIA TRIBUTARIA SOBRE EXENCIONES TRIBUTARIAS Y DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL**

Uno de los fines para la suscripción de Acuerdos de Trámite Simplificado, ya tratados anteriormente, es la suscripción de los mismos en materia Comercial, infiriendo que de tales estipulaciones, se establecerán exenciones tributarias y aduaneras o privilegios, en los que precisamente consisten los incentivos económicos, que los Estado parte, otorgan a efectos de mejorar el intercambio en diferentes áreas.

Ahora bien, en el transcurso del presente Acápite, se analizarán dichos incentivos económicos, traducidos en exenciones tributarias y normas contra la doble tributación internacional, desde un enfoque doctrinal, infiriendo en la importancia y necesidad de establecerlos y su repercusión cuando éstos se hallan establecidos en Acuerdos de Trámite Simplificado o 'fast track'.

En materia tributaria y aduanera, se acude a la suscripción los Acuerdos de Trámite Simplificado, en virtud a que estos Acuerdos representan un procedimiento expedito para la consideración de estipulaciones en materia Comercial y relacionados a incentivos económicos. Asimismo, los Estados durante el relacionamiento exterior, han demostrado su preferencia por la suscripción de dichos Acuerdos, a efectos de constituir su ingreso en vigor inmediatamente; a cuyo efecto, de dichos Acuerdos en materia comercial, emergen principalmente estipulaciones en materia tributaria y aduanera, precisamente porque establecen incentivos económicos que se traducen en exenciones y privilegios tributarios y aduaneros, incluyendo normas que pretenden evitar la doble tributación internacional.

También se ha registrado la suscripción de Acuerdos de Trámite Simplificado, que si bien no se hallan destinados específicamente al establecimiento de

normas tributarias, cuando se trata del ingreso al territorio nacional de personal emergente de Acuerdos de Cooperación ya sea cultural, económica, comercial, de información, etc., son acordados a través de la suscripción de Notas Reversales, estableciendo privilegios, inmunidades, exenciones tributarias y aduaneras y, estipulaciones que evitan la doble tributación internacional entre los Estados suscribientes.

Ahora bien, la exención tributaria como Institución de derecho nace de un principio de legalidad siendo éste mismo el principio de la legalidad del tributo.

García Vizcaíno <sup>(47)</sup> señala: *“las exenciones tributarias consisten en circunstancias objetivas o subjetivas que neutralizan los efectos normales de la configuración del hecho imponible, de suerte que aunque éste se halle configurado no nace la obligación tributaria, o nace por un importe menor, o son otorgadas ciertas facilidades para su pago”*.

Se caracteriza la exención por ser la situación jurídica en cuya virtud el hecho o acto resulta afectado por el tributo en forma abstracta, pero se dispensa de pagarlo por disposición especial. Vale decir que, a su respecto, se produce el hecho generador, pero el legislador, sea por motivos relacionados con la apreciación de la capacidad económica del contribuyente, sea por consideraciones extrafiscales, establece la no exigibilidad de la deuda tributaria, o como dice Gómez de Sousa, resuelve “dispensar del pago de un tributo debido” <sup>(48)</sup>.

---

<sup>47</sup> GARCÍA, Vizcaíno Catalina DERECHO TRIBUTARIO Tomo I Segunda Edición Ediciones Depalma Buenos Aires Argentina. 2000 Pág. 321.

<sup>48</sup> En contra, Araújo Falcao, sostiene que en la exención “se debe el tributo porque la obligación existe, pero la ley dispensa de su pago”. Explica, asimismo, que en la exención hay incidencia, se produce el hecho generador, pero es legislador, “sea por motivos relacionados con la apreciación de la capacidad económica del contribuyente, sea por consideraciones extrafiscales, establece la no exigibilidad de la deuda tributaria, o, como dice Rubens Gomez de Sousa, resuelve “dispensar del pago de un tributo debido”. Para

En base a ello, se tiene que entender que la exención no es una dádiva del ente administrativo que recauda tributos, ni mucho menos una ventaja que obtiene el sujeto pasivo o el que solicita como beneficiario. La exención tributaria es una dispensa legal del pago de un impuesto por propia disposición de la Ley.

Es decir, si bien se configuran en la realidad fáctica los elementos tipificantes del hecho imponible, por razones de índole económica, política, social, financiera, expresamente se exime del pago del tributo, operando las exenciones como hipótesis neutralizantes totales de la configuración del hecho imponible, de modo que no nazca la obligación tributaria.

La razón de índole económica responde a la suscripción de Acuerdos Comerciales a momento del establecimiento de exenciones, pues se las promueve pretendiendo, bajo el principio de reciprocidad lograr exenciones mutuas entre las partes, a efectos de incrementar el flujo comercial y en consecuencia, la economía del Estado.

Por otro lado, se las evita, porque una vez nacida la hipótesis jurídica tributaria, es decir el hecho imponible, la exención responde a una disminución de la recaudación económica destinada a acrecentar las arcas del Estado.

Las exenciones establecidas en los Acuerdos de Trámite Simplificado o “fast track”, involucran facilidades a la importación y/o exportación de bienes de uso oficial, tales como por ejemplo maquinaria, vehículos de servicio, material y equipos, ya sean importados como adquiridos en el país, así como de otros impuestos directos o indirectos, derechos aduaneros y gravámenes que devenguen en el Estado, relacionados con la ejecución del Acuerdo y de

---

la posición de García Vizcaíno en la exención se produce el hecho generador, pero como se configura la hipótesis neutralizante, no nace deuda tributaria alguna.

Proyectos, no sólo para el personal, sino también para sus familias y empleados locales, es decir, para personal boliviano.

Ahora bien, existe doble tributación internacional en sentido amplio o económico, cuando el mismo o semejante impuesto es percibido por varios Estados en virtud de un mismo presupuesto de hecho y para un mismo período de tiempo. Cuando se añade "de la misma persona" (identidad de sujeto), se obtiene el concepto en sentido estricto.

Se halla dentro de este concepto, cuatro hechos que se configuran para que exista la doble tributación, estos son: que exista un hecho gravado, el cual recaiga en la misma persona ya sea natural o jurídica que sería el sujeto del impuesto, dentro de un mismo período tributario y que exista similitud en relación al impuesto aplicado.

Los Convenios internacionales para evitar la doble tributación se celebran con el preciso objeto de evitarla. Para ello, los métodos consisten esencialmente en establecer de antemano que una determinada renta es imponible solamente en uno de los dos Estados contratantes, o bien, que es imponible en ambos, con la obligación, para uno de los dos, de permitir que el impuesto pagado en el otro Estado se deduzca del impuesto debido en base a la normativa interna.

Existen además otros fines quizás ya de carácter secundario al celebrar Convenios de doble tributación internacional, tales como:

a) Promover la inversión privada en los países en desarrollo, asegurando que los beneficios tributarios otorgados por un país en desarrollo no sean anulados por el sistema tributario del otro Estado contratante.

b) Fomentar mediante estos Convenios la transferencia de tecnología y evitar el freno al desarrollo económico y en particular a las inversiones extranjeras

c) Dar protección a los contribuyentes de ambos Estados contratantes y dar estabilidad a las normas tributarias, evitando con esto una carga excesiva e injusta para éstos.

d) Prevenir la discriminación y garantizar la igualdad de tratamiento entre nacionales y extranjeros.

e) Facilitar la expansión de las empresas tanto en los países en desarrollo como en los países desarrollados.

f) Combatir la evasión y elusión de impuestos, al contar con una mayor información a nivel internacional.

Sin duda esta doble imposición, la cual podría ser triple y hasta cuádruple, no hace sino desincentivar las relaciones comerciales entre los contribuyentes de cada país, ya que quienes efectúan operaciones comerciales internacionales tendrán que soportar para una misma operación más de un tributo.

Es por esta razón, que a través de la suscripción de Acuerdos de Trámite Simplificado o la celebración de otros Tratados para eliminar o aminorar la doble tributación, se establecen ciertos procedimientos, que pretenden facilitar las operaciones comerciales internacionales, incentivándolas, para mejorar las inversiones del Estado.

Tal como los Convenios para evitar la doble tributación internacional, trae consigo una infinidad de ventajas, pueden surgir ciertos inconvenientes especialmente para los países en desarrollo, pues generalmente los países desarrollados prefieren el principio de la residencia ya que los Estados que se interesan por la inversión, tecnología y servicios será sin duda los países en vías de desarrollo, en este sentido lógicamente los países desarrolladas preferirán el principio de la residencia por sobre el principio de la fuente.

Así, el principio de la residencia opera de mejor forma entre países desarrollados, de un nivel económico similar, cuyo flujo de inversiones y operaciones se dan a un mismo nivel.

Por otro lado, uno de los problemas emerge el momento de pactar Acuerdos que especifiquen aspectos que permitan eliminar la doble tributación internacional a través de acuerdos de trámite simplificado o 'fast track', pues desde la aplicación del principio "pacta sunt servanda", todo acuerdo debe ser cumplido, en virtud a la otorgación de la fe de un Estado; en consecuencia, pese a no haberse cumplido con los requisitos legales internos para la incorporación a la legislación tributaria a través de la "ratificación", deberá ser aplicada porque el Estado otorgó su conformidad al momento de la firma y aquél momento cobró vigor, obligándose a cumplirlo.

Consecuentemente, de lo anterior se puede deducir que, en el relacionamiento externo del Estado, el momento de incentivar las operaciones comerciales, intercambio tecnológico, económico y hasta cultural, a través de Acuerdos de Trámite Simplificado, se apertura una brecha tributaria cuando se pactan preferencias no sólo arancelarias, sino también impositivas, determinando exenciones o normas para evitar la doble tributación internacional.

### **III.A.3. LA FORMACIÓN DE LOS ACUERDOS DE TRÁMITE SIMPLIFICADO**

En cuanto a la formación de los Acuerdos de Trámite Simplificado, así como otros Tratados, la Constitución Política del Estado, ha establecido lineamientos y principios que se deben observar antes y el momento de la suscripción de Instrumentos Internacionales.



La Constitución Política del Estado (<sup>49</sup>) establece en su Artículo 255, que las relaciones internacionales y la negociación, suscripción y ratificación de los tratados internacionales responden a los fines del Estado en función de la soberanía y de los intereses del pueblo.

También agrega que la negociación, suscripción y ratificación de tratados internacionales se regirá por los principios de independencia e igualdad entre los Estados, no intervención en asuntos internos y solución pacífica de los conflictos.

Por su lado, el Artículo 258 de la Carta Fundamental, prevé que los procedimientos de celebración de tratados internacionales se regularán por ley. Así, a partir de la promulgación de la Constitución Política del Estado, se estableció dicha regulación; empero, a la fecha el Estado Plurinacional de Bolivia no cuenta con una “Ley de Celebración de Tratados”. A cuyo efecto, el procedimiento para la suscripción de tratados internacionales, se halla supeditado a la costumbre jurídica.

Ello ha contribuido a que al no contar con el marco legal exigido por la Constitución Política del Estado, no se tiene un marco para conseguir la participación del

Viceministerio de Política Tributaria, dependiente del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, antes Ministerio de Hacienda, del Servicios de Impuestos Nacionales y de la Aduana Nacional, en la gestión de Acuerdos de Trámite Simplificado en materia tributaria, especialmente sobre exenciones tributarias y normas sobre doble tributación internacional.

---

<sup>49</sup> Primeros Artículos del Texto Constitucional, sobre “Relaciones Internacionales, Fronteras, Integración y Reivindicación Marítima”, Título VIII, Capítulo Primero de la Constitución Política del Estado.

Ahora bien, en la gestión de los Acuerdos de Trámite Simplificado, deberá observarse dos fases fundamentales: i) la negociación, adopción y autenticación y, ii) manifestación del consentimiento en obligarse por modo del tratado,

Al respecto, la negociación: *“Tiene por objeto lograr un acuerdo entre las partes a fin de determinar las cláusulas del tratado. Enuncia Manuel Diez de Velasco (Instituciones de Derecho Internacional Público, Décimo Tercera Edición, p. 131), que la negociación es “la esencia misma del método diplomático”. Consiste en la presentación de propuestas y contrapropuestas por parte de los representantes, que son debatidas por las delegaciones que las aceptan, rechazan o procuran enmendar, a esta fase continúa la adopción y la autenticación del texto (...)”,* asimismo agrega: *“El texto de un tratado es elaborado y luego adoptado en el seno de una negociación en la que participan negociadores de los Estados en grupos organizados. En la práctica la negociación se desarrolla por la vía diplomática ordinaria, en los casos relativos a tratados multilaterales, la negociación y adopción se realiza mediante conferencias internacionales”* <sup>(50)</sup>.

Respecto al consentimiento de obligarse por un instrumento internacional, en el caso específico de los Acuerdos de Trámite Simplificado, según el profesor Jaime Trigo Paz, ha establecido que la firma del plenipotenciario en el texto de un Tratado Internacional que no está sujeto a ratificación, significa la definitiva conformidad del Estado con el texto y el carácter obligatorio del convenio <sup>(51)</sup>.

*“Existen algunos casos en los que la sola firma es suficiente para producir efectos jurídicos. Desde luego, si el propio tratado señala que éste entrará en vigencia al contar de su firma y si ello es admitido por los ordenamientos*

---

<sup>50</sup> PINTO, Romanduff Hans, “Lecciones de Derecho Internacional Público”, Tercera Edición, La Paz, Bolivia, Pág. 243

<sup>51</sup> TRIGO, Jaime, “Manual de Derecho Internacional Público”, Ediciones Gráficas, E.G., 1993, La Paz, Bolivia, Pág. 170.

*jurídicos internos de los Estados contratantes, no se requiere el cumplimiento de las otras etapas para que el tratado tenga fuerza obligatoria. También, ciertas cláusulas del Tratado como las relativas a las funciones de los depositarios, producen efectos inmediatos, a contar de la sola firma”* <sup>(52)</sup>.

Pero en Bolivia como en otros Estados, para generar uno de éstos Acuerdos, debe observarse no sólo el ordenamiento jurídico boliviano, sino el tratamiento y la costumbre, fuente del Derecho Internacional Público, cabe recalcar, que a la fecha no existe normativa que regule la celebración de instrumentos internacionales, conforme prevé el Artículo 258 de la Constitución Política del Estado.

Si bien el Estado Plurinacional de Bolivia, no ratificó la Convención de Viena para el Derecho de los Tratados de 23 de mayo de 1969, la suscribió el 23 de mayo de 1969, figurando a la fecha, entre los Estados firmantes que no la han ratificado aún, de donde deviene cierto marco de observancia. En consecuencia y, de acuerdo a lo establecido por el Artículo 84, numeral 2 de la misma: “(...) *la Convención entrará en vigor el trigésimo día a partir de la fecha en que tal Estado haya depositado su instrumento de ratificación o adhesión*”, de donde se infiere que no es vinculante y de cumplimiento obligatorio para Bolivia; empero, como se mencionó, se la aplica siguiendo la práctica y costumbre internacional, en virtud a que es la única fuente o parámetro para concretar Acuerdos con otros Estados y ejecutar el relacionamiento externo.

En ese entendido, de conformidad a lo establecido por la Convención de Viena para el Derecho de los Tratados de 23 de mayo de 1969, el consentimiento de un Estado en obligarse por un Tratado podrá manifestarse mediante su firma, el

---

<sup>52</sup> VARGAS, Carreño Eduardo, “Aspectos Generales, Celebración y Entrada en Vigor de los Tratados, Reservas”, Cuarto Curso de Derecho Internacional, organizado por el Comité Jurídico Iberoamericano, agosto de 1977, Washington D.C., Estados Unidos de América, Pág. 161.

canje de instrumentos que constituyan un Tratado, la ratificación, la aceptación, la aprobación o la adhesión, o en cualquier otra forma que se hubiere convenido.

En el Apartado 26 de la referida Convención, se establece el principio “pacta sunt servanda”, por el cual, todo Tratado en vigor obliga a las Partes contratantes y debe ser cumplido por ellas de buena fe. Así también establece, que una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un Tratado.

La Convención de Viena para el Derecho de los Tratados de 23 de mayo de 1969, en su Acápite 12, dispone el consentimiento de un Estado en obligarse por un Tratado, mismo que se manifiesta mediante la firma de su representante, cuando el Tratado dispone que la firma tendrá ese efecto, o así lo han convenido los Estados negociadores.

Así también, conforme prevé el Acápite 14, el consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado, podrá manifestarse mediante la ratificación, en los siguientes casos:

*“a) cuando el Tratado disponga que tal consentimiento debe manifestarse mediante la ratificación;*

*b) cuando conste de otro modo que los Estados negociadores han convenido que se exija la ratificación;*

*c) cuando el representante del Estado haya firmado el Tratado a reserva de ratificación; o*

*d) cuando la intención del Estado de firmar el Tratado a reserva de ratificación se desprenda de los plenos poderes de su representante o se haya manifestado durante la negociación.*

*El consentimiento de un Estado en obligarse por un Tratado se manifestará mediante la aceptación o la aprobación en condiciones semejantes a las que rigen para la ratificación”.*

La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, en su Acápite 16, dispone: “*Salvo que el Tratado disponga otra cosa los instrumentos de ratificación, aceptación, aprobación o adhesión harán constar el consentimiento de un Estado en obligarse por un Tratado al efectuarse:*

*a) su canje entre los Estados contratantes:*

*b) su depósito en poder del depositario; o*

*c) su notificación a los Estados contratantes o al depositario si así se ha convenido”.*

A tal efecto y, una vez que el Tratado ingresó en vigor, de acuerdo a las disposiciones de la precitada Convención, un Estado deberá abstenerse de actos en virtud de los cuales se frustren el objeto y el fin de un Tratado:

*“a) si ha firmado el tratado o ha canjeado instrumentos que constituyen el tratado a reserva de ratificación, aceptación o aprobación, mientras no haya manifestado su intención de no llegar a ser parte en el tratado: o*

*b) si ha manifestado su consentimiento en obligarse por el tratado, durante el periodo que preceda a la entrada en vigor del mismo y siempre que esta no se retarde indebidamente”* (<sup>53</sup>).

