

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

“ASISTENCIA MUTUA”.

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A:

JONATHAN MENDOZA ISERTE.

Ciudad Universitaria, 2009.



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.

Agradecimientos

A mis abuelos por su incondicional apoyo, comprensión, ejemplo, dedicación y sobre todo, por su profundo amor.

A mi mamá y a Raúl por enseñarme que siempre tienes que buscar tu felicidad antes que la de los demás, a costa de quien sea.

A mi papá y a Mónica por enseñarme que aunque el tiempo pase, el cariño por alguien nunca se pierde, al contrario se refuerza.

A mi hermana Diana por enseñarme que el amor por un hermano mueve montañas.

A Regina y Luis Ángel por ser el motor que me motiva a ser mejor cada día.

A el licenciado Alejandro Barrera Fernández por creer en mí.

A los licenciados Claudio González Betancourt, Mario Barrera Vázquez, Víctor Barajas Barrera y Ana Paula Pardo Lelo de Larrea por sus invaluable enseñanzas personales y profesionales.

A Oscar, Carlos, Alfonso, Rafa, Edgar, Gaby, Greli y Ximena por celebrar mis éxitos, pero sobre todo por estar siempre conmigo en mis fracasos.

A aquellas personas, que cada vez que tropiezo, creen que no me voy a levantar, por ser un impulso.

“ASISTENCIA MUTUA”.

CAPITULO I

TRATADOS INTERNACIONALES.

A. Evolución de los Tratados Internacionales.	7
1. De 1815 a la primera Guerra Mundial.	8
2. Entre las dos Guerras Mundiales.	9
3. Después de 1945.	10
B. Principios fundamentales de los Tratados Internacionales.	12
1. Convención de Viena de 1969.	12
a) <i>Pacta sunt servanda</i> .	12
b) Prevalencia de los tratados internacionales sobre las normas de derecho interno.	13
c) Irretroactividad.	14
d) Aplicación de los tratados en la totalidad del territorio de los Estados contratantes.	14
(i) La aplicación territorial.	15
(ii) La aplicación temporal.	15
2. Interpretación de los Tratados.	17
3. Responsabilidad en los Tratados.	18
(i) La teoría de la falta.	20
(ii) La teoría de la responsabilidad objetiva.	20
C. Las relaciones existentes entre los tratados y otras fuentes del derecho.	21
1. Los tratados y la costumbre.	22
2. Los tratados y los principios generales del derecho.	23
3. Las normas perentorias del derecho internacional público.	23
D. Efectos de los Tratados Internacionales.	24

CAPITULO II

GLOBALIZACIÓN.

A. El contexto mundial.	28
1. El desarrollo económico global	29
B. Acepciones de la globalización.	33
C. Dimensiones de la globalización.	43
D. Antecedentes de la globalización.	45
	45

1. Gran Bretaña.	45
2. Japón.	46
E. Efectos de la globalización en México.	

CAPITULO III

TRATADOS INTERNACIONALES EN MATERIA FISCAL.	51
A. Tipos de doble tributación.	51
1. Doble tributación jurídica.	52
2. Doble tributación económica.	52
B. Antecedentes de la doble tributación.	52
1. La 1ª. Guerra Mundial.	52
2. La Liga de las Naciones	53
3. Modelo Global de la Liga de las Naciones	53
4. 1943 Modelo México	53
5. 1946 Modelo Londres	54
C. Clasificación.	54
1. Unilaterales	54
2. Tratados Tributarios	55
D. Antecedentes en México.	57
E. Principales Modelos.	58
1. Modelo de la OCDE	59
a) Comentarios al Modelo de la OCDE	60
b) Reservas	61
c) Modificaciones a los comentarios de la OCDE	61
2. Modelo de la ONU	62
3. Otros modelos	63
F. Análisis de Modelo de la OCDE.	63
G. Denominación del Modelo de la OCDE.	63
H. Estructura del Modelo de la OCDE.	65
1. Imposición en el Estado fuente sin límites.	65
2. Imposición limitada en el Estado fuente.	66
3. Imposición exenta en el Estado fuente.	68
I. Análisis por artículo del Modelo de la OCDE.	

CAPITULO IV	
ASISTENCIA MUTUA.	
	97
A. Antecedentes.	
1. Motivos por los que no se incorpora la cláusula de asistencia recaudatoria en los Modelos de Convenio	99 101
2. Trabajos de la ONU en materia de asistencia recaudatoria	102
B. Análisis de la cooperación en materia de recaudación.	
C. Similitudes y divergencias de la asistencia mutua frente al intercambio de información.	105
1. Aspectos comunes.	105
2. Situación actual de la cooperación recaudatoria.	106
a) Divergencias entre la Asistencia administrativa y la Asistencia judicial.	107 108
b) Mecanismos de cooperación multilateral.	109
(i) Notificaciones	109
(ii) Medidas provisionales	110
(iii) Medidas de ejecución de la deuda tributaria	110
D. Análisis de las cláusulas en materia de asistencia mutua.	111
1. Ámbito objetivo de aplicación de la cláusula.	111
a) Tributos comprendidos por la cláusula de asistencia mutua	111 111
b) Alcance de la asistencia mutua	112
c) Componentes de la deuda tributaria	113
d) Delimitación positiva	113
e) Delimitación negativa	113
f) Situación procesal	114
2. Ámbito subjetivo de aplicación de la cláusula	114
3. Presupuestos para la solicitud de asistencia mutua	115
E. Actuación del Estado al que se requiere la asistencia mutua.	116
F. Excepciones a la obligación de prestar asistencia recaudatoria.	121
CONCLUSIONES.	123
BIBLIOGRAFIA.	

CAPITULO I

TRATADOS INTERNACIONALES

Desde la antigüedad, los Estados han celebrado tratados internacionales. Un ejemplo de ello, son los tratados celebrados entre el faraón de Egipto y el rey de los hititas que se concluyeron mediante un intercambio de cartas igualmente desde entonces, para su implementación se ha requerido interpretarlos, es decir, otorgarlos de sentido y significado. En este contexto, debemos mencionar que en el siglo XVII Grocio estableció los principios de la interpretación de los tratados, en términos similares a los de la Convención de Viena de 1969 sobre el Derecho de los Tratados.

Sin embargo, es a partir de 1815 cuando el desarrollo de los tratados adquiere un impulso especialmente notable¹, lo que ocasiona que en casi dos siglos, este instrumento fundamental de las relaciones internacionales haya experimentado transformaciones sustanciales.

En esta tesitura surgen los Tratados Internacionales que son definidos por el maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno², como los acuerdos que celebran dos o más Estados como entidades soberanas entre sí, sobre cuestiones diplomáticas, políticas, económicas, culturales u otras de interés para ambas partes. Derivado del concepto anterior el autor nos presenta los elementos esenciales de los Tratados Internacionales, a saber:

- a) Son un acuerdo de voluntades de los Estados contratantes.
- b) Solamente pueden ser celebrados por Estados soberanos, es decir, aquellos cuya independencia o integridad territorial se encuentren reconocidas y respetadas por los demás países de la comunidad internacional.
- c) Pueden suscribirse por dos o más Estados.

1 Reuter, Paul. "Introducción al Derecho de los Tratados; Fondo de Cultura Económica; segunda edición, México, 2001; Pág.13.

2 Adolfo Arrijo Vizcaíno; Derecho Fiscal; Editorial Themis; Décima octava edición; Pág. 69.

- d) Su objeto es prevenir y solucionar controversias o fricciones que surgen de las relaciones internacionales sobre aspectos de carácter diplomático, político, económico, social y cultural.

En este sentido, el objetivo de los tratados internacionales consiste en regir relaciones entre dos o más países³, respecto de los temas antes señalados.

Es importante mencionar, que los tratados internacionales son fuentes obligaciones entre los países que los celebran, no solo respecto al texto del tratado, sino también por los estudios y anexos que lo integran. Lo anterior ocasiona que los estudios y anexos en comento originen obligaciones para los Estados que celebren un Tratado Internacional, lo cual, en cierto sentido puede ocasionar incertidumbre jurídica respecto de los términos en que se obligarán inicialmente.

Por su parte, de acuerdo al artículo 2, primer párrafo de la Convención de Viena de 1969⁴, los Tratados Internacionales son acuerdos internacionales celebrados por escrito entre Estados y regidos por el Derecho Internacional, ya consten en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular.

Se utilizan muchos nombres para designar a los tratados, aunque esto no es relevante desde el punto de vista jurídico, ya que la Convención de Viena de 1969 señala, como lo transcribo en el párrafo que antecede, la frase: “...cualquiera que sea su denominación.”

Esta multiplicidad de denominaciones se debe a que los tratados internacionales que pueden celebrar los Estados presentan entre sí características muy diversas según la materia a que se refieren, las partes que intervienen en la celebración, la formalidad o solemnidad con que se concluyen, entre otros elementos que son variables.

A. Evolución de los Tratados Internacionales.

En general, aún cuando se han celebrado tratados desde la antigüedad, podemos distinguir tres periodos recientes en la evolución de los tratados a lo largo de la historia:

3 Medina Mora, Raúl. “Relación entre el derecho interno y los Tratados Internacionales”. Pemex Lex. Revista Jurídica Petróleos Mexicanos. México 1994. núm. 75-76. Pág. 9.

4 Existe otra Convención de Viena, sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales, la cual fue adoptada el 21 de marzo de 1986.

el primero, de 1815 a la primera Guerra Mundial; el segundo, entre las dos Guerras Mundiales; y el tercero, después de la segunda Guerra Mundial.

1. De 1815 a la primera Guerra Mundial.

Durante este periodo el derecho de los tratados siguió apegándose a la tradición monárquica en la cual, el jefe de Estado actúa como representante de este último en las relaciones exteriores, mientras que todos los demás participantes en este ámbito, en particular los ministros y los embajadores, actuaron simplemente como delegados.

Esta costumbre, en la que el rey era el jefe de Estado en el orden nacional; sobrevivió durante más tiempo en la esfera de la representación externa, ya que en el interior se vio aminorado por el surgimiento de los sistemas parlamentario y democrático.

Asimismo, su justificación política fue más duradera en el exterior debido a que los Estados tenían interés en regular sus relaciones exteriores a través de un solo canal que era el rey. En efecto, la centralización de las relaciones exteriores sigue siendo el único procedimiento viable para preservar la integración de los intereses al nivel nacional, así como para defender la soberanía de los Estados.

El hecho de que todo ciudadano, departamento o ministerio adquiriera la capacidad directa y efectiva para participar en las relaciones exteriores señala el inicio del proceso federativo. Sin embargo, esta etapa no se había alcanzado aún a principios del siglo XIX. El predominio del jefe de Estado en las relaciones exteriores seguía siendo aplastante.

Sin embargo, cabe resaltar que el tratado multilateral moderno es el resultado de las innovaciones pragmáticas realizadas por quienes ejercían la actividad de celebrar tratados en esa época. Prueba de esto es que las negociaciones del Congreso de Viena en 1815, organizadas en forma colectiva, se sancionaron inicialmente por medio de un conjunto de tratados bilaterales: tantos como fueron necesarios para que cada par de Estados contrajese obligaciones.

Sin embargo, la verdadera conexión entre todos estos tratados bilaterales se estableció en primer lugar en virtud de un documento en el que se resumían las transacciones del Congreso, es decir, el Acta Final del 9 de junio de 1815.

Adicionalmente, en el Congreso de Viena surgió por primera vez la idea de que un tratado obligatorio para diferentes Estados en los mismos términos constituye un solo instrumento jurídico. Ello no significa que en el reconocimiento de la unicidad del instrumento jurídico fuese el cambio en su forma, debido a que esta no se simplificó de inmediato. En 1815, y de nuevo en 1856, se redactaron tantos ejemplares originales como partes figuraban en el tratado, y todas las partes firmaban todos los ejemplares.

