

574

28j

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

MUPLE TRIBUTACION : SU INSERCIION EN EL DERECHO INTERNACIONAL



T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A
JULIA I. MENENDEZ MANZANILLA

MEXICO, D.F.

1995

FALLA DE ORIGEN

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

Si tu ala fuera contra viento oscuro
y en turbión se tornara el duro viento,
no quieras descender: alza el intento;
mientras más alto el vuelo, más seguro.

Si sobre ruda mar rompieras huella
y la mar con su furia, te dañara,
amárrate al timón, dale la cara...
Imagínate un puerto y una estrella...

A tientas, rumbo a Dios, salva el abismo;
si no hay puente, sé puente de tí mismo;
la noche acabará, vendrá la aurora...

Vendrá la aurora necesariamente,
al fin mujer, para besar tu frente,
tus labios y tu mano vencedora.

Miguel Angel Menéndez

A mis padres, Rodolfo y Julia,
con todo mi cariño.

A la memoria de los seres queridos que perdí en el '94
y con quienes ya no podré compartir el fruto del esfuerzo:
mi abuela Irma, mi primo Enrique, mi amiga Claudia.

MÚLTIPLE TRIBUTACION: SU INSERCIÓN EN EL DERECHO INTERNACIONAL.

INDICE GENERAL

	Página
INTRODUCCION	3
CAPITULO I Antecedentes.	6
1. Derecho internacional.	
2. Derecho fiscal internacional.	
3. Tratados internacionales.	
CAPITULO II Múltiple Tributación.	21
1. Concepto.	
2. Causales de la múltiple tributación.	
3. Efectos negativos.	
4. Soluciones empleadas para prevenirla.	
A. Medidas unilaterales.	
B. Medidas bilaterales o multilaterales.	
CAPITULO III Tratados para Evitar la Doble Tributación.	40
1. Antecedentes.	
A. En el mundo.	
B. En México.	
2. Ventajas de los tratados.	
3. Efecto del grado de desarrollo de los países.	
4. Tratados celebrados por el gobierno mexicano.	
CAPITULO IV Contenido de los tratados para evitar la doble Impasición.	52
1. Análisis del contenido de los tratados.	
2. Mecánica de celebración de los tratados.	
CONCLUSIONES	91
BIBLIOGRAFIA	94

INTRODUCCION

El ser humano es ser social por excelencia; su naturaleza misma, la satisfacción de sus necesidades, le impelen a vivir en sociedad en constante interacción con sus congéneres. Desde el principio de la civilización el hombre tiende a organizarse en grupos para mejorar sus posibilidades de subsistencia. Las formas de organización han ido evolucionando a través del tiempo, desde el núcleo familiar primitivo, los grupos nómadas, pasando por la organización tribal, las comunidades sedentarias más complejas hasta, finalmente, el arribo de la humanidad al Estado contemporáneo. Este último es forma de organización aún perfectible y ciertamente mutante que en su calidad de invención humana tiende a transformarse en el transcurso del tiempo pudiendo llegar incluso a desaparecer para dar nacimiento tal vez a un nuevo concepto de organización.

Como ya sabemos, el derecho surge precisamente como un conjunto de normas encaminadas a establecer orden y armonía en las relaciones humanas que se dan en la sociedad. Conforme al principio aristotélico expresado en latín, "ubi societas, ibi jus", que traducido al castellano significa donde hay sociedad hay derecho, entre las naciones debe existir un derecho que alcance a todas las Estados de la comunidad internacional ya que evidentemente estos conforman una sociedad: la sociedad de las naciones.

Las disposiciones internacionales, como todo ordenamiento jurídico, comparten el mismo cometido: unir armónicamente a un grupo de individuos dentro de un orden pacífico, orden que además se pretende justo. La comunidad internacional constituye una sociedad en plena evolución en la cual la necesidad de interacción entre los sujetos que la conforman es cada vez mayor. Es por ello que cada día se intensifica la búsqueda para encontrar normas que faciliten y ordenen esa interacción entre los Estados y de aquí, también, que cada vez sea mayor la cantidad de tratados internacionales que celebran entre sí los Estados de la comunidad internacional.

Se dice que las distancias se han acortado gracias a los avances tecnológicos y a la facilidad con que se dan las comunicaciones en la comunidad internacional actual. En este contexto se habla del mundo oldea. Se insiste en la globalización para sostener el concepto de lo unitario en el mundo actual. Si de alguna forma la tendencia decimonónica en las relaciones internacionales fue la independencia de los Estados, hoy, frente al siglo XXI, el concepto que parece prevalecer es el de la interdependencia. Los países tienden a integrar un orden supranacional obedeciendo a imperativos fundamentalmente económicos.

Con esta orientación la comunidad internacional transita ahora hacia formas de organización más amplias y quizá más complejas que las existentes, teniéndose ciertamente el propósito de lograr una convivencia más justa y armónica entre las

naciones. La Comunidad Económica Europea puede ser el ejemplo más acabado de lo que está ocurriendo en el mundo contemporáneo.

En este contexto, México es un país relativamente inexperto en el campo de las relaciones internacionales. El país ha vivido una larga época de conducta nacionalista que no solamente fomentó el desarrollo a partir de una dinámica interna, sino que desestimó el aporte potencial de una apertura mayor hacia la comunidad internacional. En los últimos años, sin embargo, se ha impulsado un cambio drástico en este sentido. La modernización del país ha implicado una reorientación de nuestro modelo de desarrollo hacia una mayor interacción con la comunidad internacional. En la última década se han hecho esfuerzos importantes para insertar a México en la corriente globalizadora de la economía internacional, rompiéndose los viejos moldes del denominado "nacionalismo revolucionario". Podría decirse que buena parte de la crisis por la que ahora se atraviesa deriva de las tensiones que este cambio de modelo ha generado en la sociedad mexicana.

Un reconocimiento expreso a este cambio radical que se produce podemos encontrarlo, dentro del marco de nuestro cuerpo legislativo, en la exposición de motivos que fundamenta la Ley de Tratados de nuestro país: "La política exterior es un medio de protección y promoción de los intereses vitales del Estado Mexicano en un mundo que vive transformaciones profundas. La fortaleza y la soberanía de México no se agotan hoy en sus fronteras sino también deben hacerse valer fuera de nuestro territorio, en el marco de la interdependencia y la globalización. De esta manera, los tratados han constituido el principal instrumento de cambio del derecho internacional para la cooperación entre los Estados. A través de los derechos y obligaciones pactados en los tratados, los Estados ejercen su soberanía a efecto de lograr que sus relaciones se lleven a cabo bajo bases normativas imparciales."

Hasta 1985 México experimentó una de las economías más cerradas del mundo. Entonces, la inversión extranjera y nuestro intercambio comercial con el exterior se encontraban sujetos a un gran número de limitantes y restricciones. La incorporación de México al GATT y la firma de diversos acuerdos internacionales, hasta la negociación que condujo al tratado de libre comercio (TLC), con las naciones de Norte América, han constituido pasos decisivos para la integración de nuestro país al concierto económico internacional.

El proceso de liberalización iniciado por la economía mexicana se extiende al campo del derecho fiscal internacional debido al creciente número de personas físicas y morales extranjeras que operan en territorio nacional y de empresas e individuos mexicanos que realizan actividades en el extranjero. Dichos factores incrementaron la necesidad de simplificar, garantizar y otorgar armonía y seguridad jurídica a las obligaciones tributarias de los contribuyentes volviéndose necesaria también la modernización del sistema impositivo y la negociación de tratados fiscales internacionales.

Es en este orden que los tratados para evitar la tributación múltiple de los contribuyentes internacionales se han inscrito en la agenda de nuestro país para

avanzar hacia la intención globalizadora de la economía. De aquí surge el interés que lleva al estudio que nos ocupa.

Al eliminarse las restricciones a la Inversión extranjera y reducirse en lo posible la imposición múltiple mediante la negociación de tratados internacionales se busca una respuesta favorable por parte de los inversionistas extranjeros. De aquí que estos tratados sean un paso significativo para la evolución de las relaciones de México con sus socios comerciales más importantes. La eliminación de las barreras tributarias y la creación de un sistema fiscal estable debe ser parte importante en la promoción de la inversión, ya sea local o extranjera, y en la modernización del Estado mexicano.

A partir de 1990 el gobierno mexicano ha desarrollado un gran esfuerzo en materia de tratados tributarios con diversos países. En la actualidad se han ratificado tratados con once países los cuales se encuentran en vigor; se han firmado tratados con otros cinco países; se han concluido negociaciones pero aún están pendientes de aprobar tratados con otros seis Estados; cuatro tratados más se encuentran en negociación y se espera comenzar rondas de negociaciones con otros seis países durante 1995.

Deben concebirse estos tratados y al conjunto del derecho internacional fiscal, como un andamiaje que crece constantemente y se transforma para adaptarse a la realidad cambiante. Las medidas que se implantan con esta tarea normativa nos deben acercar cada vez más a una mayor equidad y justicia en el aprovechamiento de los recursos financieros internacionales disponibles. Con la voluntad política de las naciones comprometidas en el desarrollo integral de la humanidad se pretende avanzar hacia la unificación del derecho fiscal internacional.

Con estos antecedentes y bajo esta luz, en el presente estudio analizaremos las principales medidas adoptadas en los tratados internacionales para evitar la doble tributación.

CAPITULO I

ANTECEDENTES

1. EL DERECHO INTERNACIONAL

La existencia de un orden jurídico es lo que hace posible la asociación de los hombres y resulta indispensable en los diversos niveles de organización, ya sea dentro de un mismo Estado como en las relaciones entre los mismos.

Los Estados que integran la comunidad internacional requieren de normas que les permita una convivencia armónica, pacífica y productiva. Estas normas son consideradas como un derecho pues los Estados del mundo las han reconocido como tal y conforman lo que conocemos por Derecho Internacional.

Seara Vázquez define al derecho internacional como el "conjunto normativo destinado a reglamentar las relaciones entre los sujetos internacionales".¹ Anteriormente al siglo XIX se consideraba que los únicos destinatarios de las normas internacionales eran los propios Estados, sin embargo y en virtud de la evolución de las relaciones internacionales, existen ahora otros sujetos que interactúan a nivel internacional.

El doctor Carlos Arellano García se refiere al concepto de derecho internacional, de una manera más enumerativa: "el conjunto de normas jurídicas que regulan las relaciones de los Estados entre sí, las relaciones de los organismos internacionales entre sí, las relaciones de los Estados con los organismos internacionales, las relaciones de los órganos de los organismos internacionales entre sí y con los organismos internacionales, las relaciones de los hombres que rebasan las fronteras de un Estado y que interesan a la comunidad internacional"².

Los organismos internacionales han cobrado una gran importancia en la vida de la comunidad internacional. El primer intento serio de conjugar las voluntades de varios Estados para formar una unidad organizadora con tendencia universal dotada de personalidad jurídica, fue la Sociedad de Naciones que surge al término de la primera guerra mundial, en 1919. En el año de 1947 comienza a funcionar la Organización de las Naciones Unidas y posteriormente surgen diversos organismos regionales importantes.

¹ Seara Vázquez M., Derecho Internacional Público, Porr a, México, 1991, Decimotercera Edición, p. 28.

² Arellano García C., Primer Curso de Derecho Internacional Público, Porr a, México, 1993, Segunda Edición, p. 106.

Existe un criterio de la Corte Internacional de Justicia en el sentido de que los organismos internacionales son sujetos de derecho internacional con plenas facultades para crear derechos y obligaciones dentro de la comunidad internacional, sin dejar lugar a duda respecto a la personalidad jurídica de tales organismos.

Las empresas transnacionales son también de gran importancia en el ámbito internacional debido a los intereses económicos que representan. Estas han sido reconocidas como sujetos de derecho internacional por promoción especial de los países más industrializados, aunque, existe una corriente encauzada por los países en vías de desarrollo que insiste en mantener a dichas empresas exclusivamente dentro de la esfera de la soberanía estatal.

En virtud de los actos que pueden realizar, no todos los sujetos internacionales tienen el mismo rango. En la doctrina se distingue entre sujetos directos e indirectos. Los sujetos directos son los únicos capaces de crear normas jurídicas interestatales, tales como los Estados y los organismos internacionales. Los sujetos indirectos son los que pueden actuar en el orden internacional generando consecuencias jurídicas y ejerciendo derechos, pero nunca creando normas. Por ejemplo, un individuo no puede celebrar tratados internacionales sino lo hace en representación de un Estado o de algún otro sujeto internacional apto para contraer obligaciones internacionales. Es decir, un individuo solamente es destinatario de las normas internacionales sin poder ser creador de las mismas.

De igual manera, solamente los Estados están facultados para comparecer ante la Corte Internacional de Justicia, según está establecido en el artículo 34 del estatuto de la misma. Los derechos de los sujetos indirectos podrían ser competencia de la Corte Internacional de Justicia, solamente cuando sean representados por un Estado.

El derecho internacional moderno surge a partir del Tratado de Westfalia de 1698, en el que varios Estados independientes acuerdan mantener la paz y mediante el cual se logra establecer el principio del equilibrio europeo de principios del siglo XVIII. A pesar de ser un importante intento de reglamentación internacional dicho acuerdo viola principios que actualmente son esenciales a las normas jurídicas interestatales y como tal obviamente ha perdido validez.

En el siglo pasado se realizaron diversas reuniones internacionales con el objeto de establecer una legislación común sobre asuntos de carácter económico y administrativo entre las que podemos mencionar a la Santa Alianza en 1814 y el Congreso de Viena de 1815. Posteriormente se celebró el Tratado de París en 1856 y la Convención de Viena de 1864, en los cuales se dirimen cuestiones de carácter humanístico, tales como el desarme, la reglamentación de la guerra y la organización internacional.

El siglo XX comienza con negociaciones para evitar la guerra con la celebración de las Conferencias de Paz de la Haya (1899,1907); después vendría el pacto Briand Kellog (1928) y la Carta de las Naciones Unidas en lo que se recogen los principios de solución pacífica de controversias.

A lo largo del siglo XIX y hasta muy avanzado el XX se lleva a cabo el movimiento independentista de los pueblos coloniales, pudiendo decirse que en la actualidad prácticamente todos los Estados del mundo son libres y exigen el reconocimiento de su soberanía a nivel internacional. El esfuerzo de los nuevos países independientes de América para ser reconocidos y para organizarse soberanamente se refleja en las Conferencias Panamericanas (de 1889 a 1947) que si bien en lo general no han logrado sus objetivos esenciales, naturalmente ambiciosos, si lograron constituir una útil recopilación legislativa.

A pesar del gran avance logrado en la lucha contra la desigualdad jurídica, aún queda un gran camino por andar. Actualmente sigue existiendo la explotación de unos países por otros, incluso, podríamos interpretar que la Carta de las Naciones Unidas aún contempla la desigualdad de sus miembros, si bien no expresamente pero de manera tácita, al establecer un procedimiento de votación para el Consejo de Seguridad en el que sólo las cinco grandes potencias son miembros permanentes.

El derecho internacional debe estar fundado en valores jurídicos universalmente reconocidos como la justicia, la seguridad y el bien común. En virtud de que la subsistencia de la sociedad es indispensable tanto para las personas en particular como para la totalidad de la especie humana, nos encontramos sujetos a un constante perfeccionamiento del orden jurídico que nos rige. Estamos obligados a formar parte de un esfuerzo constante por alcanzar los principios fundamentales del derecho, tanto en el orden interno de los Estados como a nivel internacional.

Compartimos la opinión de Castelani cuando afirma que: "Cuando todos los pueblos del Universo se unan en una sola sociedad internacional y cuando esta sociedad sea tan grande como el mundo entero, habrán llegado los pueblos al apogeo de su desarrollo; entonces podrá decirse que el derecho ha alcanzado su perfección"³.

El cumplimiento de las normas internacionales.- El respeto a las normas internacionales es tan necesario para los Estados de la comunidad internacional, como lo es el cumplimiento de la legislación interna para los individuos que conforman un Estado. El orden jurídico interno de los Estados cuenta con un órgano encargado de vigilar que las leyes se cumplan y, en su caso, aplicar la sanción previamente establecida, a diferencia de lo que ocurre a nivel internacional donde aún no existe un órgano facultado para determinar de oficio el incumplimiento de las normas.

La violación de la norma internacional no lleva consigo la represión que se impone por el incumplimiento de las leyes del orden interno. Los que sustentaron la idea de que el derecho sin la sanción no puede existir, tales como Arnold Rotger, Savigny e integrantes de la escuela positivista inglesa negaron la juridicidad del

³ Sierra Manuel J., Tratado de Derecho Internacional Público, Porrúa, México, 1959, Tercera Edición, p. 112.

derecho internacional. Igualmente autores como Kant y Kelsen opinaron que las normas internacionales al no tener fuerza coercitiva no tenían el carácter estricto de ley perfecta.

No obstante, es evidente que dada la importancia actual de las relaciones internacionales la juridicidad del derecho internacional se encuentra plenamente reconocida y en constante evolución. Tal como menciona Antokoletz "El derecho internacional no es todavía tan perfecto como el derecho interno, pero cada vez se perfecciona más, gracias a los trabajos de codificación que están muy adelantados tanto en Europa como en América.." ⁴.

La exigibilidad del cumplimiento de las reglas que conforman el derecho internacional es una cuestión que tiende a evolucionar con el tiempo. Es tema de discusión vigente el establecimiento de la jurisdicción obligatoria de la Corte Internacional de Justicia, o bien la existencia de un órgano independiente con la facultad de intervenir en los conflictos interestatales y dotado de fuerza coercitiva para imponer sus propias resoluciones.

La responsabilidad internacional de los Estados.- Cuando un Estado otorga su consentimiento para aceptar un compromiso internacional actúa como creador de una norma jurídica. A partir del momento en que se crea la norma, la misma no puede ser destruida por la voluntad de un Estado en particular. Cuando una parte desacata caprichosamente un compromiso internacional, existe una violación a las normas internacionales y debe recaer sobre el infractor una sanción.

Arellano García define la responsabilidad internacional como: "la institución jurídica en virtud de la cual, un sujeto de la comunidad internacional tiene derecho a exigir, de otro sujeto de la comunidad internacional, le repare el daño material o moral, derivado del incumplimiento que le es imputable de una norma jurídica internacional, y el sujeto infractor tiene la obligación de satisfacer la reparación." ⁵.

El jurista Manuel J. Sierra, por su lado, señala el hecho de que "además de las reglas jurídicas y de los actos de cortesía, los Estados siguen determinados principios que se basan en el sentido de la justicia y en el espíritu humanitario, innato al hombre, cuyo respeto constituye un deber moral, al cual no pueden sustraerse los Estados." ⁶

En caso de incumplimiento de tratados internacionales, una de las sanciones, además de poder llevar el caso ante la Corte Internacional de Justicia, es la que resulta implícita por cuanto a la pérdida de prestigio y credibilidad del Estado transgresor y desde luego, la disminución de su capacidad para celebrar nuevos tratados.

⁴ Arellano García, op.cit., p. 116.

⁵ *Idem*, p.213.

⁶ Sierra Manuel J., op.cit., p.397.

La validez del derecho internacional.- Lo seguridad de las relaciones interestatales requiere que el orden jurídico que los rige sea ocoado y tenga validez universal. La juridicidad de las normas internacionales se ha ido forjando lenta pero constantemente. La obligatoriedad del orden jurídico internacional ha progresado paralelamente con la evolución que han tenido los conceptos que definen los elementos integrantes del ámbito interestatal.

Es decir, a partir del momento en que surge el Estado moderno la soberanía y la voluntad de los Estados se convierten en figuras de primer importancia no superables al ámbito internacional, cuestión que ha cambiado o través del tiempo.

En relación a la naturaleza de la soberanía, la doctrina distingue entre dos corrientes contradictorias que reflejan ideas de épocas distintas. Dentro de la primera corriente se recogen las teorías individualistas que triunfaron a finales del siglo XVIII y durante casi todo el siglo XIX y sostienen que la soberanía de los Estados es absoluta. Según esta doctrina nada puede imponerse a los Estados que no sea su voluntad y los tratados internacionales celebrados entre naciones absolutamente soberanas pueden darse por terminados por la sola voluntad de alguno de los partes, es decir los compromisos internacionales son considerados obligatorios sólo mientras todos los partes lo juzguen conveniente.

La postura contraria considero correcto que los derechos de cada Estado estén limitados no sólo por los derechos de los demás Estados, sino también por una legislación común. Esta teoría surge a fines del siglo pasado y gana terreno hasta nuestros días en virtud del aumento y la necesidad de interrelación estatal que vuelve indispensable la existencia de leyes que rijan la convivencia recíproca y que sean acotados por los diversos países.

El doctor Seara Vázquez señala: "La idea de soberanía nos llevo a considerar dos cualidades propias del Estado: la independencia, de carácter negativo, y que consiste en lo no injerencia por los otros Estados en los asuntos que caen bajo su competencia; y la igualdad de todos los Estados, que sería su igual posición jurídica, unos frente a otros, y todos bajo el derecho internacional" ⁷.

Actualmente el término de soberanía estatal implica que cada Estado tiene jurisdicción absoluta y exclusiva sobre la manera de gobernarse hacia el interior, la facultad de mandar en primera instancia. La concepción de la soberanía absoluta ha quedado enterrada en el pasado y hoy se entiende que el derecho que tienen los Estados de legislar no es totalmente libre, pues debe estar limitado por los compromisos que trae consigo la convivencia internacional y los principios de derecho internacional deben formar parte del derecho interno de cada Estado.

La voluntad del Estado es, desde luego, esencial para la contratación de derechos y obligaciones con otros Estados de la comunidad internacional. Un Estado tiene la voluntad absoluta para comprometerse internacionalmente, sin

⁷ Seara Vázquez M., op.cit., p. 95.

embargo, no tiene la libertad de romper caprichosamente las obligaciones adquiridas a riesgo de incurrir en responsabilidad respecto del perjuicio que le cause a la contraparte.

Actualmente existe una tendencia a reconocer cada vez en mayor medida el sistema jurídico universal y con ello la supremacía del derecho internacional común a todos los países. El hecho de que un Estado pretenda hacer valer su voluntad absoluta en detrimento de sus compromisos internacionales se considera una conducta anticomunitaria y poco civilizada.

La Comunidad Económica Europea es un ejemplo de organización interestatal donde los países miembros han relegado expresamente su soberanía a una autoridad superior que los vincula supranacionalmente. De igual manera, un Estado cualquiera se encuentra sujeta a un orden jurídico superior desde el momento en que adquiere derechos y obligaciones en relación a otras miembros de la comunidad internacional por medio de las tratadas.

Los Estados, para avanzar en su proceso de asimilación a un orden jurídico global, incorporan las reglas de los convenios celebrados a su derecho nacional (algunos han establecido la vía práctica de expedir leyes internas para dar vida a los compromisos internacionales adquiridos hacia dentro del Estado, mientras que en otros países los tratados exigen un orden de aplicación legislativa interna para surtir efectos) o bien consideran que los tratados pasan a formar parte de su derecho interno de manera automática (entre estos es común establecer una equivalencia de jerarquías entre las tratadas internacionales y las leyes del país).

La Constitución Federal de 1789 de los Estados Unidos de Norteamérica dispone en su artículo sexto que los tratados tienen el mismo rango de una ley Federal y constituyen ley suprema de la nación siempre que no contravengan la dispuesta en la Carta Magna.

En México, como se ha visto, se adopta la misma práctica, transcrita casi literalmente en el artículo 133 constitucional antes citado. De la interpretación de dicha precepta se desprende que la norma jurídica de mayor jerarquía en nuestro país es la Constitución y junto con ésta los tratados internacionales y las leyes federales emitidas por el Congreso de la Unión que estén de acuerdo con las disposiciones constitucionales conforman la ley suprema.

La base de la validez del derecho internacional la encontramos resumida en un principio consuetudinario conocida como "Pacta Sunt Servanda", mediante el que se reconoce la obligatoriedad de los tratados internacionales. La Convención de Viena recoge este fundamento en su artículo 26 que dispone que los tratados internacionales deben ser cumplidos de buena fe por las partes contratantes. El cumplimiento de tal disposición es obligatoria para todas las partes ratificantes de la propia Convención y aún para las no ratificantes puesta que constituye una reconocida costumbre internacional.

La seguridad de las relaciones internacionales estaría en juego si se hiciera caso omiso del principio antes señalado. Una vez que dos o más Estados han adquirido

un compromiso internacional, lo pactado se convierte en ley obligatoria para las partes y ninguna puede retirar caprichosamente su voluntad.

2. DERECHO FISCAL INTERNACIONAL.

Podría decirse que por la incapacidad de las naciones para resolver sobre cuestiones fiscales que tienden a escapar el alcance de su propia jurisdicción, se han venido creando una serie de leyes de contenido tributario que superan los límites estatales y que dan lugar a la rama del derecho conocida como "Derecho Fiscal Internacional". Esta disciplina jurídica se conforma por una serie de tratados, resoluciones y costumbres encaminados a resolver los conflictos de carácter fiscal que se presentan entre los Estados de la comunidad internacional.

El derecho fiscal internacional comprende aspectos de gran importancia como el de la evasión fiscal, el intercambio de información de cuestiones tributarias y, desde luego, lo relacionado a la múltiple tributación, entre otros.

Esta rama del derecho pretende servir al propósito de que en los diversos Estados se alcance el desarrollo, la estabilización, el equilibrio del intercambio comercial, el de la balanza de pagos, el pleno empleo, entre otros, mediante una libre circulación de capitales en la comunidad internacional, así como dar certidumbre y seguridad jurídica a las relaciones internacionales a través de la creación de normas de alcance mundial.

Con el objeto de lograr una coordinación que permita alentar el comercio y el crecimiento económico general, el derecho fiscal internacional contempla los acuerdos interestatales que se llevan a cabo para imponer límites a la potestad tributaria de un Estado en relación a la de otros, sustentando como base el principio de justicia - a cada quien lo que le corresponde - al respetar, en la medida de lo posible, la renta que corresponde gravar a cada país.

En los últimos siete u ocho años se han conducido importantes reformas fiscales virtualmente en todo el mundo. La mayoría de las naciones industrializadas y muchos de los países en desarrollo han emprendido significativos cambios a sus políticas y a sus leyes fiscales. Quizá con algunas excepciones, los elementos comunes de estas reformas son: la reducción de las tasas del impuesto sobre la renta, tanto para empresas como para individuos; la disminución de la doble tributación sobre los ingresos empresariales; la ampliación de la base del impuesto; una aplicación más estricta de la legislación fiscal incluyendo una mayor cooperación entre autoridades fiscales estatales; un control más estrecho sobre la operación de los "paraísos" fiscales y, finalmente, el reconocimiento de una mayor importancia de las cuestiones sustantivas con respecto a la doctrina fiscal formal.

Por otro lado, a fin de mejorar el entendimiento y la cooperación de la comunidad internacional, así como para impulsar el intercambio de experiencias con relación a estas cuestiones, que ya resultan de gran importancia para el comercio, y en general, para el intercambio económico entre los países, se han organizado esfuerzos colectivos a fin de institucionalizar las tareas y recoger los

criterios que surgen a partir de la experiencia en el campo fiscal internacional. Así, se han creado diversos grupos de trabajo que han contribuido seriamente a dar estructura al marco jurídico que norma las cuestiones fiscales interestatales.

La Asociación Fiscal Internacional (International Fiscal Association -IFA-) es una destacada organización internacional no gubernamental en cuyo foro se estudian y discuten cuestiones fiscales internacionales. Reúne representantes de 90 Estados y en la actualidad cuenta con más de 8,300 miembros entre los que conjugan desde contribuyentes, asesores fiscales, empleados públicos hasta profesores universitarios. Esta asociación tiene por objeto estudiar y desarrollar el derecho internacional y el derecho comparado en relación a los aspectos financieros y cambios constantes de la tributación, así como estar al corriente de los cambios constantes en los conceptos fiscales de país a país y sus respectivas interrelaciones. Existe una cooperación entre esta asociación y otras organizaciones con fines comunes, en especial con la "International Bureau of Fiscal Documentation".