En tal sentido, de acuerdo a lo dispuesto por la Constitución Política del Estado, en su Artículo 257, se tiene que: “**I. Los Tratados internacionales ratificados**

---

<sup>53</sup> Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 23 de mayo de 1969, Acápite 18.

*forman parte del ordenamiento jurídico interno con rango de ley. II. Requerirán de aprobación mediante referendo popular vinculante previo a la ratificación los tratados internacionales que (...)*”

Así también, el Parágrafo II del Artículo 410 de la Constitución Política del Estado, dispone la jerarquía normativa, estableciendo: “*La Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico boliviano y goza de primacía frente a cualquier otra disposición normativa. El bloque de constitucionalidad está integrado por los Tratados y Convenios Internacionales en materia de Derechos Humanos y las normas de Derecho Comunitario, ratificados por el país. La aplicación de las normas jurídicas se regirá por la siguiente jerarquía, de acuerdo a las competencias de las entidades territoriales:*

1. *Constitución Política del Estado.*
2. *Los tratados internacionales.*
3. *Las leyes nacionales, los estatutos autonómicos, las cargas orgánicas y el resto de legislación departamental, municipal e indígena.*
4. *Los decretos, reglamentos y demás resoluciones emanadas de los órganos ejecutivos correspondientes”*

Profundizando, el Código Tributario, en su Artículo 5, también ha establecido la prelación normativa en materia tributaria, disponiendo: “*I. Con carácter limitativo, son fuente del Derecho Tributario con la siguiente prelación normativa:*

1. *La Constitución Política del Estado.*
2. *Los Convenios y Tratados Internacionales aprobados por el Poder Legislativo.*
3. *El presente Código Tributario.*
4. *Las Leyes.*
5. *Los Decretos Supremos.*
6. *Resoluciones Supremas.*

7. *Las demás disposiciones de carácter general dictadas por los órganos administrativos facultados al efecto con las limitaciones y requisitos de formulación establecidos en este Código”*

Cabe resaltar que el Código Tributario boliviano, Ley N° 2492 de 02 de agosto de 2003, responde a un marco constitucional anterior, en virtud a que la actual Constitución Política del Estado, fue promulgada el 07 de febrero de 2009.

Éste orden de prelación, permite identificar no sólo la jerarquía, sino la fuente y prelación de una norma sobre otra, y determinar su aplicación preferente. En el presente caso, según la Constitución boliviana, el bloque de constitucionalidad se halla conformado por los Tratados y Convenios Internacionales en materia de Derechos Humanos y las normas de Derecho Comunitario, ratificados por el país y la Constitución Política del Estado; los Tratados Internacionales en general tienen rango infraconstitucional y supralegal y, las leyes nacionales, los estatutos autonómicos, las cartas orgánicas y el resto de legislación departamental, municipal e indígena, en materia tributaria se aplican según la competencia y jurisdicción, ya sea a nivel nacional, departamental, municipal o indígena y según el nivel sub nacional de gobierno

Entonces, el marco de jerarquía normativa tributaria en Bolivia se halla conformado de la siguiente manera: a) Los Convenios que fijan normas de Derecho Comunitario en materia tributaria, b) La Constitución Política del Estado, c) Los Convenios y Tratados Internacionales ratificados, d) El Código Tributario y los demás instrumentos normativos conforme al régimen de competencias que fija el texto constitucional para el nivel central de gobierno y los niveles de gobierno subnacionales autónomos departamental, municipal e indígena originario campesinos., todas relacionadas con materia tributaria.

Ahora bien, considerando lo anterior, los Acuerdos de Trámite Simplificado o “fast track”, al no contar con la *ratificación*, o *aprobación* por el Órgano

Legislativo, no integran el marco de jerarquía normativa tributaria; empero, el Estado, el momento de su firma, se obliga a su cumplimiento, puesto que negoció éstos Acuerdos previendo que cobrarán vigor a sola firma o suscripción y, en consecuencia, ingresarán de inmediato a formar parte de la normativa interna del Estado, a partir de la cual, debería observarse su aplicación y cumplimiento; más aún cuando aplicamos el principio “pacta sunt servanda” en materia internacional.

Por otro lado, si bien se advierte agilidad en su gestión y el corto tiempo para su vigencia; una desventaja fundamental que cabe destacar en la suscripción de los Acuerdos de Trámite Simplificado, es la carencia de aprobación congresal o de Ley que respalde su ratificación, haciendo evidente la ausencia del análisis constitucional o el sometimiento al control previo de constitucionalidad que todo Tratado debe cumplir antes de ser ratificado, aspecto que le otorga total validez, legitimidad y legalidad; por lo tanto, los Acuerdos de Trámite Simplificado, sin cumplir el requisito de control previo constitucionalidad, como manda la Constitución Política del Estado, recaerá en la ilegalidad, arriesgando incluso, su publicidad para finalmente, tornarlo inaplicable o legalmente inaceptable.

En el marco de lo anteriormente señalado, también cabe resaltar la insuficiencia normativa para el procedimiento de celebración de tratados, que coincide con la suscripción de Acuerdos de Trámite Simplificado o ‘fast track’, sin cumplir los requisitos constitucionales previos a su vigencia, conforme exige la actual Constitución Política del Estado y el Código Tributario boliviano, a efectos de su incorporación a la normativa tributaria boliviana vigente y, su consecuente cumplimiento; de donde se concluye, que dichos Acuerdos de Trámite Simplificado, al carecer de Ley de aprobación posterior, no conforman el ordenamiento jurídico boliviano, tornándose inaplicables e inconstitucionales.

#### **III.A.4. LA SUPRALEGALIDAD DE LOS ACUERDOS DE TRÁMITE SIMPLIFICADO EN LA REPÚBLICA ARGENTINA.**



Respecto de si la supralegalidad de los tratados, consagrada por la Constitución Nacional alcanza a la categoría de acuerdos bajo examen, sostiene el autor Bianchi, que podrían ensayarse cuatro posiciones:

1. Superioridad del acuerdo ejecutivo sobre la ley;
2. Inferioridad respecto de la ley;
3. Equiparación entre ambos de manera que rija el principio de la vigencia de la norma posterior;
4. Analizar la cuestión en función de la naturaleza del acuerdo.

Para Bianchi, que opta por la cuarta posición, *“es preciso distinguir que existen básicamente dos categorías de acuerdos ejecutivos: a) los que se celebran por delegación; y b) los que tienen lugar por ejercicio de facultades propias del Poder Ejecutivo. Los primeros son equiparables a los tratados pues en ellos ha existido una intervención del órgano legislativo, bien que ha sido previa. De tal suerte, no habría inconveniente para Bianchi en asimilarlos a los tratados y otorgarles la jerarquía que a éstos se les ha atribuido en el artículo 75 inciso 22 C.N.”* <sup>(54)</sup>

Distinto es el caso del acuerdo que el Poder Ejecutivo lleva a cabo en función de sus propias facultades constitucionales. *<< Si bien es cierto... que el Presidente en el orden internacional está menos sujeto al Congreso que en el orden interno, no me parece que esta libertad de maniobra le permita llegar a derogar una ley previa. De lo contrario permitiríamos que en el orden internacional el Presidente pueda hacer lo que la Constitución expresamente le prohíbe en las cuestiones domésticas. ...Bajo estas premisas que dejo ensayadas ...un acuerdo ejecutivo*

---

<sup>54</sup> [http://www.aduananews.com.ar/index.php?option=com\\_content&view=article&id=274:convenios-para-evitar-la-doble-imposicion-internacional-plasmados-a-traves-de-la-modalidad-de-acuerdos-ejecutivos-o-de-tramite-simplificado-fast-track&catid=41:archivo-doctrinas&Itemid=54](http://www.aduananews.com.ar/index.php?option=com_content&view=article&id=274:convenios-para-evitar-la-doble-imposicion-internacional-plasmados-a-traves-de-la-modalidad-de-acuerdos-ejecutivos-o-de-tramite-simplificado-fast-track&catid=41:archivo-doctrinas&Itemid=54)

*celebrado en función de facultades propias del Presidente que fuera contrario a una ley del Congreso, resultaría inconstitucional en función del Artículo 31 de la Constitución.>> (55)*

#### **III.A.4.1. LA POSTURA DE LA PROCURACIÓN DEL TESORO ANTERIOR A LA REFORMA CONSTITUCIONAL DE 1994.**

En Dictámenes 76:272, la Procuración del Tesoro fue consultada respecto de la validez de un acuerdo celebrado en 1960 mediante intercambio de notas revérsales entre el Canciller argentino y el Embajador de Brasil con obligatoriedad para ambos Gobiernos sobre el tratamiento aduanero, cambiario y tributario de los automóviles de los funcionarios diplomáticos de carrera destacados por cada uno de los dos países en la nación co-contratante.

Según lo previsto contractualmente, el acuerdo entraría en vigor inmediatamente después de su firma.

*El Alto Organismo asesor expresó a efectos de determinar la definición precisa del concepto, relativamente moderno, de las notas revérsales, y fijar la delimitación exacta de su campo de aplicación (...) que (...) cabía reconocer efecto de pacto internacional al intercambio de notas tan sólo para arreglos sobre cuestiones de menor importancia (...), justificándose a su respecto la renuncia al requisito de ratificación por la circunstancia de ejecución inmediata del acuerdo.*

Expresamente se observó: *“Asimismo resulta requisito esencial de esta forma de concluir arreglos...el de que los funcionarios actuantes en representación de sus respectivos Estados obren en la formalización de notas revérsales **dentro de la esfera de su competencia.** En efecto, no podría ser de otro modo, ya que de lo*

---

<sup>55</sup> BIANCHI, A, STATUS CONSTITUCIONAL DE LOS ACUERDOS EJECUTIVOS luego de la Reforma Constitucional, LL pág. 12

*contrario resultarían irrisorios los requisitos de competencia y forma establecidos para la celebración de tratados entre Estados en salvaguardia de los intereses nacionales”.*

Por las consideraciones expuestas, en la consulta formulada se concluyó que no se había llevado a cabo un acuerdo válido entre la Argentina y el país del Brasil sobre las cuestiones tratadas en las notas intercambiadas.

Como es dable apreciar, esta perspectiva interpretativa vendría a coincidir con el criterio del Autor Bianchi, supra colacionado.

### **III.A.4.2. LA POSTURA DE LA PROCURACIÓN DEL TESORO DESPUÉS DE LA REFORMA CONSTITUCIONAL DE 1994.**

#### **III.A.4.2.1. El caso Swiss Air**

La AFIP (Administración Federal de Impuestos en la República Argentina) consultó a la Procuración del Tesoro sobre la aplicabilidad del Convenio celebrado el 13 de enero de 1950 entre el Gobierno Argentino y el Consejo Federal Suizo, con el objeto de evitar la doble imposición de las rentas provenientes del ejercicio de la navegación marítima y aérea.

El Convenio -que no fue objeto de aprobación legislativa- encuadraría en la categoría de “acuerdos en forma simplificada” y se encontraría vigente <sup>(56)</sup>.

La consulta se formuló a efectos de determinar si la empresa “SWISS AIR, Líneas Aéreas Suizas, sucursal Argentina”, resulta comprendida en los términos de la disposición contenida en el tercer párrafo del artículo 9º de la Ley del Impuesto a las Ganancias, a cuyo tenor la presunción de sujeto de ganancias de fuente argentina -que los párrafos precedentes del artículo establecen-, no

---

<sup>56</sup> Expediente. Nº 250.243/99 ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS.

resulta de aplicación cuando se trate de empresas constituidas en países con los cuales, en virtud de convenios o tratados internacionales, se hubiese establecido o se establezca la exención impositiva

La Procuración del Tesoro argentino, entendió que el artículo 9º de la Ley del Impuesto a las Ganancias, a cuyo tenor la presunción de sujeto de ganancias de fuente argentina -que los párrafos precedentes del artículo establecen-, no resulta de aplicación cuando se trate de empresas constituidas en países con los cuales, en virtud de convenios o tratados internacionales, se hubiese establecido o se establezca la exención impositiva, contemplaba la exención impositiva para el caso elevado en consulta bien que la condicionaba a que ella fuera establecida en convenios suscriptos con países extranjeros. De tal modo, sostuvo el máximo órgano asesor del Poder Ejecutivo que el extremo indicado en la norma tributaria para admitir la exención se ve ejecutado *precisamente, mediante el convenio aludido que fuera aprobado por el Poder Ejecutivo Nacional por medio del Decreto N° 8997/50.*

Como puede observarse, la Procuración del Tesoro argentino en la opinión que vertió en su labor asesora de las autoridades de la Administración Federal de Ingresos Públicos, no abordó la cuestión ventilada en el caso examinando desde la perspectiva de la supralegalidad de los referidos acuerdos de trámite simplificado sino que a nuestro juicio soslayó esta cuestión.

En efecto, en el caso Swiss Air, entendió que la exención estaba habilitada por una norma de orden interno, la que supeditaba su virtualidad a la celebración de un convenio con el país extranjero.

Así, al sustentar su asesoramiento en la plena satisfacción del principio de legalidad de orden interno – lo que en resulta bastante opinable por la lejanía y mediatez de la intervención legislativa-, y no en la supralegalidad de estos instrumentos de trámite simplificado, podría interpretarse que el máximo

Organismo asesor, prefirió no abordar esta cuestión e implícitamente se encuadró en la postura que se señaló supra como *propiciada* por Bianchi, según la cual el Poder Ejecutivo no podría a través de estos instrumentos hacer en el orden externo lo que le está vedado en el ordenamiento interno.

Esta conclusión mantendría cierta continuidad con la sustentada con anterioridad a la reforma constitucional de 1994, en Dictámenes 76:272, más arriba referenciado.

#### **III.A.4.2.2. La Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina en el Caso: Cafés La Virginia S.A. s/ Apelación**

En Fallos 317:1282, ocasión en que la Corte Suprema de Justicia de la Nación con posterioridad a la reforma constitucional de 1994 reconoció la validez de la modalidad contractual de trámite simplificado, - en un caso relativo a la materia tributaria-, al expresar: “El acuerdo de Alcance Parcial de Renegociación de las Concesiones N° 1, celebrado en el marco de la Asociación Latinoamericana de Integración creada por el Tratado de Montevideo de 1980 (ley 22.354) es un tratado internacional en los términos del Artículo 2º, inc. 1º, apartado a) de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados, aunque el consentimiento del Estado Argentino se haya manifestado en forma simplificada sin intervención previa del Congreso, la que tuvo lugar con anterioridad, mediante la aprobación legislativa del Tratado de Montevideo de 1980 que permite la concertación de este tipo de convenios, de conformidad con su Artículo 7.

#### **III.A.4.2.3. Actualidad de la Cuestión: “El Convenio celebrado entre la Confederación Suiza y la República Argentina para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio**

Mediante la firma del Protocolo Adicional se acordó en: “*aplicar provisionalmente el Convenio entre la Confederación Suiza y la República Argentina para Evitar la*

*Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y Sobre el Patrimonio, suscripto el 23 de abril de 1997, su Protocolo adjunto y su Protocolo de Enmienda suscripto el 23 de noviembre de 1997, en los términos que se definen a continuación:*

- *Con respecto a impuestos retenidos en la fuente, a partir del día primero de enero de 2001 o después de esa fecha.*
- *Con respecto a otros impuestos sobre la renta o sobre el patrimonio para los ejercicios fiscales que comiencen a partir del día primero de enero de 2001 después de esa fecha”.*

El Protocolo Adicional fue firmado en Buenos Aires, el día 23 de noviembre de 2000, en dos originales en los idiomas castellano e inglés, siendo ambos textos igualmente válidos, por Dr. José Luis Machinea, Ministro de Economía por la República Argentina y por el Consejero M. Pascal Couchepin, por el Departamento Federal de Economía, de Suiza.

El proyecto de ley aprobando el Convenio suscripto el 23 de abril de 1997, el protocolo de Enmienda y su Protocolo Adicional suscriptos en Buenos Aires, el 23 de noviembre de 2000, fueron remitidos al Poder Legislativo por el Poder Ejecutivo mediante Mensaje N°159/01, ingresando con número de proyecto N° 521/00 (Mensaje N° 433/99, proyecto 244/99, y Mensaje 801/00, número de proyecto 307/00). Dicho Convenio a la fecha no ha sido aprobado por el Congreso.

Corresponde recordar que el régimen jurídico de la ratificación se informa de un principio fundamental: la autoridad competente para ratificar un tratado viene determinada por el derecho público interno del Estado interesado. La práctica internacional es conteste con el principio de que la ratificación emana del órgano estatal provisto del " *treaty-making power* " y sólo a partir de ese momento los

Estados quedan jurídicamente obligados (conf. Louis Henkin, "Foreign Affairs and the Constitution", Norton and Company, EE.UU. 1975, pág. 129 y ss.).

En el diseño constitucional argentino los tratados internacionales consisten en un "acto complejo federal", al que concurren las voluntades de los poderes Ejecutivo y Legislativo (Fallos 315(2):1503). Ello por cuanto para su conclusión se integran las siguientes funciones: (i) de gestación a cargo del Poder Ejecutivo; (ii) de control a cargo del Congreso y (iii) de ratificación, ulterior e independiente de la aprobación legislativa, cumplida por el Poder Ejecutivo (conf. Artículos 75, inc. 22 y 99, inc. 11 de la Constitución Nacional argentina, y Dictámenes 101:122; 175:2 y 103:199; Dictámenes 222: 219).

Como se señala, los funcionarios *ejecutivos* actuantes en representación de sus respectivos países acordaron la aplicación *provisoria* de las disposiciones del *Convenio entre la Confederación Suiza y la República Argentina para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y Sobre el Patrimonio* (Protocolo Adicional) .

Teniendo en cuenta que la Constitución fulmina al Poder Ejecutivo el establecimiento de disposiciones en materia tributaria, sea con carácter definitivo o con carácter provisorio; cabría considerar que actuaron sin competencia, *ad referendum* de la posterior aprobación del Congreso, según el Artículo 99 inc. 3 de la Carta Fundamental argentina.