En la actualidad, el procedimiento es mucho más simple, toda vez que, al basarse en un solo ejemplar original existe una innovación práctica de largo alcance, es decir, el ejemplar original único se encomienda a un Estado particular, que no sólo asegura su salvaguardia, sino que “administra” efectivamente el instrumento.

Además el Estado en cuestión conserva todos los poderes de los signatarios y los instrumentos de ratificación, denuncia, etc. Asimismo, informa a las partes de todas las transacciones relacionadas con el tratado. Al parecer, los tratados multilaterales se han adoptado por unanimidad en los congresos y en las conferencias internacionales.

Los tratados se habían convertido en la fuente principal del derecho internacional, por ello, era de esperarse que la comunidad internacional procurase su publicación oficial mediante una convención más apropiada.

En consecuencia, debió recurrirse a las colecciones privadas de los tratados, como solía hacerse. Estas colecciones gozaban ya de una larga existencia, y se limitaban a los tratados de países particulares.

2. Entre las dos Guerras Mundiales.

El movimiento por la paz que siguió a la primera Guerra Mundial tendría un efecto considerable sobre el derecho de los tratados, en virtud de que abarcaba todos los aspectos de las relaciones internacionales. No podemos dejar de mencionar, que la Unión Panamericana en las Conferencias anteriores a 1914 participó activamente respecto del tema en comento. Sin embargo, fue sin duda la Liga de las Naciones la que dotó de su forma esencial a la organización internacional fortaleciendo el desarrollo del derecho de los tratados.

Bajo esta coyuntura, se confirmarían en gran medida algunas tendencias que ya se habían manifestado antes de la primera Guerra Mundial: En primer término las instituciones monárquicas declinaban y perdían gradualmente su carácter totalitario.

Al mismo tiempo, la creciente solidaridad internacional generaba la necesidad de contar con más tratados, los que a menudo se concluían con gran eficacia. De esta manera, se simplificaron los procedimientos de elaboración de los tratados debido a que ya no se requería la representación personal del jefe de Estado, misma que eventualmente se reemplazó por la del ministro de Relaciones Exteriores o por la del jefe de Gobierno.

En estas circunstancias, incluso la forma de los convenios experimentó un cambio considerable. Por ejemplo, en ciertas ocasiones no se requería la firma de los representantes del Estado, lo que originó que el término “ratificación” resultara inadecuado para describir la expresión del consentimiento final para contraer obligaciones en virtud de un instrumento.

Finalmente, el periodo de entreguerras presenció un nuevo desarrollo en la evolución de los tratados, estrechamente ligado al surgimiento de la personalidad jurídica internacional de las organizaciones, toda vez que podría recurrirse a la propia organización para que concluyera algunos acuerdos internacionales, por ejemplo, en lo tocante a las disposiciones de orden material con el Estado donde se hallaba su sede o en cuyo territorio realizaba sus actividades.

3. Después de 1945.

Al terminar la segunda Guerra Mundial se originó una expansión de las organizaciones internacionales, misma que, en lo particular, habría de desempeñar un papel primordial en toda la evolución del derecho de los tratados.

Actualmente, la etapa de desarrollo de la sociedad internacional, está conformada por organizaciones internacionales cuyos miembros son generalmente los Estados, representados casi exclusivamente por sus gobiernos.

Además, es posible observar una tendencia hacia la creación de nuevas formas de acuerdos debido a que el consentimiento para contraer obligaciones se otorga por medios cada vez menos específicos. Así, los acuerdos verbales que consignan un vestigio escrito en las minutas de un organismo internacional, los acuerdos derivados del consentimiento implícito, así como toda clase de acuerdos informales, abundan en la práctica de las organizaciones internacionales.

Por otra parte, debido a que la Organización de las Naciones Unidas (“ONU”) tienen a su cargo la preparación de muchos tratados, a que actúan como depositario de importantes actas multilaterales, registrar y publicar todos los convenios internacionales, y a que forman parte de un número considerable de acuerdos, pueden utilizar la amplia experiencia de su Secretaría para realizar toda clase de estudios y publicaciones (colecciones de cláusulas modelos, de tratados modelos, etc.) y ejercer de esta manera una gran influencia sobre el desarrollo del derecho de los tratados.

Adicionalmente, debemos establecer que existen otras organizaciones internacionales que ejercitaron este papel con posterioridad, como la Organización para la Operación y Desarrollo Económico (“OCDE”), de la cual hablaremos más a detalle en el Capítulo III de este trabajo, cuando analicemos la naturaleza jurídica de los Tratados Internacionales en materia fiscal.

En este sentido, la ONU emprendió la codificación del derecho de los tratados. La Comisión de Derecho Internacional propuso esta iniciativa por primera vez en 1950, pero los primeros pasos se dieron muy lentamente porque a la sazón se estaban explorando los campos del derecho marítimo y de las inmunidades diplomáticas.

En 1961 se inició una fase más activa, la cual culminó en la Conferencia de Viena de 1968-1969, y que adoptara la Convención de Viena de 1969 sobre el Derecho de los Tratados.

La mayoría de los artículos de la Convención de referencia se adoptaron por unanimidad o por una mayoría considerable. La Convención, entró en vigor el 27 de enero de 1980 y el 30 de junio de 1987 contaba ya con 54 Estados participantes (con 24 reservas y declaraciones y 11 objeciones, varias de las cuales son de carácter general o múltiple; y un grupo considerable de países socialistas accedieron en 1986 y 1987 con reservas importantes, las que a su vez fueron objeto de ciertas objeciones). Pero la Convención de 1969 tiene un alcance mucho mayor de lo que puede sugerir esta prueba cuantitativa, pues la mayoría de sus disposiciones codifican normas que ya gozaban de reconocimiento por tratarse de una costumbre internacional y les otorgan una expresión clara y precisa. El trabajo efectuado por la Comisión de Derecho Internacional de la ONU y el aporte de las minutas de la Conferencia han resultado muy valiosos, incluso en el caso de las normas que aún son objeto de controversia. Por ello, la Convención señaló claramente el inicio de una nueva era en el derecho de los tratados.

Así, la Convención de Viena de 1969 prevé los principios generales bajo los cuales se rigen y se interpretan los convenios internacionales celebrados entre los Estados.

B. Principios fundamentales de los Tratados Internacionales.

1. Convención de Viena de 1969.

En general, los principios establecidos por la Convención de Viena de 1969 pretenden garantizar la prevalencia de los tratados internacionales y por ende, tutelar la seguridad jurídica, en beneficio de los Estados parte y de sus gobernados.

En efecto, la Convención de Viena de 1969 establece algunos principios tutelares de la seguridad jurídica aplicables a cualquier tratado internacional – incluyendo los tratados para evitar la doble imposición –, a saber:

- a) *Pacta sunt servanda.*
- b) Prevalencia de los tratados internacionales sobre las normas de derecho interno.
- c) Irretroactividad.
- d) Aplicación de los tratados en la totalidad del territorio de los Estados contratantes.

A continuación nos abocaremos a analizar cada uno de estos principios.

a) *Pacta sunt servanda.*

El artículo 26 de la Convención de Viena de 1969 establece el principio *pacta sunt servanda* el cual dispone que los tratados en vigor son obligatorios para los Estados parte, por lo que éstos deben darles cumplimiento de buena fe.

En concordancia con este principio, el artículo 62 de la Convención de Viena de 1969 establece que, por regla general, un cambio fundamental en las circunstancias imperantes al momento de la celebración de un tratado no es razón suficiente para darlo por terminado o para retirarse de él. Las únicas excepciones a esta regla general son aquéllos casos en que:

1. la existencia de tales circunstancias haya sido una base esencial para que los Estados contratantes hubieren dado su consentimiento; o

2. el cambio en las circunstancias modifique radicalmente el alcance de las obligaciones que deben cumplirse al amparo del tratado.

Sin embargo, las excepciones antes mencionadas no son aplicables tratándose de tratados que establecen fronteras, ni en aquéllos casos en que el cambio fundamental provenga de una violación a una de las obligaciones del tratado o de cualquier otra obligación internacional por parte del Estado que alega tal cambio, como sustento para terminar el tratado de que se trate o retirarse de él.

Este principio concede a los Estados parte de un tratado internacional, la seguridad de que las obligaciones derivadas del mismo se cumplirán, a pesar de la aparición de situaciones supervenientes que pudieren provocar que resulte más gravoso el cumplimiento de las mismas.

b) Prevalencia de los tratados internacionales.

De conformidad con los artículos 27 y 46 de la Convención de Viena de 1969, un Estado que sea parte de un tratado internacional no puede invocar disposiciones de su derecho interno para justificar el incumplimiento de ese tratado, excepto en aquéllos casos en que el funcionario que celebró ese tratado sea incompetente para tal efecto, siempre que la falta de competencia (i) afecte un norma de importancia fundamental de derecho interno; y (ii) sea manifiesta es decir, que resulte objetivamente evidente para cualquier Estado conforme a la práctica usual y la buena fe.

En otras palabras, conforme a la Convención de Viena de 1969, las obligaciones derivadas de un tratado internacional deben cumplirse, a pesar de que ello resulte contrario a las normas de derecho interno de alguno de los Estados contratantes del Estado de que se trate.

Naturalmente, este principio pretende proveer seguridad jurídica a los Estados que son parte de un tratado internacional, evitando que cualquiera de ellos esté en posibilidad de eludir sus obligaciones derivadas del mismo, alegando alguna disposición de derecho interno, sea anterior, concomitante o posterior a la celebración de ese tratado.

De no ser por este principio, resultaría fácil para cualquier Estado evadir sus obligaciones internacionales, mediante la creación de normas internas contrarias a lo dispuesto en el tratado de que se trate.

A pesar de las bondades que comporta este principio, debemos señalar que el mismo puede ocasionar conflictos en aquéllos casos en que las normas de derecho interno de los Estados subordinen a los tratados internacionales a otras normas internas. Por ejemplo, el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (“CPEUM”) claramente establece una jerarquía superior del mismo ordenamiento frente a los tratados internacionales. Así las cosas, en caso que un tratado internacional resulte contrario a las disposiciones de la CPEUM, encontraremos que en el ámbito internacional, las normas del tratado deben prevalecer y por tanto deben cumplirse, según la Convención de Viena de 1969; y sin embargo, a la luz del derecho interno, las disposiciones de la CPEUM deben cumplirse, por encima de lo señalado por el tratado de que se trate.

c) Irretroactividad de los tratados.

El artículo 28 de la Convención de Viena de 1969 señala que las disposiciones de un tratado no son vinculantes respecto de actos o hechos ocurridos con anterioridad a la entrada en vigor del mismo ni en relación a situaciones que hubieren dejado de existir en esa fecha, salvo que esa sea la intención de los Estados contratantes.

Claramente este principio es uno de los pilares de la seguridad jurídica, el cual se encuentra en vigor en una gran cantidad de legislaciones a nivel mundial, como la nuestra, por lo que consideramos que no requiere mayor análisis.

d) Aplicación de los tratados.

El artículo 29 de la Convención de Viena de 1969 establece que los tratados son obligatorios para los Estados contratantes en la totalidad de sus respectivos territorios, salvo que lo contrario sea la intención de las partes.

Este principio garantiza que las disposiciones del tratado son aplicables en cualquier localidad que se considere parte del territorio del otro Estado contratante.

Cabe mencionar que, además de seguridad jurídica, este principio otorga neutralidad económica, pues permite a los gobernados de los Estados parte elegir libremente donde ubicarse y donde ubicar sus recursos dentro del territorio del otro Estado parte, sin consideraciones respecto de la aplicabilidad del tratado internacional de que se trate.