3. TRATADOS INTERNACIONALES.

Conforme al artículo 2-1 a) de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, "se entiende por tratado un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento única o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular".⁸

Según el Dr. Carlos Arellano García la definición transcrita está limitada en el sentido de que se restringe a los tratados celebrados entre Estados sin considerar a los demás sujetos de derecho internacional y propone el siguiente concepto : "El tratado internacional es un acto jurídico regido por el derecho internacional que entraña el acuerdo de voluntades entre dos o más sujetos de la comunidad internacional, principalmente Estados, con la intención lícita de crear, transmitir, modificar, extinguir, conservar, aclarar, certificar, detallar, etcétera, derechos y obligaciones."⁹

El Doctor Seara Vázquez, por su lado, define a los tratados internacionales como "todo acuerdo concluido entre dos o más sujetos de derecho internacional" a lo cual agrega, " en cuya conclusión participa el órgano provisto de poder para concluir tratados y están contenidos en un instrumento formal único."¹⁰

La esencia de los tratados radica en que es una fuente específica de compromiso internacional adquirido voluntariamente por uno o varios Estados para llevar a cabo una acción determinada y que constituirá una norma internacional obligatoria para las partes contratantes.

⁸ Convención de Viena de 1969, sobre derecho de los tratados.

⁹ Arellano García C., op. cit., p. 632.

¹⁰ Seara Vázquez M., op. cit. p. 63

Los tratados como fuente del derecho internacional.- Las fuentes del derecho internacional se encuentran enumeradas en el artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia. Ellas han sido aceptadas por los países que ratificaron la Carta de las Naciones Unidas o que se adhirieron a ésta posteriormente.

México ratificó dicha Carta el 7 de noviembre de 1945 adoptando así como ley suprema lo establecido en el mencionado artículo que establece:

"La Corte, cuya función es decidir conforme al derecho internacional las controversias que le sean sometidas, deberá aplicar:

- a) las convenciones internacionales, sean generales o particulares, que establecen reglas expresamente reconocidas por los Estados litigantes;
- b) la costumbre internacional como prueba de una práctica generalmente aceptada como siendo de derecho;
- c) los principios generales de derecho reconocidos por las naciones civilizadas;
- d) las decisiones judiciales y las doctrinas de los publicistas de mayor competencia de las distintas naciones, como medio auxiliar para la determinación de las reglas de derecho....."¹¹

En el orden internacional, la norma se integra principalmente a través de los tratados y de la costumbre, las dos fuentes fundamentales del derecho que rige las relaciones de los Estados del mundo.

En la práctica se ha visto que en gran parte la obligatoriedad de la costumbre se consume cuando las grandes potencias reconocen determinada conducta acostumbrada en las relaciones interestatales. Sin embargo, en los últimos tiempos se ha visto como los países menos fuertes imponen sus puntos de vista llegando a crear normas aún sin contar con el apoyo de las grandes potencias.

Los principios generales del derecho y la doctrina también pueden ser el origen de obligatoriedad para los Estados, pero son los tratados la fuente más sólida del derecho internacional. El jurista Franz Von Liszt considera que "la obligatoriedad de las normas del Derecho Internacional surge de la voluntad de los Estados, que se obligan a sí mismos, no de la voluntad de un poder superior a ellos. El derecho internacional no es ley sino un contrato y, por lo mismo, un derecho positivo. La historia del derecho nacional nos enseña que el derecho puede ser también un acuerdo entre partes iguales, y esta regla general aceptada sobre la conducta futura es Derecho, siempre que los que han estipulado el acuerdo no puedan desentenderse de él de una manera caprichosa. Los acuerdos no siempre necesitan de un consentimiento expreso, pueden ser debidos a un consentimiento tácito, aunque en este caso sea menor su fuerza de obligar."¹²

¹¹ Estatuto de la Corte Internacional de Justicia.

¹² Arellano García C., op. cit. p. 122

Marco Jurídico mexicano de los tratados internacionales.- La legislación mexicana consagra diversas normas que regulan los tratados internacionales. A continuación haremos alusión a las más importantes. Las correspondientes a los preceptos consagrados en la Constitución Federal son:

Artículo 15.- " No se autoriza la celebración de tratados para la extradición de reos políticos, ni para la de aquellos delincuentes del orden común que hayan tenido en el país donde cometieron el delito la condición de esclavos; ni de convenios o tratados en virtud de los que se alteren las garantías y derechos establecidos por esta Constitución para el hombre y el ciudadano."

Artículo 76.- " Son facultades exclusivas del Senado:

I.aprobar los tratados internacionales y convenciones diplomáticas que celebre el Ejecutivo de la Unión."

Artículo 89.- " Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

X. Dirigir la política exterior y celebrar tratados internacionales, sometiéndolos a la aprobación del Senado. En la conducción de tal política, el titular del Poder Ejecutivo observará los siguientes principios normativos: la autodeterminación de los pueblos; la no intervención; la solución pacífica de controversias; la proscripción de la amenaza o el uso de la fuerza en las relaciones internacionales; la igualdad jurídica de los Estados; la cooperación internacional para el desarrollo; y la lucha por la paz y la seguridad internacionales:".

Artículo 117.- "Los Estados no pueden, en ningún caso:

I. Celebrar alianza, tratado, o coalición con otro estado ni con las potencias extranjeras:".

Artículo 133.- "Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados".

En la ley secundaria encontramos algunas disposiciones referentes a los tratados y acuerdos internacionales: en la Ley de Tratados y en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

En la Ley de Tratados se consagran las siguientes disposiciones:

Artículo 2.- "Tratado: convenio regido por el derecho internacional público, celebrado por escrito entre el gobierno de los Estados

Unidos Mexicanos y uno o varios sujetas de derecha internacional público, ya sea que para su aplicación requiera o no la celebración de acuerdos en materias específicas, cualquiera que sea su denominación, mediante el cual las Estados Unidos Mexicanas asumen compromisos. Las tratadas deberán ser aprobadas por el Senado de conformidad con el artículo 76, fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanas, estar de acuerdo con la misma y ser la Ley Suprema de toda la Unión en los términos del artículo 133 de la Constitución."

Artículo 3.- "Corresponde al Presidente de la República otorgar plenos poderes."

Artículo 4.- "Los tratadas que se sometan al Senado para las efectos del Artículo 76, fracción I de la Constitución, se turnarán a comisión en los términos de la Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, para la formulación del dictamen que corresponda. En su oportunidad, la resolución del Senado se comunicará al Presidente de la República."

Artículo 6.- "La Secretaría de Relaciones Exteriores, sin afectar el ejercicio de las atribuciones de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, coordinará las acciones necesarios para la celebración de cualquier tratada y formulará una opinión acerca de la procedencia de suscribirlo y, cuando haya sido suscrito, lo inscribirá en el Registro correspondiente."

Artículo 8.- "Cualquier tratado o acuerdo interinstitucional que contenga mecanismos internacionales para la solución de controversias legales en que sean parte, por un lado la Federación, o personas físicas o morales mexicanas y, por el otro, gobiernos, personas físicas o morales extranjeros y organizaciones internacionales, deberá:

- I.- Otorgar a los mexicanos y extranjeros que sean parte en la controversia el mismo trato conforme al principio de reciprocidad internacional;
- II.- Asegurar a las partes la garantía de audiencia y el debido ejercicio de sus defensas; y
- III.- Garantizar que la composición de los órganos de decisión aseguren su imparcialidad."

Artículo 11.- "Las sentencias, laudos arbitrales y demás resoluciones jurisdiccionales derivados de la aplicación de los mecanismos internacionales para la solución de controversias legales a que se refiere el Artículo 8, tendrán eficacia y serán reconocidos en la República, y podrán utilizarse como prueba en los casos de nacionales que se encuentren en la misma situación jurídica, de conformidad con el Código Federal de Procedimientos Civiles y los tratados aplicables."

En la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, se establecen las atribuciones que tienen algunas Secretarías del Estado en materia de Tratados:

Artículo 28.-"A la Secretaría de Relaciones Exteriores corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

I. Promover, propiciar y asegurar la coordinación de acciones en el exterior de las dependencias y Entidades de la administración Pública Federal; sin afectar el ejercicio que a cada una de ellas corresponda, concluir la política exterior, para lo cual intervendrá en toda clase de tratados, acuerdos y convenciones en los que el país sea parte."

Finalmente el Reglamento Interior de la Secretaría de Relaciones Exteriores, designa la oficina que debe ocuparse del trámite de los tratados internacionales.

Nuestro orden jurídico no otorga al Presidente de la República el llamado "derecho del príncipe", derecho mediante el cual se permite al Jefe de un Estado determinado a contraer compromisos internacionales sin necesidad de recurrir a un tercero que juzgue sus actos, sino que es un requisito fundamental que el Presidente de la República, único facultado para celebrar tratados internacionales cuente con la aprobación del Senado. De esta manera, si el tratado que se celebre está de acuerdo con las disposiciones constitucionales, se convierte en Ley Suprema en la República Mexicana, lo que origina que se convierta en norma fundante de otras que creen derechos y obligaciones válidas en el ámbito nacional. De otra manera los tratados celebrados fuera del marco legal del Estado mexicano no tendrán validez de origen y por lo tanto no podrán tener consecuencias de derecho internacional.

En la actualidad, por economía procesal algunos países acostumbran a celebrar una especie de convenios internacionales que reciben el nombre de "acuerdos ejecutivos" ("executive agreements") o "acuerdos en forma simplificada" como los denomina Charles Rousseau. Los acuerdos ejecutivos se celebran de manera más rápida y simplifican muchas veces las negociaciones internacionales.

En México, la Ley sobre la Celebración de Tratados establece que los llamados acuerdos ejecutivos los celebra "cualquier dependencia u organismo descentralizado de la Administración Pública Federal, Estatal o Municipal y uno o varios órganos gubernamentales extranjeros u organizaciones internacionales...." "El ámbito material de los acuerdos interinstitucionales deberá circunscribirse exclusivamente a las atribuciones propias de las dependencias y organismos descentralizados de los niveles mencionados que los suscriben."¹³

Si bien, las dependencias y organismos descentralizados mexicanos pueden celebrar acuerdos ejecutivos, estos tendrán validez únicamente dentro de las especificaciones de la ley. No pueden versar sobre materias que comprometan al

¹³Ley de Tratados, Secretaría de Relaciones Exteriores, México 1992, pp. 153 y 154.

Estado, ni deben ser considerados como tratados internacionales y menos tener las mismas consecuencias jurídicas que los mismos, en virtud de que no cumplen con los requisitos esenciales establecidos en la legislación mexicana.

Marco jurídico internacional de los tratados.- Hasta la fecha no existe un ordenamiento jurídico que enumere todos y cada uno de los preceptos que conforman el derecho internacional, a pesar de que se han realizado importantes esfuerzos para reunir, de manera clara y organizada las normas internacionales.

Han habido diversos organismos internacionales dedicados exclusivamente a la compilación de las normas internacionales, entre los podemos mencionar a la hoy extinta Liga de las Naciones. En 1930, bajo el régimen de la Sociedad de Naciones tuvo lugar la Conferencia para la Codificación del Derecho Internacional.

Continuando la labor iniciada y por la necesidad de incrementar el respeto a las normas regulatorias de las crecientes relaciones interestatales, así como su validez, la Organización de las Naciones Unidas crea, en 1949, a la Comisión de Derecho Internacional, que actualmente se reúne una vez al año en Ginebra, y dedica especial atención a la codificación de las normas existentes en materia de tratados internacionales.

En 1969 se aprueba la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados, pero no fue sino hasta el 27 de enero de 1980, cuando se reunieron las primeras 35 ratificaciones que la Convención puso en vigor. Actualmente 70 Estados se han adherido a la misma. Es por ello que la Convención de Viena constituye la opinión jurídica generalmente aceptada y la guía para todos los países, en materia de tratados internacionales.

Nuestro país formó parte de los primeros 35 países en ratificar la Convención, por lo que al haberse cumplido con los requisitos que establece nuestra Carta Magna para la celebración de tratados internacionales y al no haber expresado ninguna reserva con respecto a las cláusulas de la Convención, México aceptó en todos sus términos y con todas sus consecuencias dicho acuerdo multinacional, por lo que éste rige como ley suprema sobre territorio mexicano.

Entre algunas de las normas que el Estado mexicano adoptó mediante la adhesión a la Convención de Viena se encuentran las referentes a la celebración, validez y terminación de los tratados.

La Convención de Viena establece la manera en que ha de crearse el derecho internacional a través de los tratados y la obligación de los Estados a respetar lo pactado en los mismos so pena de incurrir en responsabilidad internacional.

Las cuestiones no reguladas en la Convención continúan rigiéndose por el derecho consuetudinario. Los compromisos internacionales que adquiera nuestro país estén sometidos o las normas consagradas en la legislación interna en lo relativo a las personas y órganos facultados para negociar, firmar, aprobar y

ratificarlos, así como a los requisitos que se deben cumplir para su perfeccionamiento y eficacia dentro del territorio mexicano.

Otro ordenamiento jurídico internacional que regula en materia de tratados internacionales es la Carta de las Naciones Unidas. En éste se destaca la importancia de los tratados como fuente del derecho internacional.

Los Estados firmantes de la Carta se comprometen a: "crear condiciones bajo las cuales puedan mantenerse la justicia y el respeto a las obligaciones emanadas de los tratados y de otras fuentes del derecho internacional".¹⁴

En la Carta de las Naciones Unidas se establece la importancia de la codificación del derecho internacional así como la validez jurídica de los tratados:

Artículo 13- "1. La Asamblea General promoverá estudios y hará recomendaciones para los fines siguientes:

a) Fomentar la cooperación internacional en el campo político e impulsar el desarrollo progresivo del derecho internacional y su codificación".

Artículo 102.- "1. Todo tratado y todo acuerdo internacional concertados por cualesquiera miembros de las Naciones Unidas después de entrar en vigor esta Carta, serán registrados en la Secretaría y publicados por ésta a la mayor brevedad posible.

2. Ninguna de las partes en un tratado o acuerdo internacional que no haya sido registrado conforme a las disposiciones del párrafo 1 de este artículo podrá invocar dicho tratado o acuerdo ante órgano alguno de las Naciones Unidas".

La Convención de Viena establece en su artículo 27 que "Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado...".

Por otro lado, en el Artículo 46 de la Convención se establece que solo procede invocar la nulidad de un tratado cuando el consentimiento de un Estado haya sido expresado en violación manifiesta de su derecho interno y afecte a una norma de importancia fundamental de éste. Según el mismo precepto, una violación es manifiesta si resulta objetivamente evidente para cualquier Estado que proceda en la materia conforme a la práctica usual y de buena fe.

En la Convención se especifican algunas causas de invalidez de los tratados, debido a vicios del consentimiento de las partes; Por error (artículo 48), por fraude (artículo 49), por corrupción de un representante de un Estado (Artículo 50), por coacción sobre el representante de un Estado (artículo 51).

¹⁴ Carta de las Naciones Unidas.

Si no se dan las excepciones contempladas en la Convención de Viena, los tratados internacionales deben ser cumplidos por los Estados contratantes y su validez debe ser acatada so pena de caer en responsabilidad internacional.

En nuestro país, en vista de que la sociedad y el Estado tienen interés en que se aplique la ley suprema es imperativo que se respeten los principios consagrados en la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados. Por lo cual una vez que el Estado mexicano haya manifestado su consentimiento a un acuerdo internacional de este tipo y este haya entrado en vigor, después de haber sido ratificado como señala la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la norma jurídica internacional pasa a ser ley suprema de la Unión y, resulta concluyente, no deberá ser violada, ni siquiera con el pretexto de que es contraria al orden jurídico interno.

Para finalizar estos comentarios, sea dicho que la Corte Internacional de Justicia ha resuelto que la validez internacional de un tratado depende de su regularidad interna, lo cual significa que el órgano encargado de ratificar los acuerdos interestatales, el Senado en el caso de México, debe cerciorarse con sumo cuidado de que los compromisos que se suscriben en el tratado concuerdan con los principios establecidos en las leyes internas. Es decir, los miembros de la comunidad internacional deben actuar con plena responsabilidad al celebrar tratados internacionales y no adquirir compromisos que estén en pugna con su derecho interno.

CAPITULO II

LA MULTIPLE TRIBUTACION

1. CONCEPTO

Se entiende por múltiple tributación el hecho jurídico-económico de que un contribuyente deba pagar dos o más impuestos respecto a las mismas rentas o bienes, por un mismo período de tiempo. El fenómeno puede darse tanto a nivel interno de un país como a nivel internacional. Se presenta:

1o. Cuando una misma entidad impositiva (federación, estado o municipio) establece dos o más gravámenes sobre una misma fuente de impuesto.

2o. Cuando en los estados federales se grava la misma fuente por la federación y por los estados que la integran.

3o. Cuando concurren en el gravamen los estados miembros de la federación y los municipios que los integran.

No obstante, en el presente estudio no abarcaremos al análisis del fenómeno a nivel nacional sino únicamente nos referiremos a la múltiple imposición que ocurre a nivel internacional:

4o. Cuando concurren en una misma fuente dos Estados soberanos.

El fenómeno conocido como la "doble tributación internacional" se produce cuando una persona que realiza actividades comerciales, industriales, financieras o de otro tipo en dos o varios Estados, se encuentra obligada al pago de impuestos respecto a los ingresos obtenidos por la misma actividad en los diversos países. Es decir, cuando una persona es gravada simultáneamente conforme a las legislaciones impositivas por distintos Estados de la comunidad internacional en relación a la misma utilidad.

Manuel E. Thron considera que "La doble tributación o doble imposición internacional existe cuando a una persona física o moral, le son impuestos dos o más gravámenes por otros tantos Estados, con motivo de la obtención de un mismo ingreso derivado de un acto o transacción internacional."¹⁵

Hugo B. Margain señala que el fenómeno en estudio se presenta cuando "las legislaciones de dos Estados coinciden en gravar un mismo ingreso obtenido por un contribuyente."¹⁶

¹⁵Tron Manuel E., Régimen Fiscal de los Extranjeros en México, Themis, México, D.F., 1991, Segunda Edición, p. 6

¹⁶Margain, Hugo B., Tesis para evitar la doble tributación en el campo internacional en materia de impuesto sobre la renta, basada en la teoría de la fuente gravable, México, sin editorial, 1956, p.5, cit.pos. Tron Manuel E., op. cit. p. 6

Como bien señaló en mayo de 1986 el especialista británico E. McGivern, en ocasión de la inauguración del Seminario sobre Doble Tributación, celebrado en la Universidad de Sherbrooke, Quebec, Canadá: "...las actuales definiciones sobre doble tributación son similares y técnicamente precisas, si bien desde un punto de vista práctico la doble tributación puede ser mejor descrita si se dice que ello ocurre cuando el residente de un país recibe renta de otro país y paga impuesto sobre esa renta en ambos países"¹⁷.

Resultado más sencillo eliminar la doble tributación o nivel nacional pues, como en el caso de México, al establecerse en el Corto Magno los ingresos que debe gravar la Federación y cada uno de los estados se define sin ambigüedad la responsabilidad impositiva. Sin embargo, a nivel internacional es sin duda más complicado pues se necesita el acuerdo de los Estados soberanos en donde haciéndose consideraciones recíprocas cada uno renuncia o gravar ciertos ingresos.

Un Estado puede gravar a una persona por cuestiones inherentes a ésta, tales como la nacionalidad, el domicilio o la residencia.

Por otro lado, se puede gravar el ingreso percibido por un sujeto en la misma actividad, sin tomar los características especiales del individuo, pero tomando en cuenta la ubicación de la fuente de los bienes o de los rentos que utilice para realizar la operación.

Yo mencionamos que para que exista la múltiple imposición debe existir, en primer lugar, la incidencia de dos o más soberanías fiscales. En segundo término, debe tratarse de impuestos de la misma naturaleza o similares, en otros palabras, si se grava un impuesto sobre la renta en un Estado y un impuesto al valor agregado en el otro, o aún tratándose de la misma actividad propiamente dicho, no se incurre en el supuesto de la múltiple tributación.

Muchas veces al tratarse de gravámenes similares pero con distinta denominación, dependiendo del país en que se dé, surge la necesidad de verificar la verdadera naturaleza de los impuestos pues cuando son impuestos que se pueden asimilar se considera que hay múltiple imposición. El problema puede surgir en relación a cualquier tipo de impuestos; sin embargo, lo más común es que se trate de impuestos sobre la renta.

Además de lo anterior, debe existir la plena identidad de los sujetos gravados, es decir, la incidencia de gravámenes debe referirse a entes de reconocido personalidad jurídica para que surta efectos fiscales concretos en los países involucrados.

¹⁷ Revista del CIAT, 1986-1987; pp. 11-27. Documento presentado en el Seminario Internacional de Doble Tributación, celebrado en la Universidad de Sherbrooke, Quebec, Canadá, entre el 19 y 23 de mayo de 1986, cit. pos. Edison Gnazzo "Informe del Seminario Sobre Doble Tributación en Sherbrooke", Trimestre Fiscal, México D.F., Junio 1991, Año 12, No. 37, p. 269

Algunos autores opinan que debe tratarse de impuestos que se causen y sean pagaderas en el mismo ejercicio fiscal y otros piensan que debe haber acumulación de la carga impositiva. No obstante, no existe unanimidad en considerar estos dos últimos supuestos como elementos indispensables para que exista una múltiple tributación.

La múltiple imposición internacional puede ser analizada desde un punto de vista jurídico subjetivo si se atiende específicamente al efecto patrimonial de las personas que al realizar cierta actividad internacional se convierten en sujetos impositivos de distintos Estados. La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) toma en cuenta dicho criterio al definir la doble imposición internacional como "el resultado de la exigencia de un impuesto similar por dos o varios Estados a un mismo contribuyente y en un mismo período de tiempo"¹⁸.

En el párrafo tercero del Capítulo II del "Convenio Modelo de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio", de 1977 de la OCDE, se establece una definición enfocada desde el punto de vista del Estado receptor: "El fenómeno de la doble imposición jurídica internacional puede definirse de forma general como el resultado de la percepción de impuestos similares en dos (o más) Estados, sobre un mismo contribuyente, por la misma materia imponible y por idéntico período de tiempo"¹⁹.

Para ejemplificar una situación en que se da la múltiple tributación mencionamos el caso siguiente: Pancho López, nacional mexicano que tiene establecida su residencia en El Paso, Texas y realiza una transacción comercial con un producto importado de Chile en donde el Sr. López tiene un establecimiento, puede verse obligado al pago de impuestos en México por razones de nacionalidad, en Estados Unidos por tener establecida ahí su residencia y en Chile por considerarse como el país donde se ubica la fuente de riqueza.

Algunos autores denominan a la doble tributación como la "doble imposición internacional" y otros se refieren a la "múltiple tributación o múltiple imposición". Esta última, la de múltiple, nos parece la más acertada puesto que el sujeto se puede ver obligado a pagar impuestos en más de dos países.

2. CAUSALES DE LA MULTIPLE IMPOSICION.

Antes de señalar las causas del fenómeno que estamos analizando, creemos necesario definir los siguientes conceptos:

Soberanía tributaria de los Estados.- El poder tributario es la facultad jurídica del Estado para exigir contribuciones en relación a personas o bienes que se hallen bajo su jurisdicción. Este se encuentra limitado por factores jurídicos internos y

¹⁸Model Tax Convention on Income and on Capital, OCDE, Report of the Committee on Fiscal Affairs, France, 1993.

¹⁹Model Tax Convention on Income and on Capital, OCDE, Report of the Committee on Fiscal Affairs, France, 1977.

externos tales como los derechos humanos, el principio de territorialidad y el respeto de la renta nacional de otros Estados.

En principio, toda persona que se beneficie por pertenecer a utilizar oportunidades creadas por un Estado o por ser parte de la sociedad a participar en la economía de ese Estado, debe contribuir al gasto público.

Para determinar la eficacia de la norma impositiva en el espacio debemos atender al problema de la determinación de la extensión de la ley, es decir, de "la elección previa de supuestos a regular realizada por el legislador, para lo cual es necesario valorar los límites impuestos al poder legislativo por la propia ley del Estado de que se trate o por el derecho internacional".²⁰

La Constitución mexicana establece la obligación de los mexicanos para pagar contribuciones:

ARTICULO 31.- "Son obligaciones de los mexicanos:....

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

Los principios de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino de las contribuciones que se encuentran consagrados en el precepto transcrito constituyen una limitante al poder fiscal del Estado.

Para determinar si un extranjero se encuentra sujeto a la jurisdicción impositiva de un Estado hace falta demostrar que existe un vínculo jurídico que legitime dicha obligación.

Conforme a la Carta Magna de nuestro país:

ARTICULO 73.- "El Congreso tiene la facultad:....

VII. Para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto;

...XVI. Para dictar leyes sobre nacionalidad, condición jurídica de los extranjeros, ciudadanía, naturalización, colonización, emigración e inmigración y salubridad general de la República;"

Si un extranjero obtiene ingresos cuya fuente de riqueza se encuentra en México o tiene utilidades en virtud de actividades permanentes en territorio nacional resulta natural que éste deba contribuir al gasto público del país en la medida en que se beneficia de y en el propio país.

Está claro que el artículo 31 constitucional se refiere a la obligación de los mexicanos, pero conforme a los principios de la interpretación jurídica es claro que la intención del legislador no fue excluir de dicha carga a los extranjeros. Además, como también queda clara por lo preceptuado en el artículo 73, el

²⁰Tron, Manuel E., op. cit., p. 10

Congreso de la Unión tiene la facultad para determinar la condición jurídica de los extranjeros.

Al respecto Felipe Tena Ramírez afirma que "correlativa a su vez la facultad del Congreso para imponer contribuciones, es la obligación de los mexicanos para contribuir a los gastos públicos, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes (artículo 31, fracción IV). El artículo 33 de la Constitución de 1857 ampliaba expresamente esta obligación a los extranjeros, lo cual se justifica, pues si estos reciben al igual que los nacionales la protección del poder público para sus personas y sus bienes, sería indebido que no contribuyeran a los gastos públicos que además son inherentes a dicha protección. Aunque no conste ya en la ley suprema, nadie discute esa obligación, que por otra parte no necesitaba ser consignada en la Constitución, pues ella surge lo mismo en los nacionales que en los extranjeros de la facultad general que tiene el Congreso de imponer contribuciones"²¹.

La Convención sobre Condiciones de los Extranjeros, firmada por México en la Ciudad de la Habana, Cuba, en febrero de 1928, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 20 de agosto de 1931 y que de conformidad con el artículo 133 constitucional constituye Ley Suprema de la Unión, establece:

ARTICULO 4.- "Los extranjeros están obligados a las contribuciones ordinarias o extraordinarias, así como a los empréstitos forzosos siempre que tales medidas alcancen la generalidad de la población."

De conformidad con las normas antes expuestas queda esclarecido el fundamento jurídico de la facultad del gobierno mexicano a gravar los ingresos tanto de los extranjeros como de los mexicanos que se benefician en el país.

La renta nacional que corresponde gravar a un Estado es la que se compone de los ingresos generados por las personas gracias a los elementos proporcionados dentro del territorio estatal y es solamente justo que sea dicho Estado el que se beneficie de la imposición de contribuciones sobre la misma.

Criterios de Vinculación.- Cada Estado, en ejercicio de su potestad tributaria tiene la facultad de utilizar distintos factores de vinculación para provocar que un sujeto se ubique dentro de su jurisdicción, legitimando así el cobro de impuestos para cubrir el gasto público.

El criterio de vinculación es el elemento que permite relacionar al sujeto pasivo del impuesto con el hecho generador, es decir, es el nexo que une la capacidad impositiva del Estado con el sujeto que se obliga a pagar el impuesto. Manuel E. Tron señala que "podemos entender por "factores de vinculación", todos aquellos elementos o circunstancias de carácter objetivo o subjetivo, de tal relevancia

²¹ Tena Ramírez F., Derecho Constitucional Mexicano, Porrúa, México, 1978, Decimosexta Edición, p. 361.

que, al concluir en la situación jurídica de una persona física o moral, provocan la sujeción de la misma a la potestad tributaria de un determinado Estado."²²

Existe una ejecutoria de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que dice: "En uso de su potestad de imperio y soberanía, el Estado puede adoptar diversos criterios de vinculación que dan nacimiento a la obligación tributaria por parte de los sujetos pasivos; entre ellos, el criterio de nacionalidad, el criterio de domicilio y el criterio de fuente de riqueza o del ingreso."²³

El individuo que realiza operaciones en dos o más Estados, puede ser considerado como sujeto de un impuesto en los diferentes países involucrados, en razón a dos criterios generales: el objetivo y el subjetivo.