En la medida en que dicha aprobación legislativa no se produzca o se dilate en el tiempo, lo cierto es que nos encontramos frente a un acuerdo internacional *ejecutivo*, que consagra disposiciones en materia tributaria; de ahí la trascendencia de determinar el *status constitucional de éstos acuerdos* y *si puede en puridad sostenerse que gozan de una supralegalidad tal que permite considerar satisfecho el principio de legalidad en materia tributaria exigido por la Constitución Nacional*.

De otra parte, es de destacar que si bien la aplicación provisoria de un Acuerdo Internacional encuentra sustento en la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados entre Estados y Organismos Internacionales aprobado por Ley N° 23.782 (B.O. 7-6-90) de la República Argentina, según su Artículo 25, cabe sin embargo observar que *Suiza no es parte de ese Tratado Internacional*.

Finalmente, considerando que la tensión entre la supremacía de lo claramente pactado, y las aporías que presenta en el caso la plena satisfacción de las exigencias que plantea el principio de legalidad en materia tributaria debe ser resuelta -en el actual contexto constitucional-, dando primacía a lo pactado (la aplicación provisoria del Convenio) conforme el principio de *pacta sunt servanda* <sup>(57)</sup>.

En tal sentido, configura un paso hacia delante la opción interpretativa plasmada por la Procuración del Tesoro en el Dictamen N° 207/99 antes relacionado –en el que la AFIP consultó respecto de la validez de las disposiciones tributarias consagradas por un Acuerdo suscrito en 1950 que no ha recibido nunca aprobación legislativa.

Ello en tanto si bien ese asesoramiento no aportó lamentablemente premisas que puedan ser invocadas en soporte de la supralegalidad de esta categoría de acuerdos, se inclinó en favor del reconocimiento de la validez de lo acordado.

Empero, en el Estado Plurinacional de Bolivia, la Constitución Política del Estado, ha establecido la jerarquía normativa, disponiendo que los Tratados Internacionales “ratificados”, forman parte del ordenamiento jurídico interno <sup>(58)</sup>, así el Código Tributario, también ha configurado como fuente del Derecho

---

<sup>57</sup> Este principio está expresamente dispuesto en el Artículo 26 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados, suscrita por Bolivia el 23 de mayo de 1972.

<sup>58</sup> Artículo 258 de la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia.



Tributario los Tratados Internacionales “ratificados”, así, observando el cumplimiento del principio de legalidad o reserva de ley en materia tributaria, los Acuerdos o Tratados Internacionales, deberán cumplir con la aprobación legislativa, para poder ser considerados parte del ordenamiento jurídico interno.

### **III.A.5. LA FORMACIÓN DE LOS ACUERDOS “FAST TRACK” (Constitución de los Estados Unidos de América)**

Desde 1792 el Congreso de los Estados Unidos de América ha establecido que el Presidente, los departamentos ejecutivos o agencias, pueden celebrar acuerdos internacionales, con una autorización previa del congreso; sin embargo, esta autorización previa no ha sido ampliamente reconocida por la totalidad de los estados de la unión, por lo que en varias ocasiones, el Congreso no ha aprobado los tratados que celebra el ejecutivo. Debido a esto, se creó un nuevo sistema de aprobación basado en la aprobación previa, conocido como “fast track”.

Para el caso de los Estados Unidos de América, su Constitución que fue adoptada en Filadelfia en 1787, señala ese marco general sobre las capacidades y competencias que son distribuidas entre el congreso y el ejecutivo. A diferencia de la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia, el texto estadounidense es corto y conciso, pues sólo tiene siete Artículos con sus respectivas secciones, cuatro de los cuales hacen referencia al “Treaty Making Power”, lo que además marca una diferencia adicional en cuanto a la distribución de competencias en el manejo de las relaciones internacionales.

El Artículo 1 dispone que se concentre todo el poder legislativo en el Congreso, porque es el órgano que recibe la delegación del pueblo. En la Sección 10 del mismo artículo se establecen límites a las capacidades de negociación y celebración de tratados internacionales a los Estados, previniendo que ninguno de ellos puede celebrar “tratado, alianza, o confederación”. Esta es una

prohibición expresa que en materia comercial ha tenido un desarrollo interesante, pues en esa materia los Estados mantienen algunas competencias.

En el artículo 2, sección 1, se establece la conocida “executive power clause”, donde se señala que el poder ejecutivo radica en cabeza del Presidente. Asimismo, en la sección 2, se señala expresamente quiénes son los responsables o competentes para celebrar los tratados internacionales, es decir, en cabeza de quién radica el poder de hacer los tratados o “Treaty Making Power”. La mencionada sección establece claramente que el Presidente “tendrá la facultad, con el consejo y consentimiento del Senado, para celebrar tratados con tal de que den su anuencia dos tercios de los senadores presentes”. Es decir, que durante una negociación internacional el Presidente debe recibir consejo del Senado, e inclusive, esperar la aprobación del mismo para firmar el tratado. Por ello es que si el Presidente no ha recibido la autorización para celebrar un tratado, cuando éste pase para su aprobación, el senado puede incluir cláusulas o no aprobar algunas; ejerciendo un control previo, no de constitucionalidad pero sí de legalidad.

La función de las cortes en relación con los tratados se deriva del artículo 3, que les concede el poder judicial. En este sentido, la sección 2 estipula que “el Poder Judicial entenderá en todas las controversias, tanto de derecho escrito como de equidad, que surjan como consecuencia de esta Constitución, de las leyes de los Estados Unidos y de los tratados celebrados o que se celebren bajo su autoridad”. Esta cláusula otorga a los jueces un poder de interpretación sobre el tratado, pero también deriva la consecuencia sobre el alcance interno que tienen los tratados internacionales. Por ello se presentan demandas que buscan la declaración de inconstitucionalidad de algunas de las disposiciones del tratado. Refuerza lo anterior lo previsto en el numeral 2 del Artículo 6, conocido como la “Supremacy Clause”, que dispone que *“los tratados celebrados o que se celebren bajo la autoridad de los Estados Unidos, serán la suprema ley del país y los*

*jueces de cada Estado estarán obligados a observarlos*”, lo cual está en consonancia con lo previsto en la Convención de Viena de Derecho de los Tratados de 1969, que aunque no fue ratificada por Estados Unidos, sí hace parte de su derecho internacional consuetudinario al igual que el Estado Plurinacional de Bolivia.

Al respecto, cabe mencionar que los Estados Unidos de América, de forma rutinaria suscribe Acuerdos de Trámite Simplificado ‘fast track’, empero, por lo anteriormente señalado, se advierte que existe un control interno de forma previa, que impide la suscripción de dichos instrumentos internacionales, contraviniendo la normativa interna o de algún modo vulnerando el principio de legalidad, sobre todo, en materia comercial y tributaria.

En la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia, se halla el fundamento de la legalidad de los Acuerdos o Tratados Internacionales el momento de su ratificación y conforme lo dispuesto en el Artículo 202, numeral 9, ejerciendo el Control Previo de Constitucionalidad, podrá indiscutiblemente concluirse que el instrumento internacional a ratificarse no contraviene la normativa interna del Estado, por lo que se lo podrá ratificar; empero, cabe resaltar que aquello no sucede con los Acuerdos de Trámite Simplificado ‘fast track’, pues conforme se advirtió, su principal característica es evitar el procedimiento de la “ratificación”.

## **SECCIÓN B**

### **LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ACUERDOS DE TRÁMITE SIMPLIFICADO O 'FAST TRACK' Y SU INCORPORACIÓN A LA NORMATIVA TRIBUTARIA BOLIVIANA VIGENTE**

#### **III.B.1. LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO Y LA RATIFICACIÓN DE LOS INSTRUMENTOS INTERNACIONALES**

La determinación de la constitucionalidad o la inconstitucionalidad de los Acuerdos de Trámite Simplificado 'fast track', es analizada desde la perspectiva constitucional, es decir, aplicando la Constitución Política del Estado. He ahí, el encuentro del antes y el después, de la promulgación de la nueva Carta Fundamental, que rige en el Estado a partir del 07 de febrero de 2009.

La incorporación del Control Previo de Constitucionalidad, para la ratificación de los Instrumentos Internacionales suscritos por el Estado boliviano y la aplicación de la Disposición Transitoria Novena de la Nueva Constitución Política del Estado, define la línea que determinará la inconstitucionalidad de dichos Instrumentos, que a su vez, vislumbra su incorporación a la normativa tributaria boliviana vigente.

La Constitución Política del Estado prevé diversas atribuciones para los Órganos Legislativo, Ejecutivo, Judicial y Electoral en la gestación e ingreso en vigencia de tratados internacionales.

En lo que corresponde al Órgano Ejecutivo, el Artículo 172 de la Constitución, prevé que el Presidente del Estado, dirigirá la política exterior; suscribirá tratados internacionales; nombrará servidores públicos diplomáticos y consulares de acuerdo a la ley; y admitirá a los funcionarios extranjeros en general.

Por su parte, al Órgano Legislativo, el Artículo 158 de la Constitución, le atribuye la “ratificación de los tratados internacionales celebrados por el Ejecutivo, en las formas establecidas (...)”.

Por otra parte, en lo que corresponde al Órgano Judicial se tiene que conforme a lo previsto en el Artículo 202 de la Constitución Política del Estado, el Tribunal Constitucional Plurinacional debe conocer y resolver: “9. *El control previo de constitucionalidad en la ratificación de tratados internacionales*”; empero, dicho Control Previo de Constitucionalidad en la ratificación de los Tratados, corresponde aplicar a los Tratados cuyo contenido expresamente manifiesta el requisito del cumplimiento de las normas constitucionales internas, es decir la “ratificación” propiamente dicha.

El Artículo 255 de la Carta Fundamental del Estado, dispone que las relaciones internacionales y la negociación, suscripción y ratificación de los tratados internacionales responden a los fines del Estado en función de la soberanía y de los intereses del pueblo.

También agrega que la negociación, suscripción y ratificación de tratados internacionales se regirá por los principios de independencia e igualdad entre los Estados, no intervención en asuntos internos y solución pacífica de los conflictos.

Al respecto, también el Artículo 258 de la Carta Fundamental, prevé que los procedimientos de celebración de tratados internacionales se regularán por ley. Así, a partir de la promulgación de la Constitución Política del Estado, se estableció dicha regulación; empero, a la fecha el Estado boliviano no tiene una normativa legal que respalde y enmarque dicho procedimiento.

A cuyo efecto, al no contar con esa normativa o una ley marco que pueda ofrecer un procedimiento claro que determine la participación de las Instancias Estatales en la suscripción de Acuerdos de Trámite Simplificado y otros Instrumentos

Internacionales, el procedimiento para la suscripción de tratados internacionales, se halla supeditado a la costumbre jurídica.

Ello ha contribuido a la falta de un criterio homogéneo aplicado para su procedimiento interno y a la suscripción de tratados sin la aquiescencia de las instituciones o instancias involucradas en su cumplimiento, como el caso de los Acuerdos de Trámite Simplificado que establecen exenciones y disposiciones contra la doble tributación internacional, inclusive sin conocimiento del Viceministerio de Política Tributaria, dependiente del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, antes Ministerio de Hacienda, del Servicios de Impuestos Nacionales y de la Aduana Nacional.

### **III.B.2. EL CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD Y EL CONTROL PREVIO DE CONSTITUCIONALIDAD DE LOS ACUERDOS Y TRATADOS INTERNACIONALES**

Para determinar cómo aplica el Control Previo de Constitucionalidad sobre los Acuerdos y Tratados Internacionales, específicamente sobre los Acuerdos de Trámite Simplificado, es necesario conocer los antecedentes del Control de Constitucionalidad en Bolivia, entendiendo sus fortalezas y debilidades en el ámbito de la ratificación de Acuerdos y Tratados Internacionales.

A decir de Rivera Santivañez, el Control de Constitucionalidad: *“Es la acción política o jurisdiccional que tiene la finalidad de garantizar la primacía de la Constitución, la que debe ser acatada y cumplida por todos los órganos del poder público, los gobernantes y gobernados, así como aplicada con preferencia a las leyes, decretos o resoluciones”*.<sup>(59)</sup>

---

<sup>59</sup> RIVERA, Santivañez José Antonio JURISDICCIÓN CONSTITUCIONAL Segunda Edición Editorial Kipus Cochabamba Bolivia 2004 Pág. 22

Para de Chazal Palomo <sup>(60)</sup> el control **preventivo** tiende a la vigilancia de la posible inconstitucionalidad de las leyes, con anterioridad a su promulgación. Cumple pues, una función previa y eventualmente depuradora de posibles vicios de inconstitucionalidad en que pudieran incurrir los legisladores o los miembros de los órganos públicos proponentes de proyectos de ley, aunque en algunos ordenamientos la eficacia del dictamen previo es relativa, pues éstos no suelen ser vinculantes, y al contrario, en muchos otros, como en el caso de Bolivia son de observancia obligada e inexcusable.

El control **reparador** inaplica la ley al caso concreto o con efectos abrogatorios, después de su promulgación. Establece de Chazal Palomo: *“El control reparador pretende el restablecimiento del orden constitucional perturbado por la promulgación de una disposición inconstitucional mediante su anulación o privación de efectos jurídicos, ya sea con eficacia general “erga omnes”, como ocurre con el Recurso Directo o Abstracto de Inconstitucionalidad; o bien sea con eficacia limitada a las partes en conflicto (efecto Inter. Partes), tal como se aprecia en el Recurso Indirecto o Incidental de Inconstitucionalidad.*

*Este tipo de control se puede extender no solo a la declaración de inconstitucionalidad de las disposiciones legales, sino también a la justa composición de agravios determinados de naturaleza constitucional, cuyo origen no tiene que derivarse necesariamente de la inconstitucionalidad de una ley (aunque puede ser también un acto de aplicación de la misma), sino de la inconstitucionalidad de otros actos, como ocurre en materia de agravios a los*

---

<sup>60</sup> DE CHAZAL, Palomo LA JUSTICIA CONSTITUCIONAL EN BOLIVIA 1998 – 2003 Editorial Kipus Sucre Bolivia 2003 Pág. 108

*derechos fundamentales, reconocidos por la Constitución, o cuando los órganos del Estado actúan en contravención de las normas constitucionales”* <sup>(61)</sup>.

El control **mixto** se presenta cuando el control de constitucionalidad puede ser ejercido antes o después de la promulgación de la ley <sup>(62)</sup>.

Dentro de ese contexto, el Control Previo de Constitucionalidad según José Antonio Rivera Santiváñez: *“Es un sistema a través del cual, el órgano competente realiza la revisión del contenido de un proyecto de disposición legal para establecer su compatibilidad con los valores supremos, principios fundamentales, derechos fundamentales, preceptos y normas previstas en la Constitución antes de que finalice el procedimiento de su aprobación”* <sup>(63)</sup>.

Analizando el carácter de este sistema de control, Osvaldo A. Gozáni, señala: *“funciona anticipándose a la puesta en actividad de una norma cualquiera, permitiendo que se revise su constitucionalidad antes de haber finalizado el procedimiento de aprobación definitivo”* <sup>(64)</sup>.

Ahora bien, el autor José Antonio Rivera Santiváñez, también aclara en su Libro Jurisdicción Constitucional, 2011, que: *“La consulta sobre la constitucionalidad de tratados o convenios internacionales es un proceso constitucional a través del cual la autoridad legitimada somete a control preventivo de constitucionalidad el texto de los referidos instrumentos internacionales, así como el proyecto de Ley*

---

<sup>61</sup> DE CHAZAL, Palomo LA JUSTICIA CONSTITUCIONAL EN BOLIVIA 1998 – 2003 Editorial Kipus Sucre Bolivia 2003 Pág. 109

<sup>62</sup> SPISSO, Rodolfo R. DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO Ediciones Depalma Buenos Aires Argentina 1993 Pág. 333

<sup>63</sup> RIVERA, Santiváñez José Antonio, “JURISDICCión CONSTITUCIONAL” Segunda Edición Editorial Kipus Cochabamba Bolivia 2004 Pág. 137

<sup>64</sup> GOZÁNI, Osvaldo A. LA JUSTICIA CONSTITUCIONAL. GARANTÍAS, PROCESO Y TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 1994 Pág. 325



*de su aprobación, para que se verifique su compatibilidad con las normas de la Constitución.*

*Esta acción forma parte del sistema de control preventivo, por cuanto la verificación de la compatibilidad de las normas del tratado o convenio internacional con las normas de la Constitución se efectúa con carácter previo al perfeccionamiento del instrumento internacional, vale decir, antes de que se apruebe mediante Ley del Estado y se procesa a su ratificación. En algunos sistemas constitucionales, como el caso de Colombia, se lo realiza con posterioridad a la sanción de la Ley que lo aprueba, antes de que sea promulgada dicha Ley por el Ejecutivo.*

*En el sistema constitucional boliviano el control se entiende que se efectúa antes de que se sancione la Ley que aprueba el tratado o convenio internacional.*

*La consulta sobre la constitucionalidad de los tratados o convenios internacionales tiene por finalidad que el Tribunal Constitucional efectúe un control preventivo e integral sobre la compatibilidad de estos instrumentos normativos internacionales que suscriba el Presidente del Estado para dotar de seguridad tanto al orden jurídico interno como a los compromisos adquiridos internacionalmente por el Estado”.*

Ahora bien, el sistema constitucional boliviano, específicamente respecto al control preventivo sobre la constitucionalidad de los tratados y convenios internacionales, presenta las siguientes características principales: a) No es de carácter obligatorio y b) Su aplicación no es automática; sino a instancia de la autoridad legitimada.

Considerando esas características, si bien no está expresamente determinado por la Ley N° 027 de 06 de julio de 2010, la consulta deberá ser planteada en aquellos casos en los que exista alguna duda en los legisladores respecto a la

constitucionalidad de los mismos, sea en su conjunto, o en algunas normas concretas.