Las disposiciones de los Tratados Internacionales, se aplican en dos dimensiones: una espacial (aplicación territorial) y otra temporal (aplicación temporal).

(i) La aplicación territorial

Como ya lo mencionamos, debe identificarse el alcance territorial de las normas creadas por un tratado. Para tal efecto, cada tratado debe definir su alcance territorial, porque de otro modo podría haber dificultades para discernir la intención de las partes, sobre todo en las áreas donde no se ha definido todavía claramente el status, como ocurre en el caso de ciertas áreas marítimas o polares, o jurisdicciones específicas.

Cuando un tratado se refiere al territorio de un Estado, a fin de determinar el alcance de la aplicación de sus normas deberá considerarse que abarca todo el territorio del Estado (artículo 29 de la Convención de Viena de 1969). Este supuesto no puede aplicarse a las organizaciones internacionales porque éstas no tienen un “territorio”.

En el pasado, las potencias coloniales aplicaban a menudo la política de exclusión de los territorios coloniales de sus tratados mediante una cláusula final que solía llamarse “la cláusula colonial”. Esta práctica ha provocado opiniones opuestas desde el punto de vista legislativo, si bien es menos relevante ahora que la mayoría de las colonias han alcanzado la independencia; muchos Estados continúan practicando un alto grado de descentralización, y de ordinario excluyen a las islas o las áreas remotas de la aplicación de ciertas normas de los tratados, especialmente en lo que se refiere a cuestiones económicas.

No podría encontrarse un ejemplo mejor que las disposiciones de los tratados de las Comunidades Europeas, las cuales incluyen las normas aplicables a los territorios que mantienen relaciones especiales con algunos de los Estados miembros. Aparte de las soluciones federales, existen diversas situaciones muy específicas que pueden derogar la norma según la cual un tratado se aplica a todo el territorio de un Estado, a menos que se estipule lo contrario.

(ii) La aplicación temporal.

Es importante identificar la aplicación temporal de un tratado, es decir, cómo se relacionan los hechos y las situaciones que se rigen por las normas del tratado en un periodo de tiempo determinado.

Por regla general, no hay duda de que las partes pueden determinar libremente esta cuestión por sí mismas, y en principio no están sujetas a ninguna restricción en relación al tiempo. Sin embargo, las disposiciones de los tratados no son siempre suficientemente claras, de modo que se ha sentido la necesidad de establecer normas residuales.

Es posible sostener que existe un principio general de derecho en el sentido de que, a menos que se señale expresamente otra cosa, las normas jurídicas se aplican sólo al futuro y no tienen ningún efecto retroactivo. Pero el problema consiste precisamente en determinar las características de la retroactividad, en la identificación y el contraste de un hecho o de una situación.

Las cuestiones del derecho intertemporal y de los conflictos de las leyes en el tiempo son problemas muy complejos en todos los sistemas jurídicos. Estos problemas incluyen conceptos y palabras difícilmente separables de un orden nacional específico.

En este sentido, la Convención de Viena de 1969, y luego la Convención de 1986, dedicaron varias disposiciones a este problema. En los términos del artículo 28, las disposiciones de un tratado “no obligan a una parte en relación con ningún acto o hecho que haya tenido lugar, o con cualquiera situación que haya dejado de existir, antes de la fecha de la entrada en vigor del tratado”.

Según el artículo 70, 1 (b), de la Convención de Viena la terminación de un tratado “no afecta ningún derecho, obligación o situación jurídica de las partes que se haya creado mediante la ejecución del tratado con anterioridad a su terminación”.

Asimismo, en los términos del artículo 71, 2 (b), del mismo ordenamiento indica que el surgimiento de una nueva norma perentoria del derecho internacional “no afecta ningún derecho, obligación o situación jurídica de las partes que se haya creado mediante la ejecución del tratado con anterioridad a su terminación, una vez que se haya estipulado que esos derechos, obligaciones o situaciones pueden, a partir de ese momento, mantenerse sólo en la medida en que ello no constituye de suyo un conflicto con la nueva norma perentoria del derecho internacional público”.

Por lo pronto, no podríamos hacer otra cosa que enunciar de nuevo estas disposiciones: su contenido sólo podría aclararse mediante una prolongada práctica judicial, pero hasta ahora se han decidido muy pocos casos relevantes.

En efecto, el problema consiste en determinar cómo sitúa una norma jurídica, en el tiempo, los conceptos que incluye, tomando en cuenta el carácter instantáneo o repetitivo de los hechos y la continuidad de las situaciones, según sea el caso.

2. Interpretación de los tratados.

Los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena de 1969 prevén reglas para la interpretación de los tratados internacionales.

En primer término, el artículo 31 en comento señala que los tratados deben interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado, en su contexto y considerando su objeto y fin. En otras palabras, el dispositivo de mérito consagra a la interpretación gramatical como la primera que debe aplicarse a los tratados.

Cabe mencionar que no obstante que el concepto de “buena fe” pudiera definirse como un elemento subjetivo en el cual no exista intención alguna de engañar o de inducir al error, no existe una definición precisa del mismo⁵, por lo que no siempre es fácil discernir con precisión este concepto.

Por otra parte, cuando el artículo 31 de la Convención en cita nos indica que los tratados deben interpretarse conforme al sentido corriente de los términos empleados en él, es necesario preguntarnos si el sentido que debe darse a las palabras es aquél que tuvieron éstas al momento en que se celebró el tratado de que se trate (interpretación estática) o bien el sentido que tengan al momento en que se lleve a cabo la interpretación del tratado (interpretación dinámica).

Al respecto, los doctrinarios en derecho internacional público no han llegado a un consenso, puesto que algunos consideran que la interpretación de un tratado internacional debe ser estática; otros opinan que la misma debe ser dinámica; y otros más señalan simplemente que la interpretación será estática o dinámica, según haya sido la intención de los Estados parte del tratado de que se trate⁶.

En adición a lo anterior, el artículo 31 de la Convención de Viena de 1969 señala que para interpretar un tratado, debe tomarse en cuenta, además del texto del mismo, su

5 Mitchell, Andrew: “Good Faith in WTO Settlement” en *Melbourne Journal of International Law*, volumen 7, 2006, pp. 340 – 341.

6 Rosalyn Higgins: “Some Observations on the Inter-Temporal Rule in International Law”, en “*Theory of International Law, Essays in Honour of K. Skubiszewski*”, *Kuwait Law*, 1999, p. 173.

preámbulo y sus anexos, además de cualquier acuerdo referido al tratado que se hubiere concertado entre las mismas partes o cualquier otro instrumento elaborado por uno o más de los Estados contratantes en relación a ese tratado.

Finalmente, debemos señalar que el artículo 32 de la Convención de Viena de 1969 establece que en aquéllos casos en que la interpretación del sentido ordinario de los términos empleados en el texto del tratado de que se trate arroje resultados ambiguos u oscuros, es posible atender a medios de interpretación complementarios; en particular, a los trabajos preparatorios [*travaux préparatoires*] del tratado y a las circunstancias de su celebración.

3. Responsabilidad en los Tratados.

Institución por la cual, cuando se produce una violación al derecho internacional, el Estado que ha causado esta violación al derecho internacional, reparara el daño material (reparación) o moral (satisfacción) causado a otro o a otros Estados.

De esta definición pueden sacarse los elementos de la responsabilidad internacional, a saber:

- (i) Violación del Derecho internacional.
- (ii) Imputabilidad de tal violación a un Estado.
- (iii) Existencia de un daño material o moral.

Al analizar cada uno de los elementos de la responsabilidad internacional, encontramos que para que esa responsabilidad exista es necesario que se produzca una violación al Derecho internacional, y tal violación debe entenderse por referencia a las obligaciones positivas y negativas del Derecho Internacional, es decir, que puede existir no sólo por una acción del Estado (v.g. violación de un tratado), sino también por una omisión, por ejemplo, cuando un Estado permite que en su territorio se organicen fuerzas armadas destinadas a luchar contra el gobierno de otro país.

En este sentido, la violación debe ser imputable a un Estado o a una organización internacional, y extendemos aquí a las organizaciones internacionales en la posibilidad de imputación de la responsabilidad internacional porque, siendo sujetos del Derecho Internacional y habiendo sido reconocida su capacidad para ser titulares de las

obligaciones que se producen como resultado de una violación del Derecho Internacional que realiza un Estado, se sigue lógicamente la conclusión de que pueden ser también sujetos de responsabilidad.

Es por ello , que las organizaciones internacionales son también, como lo ha reconocido la Corte Internacional de Justicia, sujetos del Derecho Internacional, con personalidad independiente de la de los Estados miembros, y deben respetar el Derecho Internacional, por lo que, como comentamos anteriormente, cabe la posibilidad de que lo violen y comprometan con ello su responsabilidad.

Por otra parte, debemos mencionar que los individuos quedan excluidos de la responsabilidad internacional, y esto tanto en el sentido de que no son responsables ellos mismos, sino el Estado cuya nacionalidad tienen, como en el de que no pueden exigir responsabilidad a un Estado distinto del suyo

Siendo congruentes con lo anteriormente expuesto, cuando un particular ha sido lesionado en sus intereses debe pedir a su Estado que intervenga ante el otro para exigir la debida reparación, pero su Estado es libre de aceptar o no tal petición.

Esta imposibilidad, consistente en que el individuo no puede ser sujeto activo o pasivo de responsabilidad frente a un Estado distinto del suyo, debe entenderse únicamente en materia de responsabilidad internacional, ya que en el plano interno, igual que el individuo puede hacer valer una reclamación ante un Estado ajeno, recurriendo a los medios judiciales o administrativos, también el Estado puede exigir del individuo las responsabilidades que le sean imputables, en el ámbito interno. Por tal motivo, repito, es necesario diferenciar la responsabilidad internacional, y la responsabilidad interna.

Finalmente, por lo que se refiere al tercer elemento, no es necesario que haya un daño material para que la responsabilidad de los Estados esté comprometida. Es suficiente con que se cause un daño moral que se puede traducir, por ejemplo, en desprestigio para el país perjudicado; y desde de luego, puede darse el caso de que en una violación de Derecho Internacional se produzcan simultáneamente un daño material y un daño moral.

Adicionalmente, debemos indicar que el fundamento de la responsabilidad internacional se ha discutido mucho en la doctrina, y de esa discusión se ha llegado a la delimitación de dos teorías principales: (i) la teoría de la falta, o de la violación del Derecho; y (ii) la

teoría de la responsabilidad objetiva, o del riesgo⁷, exigiendo la primera la violación de un derecho para fundar la responsabilidad, y limitando la segunda el fundamento de la responsabilidad a la simple existencia de un daño. A continuación, analizaremos cada una de las teorías mencionadas.

(i) La teoría de la falta.

De acuerdo con esta teoría, la responsabilidad de un Estado se encuentra supeditada al hecho de que cometa una falta, es decir, que viole por acción u omisión una norma de Derecho internacional.

Tal teoría, presenta dificultades prácticas a veces muy graves, toda vez que supone que la determinación de la comisión de la falta es fácil o posible. Sin embargo la realidad nos muestra lo contrario. En un intento de solución a esta problemática, algunos han dicho que el hecho ilícito no es más que la violación de un deber internacional, con lo cual no han hecho más que desplazar el problema, que será determinar cuál es ese deber internacional.

Asimismo, se han buscado otras soluciones a este problema. Es así como Savatier habla de “*un deber general de no dañar a los otros*”, y de esa forma, podemos decir que existe un acercamiento entre la teoría de la falta a la teoría del riesgo.

Sin embargo, en su aceptación clásica, la teoría de la falta, introducía que en la norma de Derecho Internacional debe haber voluntad por parte del que la comete, es decir, que el mero nexo causal entre la violación y el agente no es suficiente, se necesita también que “resulte de su libre determinación”.