Conforme al criterio subjetivo, también conocido como "sujeción económica", la ley no determina de manera expresa al sujeto pasivo, es decir, no toma en cuenta las características personales del contribuyente. La vinculación existente entre el sujeto pasivo y el fisco se establece de manera indirecta, tomando en cuenta elementos referentes a la situación de la materia imponible tales como la fuente de que el ingreso procede, el lugar en que se efectúa el hecho generador y el lugar en que el hecho generador produce sus efectos.

Por otro lado, conforme al criterio objetivo o "de sujeción personal", se consideran las cualidades personales del contribuyente tales como la nacionalidad, el domicilio o la residencia para vincular al sujeto pasivo con el Estado.

A continuación realizaremos un breve análisis de los diversos criterios adoptados por los Estados de la comunidad internacional, mismos que al concurrir en el mismo evento fiscal originan la múltiple imposición:

a) Nacionalidad.

Cuando se aplica el criterio de la nacionalidad, se obliga al contribuyente al pago de impuestos por pertenecer jurídicamente a la población de un Estado determinado en carácter de nacional sin importar el origen de la renta o del capital. Este es el sistema más viejo y menos aceptable de todos ya que es el que choca con mayor facilidad con otros factores de vinculación.

En la legislación mexicana, como en la de otros Estados, se consagra este criterio en el artículo 31 de la Constitución, al establecer la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público sin hacer la excepción para los nacionales que residen en el extranjero. Sin embargo, al ser prácticamente inoperante para fines fiscales, la nacionalidad no es utilizada como criterio de vinculación en la legislación secundaria, aunque vale señalar que la Ley del Impuesto sobre la

²² Tron Manuel E., op. cit., p. 74

²³ Informe SCJN, Presidencia, pp. 290-291, AR 8140/60, Société Anonyme des Manufactures de Glaces et Produits Chimiques de Soint Gobain Chuny et Ciry y Fertilizantes de Monclavo, S.A. Ponente: Ministro Buguete F.

Renta mexicana consagraba este principio antes de adoptar el criterio de residencia que es el que se encuentra vigente en la actualidad.

b) Domicilio.

Conforme a este criterio se grava al sujeto por el hecho de estar establecido en el espacio territorial en el que impera la soberanía de un Estado determinado, cuestión que resulta lógica desde cierto punto de vista pues se justifica el pago de un impuesto a cambio de los beneficios y servicios públicos de la comunidad.

En la mayor parte de las legislaciones se distingue la definición de domicilio acostumbrada en el derecho común de aquella utilizada para fines fiscales.

En el derecho mexicano, el domicilio se encuentra reglamentado en el artículo décimo del Código Fiscal de la Federación que dice:

"Se considera domicilio fiscal:

Artículo 10. -

" I. Tratándose de personas físicas:

- a) Cuando se realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.
- b) Cuando no se realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilice como base fija para el desempeño de sus actividades.
- c) En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

"II. En el caso de personas morales:

- a) Cuando sean residentes en el país, el local donde se encuentre la administración principal del negocio.
- b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento, en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen."

c) Residencia.-

Este criterio es probablemente el factor más importante para efectos de la vinculación tributaria. El concepto de residencia es el resultado de la búsqueda de un concepto, que al igual que el domicilio, estableciera la relación del sujeto con el espacio territorial de un Estado determinado pero con un enfoque más práctica.

En la legislación mexicana se establece el concepto de residencia en el artículo noveno del Código Fiscal de la Federación donde se señala:

Artículo 9 .-" Se consideran residentes en territorio nacional:

"I. A las siguientes personas físicas:

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aún cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) de esta fracción.

"II. A las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio,

"Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas o morales de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional"

Por último, si se trata de establecimiento de personas morales extranjeras no residentes en el país, dicha establecimiento se trata como residente. En el caso en que existan varios establecimientos, se considera como residente el local donde se encuentre la administración principal de las actividades del negocio.

La Ley del Impuesto sobre la Renta en el artículo primero hace alusión al concepto de residencia al establecer como sujetos del impuesto sobre la renta a:

Artículo 1.-

"I. Las residentes en México respecto de todos sus ingresos, los residentes en el extranjero respecto de los ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de que procedan.

II. Las residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.

III. Las residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuente de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país, o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a éstos."

d) Fuente de riqueza.

Este criterio es el que más importancia reviste tratándose de la imposición a extranjeros pues se encuentra relacionado exclusivamente con el lugar de

ubicación de los bienes y rentas que el sujeto emplea para generar el ingreso gravado, independientemente de las características personales del sujeto.

Un Estado puede vincular tributariamente a una persona cuando los actos o hechos a través de los cuales se obtiene el ingreso gravable se localizan en el espacio territorial en el que impera el orden jurídico estatal a bajo la soberanía del Estado, atendiendo solamente al lugar de origen de generación de la riqueza. David R. Tillinghast, afirma que "virtualmente todos los países gravan los ingresos de personas y empresas sobre las que no tienen jurisdicción por domicilio cuando los extranjeros perciben ingresos que tienen su fuente en el país que grava; la teoría (aparentemente) que justifica esto, es que el país de la fuente contribuyó a la capacidad del extranjero para generar el ingreso en cuestión, lo que justifica invocar la regla del costo compartido."²⁴

A diferencia de los conceptos de nacionalidad y de residencia, que no representan ningún problema al ser determinados en el ámbito internacional por ser reconocidos universalmente, el concepto de fuente de riqueza es un término económico variable que depende de la significación que se le da en cada país.

En México, el concepto de fuente de riqueza se encuentra regulado en el Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se refiere específicamente a los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional. El primer párrafo del artículo 144 establece que:

Artículo 144.- "Están obligados al pago del impuesto sobre la renta conforme a este Título los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, aún cuando hayan sido determinados presuntivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los términos de las artículos 64, 64-A, 65 y 66, provenientes de fuente de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país o cuando teniéndola, los ingresos no sean atribuibles a éstos. Se considera que forman parte de los ingresos mencionadas en este párrafo, los pagos efectuados con motivo de los actos o actividades a que se refiere este Título, que beneficien al residente en el extranjero, inclusive cuando le eviten una erogación."

En los artículos 145 al 162 del Título V se enumeran específicamente las casas concretas en que se aplica el criterio de fuente de riqueza respecto a los pagos destinados a extranjeros no residentes por concepto de salarios, honorarios, concesión del uso o goce temporal de inmuebles, enajenación de inmuebles, enajenación de acciones o partes sociales, dividendos, intereses, arrendamiento financiero, regalías, servicios profesionales o técnicos, etc., siempre que los servicios o bienes en cuestión no provengan de un establecimiento permanente en México.

²⁴ Tillinghast, David R., Tax aspects of International Transactions, E.U.A., International Economic law, 2a Edición, 1984, Vol.V, p. 5, cit. pos. Tron Manuel E., op. cit., p. 100

En México, los residentes pagan el impuesto sobre la renta sobre el ingreso global; en cambio, los no residentes, lo pagan sólo sobre los ingresos originados por la fuente de riqueza.

e) Establecimiento permanente o Base Fija.

El concepto de establecimiento permanente se utiliza para determinar el derecho de un Estado a gravar las ganancias de extranjeros cuando estos tengan en el país una permanencia de negocios, a pesar de no contar con un domicilio o residencia. Se dice que se trata de una figura ubicada entre el concepto de residencia y el de fuente de riqueza, ya que cuando existe el establecimiento permanente, el contribuyente no necesariamente alcanza la calidad de residente, aunque el caso es asimilable a tal régimen, en vez de hacerlo tributar solamente conforme a las reglas de fuente de riqueza.

El establecimiento permanente es una ficción jurídica generalmente utilizada en Convenciones Internacionales para evitar la múltiple imposición con el objeto de determinar si un ingreso determinado debe o no ser gravado en el Estado en el que se origina.

A la luz de la legislación mexicana encontramos la definición de establecimiento permanente en el artículo segundo de la Ley de Impuesto sobre la Renta que a la letra dice:

Artículo 2.- "Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de explotación o extracción de recursos naturales.

" Tendrán el tratamiento de establecimiento permanente, las bases fijas en el país de residentes en el extranjero a través de las cuales se presten servicios personales independientes. Constituye base fija cualquier lugar en el que se presten servicios personales independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, entre otros, y las profesiones independientes.

" No obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores, cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral, se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente o base fija en relación con todas las actividades que dicha persona física o moral realice para el residente en el extranjero, aún cuando no tenga en territorio nacional un lugar de negocios o para la prestación de servicios, si dicha persona ejerce poderes para celebrar contratos a nombre del residente en el extranjero tendientes a la realización de las actividades

empresariales de éste en el país que no sean de las mencionadas en el artículo tercero.

" También se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente o base fija en el país cuando actúe en territorio nacional a través de una persona física o moral y esta persona:

I. Tenga existencias de bienes o mercancías con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero.

II. Asuma riesgos por cuenta del residente en el extranjero.

III. Actúe sujeto a instrucciones detalladas a al control general del residente en el extranjero.

IV. Ejercer actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no las que realizaría de actuar de manera independiente.

V. Perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.

" No obstante lo previsto en el párrafo anterior, no se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente o base fija en el país si éste cuenta con la documentación necesaria para demostrar que las operaciones que efectúa con la persona física o moral a través de la cual actúa en territorio nacional se realizan en términos y condiciones similares a las que hubieran pactado en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones similares, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 64-A y 65 de esta ley, y proporcione dicha documentación a la autoridad fiscal competente en caso de que le sea solicitada.

" En los contratos de asociación en participación se considera que existe establecimiento permanente para el asociado residente en el extranjero cuando el asociante, sea o no residente en México, desarrolle sus actividades en lo que sería establecimiento permanente si fuere residente en el extranjero.

" Tratándose de servicios de construcción de obra, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de inspección relacionadas con ellos, se considerará que existe establecimiento permanente solamente cuando los mismos tengan una duración de más de 183 días naturales, consecutivos o no en un período de doce meses."

Por otro lado, en el artículo tercero de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se mencionan los casos en que no se considera que existe establecimiento permanente, oún cuando se reúnan los requisitos para su existencia.

El concepto de establecimiento permanente ha venido evolucionando a través del tiempo en la legislación mexicana y actualmente su definición concuerda con lo establecido en los principales modelos de tratados para evitar la doble tributación.

Habiendo definido los conceptos anteriores se puede entender que la fuente principal de la múltiple tributación se deriva principalmente de:

- Que los Estados, en ocasiones, excediendo los límites de su potestad tributaria con respecto a la de otros países soberanos, gravan lo que en realidad no les corresponde.

- Que los Estados, en ejercicio de su facultad soberana, establecen contribuciones que ocasionalmente comprenden una actividad o un ingreso que también se encuentran gravados conforme a las legislaciones de otros Estados, en virtud de:

- i) la aplicación de distintos criterios de vinculación por cada Estado que los llevan a gravar un mismo ingreso.

- ii) la aplicación de los mismos criterios de vinculación sujetos a diversas interpretaciones por parte de cada Estado.

La pluralidad de legislaciones es la causa de la mayor parte de los conflictos del derecho fiscal internacional y la inexistencia de un criterio de vinculación uniforme a nivel interestatal constituye una de las principales causas de la múltiple imposición.

Se puede citar como ejemplo las distintas interpretaciones que recaen sobre el criterio de fuente de riqueza. Dicho término puede estar referida tanto al lugar donde se celebran los contratos en virtud de los cuales se produce el ingreso gravable (fuente formal), como al lugar donde se ejecutan dichos contratos y producen efectos gravables (fuente real).

En virtud de lo anterior y en el supuesto de que una empresa mexicana (comprador) y una argentina (vendedor) celebren en España un contrato de compraventa de acciones emitidas por una sociedad residente en Alemania, se podría considerar que:

- La fuente estaría ubicada en España, por haberse celebrado ahí el acto jurídico.
- La fuente también podría ubicarse en México pues al ser mexicana el adquirente de las acciones es de ahí de donde provienen los recursos.
- La fuente podría situarse en Alemania, por ser residente de ese país la sociedad emisora y considerando que en dicho Estado se generó la causa de la riqueza misma y por estar ahí situada la sociedad y sus activos que son los que dan valor a las acciones motivo de la compraventa.

En virtud de las distintas interpretaciones posibles que darían lugar a una múltiple tributación, resulta indispensable una concertación interestatal para establecer un criterio, según el cual se gravara a la empresa mencionada en un sólo Estado, o bien se estableciera una imposición compartida.

En relación al concepto de fuente de riqueza debemos hacer la aclaración de que la legislación mexicana se refiere al lugar en que se genera el hecho que da lugar a la obtención de cierta utilidad, independientemente del lugar de celebración del acto jurídico de la transmisión y de la ubicación del lugar del cual surjan las recargas que formaran el ingreso.

3. EFECTOS NEGATIVOS.

El fenómeno de la múltiple tributación internacional ocasiona diversas distorsiones económicas entre las que podemos mencionar:

-Afectación del patrimonio de la persona.

Una de las consecuencias más importantes de la múltiple imposición internacional es, desde un punto de vista subjetivo, la afectación del patrimonio de una persona, físico o moral, al encontrarse obligada al pago de uno o más impuestos respecta a las ingresos obtenidos en la realización de una determinada actividad.

-Afectación de las relaciones comerciales, industriales y financieras a nivel internacional. Este problema de la tributación múltiple afecta directamente las actividades comerciales entre países, ya que el desaliento general de los sujetos de un Estado respecta a las transacciones internacionales se refleja de manera inequívoca en detrimento del desarrollo del comercio internacional. Del mismo modo, una duplicación impositiva incide negativamente en el flujo de capitales entre las naciones así como en el libre intercambio de servicios y tecnología. Por toda esta, puede afirmarse que la falta de acuerdos para evitar la múltiple tributación se traduce en un daño al avance económico de los países de los cuales, los países en vías de desarrollo suelen ser los más afectados.

- Afectación del principio de libre competencia internacional. Finalmente, debe señalarse también que el fenómeno de la múltiple tributación lesiona seriamente el principio de libre competencia, todo vez que tiende a elevar artificialmente el costo total de las operaciones de intercambio entre determinadas naciones, minando así la posibilidad de que estas compitan adecuadamente en el mercado internacional. Lógicamente, esta disminución de la competitividad deriva directamente de la desventaja en que se coloca a las personas, físicas o morales, en el momento de gravarse por doble portada a excesivamente.

4. SOLUCIONES AL PROBLEMA DE LA MULTIPLE TRIBUTACION

La múltiple imposición es contraria al principio de equidad, pues quien obtiene un ingreso sujeta a doble gravamen para realizar actividades económicas en dos o más Estados, se encuentra en situación de desigualdad frente a otras personas gravadas con un sólo impuesto al restringir su actividad a un sólo país. Por otra parte, existe un principio de derecho que supone que ninguna persona debe estar sujeta a más de una soberanía estatal con respecta a un mismo hecho y cuando

un contribuyente se sujeta a las soberanías tributarias de varios Estados, siendo obligado al pago de varios impuestos sobre un mismo ingreso, se viola dicho principio. Siendo así y por constituir un obstáculo al desarrollo económico, como ya hemos discutido, los Estados de la comunidad internacional han utilizado distintos métodos para evitar, disminuir y prevenir la doble imposición, mismos que la doctrina divide en: unilaterales, bilaterales y multilaterales.

A. Medidas unilaterales.

Como su nombre lo indica, son medidas que cada país ha tomado, dentro de su derecho interno, para evitar que sus gobernados y los extranjeros que en él invierten se vean desalentados por el problema de la doble tributación. Estas medidas generalmente se incluyen en las legislaciones de los países que aplican como criterio básico de vinculación el del domicilio, pues al concurrir dicho principio con el de la fuente, recae sobre ellos la doble gravación.

Las medidas generalmente utilizadas a nivel nacional son el crédito y la deducción, aunque en ocasiones también se emplea la exención y el tipo especial de imposición.

a) Método del crédito.- Método por medio del cual una persona que tiene ingresos provenientes del extranjero que tuviera que pagar tanto en el país en donde se produjo el ingreso como en el país del que fuera nacional, residente o en el que tuviera un establecimiento permanente, pueda ejercer la opción de pagar contribuciones solamente en un Estado.

Mediante el sistema de crédito de impuestos o "tax credit" se elimina la doble imposición cuando el Estado de residencia grava la renta global pero permite al contribuyente compensar, en forma directa, el impuesto causado en otros países. Esto es, el causante puede, de conformidad con la legislación interna, disminuir la cantidad pagada en el extranjero de la base del impuesto que estuviere obligado a pagar en su país.

Existen dos maneras de aplicar el método el crédito. La primera es la conocida como crédito o imputación integral mediante la cual se permite acreditar el impuesto extranjero sin limitación alguna, incluso si dicho impuesto es superior al nacional se puede pedir la devolución en el país de residencia. La segunda manera es la conocida como crédito o imputación ordinaria y es mediante la cual se acredita el impuesto extranjero hasta el límite del monto del impuesto nacional. Esta última es la sugerida por la OCDE para utilizarse como medida bilateral en los tratados tributarios. también es la forma de acreditamiento reconocida en la legislación mexicana.

Sistema de acreditamiento en México.- La posibilidad de acreditar el impuesto pagado en el extranjero como medida unilateral para evitar la múltiple imposición se establece en el artículo sexto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en México, en donde se señala el procedimiento específico que ha de seguir el contribuyente

para realizar el acreditamiento en relación a ciertos ingresos. El primer párrafo de dicho precepto señala:

Artículo 6.- "Los residentes en México, podrán acreditar contra el impuesto que conforme a esta Ley les corresponda pagar, el impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero, por los ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero, siempre que se trate de ingresos por los que se esté obligado al pago del impuesto en los términos de esta Ley."

El artículo mencionado hace alusión al acreditamiento de impuestos pagados tanto a personas morales como a personas físicas residentes en México, con respecto a distintos ingresos, y señala que las deducciones que no sean atribuibles exclusivamente a los ingresos de la fuente de riqueza ubicada en el extranjero deberán ser consideradas en la misma proporción que represente el ingreso proveniente del extranjero de que se trate, respecto del ingreso total del contribuyente en el ejercicio.

De dicho precepto se desprende que los residentes en territorio nacional tienen la obligación de acumular la totalidad de sus ingresos para determinar la base gravable, independientemente de la ubicación de la fuente de riqueza, teniendo el derecho de acreditar el impuesto pagado en el extranjero siempre que se trate de ingresos por los que se esté obligado al pago del impuesto sobre la renta. Independientemente de la denominación que reciba dicho impuesto en el otro Estado, éste puede ser acreditado siempre y cuando tenga la misma naturaleza y se trate de ingresos comprendidos en la legislación del impuesto sobre la renta en México. Además se establece que la cantidad acreditada no debe exceder el monto del impuesto mexicano, ya que el acreditamiento no puede generar pérdida fiscal.

Cabe mencionar que al acreditamiento debe llevarse a cabo al momento de hacer la declaración anual del ejercicio que corresponda y, en su caso, se tendrá un plazo de diez años para realizar el acreditamiento. El contribuyente tiene la obligación de documentar el pago del impuesto en el extranjero y también debe comprobar que dicho pago corresponde a un impuesto sobre la renta.

El último párrafo del artículo 6 de la Ley el Impuesto sobre la Renta señala que aquellos contribuyentes que hubieren pagado en el extranjero un impuesto que exceda el previsto en el tratado para evitar la doble imposición, aplicable al ingreso de que se trate, sólo podrán acreditar el excedente una vez agotado el procedimiento de controversias que establezca dicho tratado. Tal supuesto parecería de poca aplicación ya que no hay razón para que exista una diferencia entre el monto del impuesto establecido en el tratado y el que se pague, a no ser por razones de interpretación o violaciones al convenio.

Las limitaciones al acreditamiento son precisadas también en el artículo sexto de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

b) **Deducción.**- Mediante este método se permite a los contribuyentes deducir el impuesto pagado en el extranjero en el cálculo de la base gravable del impuesto a pagar en el país de residencia, es decir, el impuesto pagado en el extranjero se convierte mediante este mecanismo en un gasto deducible de la renta global del residente.

En los Estados Unidos de América el causante del impuesto sobre la renta puede optar entre la deducción o el acreditamiento de la cantidad pagada en el extranjero, a diferencia de lo que sucede en nuestro país, donde se puede utilizar únicamente el método de acreditamiento. La deducción es un método generalmente adoptado por los países exportadores de capital y no favorece la inversión en los países en desarrollo pues el inversionista solo puede gozar parcialmente de los incentivos fiscales que conceden los países en desarrollo.

Algunos autores consideran este método como una forma de crédito y lo denominan método de imputación débil frente al crédito directo, al que denominan imputación fuerte.

c) **Método de exención.**- Es un método consistente en eximir total o parcialmente, a los contribuyentes de un país, de la carga impositiva que correspondería a los ingresos provenientes de transacciones en las que la fuente de riqueza está ubicada en el extranjero.

Un ejemplo de la aplicación de este método como medida unilateral para evitar la múltiple imposición es cuando se exonera del impuesto sobre la renta a los diplomáticos extranjeros, generalmente sobre una base de reciprocidad. La utilización de este método es poco común en las legislaciones de los Estados, estableciéndose generalmente en convenios o acuerdos bilaterales.

d) **Tipo impositivo especial.**- Conforme a este método el Estado de residencia establece para los ingresos obtenidos por fuente de riqueza en el extranjero tasas inferiores a las aplicables a los ingresos de origen nacional. Se parte de la base de que los ingresos serán gravados en la fuente, pero sin que la existencia de dicho gravamen sea requisito para la aplicación del tratamiento preferencial aplicable.

Eduardo Abril A. clasifica a los métodos unilaterales en dos grupos:

"- Métodos que atenúan la doble imposición: comprende al método de deducción y al método de tipo impositivo especial.

- Métodos que evitan la doble imposición: comprende al método de imputación o acreditamiento y al método de exención."²⁵

²⁵ Abril Abadín, Eduardo, "Métodos para evitar la doble imposición internacional", en XX Semana de Estudios, cit. pos. Tron Manuel E., op. cit, p. 15

B. Medidas bilaterales a multilaterales.

Conforme a este sistema dos o más países celebran tratados o convenciones internacionales para coordinar sus sistemas impositivos con relación al derecho de cada cual de gravar ingresos que son a la vez gravados en otro país, a fin de evitar la doble tributación.

Los tratados bilaterales constituyen un estadio superior al de las medidas unilaterales, de la misma manera que los tratados multilaterales (no tan comunes), integran un escalón superior en el esfuerzo por evitar las consecuencias negativas de la múltiple imposición. En estos, los firmantes son una pluralidad de Estados vinculados por relaciones más amplias de las simplemente económicas.

Las medidas internacionales para evitar la doble imposición a las que generalmente se recurre y que se incluyen en las disposiciones de los tratados, son la renuncia por parte de cada gobierno a gravar ciertos ingresos de sus residentes cuando la fuente se encuentre situada en el extranjero; el acuerdo para gravar determinadas ingresos hasta una cifra tope; el compromiso de distribuirse la carga tributaria; finalmente, la adopción de ciertas reglas definitorias de conceptos como el de "establecimiento permanente", "fuente del ingreso gravable" o el de "residencia".

Mediante la aplicación de las normas pactadas en los tratados se concede jurisdicción exclusiva a una de los Estados contratantes o se les obliga a la reducción de tasas en relación a ciertos ingresos con el objeto de impedir el menoscabo en el patrimonio de los sujetos generadores del ingreso en cuestión, a fin de estimular así las transacciones comerciales, industriales, financieras y de otro tipo.

Entre las obligaciones que pueden adquirir los Estados contratantes están las de establecer las medidas unilaterales antes mencionadas.

Independientemente de que en un Estado existan medidas unilaterales para evitar la doble imposición, éstas no siempre están dotadas de la suficiente eficacia para combatir el fenómeno. Es preferible que se conjunten las voluntades de dos o más países para coordinar esfuerzos y aclarar los criterios de vinculación que cada Estado debe emplear.

A través de las medidas bilaterales o multilaterales los gobiernos estatales pretenden combatir no sólo el problema de la doble tributación, sino también se procura evitar la evasión fiscal por parte de personas que radican fuera del territorio de un país determinado y que de otra manera se pueden ver en la posibilidad de escapar a las medidas coactivas establecidas en el régimen interno de un solo Estado.

Manuel E. Tron considera que existen solamente dos alternativas para combatir la doble tributación: "la solución que plantea la doble imposición internacional puede enfocarse desde dos distintos aspectos, la eliminación de las causas que le

dan origen, o bien, la supresión de sus efectos a través de medios que atiendan a la situación concreta de las personas o entidades afectadas." ²⁶

Desde ese punto de vista, los tratados para evitar la doble imposición se pueden considerar como un tipo de solución destinada a anular los efectos de la doble tributación al aminorar la carga impositiva en la situación concreta de cada contribuyente.

El maestro Giuliani Fonrouge distingue tres alternativas posibles para solucionar el problema de la múltiple imposición:

- i) La búsqueda de principios generales, susceptibles de adquirir el carácter de ley uniforme internacional;
- ii) La concertación de acuerdos bilaterales o multilaterales; y,
- iii) La "armonización" de las legislaciones." ²⁷

Las soluciones referidas están colocadas en un orden que va de la más eficaz a la que resolvería el problema sólo parcialmente. El lograr una uniformidad en los criterios utilizados por todos los Estados de la comunidad internacional implica una respuesta ideal y sería la única manera completa de acabar con el problema de raíz. Esta propuesta, sin embargo, no deja de representar una vía teórica que por hoy queda en la categoría de una utopía por el simple hecho de que por la disparidad de las realidades socio-económicas de los Estados, sería imposible armonizar los criterios fiscales de la globalidad de las naciones.

Las otras dos opciones son las empleadas actualmente por los países interesados en detener o aminorar los efectos negativos que trae consigo la múltiple imposición.

Al respecto, coincidimos con la opinión de Manuel E. Tron en cuanto a que estas últimas son tan sólo remedios parciales ya que inevitablemente dependerán de la posibilidad jurídica, así como de la voluntad política de los países involucrados en el problema, los cuales, lógicamente, buscarán proteger sus propios intereses y el de sus nacionales.

La realidad refleja que se mantienen las medidas unilaterales dentro de las legislaciones internas al mismo tiempo que existe un incremento notable en la realización de tratados bilaterales y una tímida iniciación de los tratados multilaterales.

Si bien es cierto que los tratados internacionales para evitar la doble tributación no constituyen una solución total al problema en cuestión, creemos que tienen una gran importancia ya que representan el primer paso hacia la coordinación de los sistemas impositivos de los distintos países. La situación actual requiere medidas inmediatas y por el momento, mientras llega el conveniente día en que se

²⁶ Tron Manuel E., op. cit., p. 14

²⁷ Giuliani Fonrouge, Carlos M., Derecho Financiero. Buenos Aires, Ed. Depalma, 1984, tomo I p. 97, cit.pos. Tron Manuel E., op. cit., p. 14

armonicen las leyes de contenido tributario a nivel internacional, fomentar la celebración de acuerdos o tratados, en la medida que esto sea posible, permitirá pavimentar el camino que lleva al complejo sueño de la globalización fiscal internacional.

CAPITULO III

TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION

1. ANTECEDENTES.

A. En el mundo.

a) Eventos internacionales. El esfuerzo creador del derecho fiscal internacional data del año de 1920 cuando la Liga de las Naciones elabora un modelo que pudiera ser utilizado por los países en su intento de coordinarse para controlar los efectos negativos de sus conflictos fiscales, como el de la múltiple tributación.