No podría entenderse de otra forma, sino el control sería automático y obligatorio, pues conforme a lo que dispone el Artículo 149 de la referida Ley N° 027, las condiciones para la presentación de la consulta son: a) la existencia de una duda fundada, y b) la adopción de una decisión expresa mediante una resolución adoptada por una de las cámaras legislativas o por el Plenario de la Asamblea Legislativa Plurinacional. Ello significa que en el procedimiento legislativo en el que se aprueba el proyecto de Ley de aprobación del tratado o convenio internacional, si surge una duda en alguno o algunos de los legisladores sobre la compatibilidad de las normas del instrumento internacional con las de la Constitución, se plantea ante la Cámara respectiva la moción de someterlas al control preventivo mediante la presentación, ante el Tribunal Constitucional Plurinacional, de la consulta sobre la constitucionalidad del tratado o convenio internacional.

En el sistema constitucional boliviano, revisada la Ley N° 027, no define expresamente la oportunidad en la que debe plantearse la consulta sobre la constitucionalidad de los tratados o convenios internacionales; sin embargo, de las normas que regulan su procedimiento se puede colegir que, siendo un control preventivo, la consulta deberá ser planteada antes de que se sancione la Ley de aprobación de dichos instrumentos, llegándose a esta conclusión sobre la base de los siguientes fundamentos.

Un tema de debate es el alcance de ese control. Por una parte existen quienes sostienen que solo versa sobre la Ley de ratificación propiamente dicha y no sobre el contenido del instrumento normativo internacional. En cambio, en sentido opuesto, existen quienes consideran que ese control abarca no solo el contenido de la Ley sino el del tratado en si mismo.

En este contexto corresponde precisar, en primer lugar, que la consulta sobre la constitucionalidad de los tratados o convenios internacionales constituye un control preventivo, que debe efectuarse antes de que el instrumento jurídico se perfeccione y entre en vigor pues el órgano jurisdiccional encargado de control de constitucionalidad no tiene competencia para ejercer un control correctivo sobre instrumentos jurídicos internacionales perfeccionados que comprometen al Estado como persona de Derecho Público Internacional, en un acto que ha sido perfeccionado sobre la base de su voluntad y buena fe, expresadas en la celebración del acto.

Al respecto, la Corte Constitucional de Colombia, mediante su sentencia N° C-276/93, ha establecido la siguiente jurisprudencia: *“El examen constitucional no puede ejercer respecto de instrumentos públicos internacionales ya perfeccionados. Esto se entiende como un reflejo natural de la supranacionalidad en este tipo de convenios que comprometen a la Nación, como persona de derecho público internacional, en un acto en el que ha perfeccionado su voluntad y en donde ningún organismo de carácter interno, ni siquiera el órgano encargado de la jurisdicción constitucional, puede entrar a revisar aquella que es ley entre las partes, siendo tales los Estados vinculados. La Carta Política ha tenido en cuenta este espíritu de equivalencia entre las partes, al considerar que el control constitucional tan sólo se puede ejercer con anterioridad al momento en que se perfeccione el Tratado, esto es, previamente a la manifestación íntegra de la voluntad del Estado pactante”*.

En segundo lugar, conviene aclarar que, dada la configuración procesal prevista por la Ley N° 027, el órgano competente para someter al control de constitucionalidad es el Legislativo; lo que significa que la legitimación activa está restringida al titular de manera que, una vez sancionada la Ley de aprobación del tratado o convenio internacional por el legislativo, no podría plantearse la consulta, ya que esto implicaría que la misma sea formulada por el

titular del Órgano Ejecutivo antes de promulgar la Ley de aprobación, lo cual no es viable en Bolivia dada la restricción en la legitimación que establece el Artículo 149 de la invocada Ley N° 027.

Finalmente, hay que señalar que el ejercicio de la legitimación activa para plantear la consulta está sujeto a la aprobación de una resolución Camaral del Plenario de la Asamblea Legislativa Plurinacional que expresamente determine someter a control de constitucionalidad el tratado o convenio internacional, lo que significa que es en el procedimiento de aprobación de la Ley que aprueba estos instrumentos que surge la duda sobre su constitucionalidad, y se propone que, con carácter previo a la aprobación de la Ley, se formule la consulta ante el Tribunal Constitucional Plurinacional.

De lo expuesto se concluye que, una vez sancionada la ley de aprobación del tratado o convenio internacional no puede plantearse la consulta respectiva, lo que significa que el Órgano Ejecutivo no puede someter a control preventivo de constitucionalidad los referidos instrumentos internacionales antes de promulgar la Ley de su aprobación, ni antes de proceder a su respectiva ratificación.

“Cabe aclarar que la Constitución vigente, a diferencia de la anterior, ha restringido expresamente el control sobre los Tratados y Convenios Internacionales, al control preventivo de constitucionalidad, lo que cierra toda posibilidad de interpretación extensiva orientada a que se pueda someter a control correctivo a posteriori dichos instrumentos internacionales” (65).

En efecto, la norma prevista por el Artículo 202, numeral 9) de la Constitución Política del Estado, es expresa y no deja margen a una interpretación extensiva, delimita el control de constitucionalidad sobre los tratados y convenios

---

<sup>65</sup> RIVERA, Santivañez José Antonio “JURISDICCION CONSTITUCIONAL”, Tercera Edición, Editorial KIPUS, Cochabamba, Bolivia, 2011, Pág. 203.

internacionales al preventivo o a priori, descartando la posibilidad de un control correctivo.

La determinación del Constituyente para restringir el control de constitucionalidad sobre los tratados y convenios internacionales al preventivo o a priori, tiene su base de sustentación en el principio *pacta sunt servanda* y la norma prevista por el Artículo 27 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales, por cuyo mandato: *“un Estado parte en un tratado no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento del tratado”*.

Sobre la base de la norma prevista por el Artículo 202, numeral 9) de la constitución, la configuración procesal prevista por los Artículos 149 al 151 de la Ley N° 027, delimita el ámbito de acción del Tribunal Constitucional Plurinacional al control preventivo o a priori. Ello significa que las disposiciones y normas de los tratados o convenios internacionales que entran en vigencia no pueden ser sometidos a control correctivo o a posteriori, es decir, no pueden ser impugnados de inconstitucionalidad por la vía de la Acción de Inconstitucionalidad abstracta o concreta.

### **III.B.3. EL CONTROL PREVIO DE CONSTITUCIONALIDAD Y LOS ACUERDOS DE TRÁMITE SIMPLIFICADO.**

Realizada la aproximación general al Control Previo de Constitucionalidad con relación a los tratados internacionales en general, corresponde analizar su relación con los Acuerdos de Trámite Simplificado ‘fast track’.

En este sentido, conforme a lo previsto por el Artículo 202, numeral 9) de la Constitución Política del Estado y la configuración procesal prevista por los

Artículos 149 al 151 de la Ley N° 027, se tiene que dicho control no alcanza a los Acuerdos de Trámite Simplificado 'fast track'.

Ello, porque como se mencionó, una de sus características principales, es precisamente evitar la "ratificación" en tanto no se absuelva la duda sobre la constitucionalidad o no del instrumento legal correspondiente.

Pero dadas las características de los Acuerdos de Trámite Simplificado 'fast track', de las que resalta el acotar tiempos para su aplicación, puesto que ingresa en vigencia el momento mismo de su suscripción, ese control deviene en ajeno a su proceso de gestación e ingreso en vigencia.

Extremo que viene apoyado, a su vez, por la jerarquía normativa precisada en el capítulo anterior y, también, lo previsto en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, que dispone: *"El consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado se manifestará mediante la firma de su representante: a) cuando el tratado disponga que la firma tendrá ese efecto; b) cuando conste de otro modo que los Estados negociadores han convenido que la firma tenga ese efecto; o c) cuando la intención del Estado de dar ese efecto a la firma se desprenda de los plenos poderes de su representante o se haya manifestado durante la negociación. 2. Para los efectos del párrafo 1: a) la rúbrica de un texto equivaldrá a la firma del tratado cuando conste que los Estados negociadores así lo han convenido; b) la firma "ad referéndum" de un tratado por un representante equivaldrá a la firma definitiva del tratado si su Estado la confirma".*

Ahora bien, cabe aclarar que la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados y como se mencionó, si bien no fue ratificada por el Estado Plurinacional de Bolivia, fue suscrita el 23 de mayo de 1969; en consecuencia, si bien no se la podría cumplir por no estar ratificada, al suscribirla, el Estado se halla obligado, en el entorno internacional, a observarla; por ello, no se puede

imposibilitar tal aplicación interponiendo la falta del cumplimiento de requisitos legales internos.

Así, dichos Acuerdos de Trámite Simplificado, al evitar el proceso de “ratificación”, también evitan el “control previo de constitucionalidad”, puesto que no se configura oportunidad en la que el legislador, pueda someter a consulta de constitucionalidad al Tribunal Constitucional, cuando se hallen dudas en su texto, que pudiesen contravenir la Constitución Política del Estado, la Normativa interna del Estado; comprometiendo de esta forma al Estado a su cumplimiento inexcusable, a riesgo de cometer ilegalidades en su aplicación, más aún, cuando las instituciones intervinientes o involucradas en el cumplimiento del Acuerdo, no conocen el texto del mismo.

Finalmente, en materia tributaria, cuando el Acuerdo de Trámite Simplificado, compromete el reconocimiento de exenciones o normas para evitar la doble tributación internacional, en el trámite de su vigencia, cuando se omite la “ratificación”, también se omite automáticamente el “control previo de constitucionalidad”, ejercido por el Tribunal Constitucional a solicitud del Órgano Legislativo, precisamente, eludiendo la verificación de la observancia del Principio de Legalidad y Reserva de Ley, a riesgo de que por decisión del Órgano Ejecutivo, se suscriba dichos Acuerdos, contraviniendo dichos Principios, tornando inaplicables a los Acuerdos ‘fast track’ y, a la vez, contraponiéndose al principio “pacta sunt servanda”.

#### **III.B.4. LOS ACUERDOS INTERNACIONALES SUSCRITOS POR EL ESTADO BOLIVIANO HASTA ANTES DEL INGRESO EN VIGENCIA DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO**

Es necesario identificar dos tiempos, en torno a la promulgación de la Constitución Política del Estado, el 07 de febrero de 2009, considerando precisamente estipulaciones contenidas ahora en la actual Carta Fundamental.

Considerando que desde el nacimiento de la antes República de Bolivia, actual Estado Plurinacional de Bolivia, se suscribieron Acuerdos de Trámite Simplificado que contienen compromisos sobre exenciones tributarias o normas sobre doble tributación internacional, contraviniendo el Principio de Legalidad y Reserva de Ley, se deberán considerar los siguientes escenarios, a efectos de colegir su aplicación y legalidad:

- a) Los Acuerdos de Trámite Simplificado en materia tributaria, suscritos antes de la promulgación de la Constitución Política del Estado, el 7 de febrero de 2009.
- b) Los Acuerdos de Trámite Simplificado en materia tributaria, suscritos después de la promulgación de la Constitución Política del Estado, el 07 de febrero de 2009.

En el primer escenario, la actual Constitución Política del Estado, mediante su Disposición Transitoria Novena, ha establecido que: *“Los tratados internacionales anteriores a la Constitución y que no la contradigan se mantendrán en el ordenamiento jurídico interno, con rango de ley. En el plazo de cuatro años desde la elección del nuevo Órgano Ejecutivo, éste denunciará y, en su caso, renegociará los tratados internacionales que sean contrarios a la Constitución”*.

En tal sentido, en el primer escenario, existe la posibilidad de promover la “denuncia” o “renegociación” de los Acuerdos de Trámite Simplificado en materia tributaria que contradigan el Principio de Legalidad o Reserva de Ley, a efectos de excluirlos o adecuarlos al ordenamiento jurídico por tratarse de normas con clara inobservancia a la Constitución Política del Estado y al Código Tributario boliviano.

Sin embargo, en un marco de seguridad jurídica y de preservar los niveles de cumplimiento de los compromisos asumidos por el Estado, se identifica como



altamente compleja la ausencia de un un procedimiento específico para la promoción de dichas denuncias a efectos de conducir y otorgar los lineamientos generales para lograr con el objetivo trazado y cumplir el plazo de los cuatro años establecidos por la norma fundamental.

Respecto al segundo escenario, al no existir una Ley que regule la celebración de tratados, conforme manda el Artículo 258 de la Constitución Política del Estado, que regule los procedimientos de negociación, suscripción y ratificación, dichos Acuerdos de Trámite Simplificado, al no ser ratificados ni contar con el control previo de constitucionalidad, se arriesgan a ser suscritos contraviniendo la Norma Fundamental y las Leyes bolivianas, recayendo en su inaplicación e ilegalidad, vulnerando además el principio “pacta sunt servanda”; a cuyo efecto, es recomendable la emisión de la Ley de Celebración de Tratados que, considere el cumplimiento y observancia de determinados requisitos, cuando se trate de la suscripción de Acuerdos de Trámite Simplificado que trate normas sobre exenciones o doble tributación internacional o que generalmente involucre normativa tributaria.

## SECCIÓN C

### EL PROCEDIMIENTO LEGISLATIVO, EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD O RESERVA DE LEY VULNERADO Y LA DENUNCIA DE ACUERDOS DE TRÁMITE SIMPLIFICADO

#### III.C.1. EL PROCEDIMIENTO LEGISLATIVO.

A efectos de identificar el procedimiento legislativo a seguir en el caso de la ratificación de Tratados Internacionales, Convenios y otros instrumentos jurídicos internacionales, que así lo requieren, consiste en el cumplimiento de los siguientes pasos:

- a) La entidad que gestiona el Tratado, Convenio o Instrumento Jurídico Internacional, elabora una carpeta observando los requisitos establecidos en los artículos 135 y 136 del Decreto Supremo N° 29894 de 7 de febrero de 2009. Así se remite al Ministerio de la Presidencia.
- b) Una vez revisado por la Dirección General de Gestión Legislativa Plurinacional, dependiente del Viceministerio de Coordinación y Gestión Gubernamental del Ministerio de la Presidencia, corresponde elevar al Presidente del Estado Plurinacional de Bolivia.
- c) Asimismo, el Presidente del Estado Plurinacional de Bolivia, se dirige al Presidente de la Asamblea Legislativa Plurinacional, remitiéndole la documentación correspondiente de respaldo del Anteproyecto de Ley.
- d) El Presidente de la Asamblea Legislativa Plurinacional, envía el Anteproyecto de Ley a la Cámara de Diputados para su pronunciamiento correspondiente. Ésta se constituye en la Cámara de Origen.
- e) Discusión del Proyecto de Ley en Cámara de Origen
  - a. Discusión del Proyecto en grande
  - b. Discusión del Proyecto en detalle
  - c. Votación del Proyecto
    - i. Aprobación: Se envía a la Cámara Revisora
    - ii. Rechazo: No puede ser presentado nuevamente en el periodo legislativo

- f) Discusión del Proyecto de Ley en Cámara Revisora
  - a. Discusión del Proyecto en grande
  - b. Discusión del proyecto en detalle
  - c. Votación del Proyecto
    - i. Aprobación: Se deriva al Órgano Ejecutivo para su promulgación
    - ii. Introducción de enmiendas: Retorna a la Cámara de Origen para su revisión
    - iii. Rechazo del Proyecto: Se remite a la Comisión o se retira por el autor, previa aprobación del Presidente del Pleno.
- g) Envío al Poder Ejecutivo
  - a. Promulgación de la Ley y publicación en la Gaceta Oficial
  - b. Veto parcial de la Ley y envío a la Cámara de Origen, dentro de los siguientes diez días al veto

Dicho procedimiento se halla regulado por la Constitución Política del Estado como Norma Suprema y los Reglamentos de la Cámara de Diputados y de Senadores, que al no existir una norma que regule la celebración de Tratados, corresponde aplicar la normativa glosada en el orden antes citado.

### **III.C.2. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD O RESERVA DE LEY VULNERADO.**

El propósito de identificar el Principio de Legalidad o de Reserva de Ley, refleja su importancia, pues ha de determinar el por qué de la inconstitucionalidad de los Acuerdos de Trámite Simplificado en materia tributaria, analizado en capítulos anteriores.

Conforme establece el Código Tributario boliviano en su Artículo 6, que dispone como lineamiento el Principio de Legalidad, principal principio del Derecho Tributario, prevé: *“Sólo la Ley puede: 1. Crear, modificar y suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria; fijar la base imponible y alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma; y designar al sujeto pasivo. 2. Excluir hechos económicos gravables del objeto de un tributo. 3. Otorgar y suprimir*

*exenciones, reducciones o beneficios. 4. Condonar total o parcialmente el pago de tributos, intereses y sanciones. 5. Establecer los procedimientos jurisdiccionales. 6. Tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones. 7. Establecer privilegios y preferencias para el cobro de las obligaciones tributarias”.*

Los Acuerdos de Trámite Simplificado suscritos en materia tributaria, deberán observar inexcusablemente la precitada norma legal, a efectos de no incurrir en su ilegalidad y consecuente inaplicabilidad; toda vez que, uno de los principios esenciales del Estado moderno es el de *legalidad* de la tributación, también conocido por *reserva de ley* <sup>(66)</sup>, que la doctrina considera como regla fundamental del derecho público.

La importancia de este principio da idea el hecho de que las constituciones escritas lo incluyan en el texto, pues en la organización democrática reafirma el concepto de que sólo el parlamento, como representante del pueblo, puede crear contribuciones o eximirlas <sup>(67)</sup>.

Dicho principio constitucional, consagrado en el Artículo 158, parágrafo I, numeral 23 de la Constitución Política del Estado, que establece entre otras atribuciones de la Asamblea Legislativa: *“A iniciativa del Órgano Ejecutivo, crear o modificar impuestos de competencia del nivel central del Estado. Sin embargo, la Asamblea Legislativa Plurinacional a pedido de uno de sus miembros, podrá requerir del Órgano Ejecutivo la presentación de proyectos sobre la materia. Si*

---

<sup>66</sup> Trobadas ve una diferencia entre legalidad y reserva de ley, el primero significaría la “sumisión de la actividad tributaria a la ley”, en tanto que la segunda “consiste en establecer que la regulación de ciertas materias ha de hacerse necesariamente por ley formal” y es un límite al poder reglamentario de la administración; sin embargo, reconoce que “la identidad de ambas materias es evidente”. En cambio, Araújo Falsao estima que son expresiones equivalentes (El hecho generador de la obligación tributaria, Trad, Espl Depalma, buenos Aires, 1964 Pág. 153 y Ss.)