Por último es de utilidad señalar la distinción que hace Kelsen entre la responsabilidad fundada sobre la falta (“*culpability*”) y la fundada sobre el solo efecto dañoso (“*liability or absolute responsibility*”).

(ii) La teoría de la responsabilidad objetiva.

Debemos mencionar que a nuestra consideración, la teoría de la falta es demasiado escueta, y no llena completamente las exigencias de la práctica internacional, de ahí que distintos estudiosos del Derecho hayan intentado ampliar su contenido, siguiendo para

7 Seara Vázquez, Modesto. “Derecho Internacional Público”; Porrúa, Vigésima edición, México, 2003; Págs. 349 y 350.

ello dos caminos: uno, incluyendo nuevos campos de responsabilidad mediante la ampliación de la idea de falta, y el otro haciendo la responsabilidad puramente objetiva.

En este contexto, la responsabilidad objetiva encontró su primera aplicación, en el campo del Derecho interno, y no es aceptada en ámbito del Derecho internacional sino hasta épocas relativamente recientes.

La teoría de la responsabilidad objetiva, intenta despojar la responsabilidad de todo elemento subjetivo, y la funda exclusivamente en el hecho de que un daño haya sido producido, de que exista un nexo causal entre ese daño y el agente, y de que se produzca una violación de cualquier norma de Derecho Internacional.

Por tal motivo, dentro de esta teoría de la responsabilidad objetiva podemos distinguir, los siguientes elementos:

- a) Que un daño haya sido causado;
- b) Que exista nexo causal entre el daño y el agente;
- c) Que haya violación de una norma jurídica internacional.

En nuestra opinión, la teoría de referencia es más justa y adecuada, o de algún modo más conveniente, a la teoría del riesgo, porque otorga una garantía más amplia a los Estados.

En efecto, en todas sus actuaciones, los sujetos del Derecho Internacional actúan por intereses individuales, de cualquier orden que sea, y si de ello surgen ventajas, no sería justo que otras personas internacionales resultaran con las cargas que de ello pudieran derivarse, que es lo que podría ocurrir si hubiera que supeditar la responsabilidad a una hipotética voluntad (ámbito subjetivo).

Sin embargo, es vital establecer que, cuando un Estado actúa en el límite de sus posibilidades jurídicas ejerciendo sus derechos, el daño causado no implicará responsabilidad internacional.

C. Las relaciones existentes entre los tratados y otras fuentes del derecho.

El artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia con relación a las fuentes de Derecho Internacional señala: "La Corte cuya función es decidir conforme al derecho internacional las controversias que les sean sometidas, deberá aplicar:

- (i) Las convenciones internacionales, sean generales o particulares, que establecen las reglas expresamente reconocidas por los Estados litigantes;
- (ii) La costumbre internacional como prueba de una práctica generalmente aceptada como derecho;
- (iii) Los principios generales de derecho reconocidos por las naciones civilizadas;
- (iv) 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, sin perjuicio de lo dispuesto en el Artículo 59."⁸

Por tal motivo, al permanecer en el marco del derecho internacional general, el tratado será considerado en sus relaciones con a) la costumbre, b) los principios generales del derecho, y c) las normas perentorias del derecho internacional (*jus cogens*), cuya naturaleza jurídica se debate todavía. Por último, hay también algunos aspectos importantes en las relaciones entre los tratados y el derecho de una organización internacional.

1. Los tratados y la costumbre.

Dependiendo de las circunstancias, un tratado podría contribuir al surgimiento de una norma consuetudinaria o, por el contrario, una costumbre se incorpora a un tratado.

Para determinar cuál situación aplica es necesario observar que naturaleza jurídica se atribuye a las normas consuetudinarias.

En este sentido, si se considera la costumbre como un acuerdo tácito, como lo hacen algunos autores, especialmente en la ideología soviética, el problema se presenta a partir de la relación existente entre un acuerdo no escrito y un tratado escrito; en este caso, la mayoría de los gobiernos sostienen que debe prevalecer el tratado escrito.

⁸ ONU. Carta de las Naciones Unidas. Estatuto de la Corte Internacional de Justicia. México, 2001.

Refuerza lo anterior que existen razones obvias para preferir en forma clara e inequívoca a la fuente más reciente, es decir, el tratado de codificación, porque toda codificación aclara, complementa y modifica las normas consuetudinarias.

2. Los tratados y los principios generales del derecho.

Para la mayoría de los autores, los principios generales del derecho apenas pueden distinguirse de la costumbre, o bien han pasado automáticamente por la etapa consuetudinaria; por tanto, el problema es el mismo que el del inciso que precede.

Otros creen que debería distinguirse entre los principios generales derivados del derecho nacional y los principios generales del derecho internacional público, porque la asimilación a la costumbre sólo es posible para la última categoría.

Algunos más, han señalado que los principios generales del derecho tienen un carácter de permanencia y generalidad que los diferencia de la costumbre, pero entonces sería difícil que surgiera el problema de un conflicto potencial con las normas de los tratados. Finalmente hay quien cree que, precisamente a causa de su carácter fundamental, varios de estos principios prevalecerán en todo caso sobre las convenciones, de modo que terminan los tratados concluidos antes de que éstos se reconozcan como principios del derecho internacional e invaliden los tratados posteriores.

3. Las normas perentorias del derecho internacional público.

Desde hace mucho tiempo se discute la existencia en el derecho internacional público de normas perentorias que no se pueden derogar. En nuestra época, pocos autores y pocas decisiones judiciales se han referido a esta cuestión y, cuando lo hacen, de ordinario la contemplan como una mera hipótesis.

En este aspecto, la Convención de Viena de 1969 (a la que siguió la Convención de Viena de 1986) dedica los artículos 53 y 64 a este tema.

Por su parte, la Conferencia de 1968-1969 estaba consciente de los peligros que implicaba para el principio *pacta sunt servanda*, inherente a la proclamación de las normas perentorias determinada por la voluntad de los Estados.

Por lo tanto, la mayoría de los Estados sólo aceptaban estos artículos bajo la salvaguardia consignada en el artículo 66(a) de la Convención, que establece:

“cualquiera de las partes en disputa por lo que se refiere a la aplicación o a la interpretación de los artículos 53 y 64 puede, mediante una solicitud por escrito, someter la disputa a la Corte Internacional de Justicia para su fallo”.

Asimismo, en el texto de la Convención de Viena de 1986 sobre organizaciones internacionales se conservó esta disposición, pero se prevé con mecanismos que permitan a las organizaciones internacionales recurrir a una opinión asesora de la Corte, opinión que sería aceptada “como decisiva por todas las partes interesadas en la disputa”.

La salvaguardia en comento, fue considerada desde el principio como algo totalmente ilusorio por ciertos Estados cuya política constante era la de abstenerse de todo compromiso internacional relacionado con el *ius cogens*. En efecto, las accesiones recientes de los Estados socialistas a la Convención de 1969 comprenden una reserva que excluye todo recurso a la Corte.

Aunque el artículo 53 de la Convención define una norma perentoria del derecho internacional general sólo para los propósitos de la Convención, está fuera de duda que la norma perentoria aplicable a los tratados de las organizaciones internacionales se extiende también a sus actos unilaterales y prevalece sobre las normas consuetudinarias.

Por ello, definida como una “norma cuya derogación no está permitida y que sólo podrá modificarse por una norma ulterior del derecho internacional público que tenga el mismo carácter” (artículo 53), la norma perentoria crea una dificultad básica porque recurre a un concepto aplicado a los contratos en el derecho nacional, es decir, en un sistema jurídico en conformidad con una legislatura cuya autoridad impone normas generales a todos los sujetos jurídicos.

D. Efectos de los Tratados Internacionales.

Existen distintos efectos que produce la celebración de un Tratado Internacional, sin embargo, es necesario mencionar que los principales son la creación de normas jurídicas, y la generación de derechos y obligaciones.

Todo tratado “es obligatorio para las partes que figuran en él y deberá ser ejecutado por éstas de buen fe” (Convenciones de Viena de 1969 y 1986, artículo 26).

Para que sus efectos sean determinados, el tratado debe verse primero en forma aislada, independientemente de cualesquiera otras normas jurídicas que puedan ser aplicables en una situación determinada (sin perjuicio de los problemas de interpretación), primero en relación con las partes y luego en relación con quienes no sean partes, luego de lo cual se considerará en relación con otras normas con las que posiblemente tuviera que combinarse, lo que originará algunos problemas específicos de jerarquía de normas, en su caso.

En este sentido, debemos reiterar que un tratado se vincula estrechamente con un acto jurídico y con la norma creada por medio de ese acto.

Por su parte, los efectos del tratado se relacionan con los autores del acto: emanan de la voluntad de éstos y no son nada distinto de esa voluntad.

En este orden de ideas, se puede formular desde el principio un problema que surge incluso antes de que se aplique el tratado: cómo determinar la intención de las partes.

Como ya lo mencionamos, la interpretación de los Tratados, incluye varios aspectos respecto al alcance y la extensión del compromiso con relación a la “aplicación” de un tratado.

Derivado de lo anterior, los Estados o las organizaciones internacionales que son partes de un tratado deben aplicarlo y, por tanto, deben interpretarlo.

En este sentido, si las partes de un tratado convienen en una interpretación común, ya sea mediante un tratado formal o de otro modo, esta interpretación adquiere un carácter auténtico y prevalece sobre cualquiera otra.

Pero otras entidades, además de las partes, también interpretan el tratado; por ejemplo, un tribunal de arbitraje o una organización internacional que, sin ser parte, deben aplicar un tratado o controlar su aplicación, en particular cuando el tratado en cuestión es su carta constitutiva.

El hecho de que diferentes entidades deban interpretar el tratado no afecta en principio la manera como debe realizarse la interpretación. Lo que cambia de una situación a otra es la amplitud de las facultades del intérprete, y también los efectos de su interpretación.

Es por ello, que el derecho para interpretar un tratado por lo que respecta a los gobiernos que son partes de un tratado no es cuestionable, pero no puede decirse lo mismo de los tribunales nacionales cuyas facultades, establecidas por su constitución nacional, varían considerablemente de un Estado a otro, y ocasionalmente de un tribunal a otro dentro del mismo país.

Por su parte, en las organizaciones internacionales se acepta generalmente que cada organismo, de acuerdo con sus funciones, interprete los tratados que se ocupen de él, aunque las interpretaciones de algunos organismos, especialmente los judiciales, en algunos casos pueden ser obligatorios también para los demás organismos.

En este orden de ideas, el derecho interno de los Estados contratantes deberá recibir el mismo como derecho, entendiéndose por recepción de un derecho "un proceso histórico por el cual una comunidad acepta libremente un sistema jurídico extraño (esto es, antiguo o extranjero) y asimila el derecho extraño en la medida que lo permite el derecho preexistente, de suerte que con tal situación, el derecho nacional entra en un proceso de transformación."⁹

Las normas y obligaciones internacionales una vez incorporadas al ordenamiento interno del Estado, deberían de ser de aplicación inmediata por los órganos judiciales y de la Administración en la medida en que sean "*self-executing*", esto es, que no requieran al efecto de medidas normativas de desarrollo.

Es por ello, que en tanto reconozcan derechos a favor de los particulares, de forma precisa e incondicional, gozarán de eficacia directa, es decir, serán invocables por aquéllos ante los órganos estatales, sin perjuicio de la obligación que incumbe a éstos de aplicarlas de oficio.

La eficacia directa de una norma u obligación internacional opera normalmente en las relaciones entre el particular y el Estado (eficacia directa vertical), aunque puede llegar a darse también en las relaciones entre particulares (eficacia directa horizontal). La apreciación de la condición referida queda en manos del órgano de aplicación.