La Sociedad de Naciones, en 1921, emprende nuevos esfuerzos para estudiar la doble tributación y la evasión fiscal internacional para lo cual crea un Comité. Ese mismo año, se reúne un grupo de especialistas que plantea como solución del problema de la doble tributación la llamada tesis de la "dependencia económica", sugiriendo en ella investigar en que países se encontraban los intereses económicos de las personas a fin de distribuir el impuesto en relación al interés del contribuyente en cada país. Dicho Comité, al estar conformado por especialistas de países industrializados, se inclinó originalmente por el sistema del domicilio.

Más tarde, en 1925 se reúne una segunda comisión que propone como medida inmediata la concertación de convenios bilaterales para evitar la doble imposición, partiendo de la base de la repartición de las cargas impositivas entre el país de origen (en teoría, corresponde al país de ubicación de los bienes o fuente de riqueza establecer impuestos reales sobre cada renta individual) y el del domicilio (el impuesto personal, sobre el conjunto o suma de rentas corresponde al Estado donde el contribuyente tiene su domicilio fiscal).

En 1927, se crea un nuevo comité que se concentra en el establecimiento de ciertas reglas para los impuestos reales y los personales. Posteriormente, en 1928, se reúne en Estocolmo la Cámara Internacional de Comercio para reconocer los principios declarados por el comité de 1927 y se dicta una recomendación que comienza a perfilar una corriente favorable al sistema impositivo "de la fuente" expresada de la siguiente manera:

"Que se establezca como principio fundamental que el país de la situación perciba los ingresos reales en la fuente y que los gravámenes personales deben ser del domicilio del causante".²⁸

En el mismo año tuvo lugar, en Ginebra, la reunión de la Asamblea General de Expertos Gubernamentales, con la asistencia de veintisiete delegados de países miembros, donde se presentaron tres proyectos de modelo de convenios

²⁸ Flores Enrique, "La Doble Imposición Internacional", Trimestre Fiscal, México D.F., Junio 1991, Año 12, No. 37, p. 212.

bilaterales para evitar la doble tributación, uno de los cuales tuvo mayor aceptación. En este último se adopta el principio de la repartición entre los países interesados, atendiendo al criterio de la "dependencia económica", reiterando igualmente la corriente favorable al sistema "de la fuente", mediante la declaración de que:

"En esta virtud se ha propendido a la división clara y definitiva de los impuestos entre los dos Estados que se han mencionado, en tal forma que, por regla general, corresponda a uno de ellos el derecho exclusivo de percibir ciertos tributos, con alguna tendencia a favorecer al país de origen, que generalmente es el país deudor o del domicilio del deudor."²⁹

A partir de dicha reunión se crea un Comité Fiscal permanente que se encargaría de formular normas fiscales internacionales, logrando una recopilación de todos los convenios realizados hasta 1928 y un proyecto de convenio que fue revisado en 1935.

En 1940 y 1943 tienen lugar en la Ciudad de México la Primera y Segunda Conferencia Tributaria Regional organizada por el Comité Fiscal de la Liga de las Naciones a las que concurren expertos de todo el continente americano. En esta reunión quedó completamente evidenciado el antagonismo entre los países en vías de desarrollo y los industrializados.

Durante la Segunda Conferencia quedaron definitivamente desterradas las propuestas del Comité de 1921 a favor de la tesis del domicilio y se dio un paso más en la aceptación del criterio de la fuente, haciéndose oficial el triunfo de los países deudores mediante la siguiente recomendación, que se tomó, entre otras:

"Que la Comisión de Impuestos de la Federación Internacional de Abogados estudie los medios de uniformar la legislación tributaria de los diversos países en el sentido de evitar la doble tributación internacional, teniendo en cuenta las condiciones ya formuladas por la Comisión Fiscal de la Liga de las Naciones en su reunión de la Ciudad de México, en julio de 1943, y reconociendo como principio general la prioridad del país en que la renta fuere obtenida para gravarla".³⁰

En la Conferencia Tributaria celebrada en México también se logró la aprobación de un modelo de convenio bilateral para evitar la doble tributación en materia de impuesto sobre la renta, uno para evitar la doble imposición en las sucesiones y otro de ayuda recíproca en la aplicación y cobranza de los impuestos directos.

En 1946 se dio en Londres la Tercera Conferencia Tributaria, con la asistencia de un gran número de países industrializados (EEUU, Inglaterra, Suiza, Holanda, Suecia, Reino Unido, Noruega y Canadá) y como representantes de los países latinos, México y Perú. En esta Conferencia tuvo lugar una nueva redacción a los modelos existentes, modificando cuestiones relativas al régimen de intereses, dividendos,

²⁹ Idem, p. 213.

³⁰ Idem, p. 214.

regalías, anualidades y pensiones inclinándose de nueva cuenta al criterio del domicilio, la cual trajo el descuenta de los países en desarrollo.

En virtud de la gran diferencia entre las recomendaciones de las Conferencias de México y Londres, el Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones expuso:

"El Comité estima que cuando las Naciones Unidas reanuden la actividad de la Sociedad de Naciones en el campo de los problemas fiscales, será útil que los trabajos de México y de Londres sean acogidos y desenvueltos por un grupo, en el que tengan representación igual administradores y expertos en materia fiscal de los países exportadores de capital, en número igual, así como de los países desarrollados y de los menos desarrollados económicamente."³¹

Siendo así, fue reanudado un nuevo examen por la Organización de las Naciones Unidas con el objeto de armonizar los intereses de los países desarrollados y en vías de desarrollo. En 1946 el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas crea una Comisión Fiscal que junto con su Comité de Relaciones Fiscales Internacionales realizan estudios y asesoría hasta 1954, año en que se desplaza el centro de trabajo de la tributación internacional a la competencia de la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE).

El Consejo Económico y Social, planteó la siguiente recomendación:

"Los países deudores a la fuente, estiman que es irrenunciable el derecho de reservar para sí la tributación de los rendimientos de capitales extranjeros obtenidos en sus territorios, y encuentran que esta política, de gravar o no, o desgravar parcialmente dichos rendimientos, tiene relación directa con el desarrollo económico y prosperidad, acerca de la cual no pueden mostrarse indiferentes los países acreedores, sino también altamente interesados. Según esta posición, la doble imposición viene de la intransigencia de los países exportadores de capital, que consideran que los rendimientos tienen su origen en ellos y no renuncian al derecho de hacerlos tributar".³²

Por su parte, la Comisión Fiscal reanuncia:

"Que el sacrificio financiero que sea indispensable sufrir con el objeto de evitar la doble imposición, deberían soportarlo los países exportadores de capital.

"Así se ha declarado explícitamente, que el inversionista privado extranjero tiene la obligación de aportar una contribución justa en impuestos a la comunidad nacional en donde se encuentran colocadas sus inversiones".³³

En 1946, se organizaron las primeras jornadas tributarias en Montevideo a las que asistieron distinguidos profesores y tratadistas de Finanzas Públicas y Derecho Tributario de Argentina, Brasil, Guatemala y Uruguay, y en las que se hizo la

³¹ Ibidem

³² Idem, p. 215

³³ Ibidem

recomendación de que el principio de la fuente fuera adoptado como criterio atributivo de potestad fiscal en el orden internacional, en la legislación interna de los países como en los tratados que estos celebraran.

Otra importante labor que debemos mencionar es la realizada por la Asociación Fiscal Internacional (IFA) que en varios de sus Congresos ha tratado temas específicos relacionados con la múltiple imposición tales como el concepto de residencia, fuente de riqueza, nacionalidad de las empresas, métodos de acreditamiento y deducción de impuestos, etc., considerando de manera casi siempre puntual la problemática de cada país.

b) Modelos de tratado.

En la actualidad existen diversos modelos de convenio para evitar la doble tributación; sin embargo, en la mayor parte de las negociaciones se toman en cuenta de manera principal los siguientes:

Modelo de tratado de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico.- Durante el período de funciones de la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE) se estableció un Comité Fiscal con el encargo de elaborar un modelo de convención para evitar la doble tributación sobre el impuesto de la renta y el capital. Se propone un primer proyecto compuesto de 25 artículos en el que se reúnen los trabajos realizados de 1956 a 1961.

En este último año, la OECE se convierte en la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y, renovado el mandato del Comité Fiscal, se sigue adelante con la tarea emprendida elaborando 4 artículos adicionales para finalmente publicar el primer modelo de la OCDE en 1963, compuesto por 29 preceptos.

En los años de 1967, 1977 y 1993 se han publicado nuevas versiones del modelo de 1963 que no son más que una revisión actualizada del anterior. Cada nueva publicación incorpora la experiencia obtenida por los países miembros de la OCDE y no miembros en sus propias negociaciones y en la aplicación práctica de los modelos anteriores reflejando también los cambios en las circunstancias económicas. De igual manera la OCDE ha publicado, anexo a la Convención modelo (Model Tax Convention on Income and on Capital), una serie de comentarios explicativos a cada uno de los preceptos que la integran, mismos que reflejan la experiencia adquirida en las relaciones fiscales internacionales en virtud del desarrollo de los diversos sectores de actividad comercial, industrial y profesional, y de las nuevas formas de organización y gestión empresarial. Dichos comentarios consideran también las novedades que han supuesto las diversas modificaciones fiscales en los sistemas internos de países miembros.

El modelo de la OCDE ha influenciado decisivamente en las negociaciones bilaterales de los países de la comunidad internacional y hasta la fecha ha servido como base para la celebración de acuerdos entre sus miembros e incluso no miembros.

recomendación de que el principio de la fuente fuera adoptado como criterio atributivo de potestad fiscal en el orden internacional, en la legislación interna de los países como en los tratados que estos celebraran.

Otra importante labor que debemos mencionar es la realizada por la Asociación Fiscal Internacional (IFA) que en varios de sus Congresos ha tratado temas específicos relacionados con la múltiple imposición tales como el concepto de residencia, fuente de riqueza, nacionalidad de las empresas, métodos de acreditamiento y deducción de impuestos, etc., considerando de manera casi siempre puntual la problemática de cada país.

b) Modelos de tratado.

En la actualidad existen diversos modelos de convenio para evitar la doble tributación; sin embargo, en la mayor parte de las negociaciones se toman en cuenta de manera principal los siguientes:

Modelo de Tratado de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico.- Durante el período de funciones de la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE) se estableció un Comité Fiscal con el encargo de elaborar un modelo de convención para evitar la doble tributación sobre el impuesto de la renta y el capital. Se propone un primer proyecto compuesto de 25 artículos en el que se reúnen los trabajos realizados de 1956 a 1961.

En este último año, la OECE se convierte en la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y, renovado el mandato del Comité Fiscal, se sigue adelante con la tarea emprendida elaborando 4 artículos adicionales para finalmente publicar el primer modelo de la OCDE en 1963, compuesto por 29 preceptos.

En los años de 1967, 1977 y 1993 se han publicado nuevas versiones del modelo de 1963 que no son más que una revisión actualizada del anterior. Cada nueva publicación incorpora la experiencia obtenida por los países miembros de la OCDE y por miembros en sus propias negociaciones y en la aplicación práctica de los modelos anteriores reflejando también los cambios en las circunstancias económicas. De igual manera la OCDE ha publicado, anexo a la Convención modelo (Model Tax Convention on Income and on Capital), una serie de comentarios explicativos a cada uno de los preceptos que la integran, mismos que reflejan la experiencia adquirida en las relaciones fiscales internacionales en virtud del desarrollo de los diversos sectores de actividad comercial, industrial y profesional, y de las nuevas formas de organización y gestión empresarial. Dichos comentarios consideran también las novedades que han supuesto las diversas modificaciones fiscales en los sistemas internos de países miembros.

El modelo de la OCDE ha influenciado decisivamente en las negociaciones bilaterales de los países de la comunidad internacional y hasta la fecha ha servido como base para la celebración de acuerdos entre sus miembros e incluso no miembros.

Dicho modelo se caracteriza por reconocer el derecho exclusiva o prioritaria de tributación al país del domicilio y por ella ha existido cierta resistencia por parte de los países en desarrollo, particularmente de América Latina, para la adopción del mismo. Sin embargo, la estructura y metodología seguida para el desarrollo del modelo de la OCDE constituye uno de los antecedentes de mayor importancia para el análisis de la doble tributación e incluso para la elaboración de modelos posteriores de otras organizaciones internacionales y países.

Modelo de tratado de la Organización de las Naciones Unidas.- El Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas reconoce la necesidad de crear reglas especiales para la concertación de convenios para evitar la doble imposición entre países de distinto grado de desarrollo. Con tal objeto se forma, en 1968, un Grupo de Expertos en Acuerdos Fiscales entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo, que tomando como punto de partida el modelo de la OCDE inicia un importante trabajo. En 1980 se publica la "Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y en Vías de Desarrollo" de 28 artículos y sus comentarios.

Según el modelo de la OCDE es el país de origen el que generalmente renuncia a la imposición del ingreso, cuestión que no siempre resulta adecuada para las negociaciones entre países de distinto nivel de desarrollo económico. Por su parte, el modelo de la ONU significa un avance para los intereses de los países en desarrollo pues concede más importancia al principio de la fuente de riqueza que el modelo de la OCDE, al establecer ciertas condiciones complementarias que permiten la imposición en el país de la fuente. No obstante, en el modelo de la ONU se plantea la conveniencia del país de la fuente de repartir los ingresos con el país que aparte el capital y de mantener la imposición a niveles moderados ya que al establecer tasas elevadas se desalienta la inversión extranjera, normalmente más necesitada por los países en desarrollo.

Otros modelos.- Algunos países han desarrollado sus propios modelos de tratados de conformidad con sus propias políticas y conveniencias como es el caso de los Estados Unidos de Norteamérica con su "Tratado del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América para evitar la doble tributación y la prevención de la evasión fiscal en relación con las impuestas sobre la renta y el capital", que recoge sustancialmente los principios contenidos en el de la OCDE pero con algunas variantes para satisfacer ciertas pretensiones de los países en desarrollo.

Existen también modelos de algunas organizaciones regionales como el de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC) y el del Pacto Andino que toman como base el modelo de la OCDE y el de la ONU con algunas excepciones en las que reivindican la potestad tributaria al país de la fuente.

B. En México.

La incursión del Estado mexicano en la celebración de tratados internacionales para evitar la doble tributación es relativamente reciente (1990). Manuel E. Tron considera que las razones por las que México tardó en participar en dichas

negociaciones son: "la inexperiencia de nuestro país en este terreno, así como una natural reticencia a perder en la negociación fuentes de ingresos tributarias en favor de países económicamente más poderosos".³⁴

La legitimación en nuestro país a establecer impuestos sobre los extranjeros data del año 1928 en que se firmó La Convención sobre las Condiciones de los Extranjeros que tuvo lugar en La Habana, Cuba. Sin embargo, no fue sino hasta más tarde que se inicia la participación de nuestro país a nivel internacional para evitar la doble tributación limitada al tratamiento de materias específicas.

En 1974 se celebra un acuerdo con Canadá en relación a los ingresos obtenidos de la operación de barcos y aeronaves en tráfico internacional. En 1985 se acuerda con los Países Bajos la exención del impuesto sobre la renta por las operaciones provenientes de la operación de barcos mercantes. En 1989 se firma un acuerdo con Estados Unidos respecto a los ingresos provenientes de la operación de barcos matriculados y aeronaves registradas bajo las leyes de México y en el mismo año se lleva a cabo el Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para el intercambio de información tributaria con el objeto de prevenir la evasión y el fraude fiscal.

A partir de 1981 en México se comenzaron a realizar importantes reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta y al sistema impositivo en general con el objeto de adoptar la técnica utilizada en los modelos de tratados para evitar la doble imposición publicados por la OCDE, razón por la cual aún antes de celebrar dichos tratados nuestra legislación ya contemplaba conceptos como el de residencia, establecimiento permanente y fuente de riqueza, entre otros.

En las negociaciones para celebrar tratados para evitar la doble imposición, México utiliza como base el modelo de tratado de la OCDE, con excepción de las reservas formuladas y con la inclusión de algunas cláusulas del modelo de la ONU.

2. VENTAJAS DE LOS TRATADOS

Los tratados internacionales para evitar la doble imposición benefician el comercio internacional tanto de los países desarrollados como de los países en desarrollo. Sin embargo, los objetivos que ambos tienen al celebrar dichos acuerdos no siempre son iguales y las ventajas que resultan de los tratados varían dependiendo del enfoque que tenga cada Estado en virtud de su propio grado de desarrollo.

Los países desarrollados, generalmente exportadores de capital, aplican en su mayoría el criterio mundial de imposición y disponen de medidas unilaterales para atenuar los efectos negativos de la múltiple tributación dentro de su legislación interna. Sin embargo estas no son siempre suficientemente efectivas y por ello celebran convenios bilaterales con los objetivos fundamentales de evitar la múltiple imposición mediante la atribución racional de la potestad tributaria de los

³⁴ Tron, Manuel E., op. cit., p. 28.

países involucrados, así como para prevenir la elusión y la evasión fiscal y evitar el tratamiento tributario discriminatorio de sus contribuyentes.

Por otro lado, para los países en desarrollo el principal objetivo es promover su propio crecimiento económico desarrollo, sin desechar la importancia de los demás objetivos. Por lo anterior es conveniente que, para estimular la participación de estos últimos en la celebración de tratados para evitar la múltiple imposición, se contemplen mecanismos para impulsar el desarrollo económico de los países participantes.

A continuación mencionamos algunas ventajas que, de manera general, se pueden lograr a partir de la celebración de tratados para evitar la múltiple imposición:

- Los Estados contratantes se distribuyen de una manera proporcional las fuentes de gravamen.

- Se favorece la libre circulación de capitales.

- Se estimulan las operaciones comerciales internacionales, la transferencia de tecnología y la Inversión extranjera.

- Se alienta la inversión extranjera especialmente hacia los países de menor desarrollo económico en los que la diversidad de tasas impositivas y las diferencias en cuanto a los conceptos de Ingreso dificultan el comercio internacional.

- Con los tratados también se logra una mayor perdurabilidad de los esquemas fiscales, toda vez que aquellos normalmente estipulan que solamente se pueden dar por terminados después de cinco años de su entrada en vigor lo cual favorece la consistencia y por ende la claridad de las disposiciones fiscales para los contribuyentes.

- Constituyen una palanca de apoyo para el desarrollo y competitividad económica de los residentes en el país. Por el contrario, la doble tributación ocasiona que los costos de las operaciones aumenten innecesariamente provocando una competencia que pudiera considerarse desleal entre los contribuyentes de los diversos países.

- Se favorecen los mecanismos de cooperación internacional administrativo entre los que podemos mencionar los de intercambio de información, los procedimientos de consulta y los ajustes fiscales entre Estados independientes a través de los cuales es posible mejorar la fiscalización de los impuestos y lograr una administración más eficiente de los mismos.

Por otro lado, mediante el establecimiento de mecanismos para el intercambio de información se aumenta la posibilidad de ejecución de contribuyentes morosos que rodican fuera y que escapan a los mecanismos económico-coactivos del Estado en donde deben pagar impuestos. Siendo así, los tratados constituyen un

instrumento efectivo para la prevención y el combate de la evasión y el fraude fiscal tanto en el ámbito nacional como en el internacional.

De igual manera, se consolidan regímenes de protección al contribuyente tales como el procedimiento amistoso. Además de que se ofrece a los contribuyentes una instancia adicional a las previstas en la legislación interna de los países signatarios para solucionar cualquier controversia que surja con motivo de la aplicación o interpretación de las disposiciones del tratado.

- Se incrementa el crecimiento y se favorece el desarrollo económico de los países subdesarrollados al multiplicar sus posibilidades de crear fuentes de empleo y de generación de riqueza, alentándose la inversión extranjera que así contribuye a apuntalar el ahorro interno de los países sub-capitalizados.

- Se ofrece mayor seguridad y certeza jurídica al inversionista al clarificar y armonizar los diversos criterios de vinculación empleados por cada Estado. Con esto se hace posible que los inversionistas empleen su capital en empresas extranjeras con la seguridad de que el ingreso obtenido no será disminuido más allá del monto del impuesto de su propio país, y que por tanto su situación no será más desventajosa de lo que sería en su propio país.

- Se previene el tratamiento discriminatorio de los contribuyentes a nivel internacional, lo cual acentúa la ventaja expuesta en el punto anterior.

3. EFECTO DEL GRADO DE DESARROLLO DE LOS PAISES CONTRATANTES.

Se ha avanzado mucho en el campo de la doble tributación, pero los irreconciliables intereses económicos de los diversos países no permiten una justa y definitiva solución al problema. Es evidente la disparidad de criterios o enfoques sobre diversos temas entre los países en desarrollo y los subdesarrollados.

La pugna entre los grandes y pequeños países en el orden económico en relación a este problema se evidencia por vez primera tras el primer informe del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones de 1927. Por un lado, los países industrializados, generalmente en su calidad de acreedores, se inclinan por el criterio de la residencia, el domicilio y la nacionalidad, mientras que los países acreedores hacen suyo el sistema de la fuente. En otras palabras, los países que cuentan con fondos suficientes para el otorgamiento de préstamos, requieren que la imposición sobre los intereses se haga efectiva en el país del domicilio o residencia, mientras que los países deudores pretenden cobrar impuestos en la fuente, o bien, atribuirse el derecho de exonerar dichos intereses, a fin de atraer capital extranjero.

En la Segunda Conferencia Tributaria Regional celebrada en México el año de 1943, se discutió respecto a la manera de neutralizar las diferencias existentes en cuanto a la solución del problema. Cuando se revisó el modelo de convenio hubo unanimidad sobre el hecho de que los rendimientos de los inmuebles debían ser

gravados en el país en donde estuvieran estos ubicados, pero se discutió abiertamente en cuanto a las rentas de los muebles, en las que finalmente, se impuso la tesis de los países de la fuente.

En el apartado de antecedentes del presente capítulo expusimos una reseña del nacimiento y evolución de las diferencias de intereses fiscales entre los países industrializados y los subdesarrollados. Posteriormente a las reuniones señaladas se verificaron otras, auspiciadas principalmente por la ONU y la OEA, que sirvieron solamente para hacer hincapié en la todavía irreconciliable dualidad de posiciones y la necesidad de llegar a un entendimiento justo entre los países lo cual, hasta la fecha, se plantea como una cuestión de gran interés para el desenvolvimiento del concepto de la globalización económica al que obedece buena parte de los esfuerzos de negociación diplomática de la actualidad mundial.

Abal, miembro del Instituto Uruguayo de Derecho Tributario, expone que: "Es muy difícil encontrar el punto de equilibrio entre los países inversionistas y exportadores de capitales, con los más o menos subdesarrollados de América Latina, que precisamente necesitan de esos capitales para desarrollar sus industrias y actividades productivas en general.

"Es por otra parte difícil conciliar el régimen interno de tributación de los Estados Unidos, pongamos por caso, con el de los países latinos y se hace realmente arduo encontrar fórmulas técnicas que puedan incorporarse a una y otros textos de derecho pasivo.

"Por estas y otras razones, es evidente que por el momento la única manera de resolver los problemas de la doble imposición internacional entre los países angloamericanos y los países latinoamericanos es la de los tratados bilaterales, efectuando mediante ellos lo que nos atreveríamos a llamar una paz tributaria negociada".³⁵

Los tratados en materia de tributación tienen por objeto evitar la doble imposición y no aumentar la recaudación de los Estados contratantes, de hecho significan una reducción en los impuestos globales, misma que se puede ver compensada con un aumento en las relaciones comerciales internacionales. Dado que el país de la fuente es el que generalmente sacrifica ingresos, son los países en desarrollo los que ven mermada su recaudación aunque, desde luego, tendrían mayor interés en que el incremento de la actividad económica derivado de la eliminación de la tributación múltiple, se logre por un mayor flujo de las inversiones extranjeras.

Hay que recordar que los primeros tratados para evitar la doble imposición se establecieron entre países de economías avanzadas con el objeto de impedir la restricción de las inversiones de capital y las movilizaciones humanas. Es por ello que en las negociaciones entre países de distinto nivel económico se deben incluir cláusulas que establezcan contraprestaciones equilibradas entre las partes ya

³⁵ Flores Enrique, op. cit., p. 216

que, hoy por hoy, los modelos de tratados existentes no satisfacen o cabalidad las necesidades de los países subdesarrollados.

Normalmente los productos que se elaboran a partir del capital invertido en las naciones menos desarrolladas, fluyen de éstas hacia el lugar de residencia de los inversionistas y a pesar de los beneficios que obtienen estos países por las inversiones que en ellos se efectúan, por lo consecuente generación de empleos, así como por los servicios prestados por los técnicos extranjeros que transmiten conocimientos y tecnología, persiste la idea de que los tratados para evitar la doble tributación resultan en un mayor beneficio para los países industrializados.

Es conveniente estimular el interés de los países en desarrollo para participar en la celebración de tratados para evitar la doble tributación mediante la adopción de medidas que promuevan el desarrollo económico de tales países. A este respecto se ha recomendado que los tratados celebrados entre países con desarrollo económico dispar contengan cláusulas de "tax sparing" y "matching credit" ("reserva impositiva" y "crédito equiparado" serían en nuestro idioma los términos literales equivalentes no oficializados) que representen métodos para asegurar el beneficio del acuerdo a favor del país más débil económicamente, mismos que serán más ampliamente tratados en el capítulo IV.

Por otro lado, la doctrina, en los países en desarrollo, ha establecido la inconveniencia de que los países deudores de capital, incapaces de extender su actividad mercantil al mismo paso que los países industrializados, acepten la tesis del establecimiento permanente. Se ha señalado que de aceptarla los países más débiles, en lugar de obtener algún provecho estarían permitiendo lo más injusto extracción de ingresos de su propio seno, sin la posibilidad incluso de compartir esas riquezas.

El resultado completamente ventajoso para ambos países contratantes solamente es factible cuando se celebran los tratados entre países de un mismo nivel económico. De no ser así es necesario asegurar que la pérdida recaudatoria ocasionada por la reducción impositiva sobre las inversiones directas de los residentes de países industrializados se recupere en virtud de un verdadero aumento de la actividad productiva, que a su vez genera nuevas imposiciones en el país fuente.

Los países desarrollados han expresado su disposición de mantener una postura flexible en las negociaciones con los países en vías de desarrollo, siempre que exista un equilibrio global en los derechos de imposición que el tratado finalmente contenga para ambos países contratantes.

4. TRATADOS CELEBRADOS POR MEXICO.

Como parte fundamental del proceso de modernización del sistema tributario mexicano y ante la necesidad de ofrecer esquemas fiscales que compitan por la inversión extranjera, en 1990 se iniciaron una serie de negociaciones para la celebración de tratados bilaterales para evitar la múltiple tributación.

El primer tratado para evitar la doble tributación concluido por nuestro país fue con el gobierno de Canadá, mismo que fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1º de enero de 1992, entrando en vigor a partir del 11 de mayo del propio año.

El gobierno mexicano también ha firmado convenios para evitar la tributación doble con Alemania, España, Estados Unidos, Francia, Países Bajos, Reino Unido, Suecia y Suiza mismos que cobraron vigor en el lapso transcurrido desde diciembre de 1992 hasta finales de 1994.

También se han firmado tratados con Bélgica, Corea, Ecuador, Italia y Singapur, aunque por diversas razones estos todavía, a la fecha de redacción de este trabajo, no han entrado en vigor.

Del mismo modo, hasta la fecha señalada, se han concluido negociaciones con los gobiernos de Dinamarca, Finlandia, India, Nicaragua, Noruega, Rumanía cuyos protocolos estarían en proceso de formalizarse.

Hay avances también en diversas negociaciones que se conducen por parte de nuestras autoridades competentes con los gobiernos de Austria, Brasil, Israel e Irlanda y se anuncia ya la intención de iniciar negociaciones con Argentina, Australia, Colombia, Costa Rica, China, Hungría, Japón y Venezuela.

Todo este panorama descrito sólo enunciativamente, permite entrever la hiperactividad que en este tema se está desarrollando por nuestro país y, al mismo tiempo, el gran interés que ha cobrado la realización de esfuerzos encaminados a resolver el fenómeno de la tributación múltiple y a evitar su efecto negativo en el proceso de desarrollo económico de la nación.