<sup>67</sup>Op Cit. Pág. 312

*el Órgano Ejecutivo, en el término de veinte días no presente el proyecto solicitado, o la justificación para no hacerlo, el representante que lo requirió u otro, podrá presentar el suyo para su consideración y aprobación*"; concordante con el Artículo 6 Código Tributario, se consagra con el siguiente aforismo: "No puede haber tributo sin ley previa que lo establezca", en latín: "**NULUM TRIBUTUM SINE LEGE**".

Que según Jarach <sup>(68)</sup>, la base *histórico-constitucional* del principio de legalidad, es que los tributos representan invasiones del poder público en las riquezas particulares; en un Estado de Derecho estas invasiones deben hacerse únicamente a través del instrumento legal, o sea, de la ley; el Estado no puede penetrar a su arbitrio en los patrimonios particulares para sacar de ellos una tajada a su placer.

Y concluye dicho autor *"en materia de Derecho Tributario sustantivo, es decir, aquellas normas que contienen los supuestos y los elementos de la relación jurídica tributaria, sólo la ley puede establecerlas y no puede facultarse al Poder Ejecutivo para completarlas, no otorgarse poderes discrecionales a la administración para aplicar o no los impuestos, o aplicarlos en una forma en determinados casos y en forma distinta en otros"* <sup>(69)</sup>.

En el presente caso objeto de estudio, se deberá observar la aplicación del referido principio, antes de la suscripción de Acuerdos de Trámite Simplificado; empero, no sólo observarlo, sino corroborar la legalidad de las disposiciones establecidas en dichos Acuerdos, antes de su suscripción.

Aún así, no es suficiente observar las disposiciones constitucionales a efectos de corroborar su legalidad, sino también, otorgar a dichos Acuerdos de Trámite

---

<sup>68</sup> JARACH, Dino "Curso Superior de Derecho Tributario" Ob. Cit. Tomo I Pág. 102

<sup>69</sup> Ídem. Pág. 111/2

Simplificado, el rango normativo que conforme establece el Principio de Legalidad o Reserva de Ley en materia tributaria exige la Constitución Política del Estado y el Código Tributario, que es la “ratificación” o aprobación congresal.

### **III.C.3. LA DENUNCIA DE LOS ACUERDOS DE TRÁMITE SIMPLIFICADO.**

Entonces, nuevamente los Acuerdos de Trámite Simplificado, al establecer exenciones tributarias o normas sobre la doble tributación internacional, excediendo las normas constitucionales, nunca hallarán la legalidad para ser aplicables, puesto que la Constitución y el Código Tributario, imperativamente exigen rango de “Ley”; aspecto que dificulta su aplicación internamente, nuevamente, vulnerando el principio “pacta sunt servanda”.

Por ello, resulta imprescindible, iniciar el proceso de denuncia y/o renegociación de los Acuerdos de Trámite Simplificado suscritos hasta el momento, que inobservando el Principio de Legalidad o Reserva de Ley, dispusieron exenciones tributarias o normas sobre doble tributación internacional.

Al amparo de lo dispuesto en la Disposición Transitoria Novena de la Constitución Política del Estado, deberá promoverse el proceso de “denuncia” y/o la “renegociación”, cuando corresponda.

Sobre la Disposición Transitoria Novena, conviene aclarar que en el caso de que dichos Tratados Internacionales fueran contrarios a la Constitución y no fueran denunciados en el tiempo establecido en la Disposición Transitoria Novena, se deberá aplicar el Artículo 260 de la Constitución Política del Estado, en cuanto al procedimiento de denuncia posterior al término establecido.

Cabe resaltar, que el plazo dispuesto en la precitada Disposición Novena, empezó a computarse a partir del 22 de enero de 2010, cuando fue posesionado el nuevo Órgano Ejecutivo, en tal sentido, a la fecha se evidencia que ha

transcurrido más de dos años, quedando menos de tres, para efectuar dicho cumplimiento.

Indagando sobre el procedimiento jurídico - constitucional de la denuncia, como instrumento de derecho internacional público, por el cual, el Estado decide retirar su consentimiento en la participación de dichos Acuerdos de Trámite Simplificado; haciéndose necesario, establecer un procedimiento transitorio, cuyo efecto sea vinculante y de observancia obligatoria para todas las instituciones que conforman el Órgano Ejecutivo y se hallan involucrados en la materia tributaria (Viceministerio de Política Tributaria, Servicios de Impuestos Nacionales y Aduana Nacional), y que constituyen las entidades intervinientes y ejecutoras de los Tratados Internacionales en sus respectivas áreas.

A partir de ello, y siendo necesaria la especificación de las instancias actoras, se deberá establecer términos para que las entidades intervinientes y ejecutoras de los Acuerdos de Trámite Simplificado 'fast track', cumplan con el plazo establecido en la Disposición Transitoria Novena de la Constitución, a fin de observar el cumplimiento del plazo dispuesto en la citada disposición constitucional; para ello el procedimiento transitorio deberá investir el rango jerárquico más conveniente.

Al respecto, la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969, ha establecido que un Tratado terminará: *“a) conforme a las disposiciones del Tratado, o b) en cualquier momento, por consentimiento de todas las partes después de consultar a los demás Estados contratantes; asimismo, el punto 56, estipula sobre la “Denuncia o retiro en el caso de que el tratado no contenga disposiciones sobre la terminación, la denuncia o el retiro”, un tratado que no contenga disposiciones sobre su terminación ni prevea la denuncia o el retiro del mismo, no podrá ser objeto de denuncia o de retiro a menos: a) que conste que fue intención de las partes admitir la posibilidad de denuncia o de retiro: o b) que el derecho de denuncia o de retiro pueda inferirse de la naturaleza del tratado”, a*

tal efecto, se prevé que: *“Una parte deberá notificar con doce meses, por lo menos, de antelación su intención de denunciar un tratado o de retirarse de él conforme al párrafo 1”*.

Asimismo, la denuncia, es la declaración unilateral a través de la cual un Estado Parte, decide retirar su consentimiento de un Tratado Internacional, rompiendo la relación obligatoria que le vinculaba a través del mismo y a su cumplimiento.

Se basa en el principio de soberanía de los Estados. Al igual que los Estados pueden vincularse a otros contrayendo obligaciones mediante los Tratados, pueden desvincularse por su mera voluntad mediante una denuncia.

La denuncia de un tratado es el mecanismo jurídico para dar por terminadas las obligaciones internacionales asumidas al firmarlo, pero, en tal caso, los efectos de la denuncia nunca podrán ser retroactivos.

Ahora bien, la “renegociación”, como su nombre lo indica es volver a negociar los términos y disposiciones de un Acuerdo, no para dejarlo sin efecto, sino para adecuarlo a sus intereses. Al respecto, el Dr. Moreno Baldiviezo, comenta: *“(…) Si tomamos en cuenta la disposición transitoria Novena de la propia Constitución, cuando establece que los tratados internacionales anteriores a la Constitución (todos los BITs firmados por Bolivia son anteriores a la vigencia de la Constitución) y que no la contradigan se mantendrán en el ordenamiento jurídico interno con rango de Ley, en un plazo de cuatro años desde la elección del nuevo Órgano Ejecutivo (22 de Enero de 2010), éste denunciará y, en su caso, renegociará los tratados internacionales que sean contrarios a la Constitución.*

*Esto viene a significar que, el Presidente de la República (Presidente del Órgano Ejecutivo en términos de la actual Constitución) tiene la facultad constitucional de denunciar un Tratado Internacional y en su caso renegociar los Tratados*



*Internacionales que sean contrarios a la Constitución. Ante esto, el plazo está corriendo y corresponderá a criterio del Presidente del Órgano Ejecutivo denunciar o no un Tratado Internacional. Sin embargo, lo que no es coherente viene a resultar la renegociación de tratados internacionales contrarios a la Constitución.*

*Considero que si hubieran tratados internacionales contrarios a la presente Constitución vigente, (Constitución de 7 de Febrero de 2009), estaríamos ante la facultad de renegociar dichos tratados contrarios a la Constitución, pero ¿Cómo se pueden renegociar tratados contrarios a la Constitución? Tendríamos que aplicar en toda su extensión la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados internacionales, pero renegociar un Tratado Internacional es una contradicción muy difícil de ser cumplida”<sup>(70)</sup>.*

Respecto al objeto de análisis, los Acuerdos de Trámite Simplificado en materia tributaria, que establecen exenciones tributarias y normas sobre la doble tributación internacional, tienen el mismo tratamiento que cualquier Tratado, es decir, no goza de ninguna especificidad. Empero, todos los Tratados, Acuerdos y Convenios, contrarios a los principios y normas constitucionales que deberán ser denunciados, y en su caso, renegociados, requieren un procedimiento interno a cumplir, en concordancia al procedimiento establecido por los mismos instrumentos internacionales, cuando corresponda.

Por ello, siendo las instituciones involucradas en el cumplimiento o inobservancia de los Acuerdos de Trámite Simplificado, el Viceministerio de Política Tributaria, el Servicio de Impuestos Nacionales y la Aduana Nacional, todos dependientes del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, deberán iniciar el proceso de denuncia de aquellos Acuerdos que estipulen exenciones tributarias y/o normas

---

<sup>70</sup> [http://www.emba.com.bo/index.php?option=com\\_content&view=article&id=120%3Aarbitraje-y-la-constitucion&Itemid=114&lang=es](http://www.emba.com.bo/index.php?option=com_content&view=article&id=120%3Aarbitraje-y-la-constitucion&Itemid=114&lang=es)

sobre doble tributación internacional, contraviniendo el principio de legalidad o reserva de ley en materia tributaria, pero para ello, también se requiere y con urgencia, un procedimiento para la denuncia de dichos Acuerdos.

Dichas instituciones, son las llamadas a iniciar el procedimiento de denuncia en virtud a que son las directas involucradas en su aplicación y concesión de exenciones tributarias o la aplicación de normas sobre doble tributación internacional.

Sin embargo, si bien éstas instituciones intervinientes son las responsables de iniciar el proceso de denuncia, deberán ejecutar dicho proceso, a través de los conductos diplomáticos correspondientes, para cuyo efecto, se requerirá la intervención del Ministerio de Relaciones Exteriores, es decir, de la Cancillería del Estado, para que en el marco de sus atribuciones y dentro del relacionamiento externo, active dichos mecanismos de denuncia o renegociación cuando corresponda y ejecute lo solicitado por las instituciones intervinientes.

Así, el Artículo 9 de la Ley N° 1444 de 15 de febrero de 1993, del Servicio de Relaciones Exteriores, estipula que: *“El Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto, tiene las siguientes atribuciones y funciones principales sujetas a la presente Ley y sus reglamentos: 9.1. Estudiar y evaluar las relaciones internacionales, velando por la defensa de los intereses del Estado y formular los lineamientos fundamentales de la Política Exterior boliviana. 9.2. Ejecutar la Política Exterior mediante la acción de sus propios órganos y de las Misiones Diplomáticas, Misiones Especiales y Consulares de Bolivia en el extranjero (...) 9.6. Dirigir los estudios, la elaboración y la negociación de Tratados, Convenios e Instrumentos internacionales; velar por el cumplimiento en los que Bolivia sea parte y llevar el registro y archivo y hacer el seguimiento permanente de los mismos”.*

Asimismo, el Artículo 17 del Decreto Supremo Nº 29894 de 7 de febrero de 2009, de Estructura Organizativa del Órgano Ejecutivo del Estado Plurinacional de Bolivia, dispone entre las atribuciones del Ministro de Relaciones Exteriores: “a) *Incorporar en las relaciones internacionales los principios constitucionales del Estado Plurinacional.* b) *Proponer, coordinar y ejecutar la política exterior del Estado Plurinacional (...)* c) *Suscribir tratados, convenios y otros instrumentos jurídicos internacionales, en el marco de los preceptos de la Constitución Política del Estado Plurinacional, asegurando su registro y custodia”.*

Específicamente, las instancias encargadas de realizar la valoración técnico-jurídica de dichos Instrumentos Internacionales que requieren ser denunciados y en su caso, renegociados, son aquellas instituciones que reciben las solicitudes de exenciones, efectúan fiscalizaciones sobre su aplicación, aplican las normas sobre doble tributación internacional, es decir, en general aplican la norma tributaria.

Por ello, la concesión de una exención indebida o que contraviene el ordenamiento jurídico tributario y la Constitución Política del Estado, es detectada por dichas instancias involucradas; aludiendo al Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, a través del Viceministerio de Política Tributaria, Servicio de Impuestos Nacionales y la Aduana Nacional.

Empero, como ya se mencionó, la denuncia o renegociación, deberá desarrollarse a través de los conductos diplomáticos correspondientes, es decir, a través de la Cancillería del Estado Plurinacional de Bolivia, encargada del relacionamiento externo.

## SECCIÓN D

### LEGISLACIÓN COMPARADA

Para el desarrollo de la presente Sección, aplicando la Legislación Comparada con el Estado Plurinacional de Bolivia, se analizó la normativa de los países miembros de la Comunidad Andina: i) República de Colombia, ii) República del Ecuador, iii) la República del Perú y, iv) la República de Chile, como país asociado, respecto al Control de Constitucionalidad y la ratificación de los Acuerdos de Trámites Simplificado “fast track” en materia tributaria.

#### III.D.1. REPÚBLICA DE COLOMBIA

La Constitución Política colombiana, confía a la Corte Constitucional, creada por la vigente carta fundamental de 1991, la guarda de la integridad y supremacía de la Constitución, “en los estrictos y precisos términos”, del inciso 10 del Artículo 241, por el que cumple la función entre otras, de decidir definitivamente sobre la exequibilidad de los tratados internacionales y de las leyes que los aprueben, para cuyo fin el Gobierno los remitirá a la Corte, dentro de los seis días siguientes a la sanción de la Ley (<sup>71</sup>).

Añade el referido inciso del Artículo 241, que cualquier ciudadano podrá intervenir para defender o impugnar la constitucionalidad de aquéllos: *“Si la Corte los declara constitucionales, el Gobierno podrá efectuar el canje de notas; en caso contrario no serán ratificados”*.

El mencionado tramo del Artículo 241 se clausura preceptuando que, cuando una o varias normas de un tratado multilateral sean declaradas inexecutable por

---

<sup>71</sup>Cifuentes Muñoz cataloga al control de la Corte Constitucional en Colombia, sobre los Tratados Internacionales y las Leyes que los aprueban, como “control oficioso de constitucionalidad” (Cifuentes Muñoz, Ecuador, “Informe sobre la jurisdicción constitucional en Colombia”, pág. 71).

la Corte Constitucional, el Presidente de la República sólo podrá manifestar el consentimiento formulando la correspondiente reserva.

El numeral 2 del Artículo 189 de la Constitución colombiana, también atribuye al Presidente de la República, como Jefe de Estado, Jefe de Gobierno y Suprema Autoridad Administrativa, competencia para dirigir las relaciones internacionales y celebrar con otros Estado y sujetos de derecho internacional, tratados o convenios que se someterán a la aprobación del Congreso.

A su tiempo, el inciso 16 del Artículo 150 del mismo cuerpo constitucional, dispone que corresponde al Congreso hacer las leyes, por medio de las cuales ejercerá las funciones que enumera, entre las que cabe destacar la de aprobar o improbar los tratados que el Gobierno celebre con otros Estados o con entidades de derecho internacional, tratados por medio de los cuales el Estado, podrá sobre bases de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional, transferir parcialmente determinadas atribuciones a organismos internacionales, que tengan por objeto promover o consolidar la integración económica con otros Estados.

Para graficar conclusivamente, corresponde indicar que se ha sostenido que el esquema de control de constitucionalidad imperante se inscribiría en el modelo mixto, *“aunque la labor de la Corte Constitucional viene plasmando un sistema ‘real’ que tiende a orientarse hacia formas de control concentrado de constitucionalidad de las normas legales”* (<sup>72</sup>).

### **III.D.1.1. LÍNEA JURISPRUDENCIAL SOBRE LOS ACUERDOS DE TRÁMITE SIMPLIFICADO EN LA REPÚBLICA DE COLOMBIA**

---

<sup>72</sup> EGUIGUREN, Praeli Francisco. “Estudios Constitucionales”, ARA Editores, Lima 2002, Pág. 265.

Aplicando la normativa anteriormente glosada, respecto a la ratificación de los Acuerdos de Trámite Simplificado en materia tributaria, se identificó la Sentencia C-622/04, con N° de Referencia: expediente D-5043, sobre la Demanda de inconstitucionalidad contra el Artículo 44, numerales 8 y 9, parciales, de la Ley 633 de 2000, en la ciudad de Bogotá, D. C., el 29 de junio de 2004, relativa a la acción pública de inconstitucionalidad, la ciudadana Diana Catalina Torres Artunduaga, actuando en nombre propio y haciendo uso de los derechos consagrados en el artículo 40 numeral 6 y 95 numeral 7 de la Constitución Política, demandó la inconstitucionalidad del artículo 44, numerales 8 y 9, parciales, de la Ley 633 de 2000, *“por la cual se expiden normas en materia tributaria, se dictan disposiciones sobre el tratamiento a los fondos obligatorios para la vivienda de interés social y se introducen normas para fortalecer las finanzas de la Rama Judicial”*.

Así, el Artículo 44, dispone: *“Oportunidad para allegar pruebas al expediente. Adiciónase el Artículo 744 del Estatuto Tributario con los siguientes numerales:*

*“8. Haber sido obtenidas y allegadas en cumplimiento de acuerdos interinstitucionales recíprocos de intercambio de información, para fines de control fiscal con entidades del orden nacional o con agencias de gobiernos extranjeros.*

*9. Haber sido practicadas por autoridades extranjeras a solicitud de la Administración Tributaria, o haber sido practicadas directamente por funcionarios de la Administración Tributaria debidamente comisionados de acuerdo a la ley”*.