Tratándose de una disposición convencional la respuesta puede venir dada por: a) el propio tratado o; b) el acto de manifestación del consentimiento en obligarse por el

9 Instituto de Investigaciones Jurídicas. Enciclopedia Jurídica Mexicana. Porrúa, México, 2002, Tomo VI Q-Z, pp. 49-51

tratado o el acto de autorización de las Cámaras legislativas, cuando en ellos se condicionen la aplicación interna a la emanación de las leyes y reglamentos pertinentes.

En este sentido, existen tratados que no sólo prevén la adopción por las partes de las medidas necesarias para su ejecución, sino que fijan un plazo para ello. Por el contrario, cuando una norma u obligación internacional no es “*self-executing*” su aplicación requiere la adopción de leyes y otras disposiciones de rango inferior que las complementan y desarrollan.

La obligación de cumplir de buena fe con una norma u obligación que tenga este carácter se debe poner en marcha los procesos de producción normativa interna que aseguren la ejecución de las obligaciones que de ella se derivan.

De lo anteriormente expuesto, concluimos que las normas y obligaciones internacionales “*non self-executing*” imponen obligaciones que un Estado de Derecho sólo pueden satisfacerse mediante un hacer legislativo o reglamentario. El objeto de estas normas y obligaciones es, precisamente, que las partes legislen en una dirección determinada, imponiendo igualmente al efecto una obligación de resultado.

CAPITULO II

GLOBALIZACIÓN

A. El contexto Mundial.

En el milenio pasado, la población mundial presentó un incremento de 22 veces y el ingreso per capita en 13 veces. Esto contrasta fuertemente con el milenio que le precedió en el cual la población mundial aumentó únicamente en una sexta parte y no hubo incremento alguno en el ingreso per capita.

Del año 1000 a 1820 el avance en el ingreso per capita fue lento. Desde 1820, el desarrollo mundial ha sido mucho más dinámico. El ingreso per capita aumentó más de 8 veces y la población más de 5 veces.

El ingreso per capita no es el único indicador del bienestar social. A lo largo del tiempo ha habido un incremento dramático en la expectativa, En el año 1000 el niño promedio viviría alrededor de 24 años.

En este sentido, un tercio de los niños morían en el primer año de vida, el hambre y las epidemias acababan con los sobrevivientes. Hubo una mejora casi imperceptible hasta 1820, principalmente en Europa Occidental. La expectativa ha mejorado desde entonces y en la actualidad el infante promedio espera sobrevivir por 66 años.

El proceso de crecimiento fue disparejo tanto en tiempo como en espacio. El incremento en la expectativa de vida e ingreso ha sido más rápido en Europa Occidental, Norte América, Australasia y Japón. Para 1820 este grupo alcanzó un nivel del doble del resto del mundo. Para 1998 la diferencia era de 7:1 entre Estados Unidos de Norteamérica y África, en la actualidad la diferencia es de 20:1.

Esta diferencia sigue incrementando. La separación es dominante pero no inevitable. En el siglo pasado países Asiáticos renacientes han demostrado que es factible acercarse en gran medida a estos niveles.

Sin embargo, el desarrollo de la economía mundial a disminuido substancialmente desde 1973 y el avance Asiático ha sido frenado debido a retrocesos o estancamientos económicos en el mundo.

1. El desarrollo económico global.

Importantes avances en la población y en los ingresos a través del milenio pasado han sido sustentados por tres procesos interactivos:

- a) Conquista o colonización de áreas relativamente vacías con tierras fértiles, recursos biológicos nuevos o potencial para alojar el traslado de población, cosechas y ganado;
- b) Comercio internacional y movimiento de capital;
- c) Innovación tecnológica e institucional.

(i) Conquista y Colonización

Una importante parte de este proceso fue la colonización China en las Tierras al sur del Yangtse, entre el siglo octavo y el siglo trece, durante los cuales se aceleró el crecimiento de la población, el ingreso aumentó en un tercio y la distribución de la población y la actividad económica fueron transformadas.

Un caso todavía más dramático fue el encuentro Europeo con América. La existencia de este continente era desconocida para los europeos antes del viaje de Cristóbal Colón en 1492.

El descubrimiento trajo consigo un enorme territorio que en su mayor parte estaba escasamente poblado, México y Perú eran los países más establecidos, pero fueron fácilmente conquistados y tres cuartos de su población desapareció debido a enfermedades que los europeos introdujeron involuntariamente al nuevo continente.

El nuevo continente ofrecía cosechas que en ningún otro lugar existían: maíz, papa, camote, chiles, tomate, cacahuate, piña, cocoa y tabaco. Estos fueron llevados a Europa, África y Asia, lo que aumentó su potencial de producción y capacidad para sostener el crecimiento de población.

Hubo un intercambio recíproco con América, quien también aumentó en gran medida su potencial de producción, teniendo como cosechas nuevas el trigo, arroz, caña de azúcar, vid, lechuga, aceituna, plátano y café. Los nuevos animales utilizados para

comer eran ganado vacuno, cerdo, pollo, borregos y cabras, así como caballos, bueyes, asnos y burros utilizados para transportación.

El principal atractivo de América eran los ricos yacimientos de plata de México y Perú, así como el desarrollo de plantación agrícola con importación de esclavos de África.

Las economías neo-europeas de Norte América y del cono sur de Latino América se desarrollaron posteriormente. La población de América no recuperó su nivel del año 1500 hasta la primera mitad del siglo dieciocho. No se apreció el verdadero potencial poblacional de América hasta el siglo diecinueve con la inmigración Europea masiva y con el movimiento al oeste de la frontera productiva debido a los ferrocarriles.

La variación en el desempeño de la economía actual en América, entre Estados Unidos, Latino América y el Caribe, en parte se debe a la repartición de los recursos naturales, pero también existen ecos institucionales y sociales del pasado.

En Norteamérica y Brasil, la relativamente pequeña población indígena fue prácticamente exterminada o marginada, en las antiguas colonias españolas la población indígena permaneció como clase baja y en todos aquellos países en que la esclavitud era una actividad importante, sus descendientes también permanecieron como grupos desfavorecidos.

A parte de esto, había marcadas diferencias en la época colonial entre las colonias Ibéricas y las de Norte América, lo cual continuó teniendo impacto en el desarrollo del crecimiento poblacional.

(ii) Comercio Internacional y Movimiento de Capital

El comercio Internacional fue importante en la ascensión económica de Europa Occidental pero no así en la historia de Asia o África.

Venecia jugó un papel fundamental en el año 1000 al 1500 al abrir el comercio en Europa; entre Flandes, Francia, Alemania y los Países Balcánicos, al igual que en el Mediterráneo. El comercio era importante pues llevaba sedas y especias de gran valor, ayudó a la transferencia de tecnología como la producción textil de seda y algodón, cultivo de arroz, producción y tratamiento de la caña de azúcar, todo esto entre Asia y Europa.

El contacto de Venecia con Asia fue eventualmente bloqueado con la caída del Imperio Bizantino. En la segunda mitad del siglo quince, una interacción mucho más ambiciosa surgió entre Europa y el resto del mundo a través de Portugal.

Portugal tuvo el papel principal en el Comercio Europeo, en la navegación y colonización de las islas del Atlántico, en el desarrollo de rutas de comercio al rededor de África, hacia el Océano Indico a China y a Japón, y como resultado sus navegantes descubrieron Brasil.

Portugal era el responsable de transmitir la tecnología de producción y procesamiento de la caña de azúcar a las Islas Atlánticas de Madeira y Sao Tomé y posteriormente a Brasil. Inauguró la trata de esclavos para proveer fuerza laboral a la industria del Nuevo Mundo. Portugal transportaba a la mitad de los esclavos que eran enviados a América de África entre los años 1500 y 1870.

Al mismo tiempo que Portugal encabezaba con estos vínculos internacionales, las relaciones comerciales entre diferentes países del norte de Europa se intensificaban por el fenomenal desarrollo de la actividad marítima Holandesa. Para 1570 la capacidad de carga de Holanda era igual a la de las flotas de Inglaterra, Francia y Alemania juntas.

Con el progreso de la navegación y la construcción de barcos, la transformación de la agricultura holandesa a horticultura, la creación de una gran red de canales y el uso de energía derivada de molinos, Holanda se convirtió en la economía más dinámica de Europa desde el año 1400 hasta la mitad del siglo diecisiete.

La navegación y los servicios comerciales representaban gran parte de su ingreso. Importaban cereal y ganado vivo y exportaban arenque y lácteos. En 1700 sólo el 40% de la fuerza laboral era para la agricultura.

Hasta 1580 Holanda era parte de una más grande entidad política que incluía Flandes y Bruselas, siendo esta el área más prospera de Europa, central bancaria, de finanzas y del comercio internacional, siendo así la contraparte nórdica de Venecia. Toda el área se encontraba bajo control Borgoñés, hasta el final del siglo quince, cuando cayó en manos de los Reyes de Habsburgo, quienes también reinaban en España.

Los holandeses se revelaron en contra de su imperio depredador, por sus excesivas exigencias fiscales y por su represión política y religiosa. Crearon un estado-nación moderno que protegía los derechos de propiedad de comerciantes y empresarios, promocionaba la educación secular y practicaba la libertad de credo.

El éxito inicial de la economía de la República Holandesa, y de su supremacía marítima y comercial, dependían en gran parte del éxito de sus declaraciones de Guerra y de sus políticas comerciales de pauperización, en competencia con Portugal y España.

Para el siglo dieciocho había perdido su supremacía, porque dos nuevos rivales, Inglaterra y Francia, habían incrementado en gran medida su fuerza marítima y utilizaron las mismas técnicas para sacar a Holanda de los mercados que ellos buscaban dominar. El volumen de comercio exterior holandés bajó un 20% de 1720 a 1820. Durante este periodo, las exportaciones del Reino Unido se elevaron más de siete veces en volumen y las francesas dos y tres cuartos de vez más. Del año 1700 a 1820, el ingreso per capita holandés bajó un sexto, el inglés aumentó una mitad y el Francés un cuarto.

Inglaterra tuvo mayor crecimiento en su ingreso per capita en los años de 1680 a 1820 que cualquier otro país europeo. Esto debido a mejoras en su banca, en las instituciones fiscales y financieras y en la agricultura. Sesenta años de conflictos armados y los Actos de Navegación restringida empujaron a sus competidores fuera de los mercados que Inglaterra buscaba monopolizar. Tomó la delantera en la transportación de esclavos de África al Caribe y creó un impero en el extranjero de cerca de 100 millones de habitantes para 1820.

Otras potencias Europeas eran los perdedores en la batalla británica por la supremacía. Para el final de las guerras Napoleónicas, Holanda había perdido todos sus territorios asiáticos excepto Indonesia, Francia fue reducida a una pequeña colonia en Asia y perdieron su mejor tierra en el Caribe.

Poco después de la Guerra Brasil declaró su independencia de Portugal. España perdió su enorme colonia en Latino América, quedándose sólo con Cuba, Puerto Rico y las Islas Filipinas. Inglaterra se quedó con lo que habían perdido Francia y Holanda en Asia y África, extendió su control sobre India y estableció una presencia comercial privilegiada en América Latina.

Otros perdedores fueron los antiguos soberanos de India, cuyo poder e ingreso fueron usurpados de manera substancial por los sirvientes de la “British East India Company”. Durante su mandato de 1757 a 1857, el ingreso per capita indio bajó, pero el británico se elevó considerablemente.

Entre 1820 y 1913, el ingreso per capita inglés registró el aumento más rápido de la historia hasta entonces, tres veces más rápido que en el periodo del año 1700 a 1820. La razón principal fue la aceleración del progreso técnico acompañado del rápido crecimiento del capital social y mejora en las habilidades y educación de la fuerza de trabajo, aunque los cambios en las políticas comerciales fueron una aportación substancial.