México es miembro tanto de la OCDE como de la ONU y salvo los casos en que el gobierno mexicano ha formulado observaciones o reservas particulares, en lo demás ha aceptado las directrices generales de los modelos de ambas organizaciones. Por ello y por el hecho de que la mayoría, si no es que la totalidad, de los países con los que se ha negociado también son miembros de tales organismos internacionales, los tratados celebrados por el gobierno mexicano plasman una estructura y filosofía muy similares a la de dichos modelos.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por su parte, otorga una gran importancia a los comentarios del modelo de tratado (Model Tax Convention on Income and on Capital) que publica la OCDE y que describen el alcance del texto con mayor exactitud, para la resolución de consultas a los contribuyentes y para la aplicación de los tratados a casos concretos en el país.

Los tratados contienen "normas de excepción", es decir, otorgan beneficios al contribuyente permitiendo la aplicación de tasas inferiores a las establecidas en la ley interna. Es claro que si la ley doméstica resulta de mayor conveniencia, el contribuyente puede optar por aplicar esta última. Los residentes en el extranjero que deseen beneficiarse de la excepción, o sea que deseen gozar de los

beneficios previstos en los tratados celebrados con México, deben probar su residencia de conformidad con el artículo 4-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta y la regla 220-A de la Resolución Miscelánea 94/95. Es necesario que en su caso, el retenedor acredite que los pagos son efectuados a un residente del país con el cual se tiene celebrado el tratado para lo cual se debe solicitar al extranjero evidencia de su residencia fiscal.

La jerarquía de los tratados tributarios con respecto a las leyes nacionales, depende del sistema constitucional de cada país, pero siendo estos una ley especial, la misma tiene un nivel superior al de las leyes generales.

Con la participación del gobierno mexicano en el esfuerzo internacional para eliminar la múltiple imposición y al suprimirse la duplicación de los costos fiscales en que incurrían las empresas al realizar sus operaciones internacionales, se facilita, por un lado a los mexicanos la conquista de nuevos mercados para contribuir al crecimiento económico de la nación y por el otro, a los extranjeros, su establecimiento en el país con el consecuente beneficio que ya se describió para nuestra economía.

CAPITULO IV

1. Análisis del contenido de los tratados para evitar la múltiple tributación.

En los tratados internacionales para evitar la doble imposición se establecen disposiciones denominadas "cláusulas definitorias" que determinan en primer lugar las definiciones de ciertos conceptos comúnmente utilizados para la aplicación de los beneficios fiscales que se establecen en los tratados. En segundo término, se establecen las "cláusulas sustantivas" mediante las que se señala la jurisdicción impositiva de cada uno de los países contratantes sobre diversas categorías de ingresos así como las condiciones y limitantes a dicha potestad tributaria. Finalmente, en las llamadas "cláusulas adjetivas" se establecen los procedimientos a seguir para dar cumplimiento a los términos del tratado.

La mayor parte de los tratados para evitar la múltiple tributación tienen la misma forma, siendo que la estructura planteada en el modelo de la OCDE ha servido como base para la realización del modelo de la ONU y los casos posteriores. En general todos los tratados constan de 28 a 30 artículos, mismos que en ocasiones aparecen distribuidos en diversos capítulos aunque a veces el articulado carece de estructura capitular.

Para el objeto del presente estudio nos apegaremos a la estructura del modelo de la OCDE (Model Tax Convention on Income and Capital) que a continuación se reproduce:

CAPITULO I. AMBITO DE APLICACION DEL CONVENIO.

Artículo 1o.- Ambito subjetivo.

Artículo 2o.- Impuestos comprendidos.

CAPITULO II. DEFINICIONES.

Artículo 3o.- Definiciones generales.

Artículo 4o.- Residencia.

Artículo 5o.- Establecimiento permanente.

CAPITULO III. IMPOSICION SOBRE LAS RENTAS.

Artículo 6o.- Rentas inmobiliarias.

Artículo 7o.- Beneficios empresariales.

Artículo 8o.- Navegación marítima y aérea.

Artículo 9o.- Empresas asociadas.

Artículo 10o.- Dividendos.

Artículo 11o.- Intereses.

Artículo 12o.- Regalías.

Artículo 13o.- Ganancias de capital.

Artículo 14o.- Trabajos independientes.

Artículo 15o.- Trabajos dependientes.
Artículo 16o.- Participaciones de consejeros.
Artículo 17o.- Artistas y deportistas.
Artículo 18o.- Pensiones.
Artículo 19o.- Funciones públicas.
Artículo 20o.- Estudiantes.
Artículo 21a.- Otras rentas.

CAPITULO IV. IMPOSICION SOBRE EL PATRIMONIO

Artículo 22o.- Patrimonio.

CAPITULO V. METODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION

Artículo 23o.- A) Método de exención.
Artículo 23a.- B) Método de imputación.

CAPITULO VI. DISPOSICIONES ESPECIALES

Artículo 24a.- No discriminación.
Artículo 25o.- Procedimiento amistoso.
Artículo 26a.- Intercambio de información.
Artículo 27a.- Diplomáticos y funcionarios consulares.
Artículo 28o.- Extensión territorial.

CAPITULO VII. DISPOSICIONES FINALES

Artículo 29o.- Entrada en vigor.
Artículo 30a.- Denuncia.

En el análisis respectivo de cada una de las cláusulas que constituyen dicho modelo de tratado haremos alusión en gran medida a los comentarios que la OCDE hace de cada artículo en el modelo de 1993 del mismo modo que haremos de incluir referencias a las partes correspondientes del modelo de la ONU.

I. AMBITO DE APLICACION DEL CONVENIO.

1. Ambito subjetivo.- En el artículo 1o. de los tratados se señalan los sujetos a las que les son aplicables las disposiciones de los tratados.

Los primeros tratados mencionaban como sujetos de los mismos a los "ciudadanos" pero en los tratados más recientes se establece la aplicabilidad a favor de las "residentes" de los Estados contratantes, término con el que se amplía la gama de personas a las que pueden beneficiar las disposiciones de los tratados por comprender tanto a los ciudadanos del Estado contratante como a los de un tercer Estado que tengan una residencia en alguno de los Estados contratantes. En algunos tratados se señala que el término de ciudadano incluye a toda el que

hubiero tenido la condición de ciudadano o pesar de que se hubiere perdido tal calidad si esto hubiera sucedido con el propósito de evadir impuestos.

De manera más amplia, algunos acuerdos establecen su aplicabilidad para los "contribuyentes" de los Estados contratantes. Sin embargo, por razones prácticas, la OCDE considera preferible la utilización del término "residentes"; mismo que generalmente se define en el artículo 4 de los tratados con el objeto de establecer un significado uniforme de los alcances de dicho concepto para las partes.

2. Impuestos comprendidos.- En el artículo 2 de los tratados se establece una lista de los impuestos que comprenden el objeto del acuerdo. El fin de tal disposición es asegurar la plena identificación de los impuestos que cubren los tratados precisando específicamente la terminología y la nomenclatura correspondiente a dichos impuestos. Por lo general, la aplicación de las normas de los tratados para evitar la doble tributación se limita a los impuestos sobre la renta, pero en gran parte de los convenios se incluye también el impuesto a los activos y el impuesto al patrimonio.

Finalmente, se acostumbra a establecer que el tratado es aplicable a los impuestos de naturaleza similar a los consignados y que entren en vigor con posterioridad a la firma del mismo, con el objeto de evitar que el acuerdo se vuelva inoperante en caso de que alguno de los Estados contratantes modifique sus leyes internas.

Lo mayor parte de los tratados que actualmente surten efectos en México cubren el impuesto sobre la renta y el impuesto al activo que es considerado como un impuesto complementario del primero. Entre los tratados que no abarcan el impuesto al activo podemos mencionar los celebrados con Estados Unidos y con Canadá.

II. DEFINICIONES.

Con el objeto de determinar el alcance de la aplicación del tratado se establece con precisión el territorio que corresponde a cada uno de los Estados contratantes dentro del Capítulo II de los tratados.

3. Definiciones generales.- En el mismo Capítulo II se establecen cláusulas definitorias cuya aclaración es de vital importancia para evitar una incidencia de criterios que conlleve o una distinta interpretación de las disposiciones por parte de cada Estado, así como para evitar en lo posible la elusión fiscal. Generalmente se definen los conceptos como de "persona", "sociedad", "empresa de un Estado contratante", "tráfico internacional", "autoridad competente" y el de "nacional" entre otros.

No obstante, en los capítulos posteriores también se establecen ciertas reglas definitorias de conceptos tales como el de establecimiento permanente o el de

hubiera tenido la condición de ciudadano a pesar de que se hubiere perdido tal calidad si esto hubiera sucedido con el propósito de evadir impuestos.

De manera más amplia, algunos acuerdos establecen su aplicabilidad para los "contribuyentes" de los Estados contratantes. Sin embargo, por razones prácticas, la OCDE considera preferible la utilización del término "residentes", mismo que generalmente se define en el artículo 4 de los tratados con el objeto de establecer un significado uniforme de los alcances de dicho concepto para las partes.

2. Impuestos comprendidos.- En el artículo 2 de los tratados se establece una lista de los impuestos que comprenden el objeto del acuerdo. El fin de tal disposición es asegurar la plena identificación de los impuestos que cubren los tratados precisando específicamente la terminología y la nomenclatura correspondiente a dichos impuestos. Por lo general, la aplicación de las normas de los tratados para evitar la doble tributación se limita a los impuestos sobre la renta, pero en gran parte de los convenios se incluye también el impuesto a los activos y el impuesto al patrimonio.

Finalmente, se acostumbra a establecer que el tratado es aplicable a los impuestos de naturaleza similar a los consignados y que entren en vigor con posterioridad a la firma el mismo, con el objeto de evitar que el acuerdo se vuelva inoperante en caso de que alguno de los Estados contratantes modifique sus leyes internas.

La mayor parte de los tratados que actualmente surten efectos en México cubren el impuesto sobre la renta y el impuesto al activo que es considerado como un impuesto complementario del primero. Entre los tratados que no abarcan el impuesto al activo podemos mencionar los celebrados con Estados Unidos y con Canadá.

II. DEFINICIONES.

Con el objeto de determinar el alcance de la aplicación del tratado se establece con precisión el territorio que corresponde a cada uno de los Estados contratantes dentro del Capítulo II de los tratados.

3. Definiciones generales.- En el mismo Capítulo II se establecen cláusulas definitorias cuya aclaración es de vital importancia para evitar una incidencia de criterios que conlleve a una distinta interpretación de las disposiciones por parte de cada Estado, así como para evitar en lo posible la elusión fiscal. Generalmente se definen los conceptos como de "persona", "sociedad", "empresa de un Estado contratante", "tráfico internacional", "autoridad competente" y el de "nacional" entre otros.

No obstante, en los capítulos posteriores también se establecen ciertas reglas definitorias de conceptos tales como el de establecimiento permanente o el de

residencia que tienen una gran importancia en la lucha para combatir la doble tributación.

También, dentro de las disposiciones que determinan la imposición de cada tipo de renta, se acostumbra definir otros conceptos como es el caso de los intereses, regalías, servicios personales y demás objetos del impuesto de que trate el tratado respectivo. Es preciso señalar que la definición de los conceptos de los diferentes ingresos varían en los diversos tratados y muchas veces difieren de los conceptos contenidos en las leyes internas, por lo que resulta necesario examinar los conceptos utilizados en cada tratado.

4. Residencia.- Para los Estados contratantes la definición del concepto de residencia es de vital importancia para determinar el ámbito de aplicación de los convenios, así como para resolver los casos en que se presenta la múltiple tributación por causas de doble residencia.

Las legislaciones internas de los Estados por lo general establecen la obligación de pagar impuestos a todos sus residentes, sin limitarse al concepto de domicilio sino que se comprende también a las personas que permanecen por un determinado período dentro del territorio.

El artículo 4 del modelo de la OCDE establece la definición de residente de un Estado contratante como "toda persona que en virtud de la legislación de este Estado está sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga".

Esta definición generalmente concuerda con el concepto de residencia que establece la legislación interna de los Estados contratantes, pero de cualquier manera resulta imprescindible que los Estados contratantes acuerden sobre la significación y alcance del término. En caso de discordancia entre los conceptos utilizados en las leyes de ambos Estados, los tratados para evitar la doble tributación generalmente señalan a cual de los dos conceptos se le debe dar preferencia.

Por lo general, la residencia de las personas físicas se determina tomando en cuenta la ubicación de su centro de intereses vitales y a falta de ello se otorga la preferencia de gravar al Estado en el que ésta permanece habitualmente. Para determinar la residencia de las personas morales el criterio que prevalece es el de la ubicación de la sede de dirección efectiva.

De conformidad con la legislación interna de algunos Estados se considera que una persona es residente, únicamente en relación a las rentas provenientes de fuente de riqueza de dicho Estado o por capitales situados en el mismo, a pesar de no tener un domicilio dentro del territorio dicho Estado. En los términos del modelo de la OCDE no se considera residente del Estado contratante a tal persona.

El segundo párrafo del artículo 4 del modelo de la OCDE se refiere a las casos en que una persona es considerada residente de ambos Estados Contratantes. La doble residencia se presenta por ejemplo, cuando una persona tiene su residencia permanente en el Estado A donde vive su familia pero para el desempeño de sus actividades tiene que permanecer por un período de seis meses en el Estado B. Dicha persona es considerada residente en el Estado A por tener ahí su residencia habitual y de conformidad con la legislación interna del Estado B también se le considera residente por la duración de su estancia en el territorio de dicho Estado.

Los tratados para evitar la doble tributación deben contener las disposiciones para remediar este tipo de situaciones. En relación a este caso particular, el modelo de la OCDE otorga la preferencia de gravar al Estado A, en el cual el contribuyente tiene su residencia permanente (casa permanente). Con dicha medida frecuentemente se logra resolver el conflicto, sin embargo, la anterior no implica que el tratado introduzca reglas especiales sobre la residencia ni que con ello se ignore la legislación interna del segundo Estado por el hecho de ser incompatible. Se trata solamente de una solución propuesta para evitar la doble tributación a consecuencia de la doble residencia.

En el supuesto de que la persona tuviera una residencia permanente en ambos Estados se tendría que analizar el conjunto de circunstancias para determinar con cual de ellas tiene el contribuyente una relación más cercana. En el modelo de la OCDE también se propone una solución para el caso en que el contribuyente tenga una casa permanente en ambos Estados y no se pueda determinar en cual de las dos tiene sus intereses vitales o también para el caso en que un contribuyente no tenga una casa permanente en ninguno de los dos Estados. En ambas supuestas se considera que se debe resolver a favor del Estado del cual sea nacional el contribuyente y en última instancia se dispone que deben resolver las autoridades correspondientes de acuerdo con el procedimiento que establece el artículo 25 del modelo de tratado de la OCDE.

En el caso de las personas morales la doble residencia no es usual en la práctica, sin embargo puede suceder cuando una de las Estados contratantes determina la residencia en virtud del lugar de registro de la sociedad y el otro Estado determina la residencia según el lugar de ubicación de la administración efectiva de los negocios. El párrafo tercero del artículo 4 del modelo de la OCDE establece también ciertas reglas de preferencia para dicha situación. El criterio propuesto es en el sentido de que no se debe dar importancia a un hecho meramente formal como es el lugar de registro de la sociedad y por lo tanto se propone la preferencia de gravar a favor del Estado en donde se encuentra la administración efectiva de la sociedad.

En ocasiones, las cláusulas de los tratados para evitar la doble imposición establecen el derecho impositivo del Estado de la residencia de la persona que percibe la renta bajo un régimen de exclusividad. Es decir, cuando se utiliza la frase "solo pueden someterse a imposición" implica que dicho Estado es el único legitimado para imponer el gravamen, con la cual se elimina de raíz la múltiple tributación al admitir la existencia de un solo criterio de vinculación.

En el modelo de la OCDE los tipos de renta generalmente sometidos al criterio de la residencia del perceptor son los beneficios empresariales, las regalías, las ganancias de capital, los servicios personales, las pensiones pagadas a título de servicios -no funciones públicas- prestados a un Estado, las funciones públicas, la navegación interior, marítima y aérea, las ganancias de capital derivadas de la enajenación de buques o aeronaves y las rentas que no se encuadren específicamente en otros preceptos.

Sin embargo, el derecho exclusivo del Estado de residencia para gravar los ingresos provenientes de los conceptos mencionados no aplica en el supuesto de que en el Estado de la fuente se realicen actividades industriales o comerciales mediante un establecimiento permanente o se presten servicios profesionales por conducto de una base fija.

Del antagonismo entre los sistemas para evitar la múltiple imposición, vinculados sea a la residencia o a la fuente, surgen dos conceptos de gran importancia para la distribución del derecho impositivo entre los diferentes Estados. Ambos criterios conforman dos tesis diferentes: la que se conoce como la de la fuente del ingreso gravable y la del establecimiento permanente.

A continuación exponemos las posturas del criterio de la fuente del ingreso, respecto de las distintas clases de renta:

Fuente de los ingresos del capital.- Son ingresos que incrementan el capital los que se producen sin que medie actividad alguna por parte del propietario. A este tipo de rentas se les denomina "ingresos objetivos" por que se determinan sin importar realmente las cualidades inherentes a la persona. Las formas típicas de ingresos de capital son los generados por la inversión y el préstamo. Estos y cualquier otro tipo de rendimiento de capital (intereses, utilidades, premios, regalías, dividendos), por su propia naturaleza, no pueden tener una fuente fija ya que se hayan sujetos al tránsito internacional.

La riqueza que genera el capital proviene del lugar en que éste se encuentra produciendo, independientemente del lugar de residencia del propietario o tenedor de los recursos. Por ello, los países que sustentan el criterio de la fuente sostienen que dichos ingresos deben ser gravados en el lugar en donde se encuentre produciendo el capital. Sin embargo, sólo existe unanimidad de criterios en cuanto se refiere a los ingresos por el arrendamiento de inmuebles, que también entran al concepto de "ingresos objetivos", mismos que generalmente son gravados en el lugar en que se encuentran situados los inmuebles (*Lex rei sitae*).

Fuente de los ingresos del trabajo.- Este tipo de ingresos se refiere a los rendimientos de las actividades de las personas que prestan servicios ya sea de manera independiente o subordinada a un patrón. El impuesto a las rentas del trabajo se establece en virtud de las cualidades personales de quien lo realiza por lo que reciben el nombre de "ingresos subjetivos" (si el prestador de servicios fallece el impuesto se deja de causar). Conforme al criterio de la fuente los ingresos del trabajo provienen del lugar en donde se origina el pago de los mismos

y es en tal lugar en donde se deben gravar, sin importar el lugar en donde se prestan los servicios.

Fuente de los ingresos empresariales.- Este tipo de ingresos pueden ser denominados como "mixtos" ya que comprenden características de los dos tipos mencionados anteriormente. Mientras la empresa realiza actividades dentro del territorio en el que tiene su residencia no se produce el fenómeno de la doble imposición. Sin embargo, en la práctica es común que las actividades empresariales trasciendan las fronteras estatales y es ahí donde aún no se esclarece el derecho que debe tener cada Estado para gravar las utilidades provenientes de actividades empresariales internacionales.

Según los partidarios del criterio de la fuente, lo lógico vendría siendo que, en virtud del provecho que se obtiene de la infraestructura del territorio en donde se realiza toda actividad empresarial, la fuente se ubica en el Estado en que se llevan a cabo las actividades empresariales por lo que los ingresos deben ser gravados en dicho Estado, sin importar que la actividad sea habitual o accidental.

Sin perjuicio de los criterios antes descritos, se debe reconocer que en ocasiones no existe una razón justa para gravar ciertas actividades aún cuando los pagos provengan del país en que se realizan. Por ejemplo, el ingreso derivado de las compraventas internacionales directas no debe ser materia de impuesto en otro más que en donde reside la empresa que las vende (con excepción del impuesto arancelario). El término "directas" comprende las operaciones en que no exista un representante o apoderado del residente en el extranjero, para contratar las ventas, almacenar o realizar entregas a cuenta de éste.

A partir de que se reconoce internacionalmente la imposición por la fuente, existen un conjunto de normas generalmente admitidas que son aplicables a determinado tipo de rentas:

- ingresos por dividendos.- Se admite la imposición limitada en la fuente con imputación en el país del accionista.
- ingresos por intereses.- se aplica el mismo criterio que para los dividendos.
- ingresos por regalías.- se grava en el país de residencia del receptor de los ingresos, admitiendo por excepción, una pequeña tributación a cuenta en la fuente (si es país en desarrollo).
- ingresos por trabajo dependiente.- se aplica el criterio de la fuente (lugar de realización o desempeño).
- ingresos de empresas.- si son esporádicos se grava exclusivamente en el país de residencia del receptor de los ingresos, si son habituales se permite el gravamen en el país de la fuente. (establecimiento permanente).
- ingresos provenientes de propiedad inmueble.- se grava en el país de su ubicación (Lex rei sitae).

El criterio de la fuente se establece en el modelo de la OCDE solamente para ciertos tipos de rentas que por su vinculación a determinados bienes (básicamente inmuebles) o por plasmar un principio de cortesía internacional (remuneraciones y pensiones públicas) se gravan en el Estado de la situación o de

la fuente. Los únicas casas en que se admite unánimemente la imposición exclusiva del país de la fuente es para el caso de las remuneraciones y las pensiones públicas.

En las demás casas generalmente se acepta la tributación compartida con preferencia al criterio de la fuente, para la que dicha modelo emplea la frase de "pueden someterse a imposición", la que en realidad no implica la exclusividad de gravar al Estado de la fuente como tampoco excluye la posibilidad de gravar al país de residencia, sino que realmente significa la existencia de un gravamen compartido entre ambas Estados contratantes. Tal es el caso de la tributación de rentas inmobiliarias, las ganancias de capital derivadas de la enajenación de bienes inmuebles, las ganancias de capital derivadas de la enajenación de determinados bienes muebles y en las rentas percibidas por estudiantes a personas en prácticas para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudios a formación, procedentes del extranjero.

El gravamen compartido implica que en caso de existir una múltiple tributación es al Estado de la residencia al que corresponde evitarla (para la que generalmente se emplea el método del acreditamiento o el de la exención, cualquiera que sea el método adoptado, el convenio normalmente establece las medidas para garantizar que la doble tributación sea efectivamente eliminada).

5. Establecimiento permanente.- Es un concepto que intenta conciliar los diversos intereses estatales en conflicto por gravar las rentas obtenidas por una empresa en otro Estado distinta al de su residencia.

Como mencionamos anteriormente, el establecimiento permanente es un criterio de vinculación que implica la existencia de "cualquier local o instalación industrial o mercantil que sea fija, con carácter productiva mantenida por un negocio que no tenga sustantividad legal ni contable diferente a la de la casa matriz".³⁶

El primer párrafo del artículo 5 del modelo de la OCDE establece la definición general del concepto del establecimiento permanente como un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

Por lugar fijo de negocios se entiende cualquier local, instalación, maquinaria o equipo comercial, industrial o científico (no necesariamente fijo a la tierra) con una permanencia en el territorio en el que realiza actividades por un período determinado. Incluso se puede tratar de un cierto espacio a disposición de la empresa residente de otro Estado como sería el caso de un puesto en un mercado o una instalación rentada propiedad de otra empresa. También se considera que hay un establecimiento permanente cuando una empresa del Estado A presta o arrienda propiedad tangible (instalaciones, equipo industrial, comercial o científico, etc.) o intangible (patentes, procesos, etc.) a través de un lugar fijo de negocios en el Estado B.

³⁶ José Juan Forns, La Doble Imposición Internacional. cit. pos., Flores Enrique, op.cit., p. 218

El concepto de establecimiento permanente también implica que una empresa del Estado A realiza la totalidad o parte de sus actividades en el Estado B, de manera habitual o regular (no de manera permanente en el sentido de no interrupción), a través de personas físicas o morales que tienen una relación de dependencia con la empresa. El personal del establecimiento permanente incluye empleados y cualquier persona que reciba ordenes de la empresa. Resultan irrelevantes los poderes y facultades que tengan tales personas en relación a terceros, siempre que contribuyan a la actividad que realiza la empresa residente del Estado A mediante un lugar fijo de negocios en el Estado B y siempre que dichas personas no sean agentes independientes de los señalados en el mismo artículo 5.

Afirmar que el simple mantenimiento de una persona en otro Estado constituye un establecimiento permanente es contrario al espíritu de las relaciones económicas internacionales. Por tal razón, en el artículo 5 del modelo de la OCDE y de la ONU se señalan las condiciones específicas que deben reunir las personas que realizan en el Estado B alguna actividad para una empresa residente del Estado A y que por ello constituyen un establecimiento permanente. Se presupone la existencia de un establecimiento permanente cuando la persona que actúa a favor de la empresa extranjera ejerce actos de autoridad habituales y tiene la facultad de contratar, no necesariamente a nombre de la empresa pero sí en relación a negocios que le incumban directamente a la misma y que estén relacionados con el objeto social de ésta.

En el artículo 5 tanto del modelo de la OCDE como de la ONU se incorpora una lista no exhaustiva de casos concretos en que se considera que existe un establecimiento permanente así como una enumeración de las actividades de negocios que son una excepción a dicho concepto.

En general, los casos en que no se considera que existe un establecimiento permanente coinciden por tratarse todos de actividades preparatorias o auxiliares. Dichas disposiciones de excepción tienen el objeto de evitar que se grave a la empresa de un Estado contratante por realizar actividades de tipo auxiliar o preparatorio en el otro Estado contratante, lo que constituye una restricción al ámbito de aplicación de la figura del establecimiento permanente. Frecuentemente resulta difícil distinguir entre las actividades de carácter auxiliar de las que no lo son. El criterio decisivo consiste en que no son auxiliares si las actividades del lugar fijo de negocios constituyen una parte esencial y significativa de la actividad de la empresa. De cualquier manera se considera que cada caso debe examinarse individualmente.

Como ejemplos de actividades preparatorias podemos mencionar el caso de una empresa residente del Estado A que adquiere un local en el Estado B para almacenar, exhibir o entregar mercancías y bienes propios. Cuando la empresa mantenga el lugar fijo de negocios para entregar refacciones y reparar maquinaria a sus clientes y estas eventos son parte esencial de la actividad de la empresa entonces sí constituye un establecimiento permanente. Por último, se considera que cuando una empresa residente del Estado A realiza actividades mixtas a través de un lugar fijo de negocios en el territorio del Estado B, es decir,

realiza por un lado actividades auxiliares y por otro actividades que lo identifiquen como un establecimiento permanente, ésta debe ser gravada sólo por utilidades atribuidas al establecimiento permanente.

Tanto el modelo de la OCDE como el de la ONU consideran que el establecimiento permanente existe a partir del momento en que la empresa comienza a realizar sus actividades a través del lugar fijo de negocios, sin incluir el tiempo que se requiera para realizar los actos preparatorios para el funcionamiento del mismo. El establecimiento permanente deja de existir en el momento de abandonarse el lugar fijo de negocios o al momento del cese de la actividad desde el mismo. No debe considerarse una simple interrupción temporal como cierre del establecimiento permanente.

Según ambos modelos, al tratarse de rentas provenientes de la contratación de los servicios de un corredor del otro Estado contratante, siempre se lleven a cabo dentro del curso ordinario de su actividad y de manera independiente de la empresa, no se considera que existe un establecimiento permanente.

Un aspecto interesante es que tanto el modelo de la OCDE como el de la ONU reconocen que las empresas residentes en un Estado controladas por una empresa residente en otro Estado no constituyen por sí mismas un establecimiento permanente.