Sobre la normativa glosada, la accionante considera que los apartes demandados vulneran los artículos 150, numeral 16, 189, numeral 2º, 224 y 21, numeral 10, de la Constitución, en virtud de que una ley ordinaria como la demandada permite aplicar un acuerdo internacional, sin que se hayan surtido

los trámites constitucionales de rigor, a saber, la expedición de la ley aprobatoria de tratado por parte del Congreso y el análisis de su constitucionalidad por parte de la Corte Constitucional (conforme se realizó en el Análisis del Capítulo Anterior). Indica además, que el Estado colombiano sólo puede obligarse legítimamente una vez se hayan surtido los trámites internos de aprobación del tratado, lo que no sucede en el presente caso.

Afirma que si bien existen excepciones a la aplicación de este procedimiento interno, solamente se pueden aplicar en caso de convenios económicos y comerciales adoptados por organismos internacionales que lo dispongan así, según lo establecido en el artículo 224 constitucional, y la aplicación de tal excepción es restringida. Afirma que, incluso tratándose de estas excepciones, una vez entre en vigor provisionalmente el Convenio, el Presidente lo deberá someter al Congreso y, en caso de que no sea aprobado, se suspenderá su aplicación. Como ejemplo de la restricción en la aplicación de la excepción, la demandante cita la Sentencia C-896 de 2003.

Agrega además, que la norma permite aplicar un acuerdo internacional así no lo denomine como tal, puesto que, como señaló la Corte Constitucional en Sentencia C-789 de 1999, *"es claro que no es el nombre o denominación de un instrumento internacional sino su contenido lo que define la naturaleza del tratado. (...)"*.

Por otro lado, afirma: *"(...) en nuestro ordenamiento jurídico no existen tratados simplificados o convenios ejecutivos, como lo indicó la Corte en la Sentencia C-400 de 1998. En esa medida, el Presidente, en respeto del principio de legalidad, si bien por atribución constitucional dirige las relaciones internacionales, no puede usurparle al Congreso o a la Corte Constitucional sus facultades en el trámite de formación del tratado"*.

Por último, añade que:“(…) *no existen tratados celebrados por Colombia de los cuales la norma demandada pueda considerarse como desarrollo posterior*”.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de la República de Colombia, manifestó que, el artículo demandado sólo se refiere al momento para allegar las pruebas al expediente y no regula el procedimiento de recaudo probatorio. Si la administración desea allegar pruebas obtenidas de acuerdos interinstitucionales lo hará en virtud de la existencia previa de acuerdos celebrados entre los países intervinientes.

Afirma que, para un cabal desarrollo de los programas de fiscalización, las autoridades tributarias necesitan de la cooperación judicial internacional, puntualizada en el intercambio de información con agencias de gobiernos extranjeros.

La intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, expresa: “(…) *la solicitud de inexecutable del numeral 8 del artículo demandado en aplicación del precedente constituido por la Sentencia C-896 de 2003 en la cual una norma con texto semejante al ahora demandado fue sacada del ordenamiento jurídico. Sin embargo, con respecto a lo estipulado en el numeral 9 del artículo cuestionado, solicita se declare la executable, toda vez que regula un aspecto procedimental de traslado de pruebas o comisión para la práctica de éstas en el exterior, de acuerdo a los lineamientos del Código de Procedimiento Civil, aplicables, por remisión expresa, al aspecto tributario*”.

El Procurador General de la República de Colombia, considera que: “(…) *con respecto al numeral 8 existe cosa juzgada material, en virtud de que una expresión de igual tenor, contenida en el artículo 89 de la Ley 788 de 2002, que adicionó el artículo 742 del Estatuto Tributario, fue analizada en la sentencia C-896 de 2003, encontrándose inexecutable. Lo anterior por hallar que el artículo demandado propiciaba la celebración de acuerdos interinstitucionales con*



*agencias de gobiernos extranjeros por quienes no tienen la representación internacional de Colombia, al igual que la celebración de acuerdos interinstitucionales en materia de valoración de pruebas no avalados por el Congreso y la Corte”.*

*Así, en virtud al numeral 8 que: “(...) se refiere a la oportunidad para allegar pruebas al expediente cuando han sido obtenidas en cumplimiento de acuerdos interinstitucionales recíprocos de intercambio de información con agencias de gobiernos extranjeros para fines fiscales, se permite que funcionarios sin competencia firmen acuerdos sin el correspondiente trámite interno”.*

*Por otro lado, estima que: “(...) la expresión contenida en el numeral 9 del artículo 44 no tiene relación alguna con la celebración de acuerdos simplificados, toda vez que se refiere a la oportunidad para allegar pruebas al expediente cuando han sido practicadas por autoridades extranjeras a solicitud de la administración tributaria. Al no tener relación alguna con el cargo de la demanda, carece del requisito de pertinencia y, por tanto, procede un fallo inhibitorio frente a tal numeral”.*

Lo anterior no obsta para considerar como válidos los fundamentos expuestos en la Sentencia C-896/03 para el análisis de la presente demanda, como se expondrá posteriormente.

En el presente caso, la Sala determinó si los apartes demandados, **referentes a la oportunidad de allegar pruebas en los procedimientos tributarios, contrarían la Constitución por conferir facultades para la celebración de acuerdos simplificados, obviando el trámite interno de la ley aprobatoria de tratado y el control oficioso de la Corte Constitucional.**

Respecto a la necesidad de celebración de Acuerdos Internacionales con el debido respeto al trámite interno en su aprobación, la Corte Constitucional

colombiana, en desarrollo de los artículos 241, numeral 10, y 150, numeral 16, de la Constitución, ha establecido en su jurisprudencia que contrarían la Constitución todos aquellos tratados celebrados sin el lleno de los requisitos del trámite interno, a saber, existencia de ley aprobatoria del tratado y análisis de constitucionalidad de ésta y el tratado que contiene, por parte de la Corte. Al respecto, ha señalado que:

*"El Estado colombiano sólo puede legítimamente obligarse a nivel internacional una vez se hayan surtido los trámites internos de aprobación del tratado, tal y como lo ordena la Carta. Es una norma fundamental sobre competencia de nuestro ordenamiento que debe haber previamente aprobación del Congreso y revisión constitucional por esta Corte para que el Ejecutivo pueda manifestar internacionalmente el consentimiento de Colombia."*<sup>1</sup>

Antes de entrar a analizar el aparte demandado, la Corte consideró necesario establecer que el numeral 8 del artículo 40, contentivo de la expresión "o con agencias de gobiernos extranjeros" contiene dos partes.

Asimismo, la Sentencia Constitucional señala: "Una norma de alcance semejante a la que ahora se estudia fue analizada en la Sentencia C-896 de 2003, Magistrado Ponente Jaime Araujo Rentería. En esta ocasión, se cuestionaba la constitucionalidad del artículo 89 de la ley 788 de 2002 según el cual: *"Las pruebas obtenidas y allegadas en cumplimiento de acuerdos interinstitucionales recíprocos de intercambio de información con agencias de gobiernos extranjeros, en materia tributaria y aduanera, serán valoradas de conformidad con las reglas de la sana crítica con el cumplimiento de los requisitos y condiciones que se establezcan en los respectivos acuerdos"*. La Corporación estimó que esa norma era contraria a la Constitución en la medida en que permitía dar valor jurídico a acuerdos interinstitucionales que no cumplían con los requisitos internos de formación de los tratados y, simultáneamente, facultaba a servidores públicos relacionados con temas tributarios a celebrar acuerdos con agencias de

gobiernos extranjeros, sin el lleno de los requisitos de un tratado. Dijo la Corporación”:

*"La norma permite dar valor jurídico a acuerdos interinstitucionales que no cumplan con los requisitos exigidos por la Constitución para obligar al Estado colombiano y que han sido reiterados por la jurisprudencia de esta Corte; esto es, que sean celebrados por quien tiene la representación internacional del Estado (pues no todos los funcionarios tienen la representación del Estado); que sean aprobados por el Congreso Nacional; sometidos al control de constitucionalidad de la Corte Constitucional y si ésta los declara constitucionales, efectuar el canje de notas.*

*En esta perspectiva, los servidores públicos colombianos relacionados con los temas tributarios o aduaneros estarían facultados para celebrar acuerdos con agencias gubernamentales de Estados extranjeros, que versen sobre el método o procedimiento a seguir para valorar pruebas obtenidas en, y allegadas de, un país extranjero. No obstante, sin que sean aprobados por el Congreso y luego sometidos al control de la Corte Constitucional, y por ésta declarados exequibles, esos acuerdos resultan contrarios a la Constitución, razón por la cual esta norma debe expulsarse del orden jurídico.*

*Para la Corte es claro que el artículo 89 de la ley 788 de 2002 crea una atribución directa en cabeza de funcionarios que carecen de competencia para celebrar tratados o convenios de carácter internacional a nombre de la República de Colombia, con el subsiguiente quebranto de los cánones superiores que radican tal competencia en el Presidente y sus agentes diplomáticos debidamente acreditados para el efecto."*

Si bien el artículo cuya constitucionalidad ya se estudió se refiere a la forma de valoración de las pruebas provenientes del cumplimiento de acuerdos interinstitucionales con gobiernos extranjeros y el que ahora se analiza a las

condiciones en que este tipo de pruebas deben obrar en el expediente para ser valoradas, tanto en uno como en otro artículo se hace mención a la valoración de una prueba - en su forma y condición -, *en cumplimiento de acuerdos interinstitucionales con agencias de gobiernos extranjeros*. Esto hace que ambas normas den pie a la celebración de acuerdos sin el lleno de los requisitos internos como la existencia de ley aprobatoria del tratado y el control constitucional llevado a cabo por esta Corporación, y a la extralimitación de funciones de los servidores públicos vinculados en el sector tributario.

La demandante señala que: *“el numeral 9, al igual que el 8, contiene autorización para aplicar acuerdos simplificados, los cuáles no están permitidos en nuestro ordenamiento jurídico”*.

La Corte ha considerado que la demanda debe recaer *“sobre una proposición jurídica real y existente y no simplemente [sobre una] deducida por el actor, o implícita e incluso sobre otras normas vigentes que, en todo caso, no son el objeto concreto de la demanda. Así, el ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad supone la confrontación del texto constitucional con una norma legal que tiene un contenido verificable a partir de la interpretación de su propio texto”*. Como se analizó, tal presupuesto no es cumplido por la norma demandada.

Consecuentemente, se declaró la inexequibilidad de la expresión *“o con agencias de gobiernos extranjeros”* contenida en el numeral 8 del artículo 44 de la Ley 633 de 2000.

De lo anterior, se puede colegir, que a diferencia del Estado Plurinacional de Bolivia, la República de Colombia, realiza un control estricto de constitucionalidad sobre los tratados y acuerdos internacionales, lo que impide la suscripción de Acuerdos de Trámite Simplificado en materia tributaria, pues como se advirtió, además del control de constitucionalidad riguroso o como se lo

conoce “oficioso”, que opera antes de la promulgación de todas las leyes de ratificación y sobre el contenido del instrumento internacional, es evidente que existe una prohibición expresa en su Constitución por la que ningún Acuerdo o Tratado Internacional será considerado legítimo y la República de Colombia, podrá obligarse a nivel internacional, si no “*una vez que hayan surtido los trámites internos de aprobación del tratado*”, aspecto que otorga plena legalidad a dichos instrumentos y, claramente, los incorpora a su ordenamiento jurídico interno; empero, en el caso de Bolivia, aún no se aplica el control previo de constitucionalidad, mismo que aún no se aclara si es obligatorio o sólo a solicitud de una de las cámaras revisoras del Proyecto de Ley, o si operará sobre el Proyecto de Ley de Ratificación o sobre el contenido del Instrumento Internacional, así, la Constitución Política del Estado, no establece la necesidad de la ratificación obligatoria de todos los Instrumentos Internacionales, aspecto que dificulta el análisis e ingresa en contradicción con la práctica internacional actual, cuando dentro de la misma existen estipulaciones como: “*La aplicación de las normas jurídicas se regirá por la siguiente jerarquía (...) Los tratados internacionales*” y, esto empeora en el ámbito tributario, vulnerando el principio de legalidad o reserva de ley y sobre todo, cuando el Código Tributario, establece que sólo los “Tratados Internacionales ratificados”, ingresan como fuente del derecho tributario.

### **III.D.2. REPÚBLICA DEL ECUADOR**

Una caracterización general del modelo adoptado por la Ley Fundamental evidencia, según García Belaúnde, un sistema dual o paralelo, con la existencia del Tribunal Constitucional con plena autonomía funcional y efectivos poderes

jurisdiccionales y de control, aunque el Poder Judicial mantiene determinadas competencias en materia de inaplicación de leyes inconstitucionales (<sup>73</sup>).

La Norma Fundamental ecuatoriana prevé conforme el Artículo 276, inciso 5, dentro del marco competencial del Tribunal Constitucional, la atribución de dictaminar, de conformidad con la Constitución, tratados o convenios internacionales previo a su aprobación por el Congreso Nacional.

Tal preceptiva se halla en concordancia con la previsión del Artículo 161, en cuanto a que le Congreso Nacional aprobará o improbará los siguientes tratados y convenios internacionales: que se refieran a materia territorial o de límites; que establezcan alianzas políticas o militares; que comprometan al país en acuerdos de integración; que atribuyan a un organismo internacional o supranacional el ejercicio de competencias derivada de la Constitución o la Ley; que se refieran a los derechos y deberes fundamentales de las personas y a los derechos colectivos; y que contengan el compromiso de expedir, modificar o derogar alguna ley.

Al parecer, los tratados y convenios internacionales no referidos a las temáticas individualizadas en el párrafo inmediatamente anterior (es decir, las contenidas en el artículo constitucional 161), pueden ser celebrados y ratificados directamente por el Presidente de la República (quien define la política exterior y dirige las relaciones internacionales) sin la previa aprobación del Congreso Nacional, conforme lo dispuesto en el Artículo 171, inciso 12 de la Constitución Política de la República del Ecuador.

Entonces, conforme el Artículo 162, que preceptúa la aprobación de los tratados y convenios internacionales, se hará en un solo debate y con el voto conforme de la mayoría de los miembros del Congreso, según su párrafo 11, para lo que,

---

<sup>73</sup> GARCÍA, Belaúnde Domingo; op.ñ cit., Pág. 137-138.

previamente, se solicitará el dictamen del Tribunal Constitucional respecto a la conformidad con el tratado o convenio con la Constitución.

Para concluir, en el derecho ecuatoriano, y despejar cualquier duda sobre el momento en que el examen de constitucionalidad debería concretarse, se precisa que la atribución acordada al Tribunal Constitucional, conforme el Artículo 276, inciso 5, está vinculada al “*control previo de constitucionalidad de los instrumentos internacionales*” (74) lo cual es necesario hacer antes de que el Congreso apruebe o ratifique un tratado o convenio internacional, que luego deba ser cumplido por el Estado.

A diferencia del Estado Plurinacional de Bolivia, donde la Constitución Política del Estado, expresa que el Tribunal Constitucional, tiene entre sus atribuciones ejercer el control previo de constitucionalidad “en la ratificación de los tratados”; empero, no señala las áreas donde se obliga a contar con la ratificación inexcusable o la aprobación congresal, limitándose simplemente a obligar al acto popular del referéndum sobre los tratados en cuestiones limítrofes, integración monetaria, integración económica estructural y cesión de competencias; aspecto que en parte ocasiona la falta de control sobre las suscripciones de Acuerdos de Trámite Simplificado en diversas materias, a cuyo efecto el Estado boliviano, se compromete internacionalmente a otorgar determinadas exenciones tributarias o cumplir normas sobre doble tributación internacional, que no se hallan dispuestas en la normativa tributaria interna.

### **III.D.3. REPÚBLICA DEL PERÚ**

Preliminarmente, cabe advertir que en la República del Perú, rige el sistema dual o paralelo, dado que los modelos *difuso y concentrado coexisten*

---

<sup>74</sup> SALGADO, Pesantes Hernán “Jurisdicción y procesos constitucionales en el Ecuador”. En Ferrer MacGregor, Eduardo. Derecho Procesal Constitucional, 2da Edición, Porrúa, México D.F. 2001, Pág. 1270.

*simultáneamente pero separadamente* (<sup>75</sup>). En efecto, en la Carta Fundamental de aquél país, se verifica la institucionalización del control difuso, cuando el Artículo 138 dispone que en todo proceso, de existir incompatibilidad entre una norma constitucional y una legal, los jueces deberán preferir la primera, y, coetáneamente, la del concentrado, al estatuir, en el Artículo 202, inciso 1, y su remisión al Artículo 200, inciso 4, la competencia del Tribunal Constitucional para conocer y resolver, la instancia única, las acciones de inconstitucionalidad contra las normas que tiene rango de ley.

Ya en punto al control de constitucionalidad de los tratados internacionales, la Constitución peruana presenta un complejo mosaico normativo.

Así es posible comprobar que, en mérito al Artículo 31, inciso 2, puede ser sometido a referéndum la aprobación de normas con rango de ley, categoría en la que correspondería entender incluidos a los tratados internacionales, en función de lo dispuesto por el Artículo 200, inciso 4, por conducto del cual se individualizan las normas que adquieren tal rango y que resultan susceptibles de la acción de inconstitucionalidad (volveremos sobre el tema); garantía esta última cuyo conocimiento compete, en instancia única al Tribunal Constitucional, conforme dispone el Artículo 202, inciso 1.

No deja de ser polémico, que se adjudique al Tribunal la atribución de controlar represivamente la constitucionalidad de los tratados internacionales, tarea cuyo ejercicio puede concluir en una sentencia de inconstitucionalidad que se publica en el Diario Oficial y que, al día siguiente de dicha publicación, la norma catalogada como inconstitucional queda sin efecto, según lo dispuesto en el Artículo 204 de la Constitución. La preocupación surge a poco de pensar en el grado de inestabilidad normativa en que se sume al tratado internacional, aún

---

<sup>75</sup> EGUIGUREN, Praeli, Op Cit. Pág. 266.



cuando vigente, con el consecuente demérito de la seguridad jurídica que ello podría desencadenar, la potencial responsabilidad internacional en que el Estado peruano incurriría, y la violación de los principios generales del derecho que tal conducta ocasionaría, cuadro que se agrava si se advierte que Perú ha ratificado, la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, que suscribiera el 23 de mayo de 1969, cuya ratificación fue efectuada a través del Decreto Supremo N° 029-2000-RE, publicado en el Diario Oficial “El Peruano”, de 21 de septiembre de 2000.