En 1846 fueron removidos los impuestos de protección de la importación agrícola y en 1849 se terminaron los Actos de Navegación. Para 1860 toda restricción de comercio y tarifa fueron eliminadas unilateralmente, en este mismo año se firmaron tratados recíprocos entre Francia y otros países, los cuales contenían cláusulas llamadas “del país más favorecido” que significaba que la liberalización de mercado aplicaba por igual a todos los países.

El libre Comercio fue impuesto en India y otras colonias inglesas, así como en el imperio Británico informal. China, Persia, Tailandia y el Imperio Otomano no eran consideradas colonias pero eran obligadas a mantener bajas tarifas por medio de tratados que reducían su soberanía en asuntos de comercio y otorgaban derechos extraterritoriales a extranjeros.

B. Acepciones de la globalización.

Globalización es un término demasiado usado que nos remite a una amplia variedad de significados. Para el propósito de este trabajo, lo equipararemos a desarrollo de mercados financieros globales y al crecimiento de corporaciones transnacionales con su creciente dominio sobre las economías nacionales.

En este sentido, consideramos que la mayor parte de los problemas que la gente asocia a la globalización, incluida la penetración de valores de mercado en áreas tradicionalmente libres de ellos, pueden ser atribuidos a estos fenómenos.

También, se podría debatir acerca de la globalización de la información y la cultura, de la expansión de la televisión, la red Internet y otras formas de comunicación o de la pujante movilidad y comercialización de ideas, sin embargo, ello nos apartaría demasiado del debate central. Por ello, preferimos limitar el estudio de esta manera para poder elaborar algunas propuestas prácticas para la mejora de las instituciones.

La globalización, tal y como está definida aquí, es un fenómeno relativamente reciente muy diferente de lo que podía ser este fenómeno hace cincuenta o incluso veinticinco años.

Al respecto, podemos señalar que al final de la segunda guerra mundial la mayoría de los países controlaba de manera estricta las transacciones internacionales de capitales. Un ejemplo de ello, son instituciones como Bretton Woods, el Fondo Monetario Internacional (FMI) y el Banco Mundial, que fueron diseñadas para facilitar el comercio y la inversión internacional en un momento en el que la fluidez de capitales privados estaba muy restringida.¹⁰

Gradualmente fue suprimiéndose el control sobre los movimientos de capital y, bajo el ímpetu de la crisis del petróleo de 1973, los mercados financieros en el exterior se expandieron rápidamente.

Una década más tarde, bajo los mandatos de Ronald Reagan y Margaret Thatcher, se aceleraron los movimientos internacionales de capitales, pero no fue hasta principios de la década de 1990, después del derrumbamiento del imperio soviético, que los mercados financieros se hicieron realmente globales.

No obstante lo anterior, ese no ha sido el primer período en que los mercados financieros internacionales han jugado un papel tan dominante; condiciones similares se observaron antes de la primera guerra mundial.

Al respecto, podemos indicar que fue precisamente el estallido de la confrontación bélica lo que provocó la interrupción de los movimientos internacionales de capitales. Después, en la década de 1930, la Gran Depresión volvería a detenerlos. Es evidente que no se trata de procesos irreversibles.

En este contexto, la característica más destacada de la globalización es que permite que los capitales financieros se muevan libremente; en contraste, el movimiento de las personas sigue fuertemente regulado. Debido a que el capital es un ingrediente esencial de la producción, los distintos países deben competir para atraerlos; eso inhibe su capacidad para regularlos e imponerles tasas.

Bajo la influencia de la globalización, el carácter de nuestra economía y las

¹⁰ La reconstrucción de una Europa rota fue una parte importante de la misión del Banco Mundial. Al final, fue llevada a cabo por el Plan Marshall.

disposiciones sociales han sufrido una transformación radical. La capacidad de movimiento del capital debilita la capacidad del estado para ejercer control sobre la economía.

Por su parte, la globalización de los mercados financieros ha hecho que el Estado del bienestar surgido después de la segunda guerra mundial quede obsoleto porque la gente que necesita de seguridad social no puede dejar el país, pero el capital en que se basa el Estado del bienestar sí puede.¹¹

Y esta transformación no ha sido accidental. El objetivo de la administración Reagan en Estados Unidos y el gobierno de Thatcher en Reino Unido fue reducir la capacidad del Estado para interferir en la economía, y la globalización servía muy bien a este propósito.

En la opinión de George Soros, los cambios realizados desde la década de 1980 no se han entendido bien. Ni siquiera se tiene una idea aproximada de ellos.¹²

En este contexto, la visión dominante, al menos en el mundo angloparlante, es la siguiente: el capital siempre ha buscado escabullirse de impuestos y regulaciones, de manera que es fácil interpretar que la tendencia actual a reducir los impuestos y las regulaciones es una manifestación eterna y universal de las leyes económicas (naturales y, por tanto, válidas). A esto George Soros lo denomina fundamentalismo de mercado.

Esta postura sostiene que la distribución de los recursos se debe dejar en manos de la dinámica del mercado y que cualquier interferencia con esos mecanismos reduce la eficiencia de la economía. Para los fundamentalistas del mercado, la globalización ha supuesto un éxito.

No omitimos mencionar, que la globalización es en verdad un proceso deseable en muchos aspectos. La iniciativa privada es más eficiente que el Estado a la hora de crear riqueza. Más aún, los Estados tienden a abusar de su poder; la globalización ofrece un grado de libertad individual que ningún Estado podría garantizar. La libre competencia a escala global ha liberado la inventiva de emprendedores talentosos y ha acelerado las innovaciones tecnológicas.

11 La participación del sector público en el Producto Interno Bruto (PIB) no ha decrecido necesariamente, pero la manera en que se consiguen y se gastan los fondos sí ha cambiado.

12 Por ejemplo, la encuesta sobre globalización de The Economist (27 de septiembre de 2001) niega que la globalización haya reducido la capacidad de los Estados para imponer impuestos y regulaciones.

No obstante lo anterior, la globalización también tiene su cara negativa. En primer lugar, algunos individuos, especialmente en los países menos desarrollados, se han visto perjudicados por ella al no estar apoyados por ninguna red de seguridad social; son muchas las personas marginadas por los mercados globales.¹³

En segundo lugar, la globalización ha causado una mala distribución de los recursos; el equilibrio entre bienes privados y bienes públicos no es el correcto. Los mercados son efectivos a la hora de crear riqueza, pero no a la hora de garantizar la satisfacción de las necesidades sociales. Cuando la búsqueda de los beneficios se convierte en la única preocupación es fácil que se descuide el medio ambiente y se entre en conflicto con otros valores sociales.

En tercer lugar, los mercados financieros globales son proclives a la crisis. La gente que vive en países desarrollados puede no darse cuenta de la devastación que traen las crisis financieras porque éstas, por razones que explicaré más tarde, tienden a golpear mucho más fuerte a las economías en desarrollo que a los países industrializados. Estos tres factores se combinan para crear un terreno de juego muy desigual.

Los fundamentalistas del mercado reconocen los beneficios de los mercados financieros globales, pero ignoran sus inconvenientes. Sostienen que los mercados financieros tienden al equilibrio y producen una distribución de recursos óptima. Aun aceptando que los mercados no son perfectos, consideran que es mejor dejar la distribución de los recursos en manos del mercado que no interferir a través de regulaciones nacionales o internacionales.

Sin embargo, es peligroso confiar excesivamente en la dinámica del mercado. Éstos están diseñados para facilitar el libre intercambio de bienes y servicios entre participantes deseosos de hacerlo, pero no son capaces, por su cuenta, de cuidarse de necesidades colectivas como la ley y el orden o el mantenimiento de la misma dinámica del mercado. Y tampoco son competentes a la hora de asegurar la justicia social, toda

¹³ Los diferentes análisis económicos sobre el impacto de la globalización han arrojado resultados desiguales. El estudio de Dollar y Kraay del Banco Mundial afirma que los países en vías de desarrollo que han participado en la globalización (y que han obtenido mayor incremento en el comercio como porcentaje de PIB después de 1980) han experimentado un crecimiento más alto y acelerado que el que experimentaban antes de la globalización o que los países en vías de desarrollo <no globalizados>. Esos países han reducido la diferencia de ingresos con respecto a los países industrializados. El estudio encontró que no había correlación entre los cambios en el comercio y desigualdad entre los países. Sin embargo, la pobreza absoluta se ha visto reducida en los <globalizados>. Por otro lado, el economista de Harvard Rodrik argumenta que la innovación interior dirigida a los inversores del país es un factor mucho más importante que la apertura del comercio. David Dollar y Aart Kraay, <The Global Governance of Trade as if Development Really Mattered>, para el Programa de Desarrollo de las Naciones Unidas, Universidad Harvard, julio de 2001.

vez que, esos bienes públicos sólo pueden ser provistos mediante la intervención política.

Es cierto que los procesos políticos son en general menos eficientes que los mecanismos del mercado, pero la sociedad no podría vivir sin ellos. Los mercados son amorales: permiten que la gente actúe según sus intereses. Imponen algunas normas sobre cómo expresar esos intereses, pero no añaden ningún juicio moral a los intereses mismos. Ésta es una de las razones por las que no son tan eficientes. Es difícil decidir lo que está bien y lo que está mal; si los dejásemos a su libre albedrío, los mercados permitirían que la gente persiguiese sus intereses sin obstáculos ni cortapisas.

Pero la sociedad no puede funcionar sin distinciones entre el bien y el mal. La tarea de tomar decisiones colectivas acerca de lo que está permitido o prohibido está en manos de los políticos y, por cierto, éstos tienen dificultades para tomar decisiones colectivas en un mundo que carece de un fuerte código moral. Incluso la creación y mantenimiento de los mercados requiere de una acción política. Este punto lo entienden bien los fundamentalistas del mercado.

Lo que ya no es tan bien aceptado es que la globalización de mercados sin su correspondiente fortalecimiento de las medidas sociales y políticas a nivel internacional ha conducido a un desarrollo social desigual.

A pesar de sus inconvenientes, la globalización tiene virtudes que son claras a todas luces. Además de la riqueza extra que produce, nos proporciona libertad

En este sentido, George Soros hace énfasis en que sociedad global abierta podría asegurarnos un grado de libertad muy superior al que podría ofrecer un Estado individual.

Consideramos que la sociedad global actual, en la que los capitales se mueven libremente pero los intereses sociales reciben poca atención, es una forma de sociedad global abierta distorsionada. El propósito de este trabajo es identificar las distorsiones y proponer algunas medidas prácticas para corregirlas.

De acuerdo a lo señalado por George Soros en su libro “Globalización” se necesita llevar a cabo reformas institucionales en las siguientes áreas:

1. Para contener la inestabilidad de los mercados financieros.

2. Para corregir la parcialidad inherente al comercio internacional y las instituciones financieras (IFCIS) que favorecen a los países desarrollados que, en gran medida, lo controlan.

3. Para complementar a la Organización mundial del Comercio (OMC).¹⁴

4. Para mejorar la calidad de vida de las gentes en países que sufren de corrupción, represión o gobiernos incompetentes.

También debemos atender a la penetración de los valores de mercado en áreas de donde tradicionalmente han estado ausentes. Y ello no depende sólo de reformas institucionales; requiere de una reorientación de nuestros valores.

Adicionalmente, no existe consenso acerca de la necesidad de llevar a cabo reformas institucionales. Los fundamentalistas del mercado tenderán a poner objeciones a los primeros tres puntos; sin embargo, los activistas de la globalización, extrañamente, se niegan a ver el cuarto punto antes mencionado.

Los malos gobiernos son la mayor fuente de pobreza y miseria del mundo de hoy. (La mala situación geográfica es otra de las principales causas, pero es mucho más difícil actuar sobre eso). A pesar de todo, los activistas antiglobalización no le han dado a este factor el peso que se merece.