El Sr. John P. Andrews de Trinidad y Tobago, que representó el punto de vista de los países en desarrollo en el Seminario sobre Doble Tributación verificado en Sherbrooke en 1986, calificó la figura del establecimiento permanente como "una medida restrictiva de la imposición de los ingresos comerciales"³⁷ pues con ésta se busca que el país de la fuente reduzca la imposición. Ello en vista de que se limita el derecho impositivo del país de la fuente cuando se trata de actos habituales o accidentales realizados en su territorio, siempre que no provengan de un lugar de negocios con permanencia "fija" en el mismo, a pesar de que la riqueza se extrae de dicho país. Así se logra que los ingresos de una empresa obtenidos en un país distinto al de su residencia, no sean gravados en éste último a menos que la empresa tenga un establecimiento permanente en dicho Estado y de existir aquél se limita la imposición a los ingresos atribuibles al mismo.

La teoría del establecimiento permanente es principalmente patrocinada por los países industrializados cuyos contribuyentes son los que más amplían sus operaciones trascendiendo las fronteras estatales y produciendo ingresos en el territorio de otros Estados. Tales ingresos podrían ser gravados por los Estados de la fuente de no estar restringidos a gravar únicamente los ingresos derivados del concepto del "establecimiento permanente".

Es evidente que con los avances tecnológicos de la actualidad no se requiere de la presencia de una sucursal o filial fija para realizar actividades mercantiles en

³⁷ Revista del CIAT, 1986-1987; pp. 11-27. Documento presentado en el Seminario Internacional de Doble Tributación, celebrado en la Universidad de Sherbrooke, Quebec, Canadá, entre el 19 y 23 de mayo de 1986., cit.pos., Edisson Gnazzo, op.cit., p. 273

otro país, por lo cual el criterio de establecimiento permanente resulta insatisfactorio para los países importadores de capital. Esta circunstancia es aún más provechosa para los países exportadores de capital puesto que al no existir un establecimiento permanente logran la exención de impuesto, respecto a las utilidades obtenidas en virtud de actividades mercantiles o préstamos de sus capitales al exterior. La figura del establecimiento permanente afecta fuertemente el derecho de imposición por el país de la fuente, pero sobre todo afecta a aquellos países que aplican solamente el principio de la fuente territorial, como es el caso de muchos países latinoamericanos.

Los modelos de la OCDE y de la ONU coinciden sustancialmente en cuanto al concepto de establecimiento permanente. Sin embargo, en el artículo 5 del modelo de la ONU, en consideración a la posición de los países en desarrollo, se modifican y amplían las condiciones bajo las cuales debe existir un establecimiento permanente.

En el modelo de la OCDE se establece un período de permanencia de doce meses para que un proyecto de instalación constituya un establecimiento permanente. En el modelo de la ONU los plazos para la instalación de proyectos o edificios y para la extensión del suministro de servicios son reducidos a 6 meses. Las actividades de carácter auxiliar que no constituyen establecimiento permanente en el modelo de la OCDE han sido reducidas en el modelo de la ONU. La definición de "agente dependiente" es ampliado en el modelo de la ONU y también se introduce en éste una norma por la cual se considera que una empresa de seguros tiene un establecimiento permanente en el país de la fuente si recauda primas o asegura riesgos en este país a través de un agente dependiente aún cuando no posea un lugar fijo de negocios en éste país.

Al respecto, el británico Eugene McGivern, representante de los países desarrollados en el Seminario de Sherbrook en 1986, planteó que mientras la reducción del período a 6 meses tiene pocos efectos prácticos en lo que respecta al incremento de ingresos impositivos para el país de la fuente pues los proyectos que duran más de 12 meses son los de mayor interés fiscal y confirmó la buena disposición de su país para ser flexible en las negociaciones con los países en desarrollo siempre que exista un paquete justo de derechos de imposición para ambos países.

Base fija.- Es una figura que resulta el equivalente del "establecimiento permanente" en la imposición de la renta de negocios pero aplicada para gravar la renta de servicios personales independientes.

Al igual que sucede respecto a las disposiciones relativas al establecimiento permanente, los países en desarrollo encuentran en el concepto de base fija una incómoda limitación para efectos de su recaudación. Por esta razón en el modelo de la ONU, en el que los países en desarrollo tuvieron una intensa colaboración, se amplía el concepto de base fija agregando una serie de criterios que no se establecen en el modelo de la OCDE para complementar la tributación de los servicios personales independientes otorgando algunos beneficios a los Estados de

la fuente. Trataremos este punto más adelante en el apartado correspondiente a la imposición de las rentas provenientes de la prestación de servicios personales.

III. IMPOSICION SOBRE LAS RENTAS.

Los tratados para evitar la múltiple tributación logran su propósito limitando y distribuyendo entre los Estados contratantes la potestad impositiva de las diversas categorías de ingresos.

El tercer capítulo de los convenios para evitar la doble tributación generalmente se refiere a la tributación de las distintas clases de rentas ("imposición sobre las rentas" en el modelo de la OCDE y "tributación de los ingresos" en el modelo de la ONU) y comprende las categorías de ingresos que se derivan del desarrollo de una actividad mercantil a industrial, de capital, del trabajo y de la propiedad raíz.

En dicho capítulo se recogen concretamente, las rentas inmobiliarias, los beneficios empresariales, la navegación marítima y aérea, los dividendos, los intereses, las regalías, las ganancias de capital, los trabajos independientes y dependientes, las participaciones de consejeros, los artistas y deportistas, las pensiones, las remuneraciones públicas y las rentas percibidas por los estudiantes, así mismo, de modo genérico se alude a la imposición de cualquier otro tipo de renta no mencionado expresamente en el tratado.

6. Rentas inmobiliarias.- Rentas de la propiedad raíz.- En el artículo 6 de los modelos de la OCDE y de la ONU se establece la gravación de los ingresos que obtenga el residente de un Estado provenientes de propiedades inmuebles situados en el otro Estado contratante. En dicho artículo se hace referencia indistintamente a cualquier tipo de renta proveniente de propiedad inmueble ya sea de empresas comerciales, industriales, de actividades no industriales y no comerciales, así como de la utilizada para la prestación de servicios personales independientes.

En cuanto a las rentas provenientes de la propiedad raíz, relacionadas con actividades agrícolas y silvícolas, los Estados contratantes tienen la libertad para gravar dichos rentas bajo el régimen del artículo 6 o bien conforme al marco establecido para tasar ganancias empresariales.

Generalmente, en los tratados para evitar la doble tributación se establece el derecho impositivo a favor del Estado en el que se encuentra situada la propiedad raíz y en consecuencia se establece la exención de los mismos en el país en que reside el receptor de las rentas. En los casos en que no se estipula dicha exención se concede, para evitar una doble imposición, una reducción del impuesto en el país de residencia por la cantidad pagada en el extranjero.

La regla general es aplicable independientemente de la forma de explotación de los bienes. Por otro lado, las medidas que establece el artículo 6 no son en perjuicio del método de imposición que establece la legislación interna del Estado

respecta a las ingresos derivadas de propiedades raíces situadas en su propia territorialidad. Es decir, por ejemplo, en el caso de México, las disposiciones de las tratadas no derogan la disposición que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta en el artículo 148 en que se estipulan las bases para la imposición de las inmuebles en México, conforme al concepto de fuente de riqueza.

El párrafo tercero del artículo 148 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en México establece una tasa del 21 por ciento sobre el ingreso bruto para calcular el impuesto correspondiente a las rentas provenientes de inmuebles ubicadas en territorialidad nacional. En dicha disposición no se permite a las extranjeras no residentes hacer deducciones sobre las rentas obtenidas por bienes inmuebles situados en el país. De manera distinta, en general, las tratadas para evitar la doble tributación celebradas por México, permiten la opción para el extranjero no residente, de calcular el impuesto sobre una base neta con la posibilidad de hacer las deducciones permitidas por la legislación mexicana, siempre que se cumplan las obligaciones correspondientes. En otras palabras, resulta más favorable para las extranjeras el tratamiento que establecen las convenios para evitar la doble tributación al tiempo que se ve reducida la recaudación del Estado mexicano.

7. Beneficios empresariales.- El comercio internacional es un tema amplio y complicado por lo que las disposiciones que norman el tratamiento de las ganancias empresariales en las tratadas para evitar la doble imposición aún no logran agotar cada una de los problemas que puedan suscitarse cuando una empresa de un Estado percibe utilidades en otro Estado. Sin embargo, en el artículo 7 de las modelos de la OCDE y de la ONU se establece un criterio al concepto de establecimiento permanente pues se mencionan algunas reglas a seguir para determinar qué utilidades de la empresa se someten a imposición en el país de la fuente. Por otra parte, en el artículo 9 se establecen las reglas para gravar las ganancias de una empresa que reside en una de las Estados contratantes y que se relaciona con una empresa de otro Estado.

Anteriormente señalamos el hecho de que los países desarrollados apoyan el criterio de que la renta de negocios debe ser gravada en el país de la residencia, otorgando el derecho de gravar al país de la fuente solamente cuando son atribuibles a un establecimiento permanente. Mientras que por otra parte, los países en desarrollo consideran esta regla de atribución como una medida restrictiva a su recaudación y que se presta, además, a la elusión de impuestos por la difícil determinación de las verdaderas ingresos atribuibles al establecimiento permanente.

Los países en desarrollo, buscando ampliar su ámbito de imposición, han introducido la regla denominada "fuerza de atracción" del establecimiento permanente mediante la cual se establece que un Estado A pudiera gravar toda ingreso de la empresa residente en un Estado B, proveniente de ventas u otras actividades de negocios similares a las desempeñadas a través de un establecimiento permanente situada en el Estado A. Evidentemente, es difícil que los países desarrollados acepten dicha regla y generalmente se adapta el principio de que si una empresa residente de un Estado B no participa en la vida

económica del Estado A, al grado de estar en los límites de su potestad tributaria y siempre que no se trate de utilidades atribuibles a un establecimiento permanente situada en su territorio, el Estado A no tiene derecho de gravar las utilidades de dicha empresa.

El criterio que se debe utilizar para determinar las utilidades atribuibles a un establecimiento permanente es una cuestión sumamente controvertida entre los diversos países, sin embargo existen reglas generales que han sido aceptadas en múltiples convenios.

Los casos que no se encuentran regulados específicamente a nivel internacional pueden generar una doble tributación o incluso la no tributación de ciertas ganancias, por lo que es preferible que las autoridades fiscales de ambos Estados adopten métodos de solución previamente acordados, como el procedimiento amistoso que establecen los mismos tratados, en lugar de adherirse a interpretaciones unilaterales.

El artículo 7 del modelo de la OCDE restablece el principio generalmente aceptado en los Convenios para evitar la doble tributación en el sentido de que la empresa residente de un Estado no debe ser gravada en otro Estado a no ser que ésta lleve negocios en el otro Estado a través de un establecimiento permanente. En tal caso se otorga al país de la fuente la facultad de gravar las ganancias de la empresa extranjera atribuibles al establecimiento permanente. Es decir, el Estado en que se encuentre situado dicho establecimiento permanente no puede gravar otras rentas que la empresa obtenga en dicho Estado más que las que se perciban directamente a través del establecimiento permanente. Respecto a esta se suscitan diversos puntos de vista, ya que muchos países han considerado que una vez que exista un establecimiento permanente tienen la facultad tributaria de gravar todos los ingresos que la empresa obtenga en su territorio.

Se ha reconocido la dificultad de gravar al establecimiento permanente, ya que el mismo no constituye una entidad legal independiente (es una figura creada para fines impositivos). Es usual que las empresas extranjeras minimicen las utilidades del establecimiento permanente, al verse imposibilitadas de obtener créditos fiscales en su país de residencia, sobre todo cuando en éste existan tasas más favorables. Así mismo, tienden a aumentar las utilidades del establecimiento permanente al ubicarse éste en un ámbito de tributación baja y el país de residencia otorga trato preferencial o exonera los ingresos del establecimiento permanente.

Algunos países sostienen que el hecho de tener que separar los ingresos obtenidos por las empresas y gravar únicamente los ingresos correspondientes al establecimiento permanente es una medida que facilita la evasión de los impuestos, por permitir la manipulación de las circunstancias fiscales lo cual es aprovechado por empresas que buscan pagar el menor impuesto posible.

Por otra lado, la mayor parte de los miembros de la OCDE que son países industrializados y cuentan con un gran número de empresas dedicadas a

diversidad de actividades que se extienden hacia otros países, consideran que la separación de los ingresos atribuibles al establecimiento permanente es la medida más acertada. Para apoyar tal opinión exponen que además de ser la más propicia al principio de la Jurisdicción tributaria es la medida que mejor se adapta a la manera en que los negocios se llevan a cabo normalmente. Por ejemplo, una sección de una empresa del Estado A puede realizar una gran parte de su actividad en relación con determinado producto a través de un lugar fijo de negocios en el Estado B. Sin embargo, por razones de conveniencia comercial, otra sección de la misma empresa puede vender productos distintos en el territorio del Estado B a través de agentes independientes. Así, al pretender las autoridades del Estado B sumar las ganancias de las ventas de los agentes independientes con las ganancias del establecimiento permanente se estaría interfiriendo seriamente con los procesos comerciales ordinarios, lo cual aleja a las partes de las ventajas que se pretenden lograr mediante los convenios tributarios. Además se argumenta que si bien es cierto que puede existir la evasión fiscal por el encubrimiento de las ganancias del establecimiento permanente, cada Estado es libre para utilizar todos los métodos que estén a su alcance para combatir la evasión fiscal.

En la OCDE se concede una gran importancia al hecho de intervenir lo menos posible en la organización comercial existente y a no solicitar información onerosa de las empresas extranjeras por lo que el criterio que se establece en el artículo 7 del modelo de la OCDE es en el sentido de que las autoridades fiscales del Estado impositor deben separar las fuentes de ganancias que las empresas extranjeras perciben en su territorio gravando únicamente las correspondientes al establecimiento permanente.

Por otro lado, en el artículo 7 del modelo de la ONU se permite al Estado contratante en donde se encuentra ubicado el establecimiento permanente gravar, además de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente, los ingresos provenientes de ventas realizadas en su territorio por la empresa principal, en el caso de bienes o servicios iguales o similares a los vendidos por el establecimiento permanente y por otras actividades comerciales de naturaleza idéntica o similar a las efectuadas por el establecimiento permanente.

La mayor parte de los países en desarrollo incluyen en sus tratados la sugerencia del modelo de la ONU consistente en que si una empresa residente de un Estado realiza en el otro Estado ventas directas de productos similares a los que vende mediante un establecimiento permanente, las utilidades podrán ser gravadas a menos que la empresa compruebe que no se realizó dicha venta con el propósito de abusar de los beneficios del tratado.

El establecimiento permanente debe ser gravado en el país de su ubicación de conformidad con las normas aplicables o los residentes de dicho Estado y en relación a las utilidades o pérdidas provenientes de hechos vinculados con el mismo. Así, en el segundo párrafo del artículo 7 del modelo de la OCDE se establecen los lineamientos generales para la asignación de las utilidades del establecimiento permanente. Dicha disposición incorpora el principio del "arm's length principle" consistente en que se deben atribuir al establecimiento permanente las utilidades que hubiere obtenido de ser una empresa distinta e

independiente que realice las mismas actividades, en las mismas o similares condiciones y con los precios vigentes en el mercado.

El modelo de la ONU propone el mismo método para calcular la base gravable del establecimiento permanente. Según lo sugiere este modelo algunos países establecen que cuando las utilidades percibidas sean por concepto de intereses, regalías, dividendos, u otro tipo de renta contemplado por el tratado, no serán acumulables a la utilidad del establecimiento permanente sino que serán gravados separadamente según el tratamiento pactado por los Estados contratantes.

El tercer párrafo del artículo 7 de ambos modelos reconoce que para el cálculo de las utilidades del establecimiento permanente se deben tomar en cuenta los gastos en que se hayan incurrido para realizar los objetos del mismo, incluyendo los gastos de dirección y generales de administración. Sin embargo, el modelo de la OCDE sugiere que se permita la deducción de todos los gastos en que se hubiere incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente, mientras el modelo de la ONU propone que no se consideren deducibles los pagos de regalías u honorarios que se hagan a empresas relacionadas.

Consideramos que la medida que generalmente se establece en los tratados para evitar la doble tributación referente a la deducibilidad de los gastos en que se incurra para los fines del establecimiento permanente, sin importar en donde se hayan erogado, es una medida que puede ser interpretada ampliamente y por lo tanto prestarse a abusos. Por ello, es conveniente especificar en el tratado los gastos que pueden ser deducibles por los establecimientos permanentes.

Por lo general, se limita la deducibilidad de algunos pagos que puede realizar el establecimiento permanente a la oficina central o sucursales de la empresa extranjera y se establece que debe probarse la erogación de los mismos.

Lo previsto en el punto que se está considerando puede resultar desfavorable para los países como México, no sólo por el hecho de que se reduce la recaudación, sino por que los pagos hechos a las empresas extranjeras drenan los recursos del país y afectan negativamente el flujo de divisas. Además, se crea de cierto modo una situación discriminatoria en perjuicio de las empresas nacionales o residentes.

En los tratados tributarios se reconoce la existencia de dos métodos para gravar los ingresos del establecimiento permanente: el directo o de contabilidad separada y el indirecto o de apropiación proporcional.

En los comentarios al modelo de la OCDE de 1993 se señala que para determinar las ganancias del establecimiento permanente las autoridades fiscales recurren, en la mayoría de los casos, a la contabilidad mercantil del establecimiento permanente (sólo excepcionalmente se da el caso de que no exista la contabilidad por separado del establecimiento permanente). Se menciona que mientras la contabilidad presentada a las autoridades contenga simétricamente las cuentas de la empresa principal y las del establecimiento permanente, aunque

se presenten solamente los convenios internos que en realidad no tienen valor legal alguno, éstas deben ser aceptadas como válidas. De cualquier manera las autoridades fiscales deben revisar la contabilidad separada del establecimiento permanente a fin de que no se creen situaciones artificiales que alteren el origen y el monto de las utilidades.

Es necesario que se aplique el principio del "arm's length" verificando que se hayan asentado las operaciones como si se tratara de empresas independientes evitando el traspaso de ganancias, pérdidas, deudas o cualquier tipo de ventaja del establecimiento permanente a la empresa principal y viceversa o de un establecimiento permanente a otro de la misma empresa. En caso de que la contabilidad no refleje la realidad, las autoridades fiscales están normalmente facultadas para determinar las utilidades atribuibles al establecimiento permanente.

En algunos casos las empresas de los Estados contratantes tienen por costumbre determinar las utilidades del establecimiento permanente repartiendo de manera proporcional el total de las utilidades de la empresa. Dicho método difiere del que se establece en los modelos que examinamos ya que en estos no se contempla la distribución de las utilidades en base a contabilidades separadas.

Se considera que el empleo del método de la distribución proporcional no es el más apropiado para determinar las utilidades del establecimiento permanente y debe ser empleado de manera excepcional cuando se trate de costumbres históricas y se acepte el empleo de tal método en el país de referencia. Debe señalarse que el objeto de cualquier método empleado para determinar las utilidades de un establecimiento permanente es acercarse lo más posible a los resultados que se hubieran obtenido de aplicarse el método de contabilidad separada.

En los tratados para evitar la doble tributación que celebra México, generalmente se establece que en caso de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en ejercicio de sus atribuciones, no encuentre en la contabilidad del establecimiento permanente información suficiente para determinar las utilidades del mismo, se puede entonces aplicar la legislación interna para determinar el impuesto correspondiente.

Ambos modelos, con el objeto de darle continuidad, consistencia y certidumbre al tratamiento fiscal, establecen que las utilidades imputables al establecimiento permanente se deben calcular utilizando el mismo método cada año.

8. Navegación marítima y aéreo.- El artículo 8 de los modelos de la OCDE y de la ONU, sugieren que las utilidades obtenidas en virtud de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional y de buques de transporte en aguas interiores, sean gravadas en el Estado en donde se encuentre ubicada la sede de la dirección efectiva de la empresa. Si ésta se encuentra a bordo de un buque, se considera que la sede se encuentra en el Estado donde esté el puerto base del

barco y a falta de éste en el Estado en que resida la persona que explote la embarcación.

Cuando la empresa que opere las embarcaciones marítimas o aéreas lo haga a través de un establecimiento permanente se gravarán las utilidades del mismo en el país de la fuente, permitiéndose la deducción de la parte proporcional del gasto promedio que haya tenido la empresa en todas sus operaciones.

El Sr. Abu Md Akhir de Malasia y representante de los países en desarrollo en el Seminario de Sherbrooke en 1986, señaló durante el evento que los países desarrollados deberían ceder el derecho de imposición a los países de la fuente y que de no ser así, dependiendo de la totalidad de beneficios y obligaciones acordados en los tratados se debe procurar compartir el derecho de imposición.

9. Empresas asociadas.- El artículo 9 de los modelos en cuestión regula las relaciones entre empresas asociadas, concepto que se refiere al hecho de que una empresa residente en un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, control, o capital de una empresa situada en el otro Estado contratante, o cuando ambas empresas son controladas o dirigidas por un mismo grupo de personas, siempre que las transacciones entre ambas empresas se realicen en condiciones distintas a las que existirían si fueran empresas independientes.

Cuando existen dos empresas vinculadas se presume que se conceden mutuamente condiciones preferenciales en sus relaciones comerciales o financieras, por razones obvias de intereses comunes. En virtud de estas condiciones especiales puede resultar que alguna de las empresas deje de obtener utilidades. La práctica es más común de lo que normalmente se acepta y se realiza con el objeto de manipular las utilidades tanto para fines fiscales como también económicas.

Es por lo anterior que los Estados contratantes deben, atendiendo a lo preceptuado por el artículo 9 de los modelos que se analizan y a fin de evitar que la utilidades salgan del país donde deben ser gravadas, asegurarse que en las operaciones comerciales entre empresas vinculadas se calculen las utilidades conforme al valor comercial de los bienes o servicios enajenados, gravando incluso la ganancia dejada de obtener.

Este mismo artículo 9 se refiere a la facultad de las autoridades fiscales de un Estado para recalcular la contabilidad de las empresas, si como resultado de los relaciones existentes entre ellas, no se reflejan las verdaderas utilidades. En algunos tratados se acuerda que cuando un Estado contratante grave la utilidad dejada de percibir por una empresa, habiendo sido ésta gravada por el otro Estado contratante, los Estados procederán a realizar un ajuste al impuesto exigido mediante el procedimiento amistoso pactado en el mismo tratado. Por lo general, en caso de acciones de mala fe, no procede el procedimiento amistoso y por lo tanto las empresas se verán afectadas por la doble tributación.

Se señala que los ajustes necesarios que se lleven a cabo por el recálculo deben ser realizadas con la precaución de no incurrir en la doble tributación. Cabe mencionar que los ajustes se pueden llevar a cabo sólo con la anuencia del otro Estado en el sentido de que las utilidades se han recalculado de manera correcta.

Ahora bien, como los modelos no prevén los métodos que se deben utilizar para realizar los ajustes correspondientes, cada país utiliza procedimientos distintos, existiendo por ello la posibilidad a los Estados contratantes acuerden bilateralmente el método que más les convenga. El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha realizado estudios sobre los precios de transferencia de bienes, tecnología, propiedad intelectual y servicios entre empresas asociadas y sobre los métodos aplicables para la determinación de los precios correctos en los casos en que se haya operado bajo condiciones especiales distintas a las de mercado.

En caso de existir desacuerdo entre las partes sobre el monto y las características del ajuste realizado se debe recurrir al procedimiento amistoso que establece el artículo 25 del convenio.

En algunos tratados se acuerda que cuando un Estado contratante grave la utilidad dejada de percibir por una empresa, habiendo sido ésta gravada por el otro Estado contratante, los Estados procederán a realizar un ajuste al impuesto exigido mediante el procedimiento amistoso pactado en el mismo tratado. Por lo general, en caso de acciones de mala fe, no procede el procedimiento amistoso y por lo tanto las empresas se verán afectadas por la doble tributación.

Cuestión aparte contemplada en los artículos 10o., 11o., 12o., y 13o. del modelo de la OCDE, es el manejo de los ingresos derivados del capital tema en el que hay considerables diferencias en los tratados. Por lo general se tiende a reducir la recaudación del país de la fuente, limitando el gravamen en dicho país a una tasa que no exceda la establecida en el tratado, cuestión que en algunas ocasiones se condiciona a que los ingresos sean efectivamente gravados en el país de residencia.

Cuando no hay exención en el país de la fuente y el causante está sujeto a los impuestos de éste, se establece la posibilidad de acreditar o deducir el impuesto pagado en dicho país contra el que se debe pagar en el Estado de residencia.

Por regla general los tratados modifican las tasas de retención que establecen las leyes internas sobre las rentas de capital pagadas a no residentes a sociedades extranjeras. En los tratados celebrados por México normalmente las tasas de retención fijadas en los tratados son inferiores de las contenidas en la ley interna.

La concesión de incentivos o la aplicación de tasas bajas de retención sobre el pago de dividendos, intereses y otras rentas similares al exterior, por parte de los países en vías de desarrollo, sólo benefician financieramente a los países exportadores de capital, aunque debe reconocerse que por esta vía intentan los países necesitados cubrir la falta de ahorro interno y allegarse los capitales requeridos por su proceso de desarrollo.

10. Dividendos.- A diferencia de los intereses y regalíos, los dividendos no siempre se encuentran definidos en los tratados. Pero en general se entiende por dividendos la renta de las acciones u otros derechos, diferentes a deudas, que implique una participación en las utilidades de las sociedades de capital. En vista de las grandes diferencias existentes entre las leyes de los diversos países resulta imposible definir el concepto de dividendos de una manera exhaustiva. Por ello queda abierta la posibilidad a los Estados contratantes de acordar e incluir otro tipo de pagos bajo la definición de dividendos, según las peculiaridades de sus propias legislaciones.

En una sociedad en la que las utilidades son percibidas por los socios en vista de su propio esfuerzo, ellos son gravados personalmente por su parte de capital en la sociedad y en función de las utilidades de la asociación. Es distinto para los accionistas, pues en este caso los ganancias de la sociedad no les pertenecen por lo que se les grava únicamente por la parte que les es distribuida por la sociedad. Desde el punto de vista de los accionistas los dividendos no son más que la ganancia del capital aportado a la sociedad.

El modelo de la ONU define los dividendos como los rendimientos de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las acciones de fundador o de otros derechos, excepto los de crédito, que permiten participar en los beneficios, así como en las rentas sociales que estén sometidas al mismo trato fiscal que los rendimientos de las acciones.

La fuente de los dividendos es generalmente atribuida al país de constitución de la sociedad o al lugar donde está ubicada su administración. Por lo general en los tratados para evitar la doble tributación la mayoría de los países fincan la imposición en el país de la fuente; sin embargo, no se acostumbra permitir la imposición de los dividendos exclusivamente en un sólo Estado sino que se establece que los dividendos deben ser gravados en el país de residencia del receptor de los mismos, sin perjuicio de que también sean gravados en el Estado donde se encuentra situada la empresa que los paga. Tanto el modelo de la ONU como el de la OCDE reconocen la imposición compartida por el país de la fuente y el de residencia respecto de los dividendos pagados.

En el artículo 10 del modelo de la OCDE se establece un límite de retención por el país de la fuente entre el 5 por ciento del dividendo bruto si el accionista posee directamente cuando menos el 25 por ciento del capital de la sociedad pagadora y un tasa del 15 por ciento en los demás casos. Si los dividendos son recibidos por una sociedad vinculada la retención normalmente se rebaja al 5 o 10 por ciento. Estas tasas son las máximas adoptadas por la mayoría de los Estados que celebran tratados para evitar la doble imposición pero en última instancia la tasa de retención en el país de la fuente será convencional.

El modelo de la ONU establece que la retención en el país de la fuente debe ser sobre la renta neta de conformidad con los tasas que pacten los Estados contratantes.

El artículo 10 se refiere únicamente a los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante. Sin embargo, algunos Estados gravan también los dividendos distribuidos por empresas no residentes respecto de utilidades provenientes de su propio territorio. Cada país tiene derecho a gravar las ganancias provenientes de su territorio siempre que se mantenga al margen de lo que se establece en los tratados correspondientes.