Cabe aclarar también, que el sometimiento del tratado internacional al mencionado mecanismo de democracia semidirecta (referéndum) sólo puede configurarse en el supuesto de que dicho instrumento se encuentre en trance de aprobación, pues la propia Ley Fundamental proscribiera tal posibilidad cuando se refiera a “tratados internacionales en vigor”, según su Artículo 32, parte in fine.

Es importante destacar que, en torno a la aprobación de los tratados, la Constitución peruana diseña una duplicidad de procedimientos, con modalidades diversas de acuerdo con la temática a la cual aquéllos se refieran.

En efecto, si versan sobre derechos humanos; soberanía, dominio o integridad del Estado; defensa nacional; u obligaciones financieras del Estado, deberán ser aprobados por el Congreso antes de su ratificación por el Presidente de la República. Igualmente requerirán aprobación de aquél cuerpo legisferante los tratados que crean, modifican o suprimen tributos; los que exigen modificación o derogación de alguna ley y los que requieren medidas legislativas para su ejecución; así lo ha establecido su Artículo 56.

Por el contrario, no se exige previa aprobación del Congreso si los tratados versan sobre materias no contempladas en el referido Artículo 56, pudiendo el Presidente de la República, celebrarlos, ratificarlos o adherir a ellos debiendo sólo dar cuenta al Congreso, de conformidad a lo dispuesto en el Artículo 57,

párrafo 1; sin embargo, cuando los instrumentos internacionales señalados en último término afecten disposiciones constitucionales deben ser aprobados por el mismo procedimiento que rigen la reforma de la Constitución, antes de ser ratificados por el Presidente de la República.

Entonces, pareciera que, paralelamente al aludido mecanismo de control represivo, coexiste otro, ya previo, operable respecto de los tratados que no versen sobre las materias descritas en el Artículo 56 de la Constitución y que afecten disposiciones de ésta, los que con anterioridad a su ratificación por el Presidente de la República, conforme el Artículo 57, inciso 2, deben ser aprobados por el mismo procedimiento que rige la reforma de la Constitución.

En síntesis, la Constitución peruana, si bien configura paralelamente dos tipos de controles, específicamente para el caso de los instrumentos internacionales que creen, modifiquen o supriman tributos, los que exijan modificación o derogación de alguna ley y los que requieren medidas legislativas para su ejecución, deberán contar con la aprobación congresal respectiva, cumpliendo además del control previo de constitucional, tal aspecto, conlleva a concluir que así se suscribieren Acuerdos de Trámite Simplificado en materia tributaria sobre exenciones tributarias o normas sobre doble tributación internacional, por mandato de la misma Constitución, será obligatoria su ratificación y por tanto existirá un control de constitucionalidad imperante.

Comparativamente, el Estado Plurinacional de Bolivia, en su Constitución Política del Estado, se ha limitado de determinar que “los tratados internacionales ratificados” forman parte del ordenamiento jurídico con rango de ley; empero, tampoco fija la obligatoriedad de dicho requisito, así también, fija la obligatoriedad del control previo de constitucionalidad sobre Acuerdos de Trámite Simplificado u otro Instrumento Internacional.

#### **III.D.4. REPÚBLICA DE CHILE**

Es imprescindible destacar que el 26 de agosto de 2005, en la República de Chile, se publicaron importantes reformas a su Constitución Política de 1980, específicamente, relacionadas a la presente temática.

Mediante Decreto Supremo N° 100 de 17 de septiembre de 2005, y en uso de las facultades conferidas por el Artículo 2 de la Ley N° 20.050, se fijó el texto refundido, coordinado y sistematizado de la Constitución Política de la República de Chile.

Dicha modificación constitucional, trajo consigo “*nuevas modalidades de control de constitucionalidad, concentrando dicha fiscalización en el Tribunal Constitucional, constituye un cambio de modelo de jurisdicción constitucional que tiene importantes consecuencias en el sistema de defensa del orden constitucional*”<sup>(76)</sup>.

Por su parte y por imperio del Artículo 32, numeral 15, se reconoce al Presidente de la República chilena, la atribución especial de conducir las relaciones políticas con las potencias extranjeras y organismos internacionales, y, llevar a cabo las negociaciones; además, está facultado para concluir, firmar y ratificar los tratados que estime convenientes para los intereses del país, los que deberán ser sometidos a la aprobación del Congreso. En concordancia con esta última imposición constitucional, el Artículo 54, numeral 1, de la Ley Fundamental dispone como atribución exclusiva del Congreso la de aprobar o desechar los tratados internacionales que le presentare el Presidente de la República antes de su ratificación, aclarándose que la aprobación de un tratados se someterá, en lo pertinente, a los trámites de una ley.

---

<sup>76</sup> NOGUEIRA, Alcalá Humberto “El control represivo concreto y abstracto de inconstitucionalidad de leyes en la reforma de las competencias del Tribunal Constitucional de Chile y los Efectos de sus sentencias”, Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano 2006, Konrad Adenauer Stiftung. Montevideo, 2006, Pág. 448.

Justamente en relación con este último tópico, es destacable que la innovación constitucional haya incorporado la frase “en lo pertinente” cuando se refiere a que la aprobación del tratado se someterá a los trámites de una ley. La precisión incorporada a tal segmento normativo es trascendente pues de algún modo, disipa cualquier pretendida equiparación del tratado internacional a la ley, lo que si bien es teóricamente improponible dado que, se trata de dos fuentes jurídicas de génesis, naturaleza y alcances diversos, no es sobre abundantemente ni inútil que la aclaración se haya incluido expresamente en el texto constitucional.

Así, el nuevo Artículo 93, que en sus numerales 1 y 3, se refiere a la problemática en cuestión, establece las siguientes competencias del Tribunal Constitucional:

*“1. Ejercer el control de constitucionalidad de la leyes que interpreten algún precepto de la Constitución, de las leyes orgánicas constitucionales y de las normas de un tratado que versen sobre materias propias de estas últimas, antes de su promulgación (...).”*

*“3. Resolver las cuestiones sobre constitucionalidad que se susciten durante la tramitación de los proyectos de ley o de reforma constitucional y de los tratados sometidos a la aprobación del Congreso (...).”*

Respecto a tales numerales 1 y 3, la parte final del referido Artículo 93, estatuye:

*“En el caso del número 1, la Cámara de origen enviará al Tribunal Constitucional el proyecto respectivo dentro de los cinco días siguientes a aquel en que quede totalmente tramitado por el Congreso”.*

*“En el caso del número 3, el Tribunal sólo podrá conocer de la materia a requerimiento del Presidente de la República, de cualquiera de las Cámaras o de una cuarta parte de sus miembros en ejercicio, siempre que sea formulado antes de la promulgación de la ley o de la remisión de la comunicación que informa la*

*aprobación del tratado por el Congreso Nacional y, en caso alguno, después de quinto día del despacho del proyecto o de la señalada comunicación”.*

*“El Tribunal deberá resolver dentro del plazo de diez días contado desde que reciba el requerimiento, a menos que decida prorrogarlo hasta por otros diez días por motivo grave y calificados”.*

*“El requerimiento no suspenderá la tramitación del proyecto; pero la parte impugnada de éste no podrá ser promulgada hasta la expiración del plazo referido, salvo que se trate del proyecto de Ley de Presupuestos o del proyecto relativo a la declaración de guerra propuesta por el Presidente de la República”.*

De la normativa glosada se deduce la programación de un control preventivo de constitucionalidad de los tratados internacionales por el Tribunal Constitucional, que será obligatorio en el caso de los tratados referentes a materias que en el derecho interno son objeto de ley orgánica constitucional, como es requisito en el área tributaria, y tal como determina el numeral 1 de dicha disposición y, un control facultativo a iniciativa de ciertos órganos o autoridades del Estado de acuerdo a lo que determina el precitado Artículo en su numeral 3, antes de la remisión de la comunicación que informa la aprobación del tratado por el Congreso Nacional y, en caso alguno, después del quinto día del despacho de dicha comunicación.

En este sentido, en la República de Chile, la Constitución establece un Control Previo de Constitucionalidad, que a raíz de su modificación, se establece como obligatorio para el caso de *“leyes orgánicas constitucionales y de las normas de un tratado que versen sobre materias propias de estas últimas”*, donde claramente ingresarían los Acuerdo de Trámite Simplificado en materia tributaria, más aún cuando, la misma Constitución ha establecido el cumplimiento de la ratificación en lo pertinente, se podrá entender entonces que no podrá existir vulneración, sino más bien la clara observancia al principio de legalidad o

reserva de ley, sobre todo en materia tributaria. A cuyo efecto, relacionada con la Constitución Política boliviana, ésta última simplemente estipula que los tratados internacionales formarán parte del ordenamiento jurídico vigente, con rango de ley, cuando son ratificados, empero, no establece su obligatoriedad ni determina las áreas sensibles a cuyo efecto la suscripción de un tratado en esa área, requeriría aprobación congresal y control de constitucionalidad sobre su texto mismo.

Concluyendo, se ha podido evidenciar la aplicación del Control Previo de Constitucionalidad, que en el caso de la República de Colombia, es riguroso y hasta oficioso, como lo se lo ha denominado; por el cual, el Estado colombiano sólo puede legítimamente obligarse a nivel internacional por la suscripción de un Tratado, una vez se hayan surtido los **trámites internos** de su aprobación; este hecho conlleva pensar que no existirán Acuerdos de Trámite Simplificado en materia tributaria, sobre doble tributación internacional o que estipulen exenciones tributarias, sin que haya existido Control de Constitucionalidad previamente.

En el caso de la República del Ecuador, se identificó el Control Previo de Constitucionalidad sobre los Instrumentos Internacionales, que su misma Constitución ha expresado que fuera de forma obligatoria para las siguientes áreas: *“que se refieran a materia territorial o de límites; que establezcan alianzas políticas o militares; que comprometan al país en acuerdos de integración; que atribuyan a un organismo internacional o supranacional el ejercicio de competencias derivada de la Constitución o la Ley; que se refieran a los derechos y deberes fundamentales de las personas y a los derechos colectivos; y que contengan el compromiso de expedir, modificar o derogar alguna ley”*; en consecuencia, se advierte que en el caso de la suscripción de un Acuerdo de Trámite Simplificado en materia tributaria, sobre doble tributación internacional

y/o exenciones tributarias, que necesariamente, modificará la norma tributaria o aduanera, deberá inexcusablemente cumplir con el control de constitucionalidad.

En la Constitución peruana, se ha identificado el control previo de constitucionalidad, que según su Artículo 56, requerirán aprobación del Congreso de aquél país y, consecuente sometimiento al control de constitucionalidad los tratados que crean, modifican o suprimen tributos y los que exigen modificación o derogación de alguna ley y los que requieren medidas legislativas para su ejecución; así, se advierte un control cerrado en torno a la suscripción de Acuerdos de Trámite Simplificado sobre doble tributación internacional o que fijen exenciones, suprimiendo o modificando tributos.

Finalmente, se advierte que los países de la Comunidad Andina, han establecido, preceptos constitucionales paralelos, que en áreas específicas, como es el área tributaria, los instrumentos internacionales suscritos por el Órgano Ejecutivo, deberán cumplir el requisito de ratificación inexcusablemente y con el consecuente control previo de constitucionalidad, como es el caso de la República del Perú.

Empero, en el Estado Plurinacional de Bolivia, la Constitución Política del Estado, sólo ha determinado que los tratados internacionales ratificados forman parte del ordenamiento jurídico boliviano, infiriendo que en materia tributaria, el Código Tributario en su Artículo 5, sería la única norma que determinaría la obligatoriedad de que los instrumentos internacionales que estipulen normas en materia tributaria sean inexcusablemente ratificados; empero, en cuanto a la atribución del Tribunal Constitucional, respecto a la facultad de ejercer el control previo, aún no se halla claramente determinado, si será de imperativa o facultativa; consecuentemente, en torno a la remisión que realiza el Artículo 258, queda considerar la obligación del control previo sobre los instrumentos internacionales en materia tributaria dentro la proyección de la “Ley de Celebración de Tratados”.

## **CAPÍTULO IV**

### **MARCO PROPOSITIVO**

#### **SECCIÓN A**

### **PROPUESTA DE REGULACIÓN DE DENUNCIA DE TRATADOS EN MATERIA TRIBUTARIA PARA LOS ACUERDOS DE TRÁMITE SIMPLIFICADO**

A través de este documento, se pretende superar el problema de falta de regulación de un procedimiento que establezca la “Denuncia de los Tratados en Materia Tributaria”, legislando dicho procedimiento, en el marco de lo establecido por la Disposición Transitoria Novena de la Constitución Política del Estado, se podrá canalizar las denuncias de aquellos instrumentos internacionales que son inconstitucionales, a efectos de clarificar el grado de vinculación, cumplimiento y clara incorporación al ordenamiento jurídico.

Es evidente la necesidad de involucrar un procedimiento que establezca la denuncia, pero no solo ello, sino también determinar los lineamientos a ser incorporados en la “Ley de Celebración de Tratados”, cuya proyección se halla pendiente a la fecha; pero que sin embargo, deberá contener mínimamente alguna estipulación sobre la gestión de los Acuerdos de Trámite Simplificado en materia tributaria, sobre todo aquellos que interpongan exenciones tributarias y normas sobre la doble tributación internacional.

Por todo lo anteriormente señalado, se propone la siguiente redacción para el Anteproyecto de Ley que regularía el Procedimiento para la Denuncia de Tratados en Materia Tributaria sobre Exenciones y Doble Tributación Internacional, suscritos antes de la promulgación de la Constitución Política del



Estado, el 07 de febrero de 2009, en el marco de su Disposición Transitoria Novena.

## **ANTEPROYECTO DE LEY DE DENUNCIA DE TRATADOS**

### **LA ASAMBLEA LEGISLATIVA PLURINACIONAL**

**DECRETA: (...)**

**ARTÍCULO 1. (OBJETO)** *Establecer un procedimiento transitorio para la denuncia y, en su caso la renegociación, de “Tratados Internacionales sobre Doble Tributación y/o Exenciones Tributarias”, contrarios a la Nueva Constitución Política del Estado, en el marco de lo dispuesto en la Disposición Transitoria Novena de la misma.*

**ARTÍCULO 2. (ÁMBITO DE APLICACIÓN)** *La presente norma restringe su aplicación a los Tratados Internacionales sobre Doble Tributación Internacional y/o Exenciones Tributarias, suscritos y aprobados o ratificados con anterioridad a la promulgación de la Constitución Política del Estado.*

**ARTÍCULO 3. (TÉRMINOS UTILIZADOS)** *Para los efectos de la presente Ley se entenderá por:*

- a) TRATADO:** *Convenio o Acuerdo Internacional celebrado por escrito entre el Gobierno de la República de Bolivia, actual Estado Plurinacional de Bolivia, y uno o varios sujetos de Derecho Internacional Público, cualquiera que sea su denominación, mediante el cual, el Estado Plurinacional de Bolivia asumió compromisos.*
- b) FORMAS DE MANIFESTACIÓN DEL CONSENTIMIENTO EN OBLIGARSE POR UN TRATADO:** *El consentimiento manifestado mediante la firma, el canje de instrumentos que constituyan un Tratado, la ratificación, la aceptación, la aprobación o la adhesión, o en cualquier otra forma que se hubiere convenido.*

- c) CONSENTIMIENTO EN OBLIGARSE POR UN TRATADO MANIFESTADO MEDIANTE LA FIRMA:** *El consentimiento de un Estado en obligarse por un Tratado mediante la firma de su representante:*
- a) Cuando el Tratado disponga que la firma tendrá ese efecto;*
  - b) Cuando conste de otro modo que los Estados negociadores han convenido que la firma tenga ese efecto; o*
  - c) Cuando la intención del Estado de dar ese efecto a la firma se desprenda de los plenos poderes de su representante o se haya manifestado durante la negociación.*
- d) RÚBRICA:** *La rúbrica de un texto equivaldrá a la firma del tratado cuando conste que los Estados negociadores así lo han convenido;*
- e) FIRMA “AD REFERÉNDUM”:** *Ésta Firma por un representante equivaldrá a la firma definitiva del Tratado si su Estado la confirmó.*
- a) DENUNCIA:** *Declaración unilateral del Estado, vinculado por un Tratado Internacional de considerarse desvinculado del mismo. En los Tratados Multilaterales, se entenderá el término “retiro”, como denuncia del mismo.*

**ARTÍCULO 4. (APLICACIÓN DE LA DENUNCIA)** *Serán objeto de denuncia, los Tratados Internacionales que resultaren contrarios al Principio de Legalidad o Reserva de Ley en materia Tributaria establecido por la Constitución Política del Estado, promulgada el 7 de febrero de 2009 y la Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003, sobre Doble Tributación Internacional y/o Exenciones Tributarias.*

**ARTÍCULO 5. (APLICACIÓN DE LA RENEGOCIACIÓN)** *Los Tratados Internacionales en materia Tributaria, cuyo contenido revista interés para el Estado o cuyos objetivos se encuentren en el marco de las políticas del Estado Plurinacional de Bolivia, plasmadas en la Constitución Política del Estado, y se considere necesaria su permanencia en el ordenamiento jurídico interno, por convenir así a los intereses del Estado; deberán ser sujetos a renegociación.*

**ARTÍCULO 6. (INSTITUCIONES Y ENTIDADES INTERVINIENTES)** *Las instituciones y entidades que intervienen en la aplicación y ejecución de los Tratados Internacionales en materia Tributaria, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas a través del Viceministerio de Política Tributaria, el Servicio de Impuestos Nacionales y Aduana Nacional de Bolivia, constituyen las instancias encargadas de realizar la valoración técnico-jurídica de dichos Instrumentos Internacionales que requieren ser denunciados y, en su caso, renegociados.*