Los beneficios de la globalización superan a los costes y con eso queremos decir que el incremento de riqueza producido por la globalización puede usarse para compensar las injusticias que ella misma crea. Y todavía sobrarían beneficios. Este punto es difícil de demostrar porque costes y beneficios no pueden reducirse a un común denominador: el Producto Interno Bruto (“PIB”) no es una medida apropiada del bienestar humano.¹⁵

De todas formas, toda la evidencia indica que los ganadores podrían compensar a los perdedores y seguir sacando buenos beneficios. El problema es que los ganadores no compensan a los perdedores. No hay un equivalente internacional al proceso político que ocurre dentro de los Estados individuales. Mientras los mercados se han hecho

¹⁴ Esta institución, que facilita la creación de riqueza, debe contar con instituciones internacionales de poder similar dedicadas a otros objetivos sociales, como la reducción de la pobreza y la provisión de bienes públicos a escala global.

¹⁵ Amartya Sen, *Development as Freedom*, Alfred A. Knopf, Nueva York, 1999.

globales, los políticos siguen firmemente enraizados en la soberanía del Estado.

Es evidente que se han dedicado pocos recursos a corregir las deficiencias de la globalización. Y resultado de ello es el desequilibrio entre los países ricos y pobres que no cesa de crecer.

En este orden se ideas y para fortalecer lo mencionado en el párrafo que antecede, podemos mencionar, que el 1 por ciento más rico del planeta recibe tanto como el 56 por ciento de los pobres.

Más de 1 000 millones de personas viven con menos de un dólar al día; cerca de mil millones de personas carecen de acceso a agua limpia; 826 millones sufren de malnutrición;¹⁶ 10 millones mueren todos los años a causa de la falta de atenciones médicas mínimas.¹⁷ Esas condiciones no están necesariamente causadas por la globalización, pero la globalización ha hecho muy poco para ponerles solución.

Las injusticias de la globalización han generado un amplio resentimiento plasmado en multitudinarias protestas. Los activistas de la antiglobalización intentan minar o destruir las instituciones internacionales que sostienen el comercio internacional y los mercados financieros globales. Pero eso no es todo, desde el otro extremo ideológico también se amenaza a las instituciones internacionales. Los fundamentalistas del mercado se oponen a cualquier medida que interfiera con la dinámica del mercado; en verdad, su hostilidad frente a instituciones internacionales es incluso más grande que su aversión a la regulación gubernamental.

La coalición involuntaria de la extrema derecha y la extrema izquierda ha conseguido debilitar las pocas instituciones internacionales que poseemos. El movimiento antiglobalización ha estado atacando las IFCIS y especialmente a la OMC, mientras el Congreso de Estados Unidos ha estado obstruyendo principalmente el trabajo de la Organización de Naciones Unidas (“ONU”) y, en segundo lugar, el de las IFCIS.

Por lo anterior, necesitamos instituciones internacionales más fuertes, no más débiles. Asimismo es vital formar una coalición de otro género cuyo propósito sea reformar y reforzar nuestros acuerdos internacionales, no destruirlos. El propósito de este trabajo es proponer una agenda alrededor de la cual esta coalición pueda florecer.

¹⁶ Informe sobre el desarrollo humano 2001, Programa de Desarrollo de Naciones Unidas, Nueva York, 2001.

¹⁷ Comisión sobre macroeconomía y salud, Invertir en salud para el desarrollo económico, Organización Mundial de la Salud, Ginebra, diciembre de 2001.

Las instituciones que sostienen el comercio internacional y los mercados financieros globales son relativamente fuertes. No hay duda de que necesitan llevar a cabo algunas reformas porque ahora operan casi exclusivamente para el beneficio de los países ricos que las controlan, frecuentemente en detrimento de los pobres que se hallan en la periferia del sistema.

No obstante lo anterior, son más efectivas y están mejor dotadas que las instituciones internacionales dedicadas a otros objetivos como la preservación de la paz, el desarrollo social y político, la mejora de la salud, las condiciones de trabajo y los derechos humanos.

La ONU, la institución más importante al margen de las IFCIS, proclama a los cuatro vientos sus nobles intenciones, pero no posee ni los medios ni el poder para traducir esas intenciones en hechos reales.

En este contexto, sus honorables objetivos están expresados en su Carta Fundacional, formulados en términos de “Nosotros, los pueblos...”. Sin embargo, sus propios estatutos están basados en la soberanía de los Estados miembros y los intereses de éstos no siempre coinciden con los de sus ciudadanos.

En este orden de ideas, muchos Estados no son democráticos y algunos habitantes ni siquiera son ciudadanos. Como resultado de todo ello, la ONU no puede llevar a cabo la misión que anuncia su Carta Fundacional. Se trata de una institución útil que, sin duda, podría serlo aún más, pero si se la juzga por las palabras que dan inicio a sus estatutos, muchos serán los que se indignen.

Tenemos que tener en cuenta que la ONU es una asociación de Estados. Como observó el cardenal Richelieu en el siglo XVII, y Henry Kissinger ha reiterado más recientemente, los Estados tienen intereses, pero no principios.¹⁸

Según esto, los Estados miembros tienden a poner sus intereses nacionales por encima del interés común y ello es un serio impedimento para el funcionamiento de la ONU.

18 Según Kissinger, Richelieu dijo una vez: <El estado no es inmortal; su salvación es ahora o nunca>, lo que Kissinger interpreta como los Estados son recompensados sólo por su poder, no por hacer el bien. Henry Kissinger, *Diplomacy* Simon & Schuster, Nueva York, 1995. En el siglo XIX, el vizconde Palmerston dijo de la política exterior británica: <No tenemos aliados eternos ni enemigos perpetuos. En cambio, nuestros intereses sí son eternos y perpetuos.> (Discurso en la Cámara de los Comunes, 1 de marzo de 1848.) John Bartlett, *Familiar Quotations: A collection of Passages, Phrases and Proverbs Traced to Their Sources in Ancient and Modern Literature*, Little, Brown, Boston, 1992, p. 397.

El elemento más poderoso de la ONU es el Consejo de Seguridad porque puede invalidar la soberanía de los Estados miembros. Sólo los cinco miembros permanentes del Consejo de Seguridad tienen derecho de veto; si se ponen de acuerdo, pueden imponer su voluntad al resto del mundo, aunque ello no ocurre con mucha frecuencia.

De hecho, la ONU combina dos instituciones bajo un solo marco de trabajo: el Consejo de Seguridad, cuya prioridad es la soberanía de los Estados miembros, y el resto, subordinado a aquél. La necesidad de unanimidad en las decisiones hace que sus instituciones carezcan de efectividad y eficiencia: la Asamblea General sólo tiene debates intrascendentes y las diferentes agencias están muy limitadas ante la necesidad de acomodar las demandas de los Estados miembros. De hecho, sirve más de lugar de retiro para diplomáticos superfluos y políticos fuera del poder que de otra cosa.¹⁹

Después del derrumbe del comunismo hubo un fugaz momento en el que el Consejo de Seguridad pudo haber actuado como se supone que debe, pero las potencias occidentales no le dieron la oportunidad.

En la crisis de Bosnia los países miembros no se pusieron de acuerdo y en la de Ruanda fracasaron en actuar bajo un mismo mando. En los últimos años, Estados Unidos no ha pagado sus cuotas y, de alguna forma, ha sorteado o quitado importancia a la ONU. Incluso después del 11 de septiembre, Estados Unidos ha intentado (y logrado) actuar fuera del marco de la ONU siempre que le ha sido posible.

La disparidad entre nuestras IFCIS y nuestras instituciones políticas internacionales ha provocado que el desarrollo de la sociedad global sea extremadamente desigual. El comercio internacional y los mercados financieros globales son muy buenos a la hora de generar riqueza, pero no pueden atender al resto de necesidades sociales, como la preservación de la paz, la atenuación de la pobreza, la protección del medio ambiente, las condiciones de trabajo o los derechos humanos, que es lo que generalmente se denomina bienes públicos.

Al final, el desarrollo económico, es decir, la producción de bienes privados, ha resultado ser más importante que el desarrollo social, esto es, la provisión de bienes públicos. Esta distorsión sólo puede ser corregida adoptando mejores medidas para la provisión de bienes públicos. En este contexto, es importante recordar que el comercio internacional, los mercados que funcionan bien y la creación de riqueza en general son

¹⁹ La situación ha mejorado bajo el liderazgo de Kofi Annan.

también bienes públicos.

Por su parte, los activistas de la antiglobalización están deplorablemente asesorados cuando intentan destruir las IFCIS que aseguran esos bienes públicos.

En vez de manifestarse en contra de la OMC, deberían luchar por unas instituciones efectivas e igualitarias que persiguiesen unos objetivos justos.

La OMC ha decidido iniciar una nueva ronda de negociaciones que se llamará Ronda para el Desarrollo. Al parecer, ésta ronda debería estar acompañada por una ronda de negociaciones similar destinada a la provisión de otros fondos públicos.

Es evidente, que las necesidades son bien conocidas por todos. La Cumbre del Milenio de la ONU, que tuvo lugar en septiembre de 2000, estableció los Objetivos de Desarrollo del Milenio, propuestas ambiciosas pero factibles, como la reducción de la pobreza, el control de las enfermedades, la mejora de la salud y la educación primaria universal para el año 2015.

Respecto de este tema, la ONU ha programado una Conferencia Internacional sobre Financiación para el Desarrollo en Monterrey, México, para marzo de 2002. Esta conferencia debería centrarse en la aportación de fondos públicos a escala global. Si no lo hace, el desarrollo seguirá siendo desigual.

Por otra parte, la labor de la OMC es facilitar el intercambio internacional de bienes y servicios entre sus socios. Podemos decir que esta tarea la ha llevado a cabo con eficiencia, estableciendo reglas vinculantes y un mecanismo efectivo para hacerlas cumplir.

Existen dos potentes razones por las que no se puede aplicar el mismo sistema para la provisión de otros bienes públicos. Una es que muchos países simplemente carecen de los recursos necesarios para cumplir los estándares y requerimientos internacionales. La otra es que sería difícil encontrar un sistema para hacer cumplir las reglas como el que se usa para el comercio, esto es, la concesión o retirada del acceso al mercado.

En este sentido, somos de la opinión que se deben crear algunos incentivos financieros que animen voluntariamente al cumplimiento de las reglas internacionales y las buenas prácticas.

Así, la amonestación consistiría en retener los incentivos. Esto podría ser una solución en un mundo donde la soberanía de los Estados impide la imposición de reglas a países individuales.

Adicionalmente, debemos mencionar que la globalización no puede ser responsable de todas las dolencias que presente el mundo en la actualidad. De hecho, las principales causas de miseria y pobreza de hoy son los conflictos armados, los regímenes corruptos y los Estados débiles, y la globalización no puede tener la culpa de los malos gobiernos.

En todo caso, la globalización ha obligado a los diferentes países a mejorar su eficiencia o al menos a reducir el papel del gobierno en la economía. Pero también es cierto que la globalización ha hecho el mundo más interdependiente y, a consecuencia de ello, ha aumentado el perjuicio que pueden causar los problemas internos de los países individuales.

Por ello, no es suficiente con diseñar mejores medidas para la provisión de bienes públicos a escala global; debemos también encontrar maneras de mejorar las condiciones políticas y sociales en los distintos países.

C. Dimensiones de la globalización.

La globalización es una realidad que involucra al mundo entero porque presenta una altísima complejidad que obliga a afrontarla científicamente; lo que significa síntesis expositivas nuevas, que se sustenten en las viejas, para mostrar su desarrollo, como una nueva etapa del capitalismo, sistema que, desde su inicio, se ha sustentado en el mercado mundial.