11. Intereses. Generalmente los intereses se definen como la renta o rendimientos de créditos de cualquier naturaleza (préstamos de dinero), estén o no asegurados por hipoteca y otorguen o no un derecho a participar en las utilidades del deudor. A diferencia de los dividendos, los intereses no sufren la doble tributación económica de estar gravados tanto en la parte del deudor como en la del acreedor. A menos que se prevea lo contrario en el contrato, el impuesto sobre los intereses recae en el beneficiario de los mismos.

De conformidad con los tratados para evitar la doble tributación la fuente de los intereses se ubica en el país desde el cual se paga o en el cual es residente el pagador. Los intereses se consideran provenientes de un Estado contratante cuando el deudor es el propio Estado o un residente del mismo.

En el caso de intereses pagados a extranjeros tanto el modelo de la ONU como el de la OCDE reconocen la imposición compartida por el país de la fuente y el de residencia. Los intereses pagados por un Estado o un residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden gravarse en el país donde resida el receptor, sin perjuicio de que también se sometan a impuesto en el país del que procedan, siempre que quien los reciba sea el beneficiario efectivo de los mismos. El modelo de la OCDE establece como límite del 10 por ciento en el importe bruto de los intereses sujetos a retención. El modelo de la ONU establece que la retención en el país de la fuente debe ser sobre la renta neta.

Algunos tratados exoneran el pago de los impuestos pagados, algunos permiten una imposición reducida del 5 al 15 por ciento y otros (los menos) autorizan una tasa del 30 por ciento, es decir, subsiste la tasa aplicada mediante las leyes internas del país contratante.

De igual manera que los dividendos, si los intereses son pagados a un establecimiento permanente o una base fija de un residente del otro Estado contratante situado en el mismo Estado que el pagador de los intereses, estos deben ser gravados en el lugar de ubicación de dicho establecimiento permanente o de la base fija. Como regla general, se considera que los intereses provienen del Estado en donde reside el deudor de los mismos; sin embargo, cuando el deudor de los intereses tenga un establecimiento permanente o base fija en otro Estado contratante, los intereses pueden considerarse provenientes de este otro Estado.

Es decir, cuando los intereses provengan de otro Estado y el beneficiario efectivo de los mismos realice alguna actividad empresarial a través de un establecimiento permanente situado en ese Estado contratante, o bien ha prestado servicios independientes a través de una base fija, si los intereses están directamente relacionados con tal actividad, serán gravados conforme a las disposiciones de los artículos 7 y 14 del modelo.

En los tratados generalmente se establece que cuando por relaciones especiales entre deudor y acreedor o de terceras personas relacionadas con ambos, los intereses causados exceden de los que hubieran resultado de no ser por la existencia de tales relaciones, el exceso correspondiente puede ser gravado por cada Estado contratante de conformidad con su propia legislación.

12. Regalías.- El artículo 12 del modelo de la OCDE y de la ONU establece la definición de regalías como las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos u otros derechos similares sobre propiedades, así como por el uso o concesión de uso de equipo industrial, comercial o científico y por las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

En la práctica se han suscitado diferencias en cuanto a la interpretación del concepto de regalías, en especial respecto a las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. En los comentarios del modelo de la OCDE de 1993 se señala que tales informaciones están referidas particularmente a los casos en que exista una transferencia de "know how", esto es, del conocimiento propio para realizar un trabajo u obtener un beneficio. Se menciona que diversos autores y especialistas han formulado definiciones del término "know how" de las que se desprenden básicamente las siguientes características:

a) El "know how" consiste en toda la información técnica no divulgada, susceptible de ser patentada o no, que resulte necesaria directamente para la reproducción industrial de un producto o de un proceso y bajo las mismas circunstancias en cuanto sea derivada de la experiencia.

b) El "know how" representa la información que un fabricante no podría conocer por sólo examinar un producto o del simple conocimiento del progreso de una cierta técnica.

c) En un contrato de "know how" una de las partes se compromete a conceder su experiencia y conocimientos especiales, secretos al resto del público, para que la otra parte lo utilice por cuenta propia. Se reconoce que el cesionario no se compromete a aplicar personalmente la información concedida, ni tampoco a garantizar el resultado de la aplicación de la misma.

En las komentarias también se señala que la distinción entre las kontratos de transferencia de "know how" y las de prestación de servicios profesionales consiste en que en este última una de las partes se compromete a utilizar las propias conocimientos básicas de su profesión para ejecutar personalmente un trabajo determinada para la otra parte.

Asimismo, se ha intentado aclarar que las pagas obtenidas por concepto de servicios posteriores a la venta, de servicios prestados bajo garantía, de asistencia técnica pura o por consultas a un ingeniero, a un abogado o a un contador, no constituyen regalías conforme al segundo párrafo del artículo 12, por lo que se les debe aplicar el tratamiento del artículo 7 a 14 del Convenio, según sea el caso.

En la práctica de las negociaciones internacionales frecuentemente se encuentran contratos que cubren tanto la prestación de "know how" como el suministro de asistencia técnica. El procedimiento adecuado para los contratos mixtos es separar ambas conceptos para aplicar a cada uno el tratamiento fiscal correspondiente. De cualquier forma, si en el contrato existe una parte que constituye el objeto principal del contrato por ser de mayor importancia, y las otras cuestiones estipuladas son accesorias o subordinadas al primera, entonces se permite la aplicación del tratamiento que corresponde a la principal a la totalidad del contrato.

El tratamiento de las regalías es similar al régimen de los intereses. Algunas exoneran el impuesto por regla general en el país de la fuente siguiendo al modelo de la OCDE que establece la imposición exclusiva del país de residencia. El modelo de la ONU permite la imposición compartida, sin fijar límite de retención al país de la fuente y señalando que la misma debe ser sobre la renta neta. Siguiendo este último modelo, otros países establecen la imposición, tanto en el país de la fuente y como en el de residencia, permitiendo así tasas de retención entre el 10 y el 15 por ciento.

Las regalías se pueden someter a imposición en ambos Estados pero cuando son objeto de impuesto en el Estado en donde reside quien las paga y el beneficiario efectiva de las regalías reside en el otro Estado contratante, no se podrán gravar éstas por un importe mayor a la tasa establecida por los Estados contratantes.

Al igual que el tratamiento relativo a dividendos e intereses, en la imposición de regalías se establece la excepción, aplicable a los casos en que el beneficiario de la renta, residente de alguno de los Estados contratantes, cuente con un establecimiento permanente a base fija en el país de la fuente. Sólo cuando las regalías sean pagadas por concepto del uso o concesión de uso de derechos, propiedad intelectual o informaciones que formen parte del activo del establecimiento permanente a base fija o se encuentren directamente relacionadas con el mismo de alguna manera, entonces el Estado del que provienen las regalías puede someterlas a imposición como parte de las utilidades del establecimiento permanente.

Por otra lado, también se incluye en el artículo 12 una limitación para evitar el abuso del beneficio de los tratados cuando existe una relación especial entre el

pagador y el beneficiario y el monto pagado es superior al que hubiere existido en casa de no existir esa relación. En este caso, como en otros que se han revisado, la cantidad excedente normalmente deberá ser sometida a imposición conforme a la legislación de cada Estado contratante.

13. Ganancias de Capital.- La imposición sobre ganancias de capital en términos genéricas, varía considerablemente de país en país dependiendo del criterio de cada cual al determinar si dichas ganancias deben ser gravadas y la manera en que debe hacerse. Recuérdese que el tratado no puede crear ningún tipo de impuesto que no se encuentre establecida en la legislación interna de los propios Estados.

La imposición de las ganancias de capital de cualquier tipo de propiedad corresponde al Estado que conforme al tratado tiene el derecho de gravar tales ingresos. La soberanía tributaria relativa a ganancias procedentes de la enajenación de acciones del capital de una sociedad corresponde al Estado en donde se encuentra situada la misma. Los criterios para atribuir el derecho de gravar al Estado en que reside el enajenante, con excepción de los casos en que se trate de propiedades de un establecimiento permanente o pertenecientes a una base fija, son sustentados tanto por la ONU como por la OCDE. En ambas se establece la preferencia de gravar a favor del Estado en que se sitúa la propiedad que representa el capital cuyos beneficios han de gravarse.

El artículo 13 de los modelos de la OCDE y de la ONU se refieren a las ganancias de capital. En primer lugar se trata de las ganancias que deben ser gravadas en el Estado en que se encuentra ubicada la propiedad enajenada (bienes inmuebles, bienes muebles y buques o aeronaves explotadas en tráfico internacional o de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores). El cuarto párrafo se refiere a las ganancias que pueden ser gravadas en el Estado de residencia del enajenante. Dentro de estas últimas ganancias el modelo de la OCDE menciona las derivadas de la enajenación de cualquier otro bien. Por su parte el modelo de la ONU hace referencia a las ganancias procedentes de la enajenación de acciones que representen una participación en el capital de una sociedad, mismas que pueden ser gravadas en el Estado en donde reside la sociedad.

En estos casos, "enajenación" y "propiedad" son términos referidos a cualquier tipo de transmisión de propiedad ya sea parcial a total (expropiaciones, la venta de un derecho, sucesiones, etc.).

No hay en el artículo 13 del modelo una definición del término ganancias de capital y tampoco se distingue sobre el origen de las mismas. Las ganancias de capital pueden ser a consecuencia del transcurso del tiempo, de la especulación, de la mejora en las condiciones económicas e incluso a causa de depreciaciones o devaluaciones. El artículo mencionada cubre tanto las ganancias de largo plazo como las de corto plazo (ganancias especulativas), así como las ganancias obtenidas en virtud de la devaluación de la moneda nacional. Se deja a cada Estado la libertad de decidir cuáles ganancias deben ser gravadas y cuáles no.

El artículo tampoco especifica la manera de computar las ganancias de capital, dejándolo a las leyes internas del Estado correspondiente. Por ejemplo, en el caso de la venta de acciones representativas del capital de una empresa mexicana, el ingreso que obtenga el residente en el extranjero por dicha operación debe gravarse de conformidad a lo establecido en la legislación interna (El artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece la opción de calcular el impuesto conforme a una tasa del 20 por ciento sobre el ingreso bruto o de un 30 por ciento sobre la ganancia, esta última determinada según lo dispuesto en el artículo 19 y 19-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta).

En general, las ganancias de capital se calculan mediante la deducción del costo al precio de venta, pero se pueden presentar ciertos problemas cuando la manera de calcular varía entre los Estados contratantes. En caso de diferencias para determinar las ganancias de capital que tengan como consecuencia una doble tributación, se debe recurrir al procedimiento amistoso previsto en el artículo 25 del tratado.

En los tratados para evitar la doble imposición muchas veces se establecen los casos de excepción de pago del impuesto por las ganancias obtenidas en la enajenación de derechos sobre el capital de empresas de otro Estado. Generalmente se exenta de dicho pago a las empresas que consolidan sus resultados fiscales al realizar una transmisión de acciones u otros derechos sobre el capital.

Con relación al tema muy importante de la prestación de servicios, en los tratados para evitar la múltiple tributación se consideran estos cuando un residente de un Estado se desempeña en el territorio de otro, ya sea bajo la dependencia de un tercero o en el libre ejercicio de una profesión o arte.

En principio, tales ingresos se gravan en el país en donde se presta el servicio. Sin embargo, en la mayoría de los convenios se establece la exención en el país de la fuente si son consecuencia de la ejecución de un servicio de tiempo limitado o que genere percepciones que no excedan de una cifra máxima determinada. Se condiciona asimismo que el patrón que paga los ingresos no resida en el país en donde se presta el servicio.

14. Trabajos independientes.- El artículo 14 del modelo de la OCDE establece que los ingresos que obtenga el residente de un Estado, por la prestación de servicios u otras actividades de naturaleza independiente, en otro Estado sólo pueden someterse a imposición en el Estado del que es residente, a no ser que el contribuyente cuente de manera habitual con una base fija para el ejercicio de sus actividades, caso en el que pueden someterse a imposición en el país en donde se perciban los ingresos en la medida en que sean atribuibles a dicha base fija.

En el modelo de la ONU se hace referencia a los servicios personales independientes como aquellos que se realizan por cuenta propia. En este caso,

adicionalmente a la condición de que se disponga de un centro fijo para el desempeño de las actividades en el Estado en que se prestan los servicios para fines de imposición, se establecen otras dos hipótesis en que se pueden gravar los ingresos provenientes de la prestación de servicios independientes en el país de la fuente. Por un lado, cuando la estancia del residente en el Estado en el que se prestan los servicios se prolonga por un plazo mayor de 183 días, consecutivos a no, durante un año fiscal. O bien, cuando la remuneración correspondiente a la prestación de servicios excede de un cierto monto determinado de antemano por los Estados contratantes.

El concepto de "servicios profesionales independientes" excluye las actividades industriales y comerciales y desde luego, los servicios profesionales desempeñados a manera de empleo dependiente.

En ambos modelos se especifica que la prestación de servicios independientes puede consistir en actividades de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores. Esta enumeración no es exhaustiva, tiene como único objeto ejemplificar el tipo de servicios que pueden ser considerados como independientes.

Lo previsto en el artículo 14 es similar a lo establecido para ganancias empresariales y se basa en los mismos principios que el artículo 7. De aquí deriva que la aplicación y la interpretación de los criterios impositivos pueden en general ser extrapolados para los fines del análisis que se realiza. A pesar de esto, debe señalarse que el concepto de establecimiento permanente se reserva para el lugar fijo de desempeño de actividades comerciales e industriales por lo que para los efectos del trabajo independiente se utilizó el término de "base fija". Sin embargo, dicho concepto no se ha definido específicamente, ya que una persona que preste servicios independientes, no necesariamente necesita una instalación fija para prestarlos. El término de "base fija" puede abarcar el consultorio de un médico o la oficina de un arquitecto o de un abogado, aunque otros prestadores de servicios personales independientes no necesariamente cuentan con instalaciones de ese tipo y menos en otro Estado que no sea el que reside habitualmente. Por ello, basta con que tenga un centro de actividades de carácter permanente para que se puedan gravar ahí los ingresos atribuibles a su actividad. De aquí que cuando exista un centro de actividad fijo, entonces el Estado en el que se presten los servicios está facultado para gravar las actividades de la persona.

15. Trabajos dependientes.- Existe la tradición de considerar que los ingresos provenientes de este rubro deben ser gravados por el país de la fuente sobre la base de que la riqueza se genera en el país en donde se preste el servicio. Por ello tanto en el artículo 15 del modelo de la OCDE como en el de la ONU, se establece como regla general la facultad impositiva a favor del Estado en el que se ejerce el empleo.

No obstante lo anterior, dicha consideración no es general pues en el segundo párrafo del citado artículo se establece la excepción o la facultad de gravar

dichos ingresos por el Estado de la fuente al reunirse ciertas condiciones. La primera consiste en que el beneficiario de los salarios no permanezca en el lugar en que presta sus servicios por un plazo mayor a 183 días, continuos o no, en el año fiscal (o en un período consecutivo de 12 meses). En segundo lugar se requiere que el empleador no sea residente en el otro país. Por último, se establece que cuando el empleador es residente del otro país, la remuneración no sea pagada por un establecimiento permanente o base fija que tenga el empleador en el país de la fuente. Siempre que se cumplan acumulativamente las mencionadas condiciones el derecho de gravar es exclusivamente del país de residencia.

En relación con la primera condición, en la que se establece que la regla general de que las utilidades percibidas deben ser gravadas en el Estado de la fuente puede estar limitada por el período de permanencia del causante en el país, se presentaron ciertos problemas de interpretación. El modelo de la OCDE de 1977 establecía que el período de 183 días debía ser "dentro del año fiscal correspondiente". Tal declaración creó diversas dificultades ya que algunos contribuyentes, por la diferencia de años fiscales entre los Estados contratantes y con el objeto de evadir impuestos, distribuían la duración de la estancia de los trabajadores de tal forma que no se alcanzara la estancia requerida. Por tal motivo y para cerrar las puertas a las intenciones evasoras, en el modelo de la OCDE de 1993 se establece que el término de permanencia en el país de la fuente no debe exceder cualquier "período de doce meses que comience o termine en el año fiscal correspondiente".

El segundo párrafo del artículo 15, ha dado lugar a numerosos casos de abuso mediante la adopción de la práctica denominada "contratación Internacional de trabajadores". Mediante dicho sistema un empleador residente de un Estado A, con el objeto de evadir impuestos en el Estado B en donde realiza un trabajo temporal, contrata trabajadores del Estado B a través de un intermediario residente del Estado A. De esta manera reúne las tres condiciones establecidas en el segundo párrafo del artículo 15 y logra la exención en el Estado B. A fin de evitar este abuso, el término de "empleador", a pesar de no estar definido en el modelo, se debe interpretar como la persona que tiene los derechos sobre la producción en cuestión y sobre la que recae la verdadera responsabilidad, así como los riesgos del trabajo realizado. Dentro de dicho contexto, el fondo debe prevalecer sobre la forma y cada caso debe ser examinado individual y cuidadosamente para determinar quién es efectivamente el empleador. Queda a la potestad de los Estados contratantes el hecho de acordar en los tratados que celebren el que un intermediario no pueda ser considerado como un empleador.

16. Participaciones de consejeros.- El artículo 16 de los modelos de la OCDE y de la ONU establecen que las remuneraciones pagadas por una sociedad residente de un Estado a los miembros de juntas directivas residentes de otro Estado solamente pueden someterse a imposición en el Estado en donde reside la sociedad que hace los pagos correspondientes.

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

17. Artistas y Deportistas.- El artículo 17 del modelo de la OCDE y de la ONU establece que los ingresos percibidos por un artista o por un deportista residente de un Estado, por realizar sus actividades en otro Estado deben ser gravadas por el país en donde se desarrollan sus actividades.

18. Pensiones.- El artículo 18 del modelo de la OCDE sugiere que las pensiones pagadas a una persona residente de un Estado en virtud de un empleo anterior sólo pueden ser gravadas en el Estado donde resida el pensionado.

Por su lado, el artículo 18 del modelo de la ONU plantea la posibilidad de gravar las pensiones y otras remuneraciones análogas pagadas por un empleo anterior en el Estado donde reside el pensionado. Sin embargo, también se considera como variante la posibilidad de gravar en el Estado donde se paguen tales remuneraciones si éstas son pagadas por un residente de ese Estado o por un establecimiento permanente situado en él. También se establece, respecto a las pensiones y otros pagos hechos en virtud de un programa oficial de pensiones que sea parte del sistema de seguridad social de un Estado o de una subdivisión política o administración local del mismo, la posibilidad de gravar en donde se pagan tales pensiones.

19. Funciones Públicas.- El artículo 19 del modelo de la OCDE y de la ONU establece que las remuneraciones distintas a las pensiones, pagadas por un Estado contratante o una subdivisión política o administración local del mismo a un residente de otro Estado sólo pueden ser gravadas en el Estado pagador. Sin embargo, se establece la excepción para el caso de que la persona que recibe el pago residente del otro Estado, sea nacional del mismo y no haya obtenido la residencia sólo para prestar dichos servicios.

20. Estudiantes.- El artículo 20 de los modelos examinados indican que las cantidades que reciba para su sostenimiento un estudiante o un aprendiz de negocios durante su estancia en un Estado A, habiendo sido residente de un Estado B antes de iniciar sus estudios o período de formación, no pueden ser sometidas a imposición en el Estado A siempre que procedan de fuentes externas a dicho Estado.

Además el modelo de la ONU señala que respecto de los subsidios, becas y remuneraciones de empleo no previstas, los estudiantes y aprendices tendrán derecho, durante el período de su formación a los mismos beneficios fiscales que conceda el Estado A a sus residentes.

21. Otras rentas.- El artículo 21 de ambos modelos cubre los ingresos distintos de los mencionados específicamente en el tratado sugiriendo que los mismos sean gravados en el Estado de residencia del receptor. No obstante, el modelo de la ONU deja abierta la posibilidad de gravar al Estado de la fuente cuando las rentas distintas de las que establece el tratado tengan su origen en dicho Estado.

IV. IMPOSICION SOBRE EL PATRIMONIO

22. Patrimonio.- Tanto el modelo de la OCDE como el de la ONU en su artículo 22 Incluyen reglas sobre la imposición al patrimonio en el modelo de la OCDE o al capital en el de la ONU.

Se establece que los bienes inmuebles propiedad de un residente de un Estado A ubicados en el Estado B pueden ser gravados en el Estado B. Que los bienes muebles que formen parte del activo comercial de un establecimiento permanente o base fija puede ser gravado en el Estado en que esté situado el mismo. Que el capital y bienes relacionados con la explotación de buques y aeronaves de tráfico internacional y embarcaciones transportistas por aguas interiores, debe ser gravado en el Estado de ubicación de la sede efectiva de la empresa. Que los demás elementos del patrimonio o capital sean gravados por el país de residencia.

No obstante, en el modelo de la ONU se deja al arbitrio de las negociaciones bilaterales la tributación. De cualquier forma, si como consecuencia de la aplicación de éste artículo subsiste una doble imposición debido a las diferencias entre las legislaciones de los Estados contratantes, estos pueden recurrir al procedimiento amistoso que se establece en el mismo tratado.

Se permite la deducción de las deudas de la base del impuesto, pero al ser difícil determinar reglas comunes para este fin, se deja a los Estados contratantes la posibilidad de acordar sus propias reglas bilateralmente.

V. METODOS PARA ELIMINAR LA MULTIPLE TRIBUTACION.

En los tratados tributarios se pueden identificar diversos métodos para evitar la múltiple imposición. Aquellos que generalmente se utilizan son el de la exención con progresividad y el del crédito o imputación ordinaria.

En ocasiones también se utilizan para atenuar o reducir la doble tributación, el método de deducción, el de diferimiento del impuesto, el crédito por inversión y el de la reducción del impuesto.

23. a) Método de exención.- El método de la exención o exoneración es aquél que permite que sólo el país de la fuente grave los ingresos obtenidos en su territorio mientras el Estado del domicilio renuncia a la aplicación del impuesto sobre los ingresos que obtengan sus residentes en el otro Estado contratante, esto es, el Estado de residencia reconoce exentas las rentas que se someten a imposición en el otro Estado contratante.

La exoneración suele aplicarse en dos modalidades distintas, de manera integral o mediante la llamada exoneración con progresividad. La exención integral existe cuando un Estado prescinde totalmente de las rentas procedentes del país de

origen, es decir, los ingresos exentos se excluyen completamente del monto gravable en el país de residencia. Por otro lado, mediante el método de la exoneración con progresividad el Estado de residencia toma en cuenta las rentas provenientes de la fuente pero solamente para efectos del cálculo de la cuota o tasa impositiva aplicable a las demás rentas obtenidas por el contribuyente; en otras palabras, se toma en cuenta la totalidad de los ingresos ya sean exentos a estén gravados y una vez determinada la tasa, ésta se aplica únicamente a los ingresos gravables.

En general, el método de exención integral se utiliza en relación a personas jurídicas ya que para las mismas el impuesto casi siempre se aplica en base a una tasa única o proporcional. Por otro lado, el método de exoneración con progresividad generalmente se utiliza para la renta de las personas físicas cuyos impuestos se determinan mediante tasas escaladas.

Los países en desarrollo se inclinan por este método pues es conveniente para estimular la inversión extranjera en su territorio. Sin embargo, los países industrializados consideran que si bien mediante la exención se logra un esquema impositivo equitativo, el método puede ser contrario al principio de la neutralidad fiscal en el país de residencia del inversionista. Esto sucede cuando como consecuencia natural de este método el contribuyente que obtiene ingresos provenientes del país de la fuente resulta más favorecido que un contribuyente con idéntica renta pero que opere íntegramente en el país de residencia, pudiendo esto ocurrir en virtud de que el impuesto aplicado en el país de la fuente sea menor al aplicado en el país de residencia. Otra consecuencia debatible de la aplicación de este método es cuando, en sentido contrario, el impuesto aplicado en el país de la fuente es mayor al del país de residencia. En este caso, el contribuyente resultará obviamente perjudicado.

La aplicación de este sistema resulta ventajosa para los países en desarrollo puesto que al ser estos los del derecho impositivo, la exención de la gravación en su territorio (tax sparing) resulta en el estímulo de la inversión extranjera.

23. b) Método de Imputación.- El método del crédito o imputación consiste en que un Estado acepta reconocer el impuesto que sus residentes paguen en el otro Estado contratante respecto a ingresos provenientes de la fuente. Es decir, el Estado de residencia permite al contribuyente la deducción de una cantidad igual al impuesto pagado en el extranjero del monto a su cargo, sin que el acreditamiento pueda arrojar un saldo a favor.

El método del crédito que se establece en los tratados para evitar la múltiple imposición tiene distintas modalidades. Se utiliza la aplicación del crédito directo o del crédito indirecto y también se incluyen el crédito por impuesto exonerado (tax sparing), el crédito presumido (matching credit) y el crédito por inversión.

El llamado método del crédito directo es cuando se establece que el monto acreditable no debe exceder el impuesto que se pagaría por las mismas rentas en el país que otorga el crédito.

El método del crédito indirecto es una modalidad que se establece para evitar el problema de la doble tributación respecto a la renta de las sociedades y los dividendos que éstas pagan con las utilidades que ya han sido gravadas. Consiste en el acreditamiento del impuesto pagado en un Estado por las utilidades con cargo a las cuales una sociedad residente en ese Estado paga los dividendos a sus accionistas. Se dice crédito indirecto ya que en realidad es un crédito otorgado a los accionistas, no a las sociedades (el crédito directo se permite a la sociedad y el indirecto al accionista).

El "tax sparing", "crédito ficticio", como la oficialidad parece traducir el concepto, o "crédito por impuesto exonerado", que ya mencionamos anteriormente, es la aceptación del país de residencia de acreditar a sus contribuyentes no sólo los impuestos efectivamente pagados en el país de la fuente, sino también los no pagados en virtud de exoneraciones o franquicias concedidas. Consiste en una cláusula que puede ser introducida en los tratados y que permite reconocer las exenciones que se conceden al contribuyente en el país de la fuente con el propósito de estimular la inversión proveniente del extranjero, como impuestos efectivamente pagados por él, otorgándosele el crédito correspondiente en su país de residencia, aún cuando los impuestos no hayan sido realmente cubiertos.

Algunos países se han negado a incluir esta cláusula en los tratados tributarios alegando que aprobar un régimen de beneficios en el cual no han tenido participación implica establecer un tratamiento discriminatorio para sus otros contribuyentes. Dicha actitud significa una frustración a los países en desarrollo que otorgan exenciones a las empresas extranjeras ya que el sacrificio fiscal de estos sería aprovechado como un mero beneficio para el fisco del país del inversionista. Por ello, muchos países americanos han establecido expresamente en sus legislaciones que las exoneraciones impositivas concedidas no serán vigentes si el beneficiario no puede acreditarlas en su país de residencia. Lo anterior resulta razonable, pues las exoneraciones en el país de la fuente tienen como único objeto atraer la inversión extranjera mediante la concesión de un beneficio que sería nulo con la no aplicación del crédito por impuestos exonerados, resultando lo contrario una clara transferencia de recursos fiscales a favor de los Estados poderosos.

El establecimiento definitivo del principio del crédito por impuesto exonerado en los tratados para evitar la doble imposición sería conveniente para los países en desarrollo ya que ello implicaría un real estímulo para atraer la inversión extranjera. Algunos países desarrollados ya han adoptado el propósito de introducir la modalidad de reconocer los impuestos exonerados en el país importador de capital con el objeto de acelerar la inversión privada en los mencionados países y ampliar el marco de acción de los tratados. Con relación a esta cuestión, no debe pasar inadvertida la intención ulterior de alcanzar un beneficio propio, en el largo plazo, por parte de los Estados que así actúan ya que al favorecer el flujo de capitales a los Estados menos desarrollados, favorecen también el crecimiento de sus mercados potenciales. Es este uno de los principios económicos que alientan los propósitos de la globalización.

El "crédito presunto" o "matching credit" consiste en una concesión por parte del país de residencia de un crédito fiscal calculado con base en una tasa prefijada superior a la aplicada en el país de la fuente. Este procedimiento resulta más eficaz que el de "tax sparing" para la política de incentivos fiscales otorgados por el país importador de capital, pues permite la reducción del impuesto directamente en la ley interna de su país de residencia. Esta modalidad de crédito, al igual que el crédito por impuesto exonerado no opera como medida unilateral para evitar la doble tributación, sino que generalmente es establecida en los tratados o acuerdos bilaterales.