**ARTÍCULO 7. (PLAZO E INFORMES TÉCNICO-LEGALES)** *Dicha valoración deberá ser realizada en el plazo de un año a partir de la promulgación de la presente norma. A cuyo efecto, las entidades o instituciones intervinientes, en caso de considerar necesaria la denuncia o la renegociación de un Tratado, deberán remitir al Ministerio de Relaciones Exteriores, la siguiente documentación:*

- 1. Informe Técnico que justifique e identifique claramente la necesidad de la denuncia o de la renegociación, respaldando la viabilidad técnica y/o financiera. Dicho Informe también deberá establecer el estado de ejecución y cumplimiento del Tratado.*
- 2. Informe Legal de sustento, que justifique jurídicamente la procedencia de la denuncia o renegociación del Tratado, exponiendo claramente la contradicción con la Constitución Política del Estado y el Principio de Legalidad y Reserva de Ley.*
- 3. Exposición de motivos por los cuales se recomienda iniciar la denuncia o la renegociación del Tratado.*
- 4. Copia del Tratado.*
- 5. Todos los antecedentes de justificación y respaldo que se requieran.*
- 6. Versión magnética de toda la documentación.*

*Los Informes Técnicos y Legales deberán contar con la aprobación de la Máxima Autoridad Ejecutiva; toda la documentación deberá ser debidamente foliada antes de su remisión.*

**ARTÍCULO 8. (COORDINACIÓN PARA LA DENUNCIA O RENEGOCIACIÓN)**

*El Ministerio de Relaciones Exteriores, conforme sus competencias y atribuciones, es el órgano encargado de iniciar el proceso de denuncia o renegociación, en coordinación con las Instituciones o Entidades Intervinientes encargadas de la valoración técnica-jurídica de los Tratados Internacionales.*

**ARTÍCULO 9. (PROCEDIMIENTO DE DENUNCIA)**

*Para la denuncia de los Tratados Internacionales se seguirá los procedimientos establecidos en el mismo Tratado y las normas generales del Derecho Internacional.*

**ARTÍCULO 10. (PROCEDIMIENTO DE RENEGOCIACIÓN)**

*Una vez recibida la documentación señalada en el Artículo 7, el Ministerio de Relaciones Exteriores, en coordinación con las Entidades o Instituciones Intervinientes iniciará la renegociación de los Tratados Internacionales a través de los conductos diplomáticos correspondientes.*

**ARTÍCULO 11. (CULMINACIÓN DE LA RENEGOCIACIÓN)**

*De acuerdo con las disposiciones del Tratado Internacional o en su defecto, por consentimiento de las partes contratantes, la renegociación culminará con la suscripción del Instrumento Internacional correspondiente, que modifique o deje sin efecto, la o las cláusula (s) contrarias al Principio de Legalidad o Reserva de Ley, establecido en la Constitución Política del Estado y el Código Tributario, Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003; debiendo, según el caso, cumplirse con los requisitos constitucionales internos.*

**DISPOSICIÓN ABROGATORIA Y DEROGATORIA.** *Se abrogan y derogan todas las disposiciones contrarias a la presente norma.*

COMUNÍQUESE AL ORGANO EJECUTIVO PARA FINES  
CONSTITUCIONALES.

ES DADO EN LA SALA DE SESIONES DE LA ASAMBLEA LEGISLATIVA  
PLURINACIONAL.....

## **SECCIÓN B**

### **PROPUESTA DE LINEAMIENTOS PARA LA LEY DE CELEBRACIÓN DE TRATADOS SOBRE LOS ACUERDOS DE TRÁMITE SIMPLIFICADO EN MATERIA TRIBUTARIA**

Por otro lado, se deberá observar y cumplir el principio de legalidad o reserva de ley, establecido por la Constitución Política del Estado y el Código Tributario boliviano, formalizando el requisito de la “ratificación”, empero, dicha obligación deberá nacer de una norma legal específica, misma que en torno a la reglamentación de la Constitución Política del Estado, corresponderá ser: la Ley de Celebración de Tratados, en el marco del Artículo 258.

En tal sentido, dicha norma legal deberá incorporar el siguiente articulado a efectos de prever para el futuro el cumplimiento de los requisitos internos, observando la legalidad y reserva de ley, por el Órgano competente, en materia tributaria y sobre la suscripción de Acuerdos de Trámite Simplificado:

#### ***ANTEPROYECTO DE LEY DE CELEBRACIÓN DE TRATADOS***

#### ***LA ASAMBLEA LEGISLATIVA PLURINACIONAL***

#### ***DECRETA: (...)***

***ARTÍCULO XXX.-*** *La Suscripción de Acuerdos de Trámite Simplificado que involucre regulaciones o estipulaciones en materia tributaria y aduanera, deberá ser efectuada a través del Ministerio de Relaciones Exteriores, conforme sus competencias y atribuciones fijadas en la normativa respectiva.*

**ARTÍCULO XXX.-** *El Ministerio de Relaciones Exteriores, deberá solicitar y coordinar inexcusablemente la valoración técnico-jurídica de los Acuerdos de Trámite Simplificado, cuyo contenido trate en general o en partes específicas sobre regulaciones en materia tributaria o aduanera.*

*La valoración técnico-jurídica, deberá ser comunicada a través de los Informes Técnico Jurídicos de respaldo correspondiente, y la aquiescencia del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, a través de las siguientes Instituciones:*

*a) Servicio de Impuestos Nacionales.*

*b) Aduana Nacional de Bolivia.*

*c) Viceministerio de Política Tributaria.*

**ARTÍCULO XXX.-** *Los Acuerdos de Trámite Simplificado que fueran suscritos incumpliendo la valoración técnico-jurídica previa, no podrán tener efectos vinculantes, ni podrá exigirse su cumplimiento en lo que respecta a estipulaciones sobre doble tributación internacional o exenciones tributarias, conforme correspondiere.*

**ARTÍCULO XXX.-** *Los Acuerdos de Trámite Simplificado, que establezcan normas sobre doble tributación internacional y/o exenciones tributarias, deberán cumplir con el requisito de “ratificación”, a efectos de su incorporación al ordenamiento jurídico tributario vigente.*

**ARTÍCULO XXX.-** *La ratificación de los Acuerdos de Trámite Simplificado en materia tributaria y que fueren suscritos conteniendo disposiciones sobre doble tributación internacional o, que reconozcan exenciones tributarias, previamente a ser considerados por la Asamblea*

*Legislativa Plurinacional o a solicitud de ésta cuando existiera duda, deberá cumplir con el Control Previo de Constitucionalidad por el Tribunal Constitucional, conforme establece el numeral 9 del Artículo 202 de la Constitución Política del Estado.*

COMUNÍQUESE AL ORGANO EJECUTIVO PARA FINES  
CONSTITUCIONALES.

ES DADO EN LA SALA DE SESIONES DE LA ASAMBLEA LEGISLATIVA  
PLURINACIONAL.....



## CAPITULO V

### CONCLUSIONES

Del análisis del Marco Teórico y finalizada la investigación apoyada en la metodología empleada, se concluye:

1. En materia tributaria los tratados o acuerdos, deben ser ratificados por el Órgano Legislativo, en cumplimiento de lo dispuesto por la Constitución Política del Estado y el Código Tributario, como requisito para su entrada en vigor y reconocimiento como parte de la normativa interna del Estado a efectos de su cumplimiento.
2. Pese a la existencia del principio “pacta sun servanda”, de aplicación en Derecho Internacional, los instrumentos internacionales que reconocen exenciones en materia tributaria, deberán ser aprobados por el Órgano Legislativo, conforme establece los Artículos 5 y 6 del Código Tributario.
3. Los Acuerdos de Trámite Simplificado, referidos a convenios contra la doble tributación internacional, también necesitan ratificación con carácter previo a su entrada en vigor e incorporación a la normativa interna del Estado, atendiendo los Artículos 5 y 6 del Código Tributario.
4. En tal sentido, el Tribunal Constitucional Plurinacional, deberá efectuar el control previo de constitucionalidad, para el reconocimiento de la legalidad de los Acuerdos y Tratados Internacionales, conforme establece el Artículo 202, numeral 9 de la Constitución Política del Estado
5. En consecuencia, los Acuerdos de Trámite Simplificado ‘fast track’, en materia tributaria, que estipulen normas sobre doble tributación internacional o exenciones tributarias, cobran vigor el momento mismo de su firma, (debido a sus propias estipulaciones), es decir, sin el

requisito interno de la “ratificación”, extremo que vulnera el principio de legalidad o reserva de ley, e incumple lo dispuesto por el Código Tributario, inobservando a su vez, el Artículo 410 de la Constitución Política del Estado.

6. Entonces, los Acuerdos de Trámite Simplificado ‘fast track’ suscritos, que reconozcan exenciones tributarias o estipulen normas sobre doble tributación internacional que no fueron ratificadas por el Órgano Legislativo, antes Poder Legislativo, son inconstitucionales pues inobservan el principio de legalidad y de reserva de ley, pues ingresan en clara contradicción de la Constitución Política del Estado y el Código Tributario boliviano.
7. Asimismo, revisada la legislación comparada de los países miembros de la Comunidad Andina: Estado Plurinacional de Bolivia, República de Colombia, República del Ecuador, República del Perú y, el país asociado de la República de Chile, que realizan el Control Previo de Constitucionalidad, coinciden en que sus Constituciones, inexcusablemente remiten a consideración del Tribunal o Corte Constitucional, conforme corresponda, los Acuerdos de Trámite Simplificado y cualquier Tratado Internacional, a efectos de la revisión de su constitucionalidad. En la República de Colombia, se observa una actuación oficiosa de la Corte Constitucional sobre el control previo de constitucionalidad de los Tratados Internacionales, aspecto que constituye en un filtro para observar la legalidad y respeto al derecho tributario interno; por otro lado, la República de Chile, en su última reforma, ha estipulado que en lo pertinente, se aplicará el trámite de aprobación congresal, esto también involucrará la materia tributaria; respecto a la República del Perú, la misma Constitución remite aprobación del cuerpo legisferante de los tratados internacionales que creen, modifiquen o supriman tributos, consecuentemente, de la ejecución del control previo de constitucionalidad; finalmente, en la

República del Ecuador, también se efectúa la evaluación de constitucionalidad previa e inexcusable, y aprobación mediante ley, de los instrumentos internacionales que expidan, modifiquen o deroguen alguna ley, extremo que involucra materia tributaria.

8. En cambio, en el Estado Plurinacional de Bolivia, la Constitución Política del Estado, se limita a determinar que los Tratados Internacionales, ratificados por ley, forman parte del ordenamiento jurídico interno; concurriendo como norma reguladora en el área tributaria, el Código Tributario boliviano, en cuyo Artículo 5, se reconocen únicamente como fuente del Derecho Tributario a los Tratados Internacionales “ratificados”; constituyendo la única norma reguladora que tampoco deriva al Tribunal Constitucional para la aplicación del Control Previo de Constitucionalidad, sobre los Acuerdos de Trámite Simplificado en materia tributaria.
9. En consecuencia, se concluye por la necesidad de una Disposición Normativa que regule la denuncia de los Convenios o Tratados en materia tributaria sobre doble tributación internacional y/o exenciones tributarias, que inobserven el Principio de Legalidad o Reserva de Ley, para que en el marco de la Disposición Transitoria Novena de la Constitución Política del Estado, que manda: *“Los tratados internacionales anteriores a la Constitución y que no la contradigan se mantendrán en el ordenamiento jurídico interno, con rango de Ley. En el plazo de cuatro años desde la elección del nuevo Órgano Ejecutivo, éste denunciará y, en su caso, renegociará los tratados internacionales que sean contrarios a la Constitución”*, se tramite dicha renegociación y consecuente denuncia, con la finalidad de dejarlos sin efecto, en el marco de los compromisos internacionales asumidos por el Estado en el relacionamiento externo.
10. Asimismo, es necesario la determinación de lineamientos en la proyección de la “Ley de Celebración de Tratados” (a emitirse bajo el

imperio del Artículo 258 de la Constitución Política del Estado), que fijen un procedimiento previo a la suscripción de los Acuerdos de Trámite Simplificado, que establezcan genéricamente o en parte, normas sobre doble tributación internacional y/o exenciones tributarias, sosteniendo que deberá cumplirse determinados requisitos, a efectos de obtener la aquiescencia de las instituciones nacionales involucradas en su cumplimiento; como es el caso del Servicio de Impuestos Nacionales, Aduana Nacional y el Viceministerio de Política Tributaria dependientes del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas y, cumplir con el requisito de su “ratificación”, a efectos de su incorporación al ordenamiento jurídico vigente, conforme establece el Código Tributario boliviano y la Carta Fundamental del Estado.

## CAPITULO VI

### RECOMENDACIONES

Por todo lo anteriormente expuesto, se recomienda:

- a) A efectos del cumplimiento de la ratificación de los Tratados suscritos por el Estado Plurinacional de Bolivia, antes República de Bolivia, se deberá realizar un relevamiento documental sobre todos los Acuerdos de Trámite Simplificado, que estipulen normas sobre doble tributación internacional y/o exenciones tributarias, a efectos de realizar el análisis de su constitucionalidad, como requisito para su entrada en vigor; observando las disposiciones de la Constitución Política del Estado y del Código Tributario Boliviano.
- b) Por otro lado, la cuestionante de la vigencia de los Acuerdos de Trámite Simplificado, deberá observarse en el marco de la normativa tributaria vigente, es decir, que no podrá incorporarse al conjunto de la normativa, si no está “ratificado”; consecuentemente, cuando el contenido de dichos Acuerdos estipulen normas sobre doble tributación internacional y/o exenciones tributarias, acordes a la normativa tributaria, deberán cumplir con el requisito interno de su ratificación, a efectos de su cumplimiento.
- c) En caso de que los Acuerdos de Trámite Simplificado, establezcan dichas normas, contraviniendo además normativa tributaria interna, se sugiere iniciar el proceso de Denuncia y/o Renegociación, en el marco de la Disposición Transitoria Novena de la Constitución Política del Estado, sobre los Acuerdos suscritos con anterioridad a su promulgación que se remonta al 07 de febrero de 2009.
- d) Paralelamente, en el mismo análisis, para los Acuerdos de Trámite Simplificado, a suscribirse con posterioridad a la Constitución Política del Estado, deberá incorporarse en la proyección de la “Ley de Celebración

de Tratados”, lineamientos sobre el procedimiento para contar con las aquiescencias de las instituciones involucradas en su cumplimiento que son: el Servicio de Impuestos Nacionales, la Aduana Nacional y el Viceministerio de Política Tributaria dependientes del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

- e) Por lo que finalmente, se recomienda la urgente regulación a través de normas legales específicas para la “Denuncia de Tratados en Materia Tributaria” sobre Exenciones y Doble Tributación Internacional y establecer lineamientos en la proyección la “Ley de Celebración de Tratados” para la suscripción de Acuerdos de Trámite Simplificado o ‘fast track’.

## **BIBLIOGRAFÍA**

- Benitez, Rivas Alfredo. *Derecho Tributario El Código Tributario Boliviano desde la perspectiva de diversas doctrinas jurídicas*. 2009. Editorial Azul Editores. Bolivia.
- Bianchi, A., *Status Constitucional de los Acuerdos Ejecutivos luego de la Reforma Constitucional*, LL. Argentina.
- Confortti, Benedetto. *Derecho Internacional*. 1995. Editorial Zavalía. Argentina.
- García, Belsunce Horacio A. *Tratado de Tributación*. 2003. Volúmen I. Editorial Astrea. Argentina.
- García, Belsunce Horacio A. *Tratado de Tributación*. 2003. Volúmen I. Editorial Astrea. Argentina.
- García, Canseco Oscar y Vargas Liendo, Gonzalo. *Manual Tributario Boliviano*. 2008. Primera Edición. Editorial La Razón. Bolivia.
- García, Vizcaíno Catalina. *Derecho Tributario*. 2000. Tomo I. Segunda Edición. Ediciones Depalma. Argentina.
- García, Vizcaíno Catalina. *Derecho Tributario*. 2000. Tomo II. Segunda Edición. Ediciones Depalma. Argentina.
- Giuliani, Fonrouge Carlos M. *Derecho Financiero*. 1973. Tomo I. Segunda Edición. Ediciones Depalma. Argentina.
- Giuliani, Fonrouge Carlos M. *Derecho Financiero*. 1973. Tomo II. Segunda Edición. Ediciones Depalma. Argentina.
- Halajczuk, B. Moya Dominguez. *Derecho Internacional Público*. 1999. Editorial Ediar. Argentina.
- Hernández, Sampieri Roberto; Fernández, Collado Carlos; Baptista, Lucio Pilar. *Metodología de la Investigación*. 1998. Segunda Edición. Editorial Mc Graw Hill. México.
- Machicao, Jaime Rodrigo. *Temática Tributaria Boliviana*. 2004. Editores Azul. Bolivia.
- Montaña, Galarza César. *Manual de Derecho Tributario Internacional*. 2007. Corporación Editora Juvenil. Ecuador.
- Perez de Ayala., y José Luis Gonzáles Eusebio. *Derecho Tributario 1994*. Tomo I. Ediciones Plaza Universitaria. España.
- Plazas, Vega Mauricio Alfredo. *Derecho de Hacienda Pública y Derecho Tributario*. 2000. Editorial Temis S.A. Colombia.

- Reynaga, Burgos Ginelda. *Manual de Derecho Financiero y Tributario*. 2002. Bolivia.
- Rivera, Santibáñez José Antonio. *Jurisdicción Constitucional*. 2011. Tercera Edición. Editorial Kipus. Bolivia.
- Spisso, Rodolfo R. *Derecho Constitucional Tributario*. 1993. Ediciones Depalma. Argentina.
- Travieso, J.A. *Código de Derecho Internacional*, 1998. Editorial Abeledo Perrot. Argentina.
- Uckmar, Víctor. *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*. 1994. Editorial Depalma. Argentina.
- Valdés, Costa Ramón. *Instituciones de Derecho Tributario*. 1992. Ediciones Depalma. Argentina.
- Vanossi, Jorge Reinaldo. *Teoría Constitucional, Supremacía y Control de Constitucionalidad*. 1976. Editorial Depalma. Argentina.
- Villegas, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 1992. Editorial Depalma. Argentina.