Otro tipo de crédito que implica más un incentivo fiscal que una medida para evitar la múltiple imposición, es el llamado crédito por inversión mediante el cual se permite la deducción de la renta a del impuesto y, dentro de cierto límite, los importes reinvertidos por las empresas en activos fijos. Este método ha sido convenientemente ampliado al ámbito internacional mediante el reconocimiento de las reinversiones realizadas en el extranjero, haciéndolas deducibles para fines del impuesto a pagar sobre aquellas rentas de fuente extranjera.

Otro tratamiento fiscal producto de los acuerdos es el denominado de diferimiento impositivo (tax deferral), mediante el cual se prorroga en el país de residencia el pago del impuesto sobre las rentas obtenidas en el país de la fuente, hasta el momento en que la sociedad o contribuyente filial transfiera, gire, remita o distribuya efectivamente las rentas en forma de dividendos a la casa matriz en el país de residencia. Algunos países desarrollados han considerado, con razón, que este método estimula la reinversión del capital en el país de la fuente.

El mecanismo denominada de reducción del impuesto permite que los ingresos de fuente extranjera se graven con una tasa inferior a la que se aplica a las rentas de fuente nacional. Las tasas en este caso son generalmente proporcionales a las rentas de origen extranjero sin tomar en cuenta el impuesto que se haya pagado. Con esta medida se logra evitar la doble tributación cuando el impuesto reducida sumada a lo pagado en la fuente es igual al impuesto doméstico; sin embargo, generalmente sólo se logra atenuar el problema ya que la reducción no siempre permite que el impuesto total sea igual al que se pagaría por las rentas obtenidas en territorio nacional. Este método comúnmente se utiliza en las negociaciones entre países simétricamente desarrollados, ya que mediante su aplicación no se favorece la inversión en uno u otro Estado toda vez que el inversionista no percibe beneficio de las concesiones en el país de la fuente.

Las ventajas y los inconvenientes de cada método varía según el grado de desarrollo de los países contratantes. En general el método del crédito es defendido por los países exportadores de capital por considerarlo más equitativo para todos sus residentes y el método de la exención es patrocinado principalmente por los países en vías de desarrollo.

VI. DISPOSICIONES ESPECIALES

El contenido de las disposiciones adjetivas o especiales es variable pero pudiera generalizarse su intención señalando que tal clausulado establece la naturaleza y la mecánica para lograr un provechoso intercambio de información entre los contratantes y, por otro lado, el acuerdo para que prive un clima de ayuda mutua en el esfuerzo recaudatorio.

24. No discriminación.- En los tratados para evitar la múltiple imposición se establece el principio de no discriminación en virtud del cual "los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto ni obligación que no se exija a los residentes del segundo Estado, o que tales gravámenes sean más onerosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de este último Estado, encontrándose los causantes en las mismas condiciones."

El artículo 24 de los modelos de la OCDE y de la ONU establecen, a condición de reciprocidad, la prohibición a los Estados contratantes de dar un trato impositivo preferente a sus nacionales con respecto a los del otro Estado, en caso de encontrarse ambos contribuyentes en las mismas circunstancias.

Los nacionales de un Estado, particularmente los nacionales no residentes de uno de los Estados contratantes tienen el derecho de invocar frente a otro Estado el cumplimiento del principio de no discriminación. La aplicación de éste no se restringe únicamente a los nacionales residentes sino que extiende su alcance a todos los nacionales de cualquiera de los Estados, sean o no residentes.

La expresión de que los contribuyentes se encuentren en las mismas circunstancias se refiere a que, desde el punto de vista de las leyes internas, los afectados deben hallarse en circunstancias sustanciales similares, tanto de derecho como de hecho. Al respecto la residencia del causante es uno de los factores relevantes para determinar la similitud de circunstancias. Si un Estado distingue el tratamiento fiscal que otorga a sus nacionales residentes de los nacionales no residentes de su territorio, no está obligado a conceder a los nacionales del otro Estado no residentes, el mismo régimen que a sus nacionales residentes, pero se entiende que sí debe aplicárseles el mismo tratamiento que se otorga a los nacionales no residentes.

El principio de no discriminación tampoco obliga a un Estado que conceda ventajas tributarias a sus órganos públicos o servicios, a extender tales privilegios a los órganos públicos o servicios del otro Estado. Lo anterior se justifica ya que siendo los órganos públicos o los servicios una parte integral del Estado, de ninguna manera se puede equiparar sus circunstancias con las de los contribuyentes ordinarios.

Esta última consideración no se aplica a corporaciones públicas involucradas en empresas lucrativas, ya que éstas sí pueden considerarse en similitud de

circunstancias con las empresas privadas comerciales e industriales y por lo tanto les es aplicable el principio de la no discriminación.

En el párrafo 2 del artículo 24 del modelo de la ONU se especifica el alcance del término nacionales. En los puntos 3, 4 y 6 del propio artículo del modelo de la ONU y los 2,3 y 5 del artículo 24 del modelo de la OCDE, se hace referencia a la no discriminación de los apátridas, de los establecimientos permanentes y a las empresas de un Estado cuyo capital sea ostentado por residentes del otro Estado.

El párrafo 4 del artículo 24 del modelo de la OCDE y el párrafo 5 del mismo artículo del modelo de la ONU, fueron previstos para acabar con la discriminación resultante del hecho de que en algunos países la deducción de intereses, regalías y otros gastos está permitida sin restricción cuando quien los recibe es residente, al mismo tiempo que se restringe o, incluso se prohíbe hacer dicha deducción, cuando el beneficiario no es residente. Los Estados contratantes pueden modificar tal disposición para evitar que sea utilizada con fines de evasión fiscal.

El párrafo 6 y 7 de este artículo 24 de los modelos de la OCDE y de la ONU respectivamente establecen que las disposiciones del artículo se aplicaran a todo tipo de impuestos. Sin embargo, en ocasiones los Estados contratantes restringen la aplicación de tal disposición sólo a los impuestos que comprenden los tratados tributarios correspondientes.

25. Procedimiento amistoso.- El procedimiento de acuerdo mutuo supone un mecanismo al cual pueden recurrir los Estados contratantes con el objeto de evitar largos y desgastantes litigios y mediante el cual se puedan resolver dudas tanto en la interpretación como en la aplicación de los tratados para evitar la doble tributación. Con ello también se pretenden subsanar las omisiones y situaciones no previstas en los tratados, a través del intercambio de opiniones entre las autoridades fiscales de ambos Estados.

En el párrafo 3 del artículo 25 se invita a las autoridades competentes de cada Estado a resolver por acuerdo mutuo los problemas que surjan de la interpretación y de la aplicación del tratado y para consultarse mutuamente sobre la eliminación de casos de doble tributación no previstos. Esto es, en el supuesto de que algún contribuyente de uno de los Estados contratantes se vea obligado al pago de un impuesto no regulado en el tratado pero que implique una múltiple imposición, puede éste acudir a la autoridad fiscal del país de donde es residente o nacional en busca de ayuda a su caso concreto, independientemente de las soluciones previstas en la ley nacional.

En cuanto a la operación práctica del procedimiento amistoso, el artículo 25, en el punto 4, faculta a las autoridades competentes para comunicarse directamente una con la otra, sin tener que pasar por los canales diplomáticos. Se señala también que en caso de que se considere conveniente se puede llevar un intercambio de opiniones oral a través de una Comisión que se establezca específicamente con tal propósito. En virtud de esta disposición se han creado cuerpos que actúan como autoridad policial, para guiar y controlar a las

autoridades tributarias de ambas partes y para desempeñarse finalmente como autoridad resolutoria.

En relación al procedimiento de acuerdo mutuo ha surgido el problema sobre si deben agotarse, previa o simultáneamente, las instancias previstas en la ley doméstica o si debe acudir directamente a los mecanismos del tratado. En general se sostiene que los contribuyentes deben agotar las vías de reclamación que establece la legislación interna y luego recurrir al convenio tributario. Sin embargo, algunos países como los Estados Unidos de Norteamérica apoyan la solución directa a través de la autoridad competente. En todo caso es conveniente que los países contratantes consideren el punto durante las negociaciones.

26. Intercambio de información.- Un caso de múltiple imposición no puede ser resuelto sin acudir a cierto tipo de ayuda mutua entre las autoridades de los distintos países para un mayor control de los contribuyentes. También se trata de evitar que se produzcan artificialmente las circunstancias previstas en el tratado con el objeto de gozar indebidamente de sus beneficios así como la evasión fiscal.

De lo anterior que se desee establecer la posibilidad de realizar consultas entre los Estados contratantes en caso de duda respecto a la distribución de los ingresos o la interpretación de las normas. Incluso en algunos casos son los mismos contribuyentes los principales interesados en cooperar para que el intercambio informativo ocurra.

El intercambio de información puede ser de tres formas: previa solicitud de la parte interesada para un caso concreto, en el entendido de que primero deben agotarse las fuentes de información previstas en la legislación interna. De oficio, cuando, por ejemplo, las informaciones referente a ciertos tipos de ingresos procedentes de un Estado contratante y percibidas en el otro son transferidas sistemáticamente al otro Estado. O bien, de manera espontánea, por ejemplo, cuando un Estado ha realizado ciertas investigaciones en las que se obtienen datos que se suponen de interés para el otro Estado.

El intercambio de información se encuentra previsto en el artículo 26 tanto del modelo de la OCDE como de la ONU. Las partes deben ponerse de acuerdo durante las negociaciones del tratado sobre las clases de información que pueden suministrarse. Por lo general la información se restringe a la necesaria para cumplir con las normas del acuerdo o con las leyes internas de los países contratantes, sin esperarse que ningún país se aparte de sus prácticas y leyes domésticas, ni que proporcione información sobre cuestiones secretas que viole la política estatal para cumplir con el requerimiento de información. Además, las administraciones fiscales deben guardar la confidencialidad correspondiente al tipo de información de que se trate según la legislación interna de ambos Estados. Por lo anterior, ningún Estado puede aventajarse del sistema de información del otro Estado.

El intercambio de información puede comprender el suministro de ella tanto de residentes como de no residentes. Únicamente se puede dar la información requerida a las personas y autoridades involucradas en la imposición, recaudación, ejecución o prosecución o en la determinación de los impuestos comprendidos por el tratado. Se incluye asimismo, al contribuyente, a su apoderado y a los testigos. La información puede ser utilizada por las personas antes mencionadas sólo para asegurar la correcta aplicación de las disposiciones del tratado o de la legislación interna de los Estados contratantes en lo referente a los impuestos comprendidos en el tratado.

En el artículo 26 de los modelos de la OCDE y de la ONU, no se hace referencia a la asistencia administrativa relativa a la recaudación de impuestos. Dicho tema es tratado en la Convención de Asistencia Administrativa Mutua sobre Cuestiones Fiscales, tratado multilateral que se abrió para firma el 25 de abril de 1988. La asistencia administrativa respecto a la recaudación de impuestos también puede ser objeto de tratados bilaterales de asistencia administrativa y si los países contratantes así lo deciden se pueden incluir disposiciones sobre el intercambio de información en materia de recaudación de impuestos en los tratados para evitar la doble tributación.

En relación al intercambio de información ha surgido el problema de la negativa para la cooperación cuando se solicita información y la autoridad que la suministra no recibe beneficio directo alguno por hacerlo por lo que ésta tiende a abstenerse. Este hecho representa una preocupación para los países en desarrollo, pues el intercambio de información es, muchas veces, de una sola vía, desde los países en desarrollo a los desarrollados. Sin embargo, se ha avanzado mucho en el campo de la cooperación para prestar asistencia administrativa y facilitar el intercambio informativo.

Toda vez que los tratados para evitar la múltiple tributación establecen en últimas épocas el mecanismo para el intercambio de información, se ha reducido la necesidad de seguir celebrando acuerdos que se refieran exclusivamente a dicha materia.

27. Diplomáticos y funcionarios consulares.- Tanto en el modelo de la OCDE como en el de la ONU se establece, en el artículo 27, una disposición para asegurar que los funcionarios diplomáticos y consulares no reciban un tratamiento menos favorable del que ya gozaban conforme al derecho internacional convencional.

28. Extensión territorial.- Algunos tratados para evitar la doble tributación establecen los territorios en los cuales son aplicables. Unos incluso extienden su ámbito de aplicación a otros territorios, como es el caso de los países que asumen las relaciones internacionales de otros Estados o cuando cuentan con territorios de ultramar. También se define la aplicación territorial cuando no se deba aplicar el convenio a cierta parte del territorio de uno de los Estados contratantes.

El artículo 28 del modelo de la OCDE prevé que el ámbito de aplicación del convenio pueda extenderse en su totalidad o con las modificaciones acordadas a los territorios que las partes contratantes establezcan. Asimismo, se establece la fecha y las condiciones en que produce efectos la extensión y que cuando alguno de los Estados denuncie el convenio quedará sin efectos la misma, a menos que las partes acuerden lo contrario.

La inclusión de la cláusula de extensión territorial puede ser adoptada por cualquier Estado contratante que tenga el interés de hacerlo, siempre y cuando los Estados o territorios a los que se extienda la aplicación del convenio perciban impuestos de naturaleza análoga a los comprendidos por el tratado. El modelo de la ONU no prevé tal disposición.

VII. DISPOSICIONES FINALES

29. Entrada en vigor.- El modelo de la OCDE y el de la ONU proponen establecer en términos precisos los tiempos y circunstancias que deban esperarse para que un tratado determinado cobre vigor. Los Estados contratantes tienen la libertad de convenir que el convenio entrará en vigor en cierto plazo después del intercambio de los instrumentos de ratificación o después del intercambio de notas que confirman que cada Estado ha cumplido las formalidades precisas para la entrada en vigor.

En este punto es necesario recordar que conforme a la legislación interna de muchos países no basta con la firma indicativa del acuerdo final entre las partes negociantes, generalmente representadas por funcionarios pertenecientes al poder ejecutivo de las naciones, sino que los tratados deben ser ratificados las más de las veces por algún cuerpo diferente al que asume la responsabilidad negociadora. En el caso de México, se ha señalado que el poder legislativo, representado por el Senado de la República, es quien tiene la responsabilidad constitucional de ratificar el contenido de los tratados internacionales, una vez que el titular del Ejecutivo Federal los lleve a su consideración en términos de ley.

30. Denuncia.- En el artículo 29 del modelo de la ONU se establece que la convención permanecerá en vigor hasta que sea denunciada por alguna de las partes contratantes, por conducto diplomático, comunicándolo por lo menos seis meses antes de terminar cualquier año civil, a partir de un año determinado. Se señala también en tal precepto cuándo dejarán de surtir los efectos del tratado para cada Estado contratante. El modelo de la OCDE, en su artículo 30, establece también lo relativo a la denuncia de los tratados.

Generalmente se fija la duración de los tratados por un período entre tres y diez años. En algunos casos se establece un tiempo indefinido, pudiendo las partes denunciarlo en cualquier momento. En vista de la conveniencia de que el tratado permanezca en vigor por lo menos durante un cierto tiempo, en la cláusula de denuncia se busca establecer que el preaviso para denunciar el tratado sólo pueda darse a partir de un año determinado.

2. Procedimiento de celebración de los tratados tributarios.

Los tratados para evitar la múltiple tributación resultan de largas y complejas negociaciones que se realizan normalmente en diversas etapas.

En primer lugar se requiere de la iniciativa de alguno de los Estados que van a contratar. Generalmente los países interesados se intercambian notas en las que precisan la conveniencia y oportunidad de llegar a un pacto sobre determinadas materias.

Una vez que se ha decidido entrar en las negociaciones se debe preparar un anteproyecto de tratado para ser utilizado como base. A pesar de la existencia de importantes modelos no todos los aspectos han sido suficientemente aclarados y no necesariamente tienen que ser aplicables al caso concreto de los Estados contratantes. Cada país debe preparar su propio anteproyecto para enviarlo y ser considerado por el otro Estado. Puede ser de utilidad examinar otros tratados que haya realizado el Estado interlocutor con otros países con un grado similar de desarrollo, sin embargo no se debe olvidar que cada tratado responde a las necesidades específicas e intereses particulares de cada país involucrado por lo que no todas los preceptos de otros acuerdos pueden ser automáticamente extendidas al nuevo convenio.

Los países que pretendan iniciar negociaciones de tratados internacionales bilaterales deben analizar detenidamente las disposiciones fiscales de su legislación interna con el objeto de determinar las modificaciones que se deben llevar a cabo para la correcta aplicación del acuerdo. Debe considerarse que la legislación fiscal interna influye en el contenido de los tratados tanto como estos, a su vez, tienden a reflejarse en las leyes de los países contratantes.

Una vez concluidas las conversaciones preliminares, los Estados proceden a la conformación de sus delegaciones. Cada país decide el nivel y la composición de su equipo negociador pero en toda negociación de este tipo resulta indispensable que quienes la conduzcan estén facultados para tomar decisiones a nombre del Estado, independientemente de que el acuerdo final deba ser posteriormente aprobado por los órganos estatales competentes.

En México las autoridades que intervienen en la negociación de los tratados para evitar la doble tributación son, por un lado, el Poder Ejecutivo Federal, representado por el Presidente de la República y con facultades delegadas, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la Secretaría de Relaciones Exteriores y la Secretaría de Comercio y Fomento industrial, todas ellas mediante funcionarios idóneos determinados por sus propios reglamentos orgánicos. Por otro lado interviene, normalmente para ratificar o reclificar el contenido de los tratados, el Poder Legislativo, representado éste por el Senado de la República.

En algunos países se concede una amplia publicidad a las negociaciones de los acuerdos fiscales internacionales, de modo que los contribuyentes se encuentren

en posibilidad de dar sus puntos de vista antes de que las negociaciones concluyan. Por otro lado, suele convocarse a las empresas de la iniciativa privada y a sus instancias representativas, con el objeto de valorar sus opiniones.

Los tratados son el producto final de varias rondas de negociaciones, culminadas las cuales se procede a la firma inicial del acuerdo que por lo general habrá posteriormente de ratificarse. Esta ratificación se hace de conformidad con las leyes internas de los Estados contratantes como ha quedado explicado.

CONCLUSIONES

1. El Consejo de la OCDE ha emitido una recomendación mediante la que obliga a todos sus miembros a negociar sobre la base de su propio modelo con la única excepción de las reservas que el estado haya formulado o de los motivos de fondo que se opongan a la adopción de las disposiciones ahí contenidas. Siendo así, los modelos de convenio de la OCDE y los comentarios sobre la interpretación de sus artículos, así como el modelo de la ONU (ya que éste se inspira fundamentalmente en el modelo de la OCDE y reproduce la mayor parte de sus artículos) constituyen la base principal en las negociaciones de la mayor parte de los acuerdos para evitar la doble tributación que se celebran en la actualidad. Por ende se puede afirmar que dichos documentos tienen una gran importancia en el campo de la negociación e interpretación concordante de los convenios.

2. Los tratados para evitar la doble tributación derivan esencialmente del derecho internacional. Al mismo tiempo, sin embargo, se encuentran estrechamente vinculados con las leyes internas de los estados contratantes ya que acotan el derecho fiscal de los países sometiéndolo, en lo conducente, a un régimen supranacional. Esta característica fundamental de los tratados plantea dificultades de adaptación que pueden ser severas y en ocasiones problemas jurídicos que necesitan ser resueltos por la vía legislativa.

3. Mediante la celebración de los tratados para evitar la doble tributación se busca alcanzar una aplicación uniforme y consistente de los criterios fiscales a nivel interestatal. Sin embargo, a diferencia de los detallados preceptos que conforman el derecho fiscal interno los conceptos que establecen los convenios internacionales para evitar la doble imposición son mucho más amplios, circunstancia que da lugar a que estos últimos sean objeto de diversas interpretaciones por parte de cada uno de los Estados contratantes. Como consecuencia de las diferencias entre las legislaciones fiscales internas de cada país y el emergente derecho fiscal internacional, se registran divergencias en la aplicación de los tratados pues no siempre se logra hacer coincidir los criterios respecto al sentido de las disposiciones pactadas. De aquí que resulte necesario insistir en el establecimiento de definiciones y reglas que reduzcan al mínimo el grado de interpretación por parte de cada estado contratante.

4. Debe reconocerse que los convenios para evitar la doble tributación utilizan una terminología fiscal internacional que dificulta interpretarlos conforme a los criterios que prevalecen en el caso del derecho fiscal nacional. En este sentido predomina la opinión de que para lograr una interpretación común de estos convenios se debe atender a los artículos 31, 32 y 33 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969, que entró en vigor de 1980, mismos que establecen las normas de interpretación que se deben emplear en caso de duda. Dicha Convención codifica el derecho consuetudinario vigente, por lo que se

puede afirmar que tales normas son aplicables aun para los estados no ratificantes de la Convención.

5. A menudo sucede que al aplicar los tratados, los tribunales y las administraciones fiscales nacionales no tienen suficiente información en relación a las decisiones pactadas. Se dan también, en ocasiones, dificultades de interpretación propiciadas por diferencias idiomáticas. Para reducir estos eventos se ha buscado establecer la obligación para los estados contratantes de mantener una amplia comunicación recíproca en la que se incluya sistemáticamente las modificaciones importantes de sus legislaciones fiscales y todos los documentos oficiales referentes a la aplicación del convenio, en particular los decretos, reglamentos de aplicación a decisiones judiciales. Sería recomendable que todos los convenios para evitar la doble imposición incluyeran en su clausulado una disposición que obligue a las partes en este sentido, ya que ello contribuiría a una mayor concordancia de criterios entre los países contratantes al momento de aplicar los tratados.

6. Los tratados para evitar la doble tributación, mediante la definición de los diversos tipos de renta, de su distribución entre los estados contratantes y de las normas de procedimiento, pretenden repartir equitativamente las facultades impositivas entre los estados contratantes.

7. Dichos convenios además de evitar que se duplique la carga tributaria de un mismo evento económico, intentan garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes de ambos estados así como estimular los procesos de inversión y, por lo tanto, el desarrollo económico de las partes.

8. No obstante lo anterior, en la práctica internacional se encuentran numerosos obstáculos para lograr tales objetivos y es de esperarse, en la medida que se incrementa el volumen del comercio mundial y también como efecto de la diferencia del grado de desarrollo de los países que interactúan, el surgimiento de nuevos problemas para determinar cuál debe ser la carga justa y conveniente que debe corresponder aplicar a cada estado sobre las transacciones internacionales.

9. Conforme a las diversas tesis aplicables, ya sea la de la fuente o la de la residencia, es posible legitimar varios esquemas de imposición respecto a las utilidades que resultan de operaciones internacionales, sea en beneficio de los países importadores de capital o a favor de aquellas que lo exportan. En la práctica, sin embargo, se otorgan por lo general derechos preferentes para recaudar el impuesto a las del segundo grupo. Es evidente que este aspecto constituye una mecánica de distribución equitativa de la base gravable internacional ya que implica un sacrificio recaudatorio para el país importador de capital, pero también resulta obvio que proceder de esta manera contribuye al libre flujo internacional de capitales al evitarle al inversionista la múltiple imposición sobre sus utilidades, estableciéndose así un factor de equilibrio entre las naciones que disponen o carecen de los recursos financieros necesarios para impulsar el desarrollo económico. De aquí resulta que mediante los tratados que impiden la

gravación múltiple se favorece el intercambio internacional, promoviéndose la globalización de la economía, al tiempo que se fomenta un desarrollo más equilibrado de las naciones protagonistas. Puede inferirse también que este esquema de desarrollo compartido coadyuva asimismo a la ampliación de los mercados internacionales y, por ende, al crecimiento de las economías participantes con el consiguiente beneficio generalizado.

10. El reconocimiento internacional de la importancia del modelo de la OCDE y sus comentarios, así como del modelo de la ONU, puede ser considerado como uno de los primeros pasos encaminados a construir una red de disposiciones fiscales internacionales reconocidas universalmente que pudiera finalmente significar la concertación de un tratado fiscal multilateral a escala mundial para evitar la doble tributación.

En este punto, sin embargo, es difícil, hoy todavía, concebir un acuerdo que cubra todos los problemas que surgen de la aplicación de los tratados para evitar la múltiple imposición. La experiencia misma de los países que intervienen en los acuerdos tributarios habrá de servir de pauta para tomar decisiones futuras en este importante tema de la agenda internacional: procurar la convergencia de los criterios impositivos para crear, en la mayor equidad posible, un sistema que evite la imposición múltiple y, por tanto, excesiva, a fin de favorecer el desarrollo armónico de las economías nacionales y así coadyuvar al desarrollo integral de la humanidad.

BIBLIOGRAFIA

ARELLANO G. Carlos, Derecho Internacional Público, Porrúa, México, 1993.

CAHIERS DE DROIT FISCAL INTERNATIONAL, Volume 69a, Fiscal obstacles to the international flow of capital between a parent and its subsidiary, International Fiscal Association, Buenos Aires, 1984.

CAHIERS DE DROIT FISCAL INTERNATIONAL, Volume 71a, Transfer of assets into and out of taxing jurisdiction, International Fiscal Association, New York, 1986.

CAHIERS DE DROIT FISCAL INTERNATIONAL, Volume 72a, The fiscal residence of companies, International Fiscal Association, Brussels, 1987.

CAHIERS DE DROIT FISCAL INTERNATIONAL, Volume 73a, Recognition of foreign enterprises as taxable entities, International Fiscal Association, Amsterdam, 1988.

CAHIERS DE DROIT FISCAL INTERNATIONAL, Volumen 78a, Interpretation of Double Taxation Conventions, International Fiscal Association, Florence, 1993.

CHAPOY B. Dolores, Medidas internas para evitar la doble imposición. Problemas derivados de la múltiple tributación interestatal e internacional, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México 1972.

CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Cámara de Diputados, H. Congreso de la Unión, 1994

CONVENIO celebrado entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 3 de mayo de 1994.

DOBLE IMPOSICION, CONVENIOS INTERNACIONALES, La experiencia española en materia de Convenios de Doble Imposición, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 3a Epoca, Vol. 6, No. 72, Madrid, 1993.

DOCUMENTO DEL SEMINARIO INTERNACIONAL DE DOBLE TRIBUTACION, Reunión celebrada en la Universidad de Sherbrooke, Quebec, Canadá, mayo de 1986.

ESTUDIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Themis, México, 1986.

FLORES Enrique, La Doble Tributación Internacional, Trimestre Fiscal, Año 12, No. 37, México, 1991.

FLORES ZAVALA Ernesto, La doble tributación, Trimestre Fiscal, Año 12, No. 37, México, 1991.

GARZA SERGIO Francisco de la, Derecho Financiero Mexicano, Porrúa, México, 1988.

GUIJARRO Z. Francisco, Las fundaciones ante los convenios de doble tributación, Trimestre Fiscal, Año 12, No. 37, México, 1991.

LEY DE TRATADOS, Secretaría de Relaciones Exteriores, México, 1992.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Editorial Themis, México, 1995

MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL, OCDE, Report of the Committee on Fiscal Affairs, France, 1993.

OTERO C. Juan, Normas jurisdiccionales, Ponencia de la XX Semana de Estudios de Derecho Financiero de la Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973.

PEÑALOZA José Luis de J., La Doble Imposición Internacional, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1987.

SEARA VAZQUEZ Modesto, Derecho Internacional Público, México, Porrúa, 1991, Decimotercera Edición.

SIERRA Manuel J., Tratado de Derecho Internacional Público, Porrúa, México, 1959.

TENA R. Felipe, Derecho Constitucional Mexicano, Porrúa, México, 1978.

TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., México, 1992

TRON E. Manuel, Régimen Fiscal de los Extranjeros en México, Themis, México, 1991

VILLA José María de la, La Organización de Cooperación y Desarrollo Económico y los criterios generales de tributación internacional, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, No. 173, septiembre - octubre, Vol.XXXIV, Editoriales de Derecho Unidas, Madrid, 1984.