El término globalización tiene diversas acepciones en el contexto académico actual. No es objeto de este trabajo tener una discusión semántica sobre las diferencias entre globalización, mundialización e internacionalización en los términos de uso corriente²⁰.

Sin embargo, si nos interesa destacar que la globalización tiene al menos tres dimensiones: la real, la ideológica y la política.

20 "En los años setenta la palabra clave era desregulación: la tendencia a acabar con las normas y medidas que ordenaban las relaciones económicas dentro y entre los Estados. Durante los años 80 se hablaba de mundialización: creciente interdependencia de las economías nacionales, grandes intercambios. En los años noventa se ha sustituido por la globalización: constitución de un mercado global único. Para otros, la diferencia tiene caracteres meramente nacional-escolásticos: globalización es un término introducido por el análisis anglosajón, reacio a las teorías más abstractas sobre la mundialización.

a) Real: Hay una realidad de la globalización, medible directamente, que como tal, se traduce en un hecho objetivo que debe analizarse científicamente. Se trata de analizar la actividad económica que se realiza en y para un mercado supranacional, que implica decisiones tomadas por agentes no definidos por su carácter nacional, y que está regulada por mecanismos inaccesibles o inmanejables por las instituciones u organismos definidos a escala local, nacional o regional.

b) Ideológica: También existe una ideología de la globalización, que argumenta inevitabilidad y la exhaustividad de la misma, de tal manera que, por una parte, amenaza con la marginación de quien se oponga a ella y, por otra, predica el avance de las naciones y pueblos del mundo están precisamente en afrontar “unidos” los nuevos retos, también globales, que se presentan.

Es por ello, que entendemos que la globalización anuncia que sólo hay un camino consistente en ser competitivo en el mercado mundial. La aceptación del capitalismo (único sistema hoy existente) como patrimonio común de la humanidad busca explicar un argumento fundamental a las economías “en desarrollo”: ahora, en la nueva estructura mundial diseñada por la globalización, sí que hay oportunidades para el desarrollo, siempre que este objetivo se aborde con la mentalidad y las políticas correspondientes.

c) Política: La política de la globalización, entendiendo por ella la acción consciente en apoyo del desarrollo o expansión de la realidad de la globalización, tiene sustento en las llamadas “políticas neoliberales”, ejecutadas por los organismos internacionales, son las formas de imponer las condiciones de expansión de la realidad de la globalización: como son la apertura de los mercados nacionales, desregulación, eliminación de obstáculos a la propiedad capitalista global de los activos nacionales (privatización), etc.

Es claro, que en realidad, ideología y política están estrechamente unidas, tanto que incluso en algún momento, pueden no distinguirse. De tal manera que si existe, un análisis en torno a la globalización, es en parte porque los que analizamos no estamos refiriéndonos a la misma dimensión de la globalización, mientras unos razonan su origen como producto o parte de la realidad, otros lo discuten como mero argumento ideológico, sin omitir a algunos que lo denuncian como una política de recomposición de la hegemonía de una fracción sectorial o nacional del capitalismo mundial.

Sin embargo, el razonamiento sobre la dimensión real de la globalización tiene que apoyarse, en la constatación estadística de una determinada dinámica de determinada

magnitud económica (que expresen que existe mundialización). Para obtener la dimensión real en comento, se deben determinar cuáles son los conceptos que expresan el proceso de globalización, cuáles son las variables teóricas y empíricas que los reflejan, qué datos concretan estas variables, y encontrar tales datos de una forma fiable, que son operaciones de difícil realización hasta el momento, de una forma definitiva y satisfactoria. Por lo cual no es posible basar científicamente un diagnóstico definitivo sobre los temas relativos a la globalización, y el debate continúa.

D. Antecedentes de la globalización.

1. Gran Bretaña.

El comercio internacional tiene un importante impacto positivo sobre el crecimiento económico y el desarrollo.

En el siglo XVIII, fueron decisivos avances tecnológicos los que situaron a Gran Bretaña en el camino de convertirse en la primera economía verdaderamente moderna. Entre 1870 y 1950, la población de Gran Bretaña casi se triplicó, entre otros, por este factor.

Asimismo, poblaciones como Birmingham, Liverpool y Manchester crecieron hasta convertirse en enormes ciudades, por lo cual, los ingresos medios aumentaron hasta más del doble, y la proporción de la producción agrícola respecto a la producción total cayó de casi la mitad a sólo un quinto.

Además, es necesario señalar, que intervinieron distintos factores de índole social, político y geográfico que dieron lugar a la Revolución Industrial, pero el comercio de Gran Bretaña con sus Estados vecinos y colonias desempeñó un papel decisivo en alimentar la nueva actividad industrial y extender la prosperidad a otros países.

Por ello, no tuvo que pasar mucho tiempo para que las ciudades británicas se convirtieran en los talleres del mundo, ya que importaban grandes cantidades de alimentos y materias primas, y exportaban bienes manufacturados a América, Asia y África.

2. Japón.

Por su parte, la rápida industrialización del Japón de la era Meiji a comienzos del siglo XX fue también el resultado de una combinación de factores internos e internacionales.

Los mandatarios de la era Meiji, establecieron instituciones políticas estables y fueron rápidos en adoptar la tecnología occidental que habían visto durante las misiones Iwakura a Europa y Estados Unidos de 1870.

Además, establecieron un nuevo sistema educativo para todos los jóvenes, enviaron estudiantes a Estados Unidos y Europa, y dieron especial prioridad a la ciencia moderna, las matemáticas, la tecnología y las lenguas extranjeras.

Para apoyar este crecimiento, el gobierno construyó vías de ferrocarril, mejoró la red de carreteras y llevó a cabo reformas agrarias y del sector financiero con el objeto de disponer de oportunidades comerciales de vital importancia.

Por lo anterior, es difícil imaginar que la industrialización de la era Meiji se hubiera producido si Japón no hubiese podido importar grandes cantidades de maquinaria, equipos de transporte u otros bienes de producción provenientes de Occidente a cambio de exportaciones de tejidos, juguetes baratos y otros productos de consumo que requerían un uso intensivo de la mano de obra.

Asimismo, este comercio habría sido imposible sin la regular afluencia de alimentos y materias primas baratas que llegaban a Japón desde sus colonias en Taiwán y Corea.

De igual manera, el comercio internacional tuvo una importancia crucial en el desarrollo industrial de América del Norte y Australia en el siglo XIX, y en el de los Tigres económicos del Este asiático, en India y en China en distintos momentos a lo largo de la segunda mitad del siglo XX.

La liberalización comercial creó oportunidades para el desarrollo económico, pero otros factores políticos, sociales y culturales determinaron el grado en que esas oportunidades fueron aprovechadas.

E. Efectos de la globalización en México.

En 1994 México entró en el Tratado de Doble Comercio de América del Norte (“TLCAN”), un ambicioso acuerdo de liberalización comercial con sus vecinos del norte, Estados Unidos y Canadá.

En este sentido, si había alguna oportunidad de demostrar el valor del comercio libre para un país en desarrollo, era esa. El TLCAN daba a México acceso a la mayor economía del mundo, que estaba justo en la puerta de al lado.

Es importante mencionar, que ha habido distintos beneficios originados por el TLCAN, como que la liberalización ha estimulado el comercio y las exportaciones mexicanas crecieron a una rápida tasa anual de un 10 por ciento al año durante gran parte de la década de 1990.

Además, la inversión extranjera directa se ha incrementado también significativamente el NAFTA tuvo un papel crucial en la recuperación de México de la llamada crisis Tequila de 1994-1995.²¹

Por otro lado, el crecimiento durante la primera década del libre comercio fue más lento de lo que lo había sido en décadas previas (antes de 1980), lo que se tradujo en que los salarios reales al final de este periodo fuesen más bajos y algunos de los más pobres quedaron todavía en peor situación cuando los subvencionados productos agrícolas estadounidenses inundaron el mercado y bajaron el precio de la producción nacional.

La pobreza y la desigualdad se incrementaron bajo el TLCAN y hacia el final de la década China estaba arrebatando a México muchos de los puestos de trabajo que habían sido creados desde la firma del acuerdo. Incluso el sector manufacturero, que había visto un significativo crecimiento de su producción, había experimentado una pérdida neta de empleos desde la puesta en marcha del TLCAN.

De estos hechos, surgieron lecciones para el Estado Mexicano respecto al manejo de sus relaciones comerciales.

a) La liberalización comercial por sí sola no garantiza el crecimiento y sus efectos fácilmente pueden ser eliminados por otros factores. México padeció de bajos niveles de innovación por los bajos gastos en investigación y desarrollo, así como de bajos niveles de actividad en materia de patentes en comparación con las economías del Este asiático. También tuvo instituciones débiles, escasa efectividad en materia de reglamentación y altos niveles de corrupción.

21 (Lederman, Menendez, Perry. 2000).

b) Una de las razones por las que México resultó tan mal competidor de China fue que este último país invirtió fuertemente en infraestructura y educación, temas que históricamente han representado un problema para el gobierno mexicano. Ello debido a los limitados ingresos tributarios en México, situación agravada por la pérdida de ingresos de los aranceles, fue una de las razones por las que no se hicieron las inversiones que el país desde aquel momento requería de forma urgente.

c) El TLCAN no era realmente un acuerdo de libre comercio, toda vez que, Estados Unidos retuvo sus subsidios a la agricultura, lo que sin ser un experto en el tema, nos hace pensar en una mala negociación de Tratado en comento.

Además, el TLCAN enfrentó a dos sectores por definición abismalmente distintos. Por una parte, al fuertemente subvencionado sector agroindustrial estadounidense, y por la otra a los productores campesinos y las granjas familiares de México. En este sentido, debemos mencionar que los agricultores de Estados Unidos exportan muchos de sus productos a México a costos por debajo de los del mercado mexicano, empujando a la baja los precios de los agricultores locales. Asimismo, Estados Unidos continuó usando lo que a todas luces eran barreras no arancelarias para dejar fuera algunos de los productos mexicanos.

Estas políticas, tuvieron efectos perjudiciales en los medios de subsistencia de las comunidades rurales mexicanas. Mientras algunos de los grandes sectores de las agroindustrias mexicanas habían ampliado sus exportaciones, gran parte del sector rural de México estaba en crisis. Las granjas se encontraban potencialmente amenazadas por las importaciones baratas de Estados Unidos, la caída de los precios de los productos básicos y una reducida ayuda estatal. Nos parece necesario mencionar que, cuatro quintos de la población rural de México viven en la pobreza y más de la mitad de ella están en la pobreza extrema.

Podemos concluir, que el fin primordial de México al celebrar el TLCAN fue la integración económica que sería un factor para elevar el nivel de vida. Sin embargo, está claro que la liberalización comercial por sí misma no es suficiente para conseguirlo. No hay duda de que el comercio y la inversión son elementos de vital importancia para el crecimiento económico, pero el verdadero desafío es llevar a cabo la liberalización de modo que promueva un desarrollo sostenible, en el cual vean aumentar sus ingresos aquellos que se encuentran en las clases medias y más bajas de la sociedad.

El argumento general a favor de la liberalización comercial es que posibilita la expansión del tamaño de los mercados, permitiendo a la economía global sacar aún mayor partido de las economías de escala (uno de los argumentos de Adam Smith), y mejora la eficiencia global en la producción y el intercambio.

Por lo tanto, la liberalización del comercio debe ser gestionada cuidadosamente para garantizar que los países en desarrollo se beneficien de ella y no acaben en peor situación.

Como señalamos anteriormente, el argumento habitual de que la liberalización comercial forzosamente deja a todos los países en mejor situación, aunque no necesariamente a todos los individuos dentro de cada país, se basa en un conjunto de supuestos que no se satisfacen en la mayoría de los países en desarrollo, a saber: (i) pleno empleo; (ii) competencia perfecta y; (iii) perfectos mercados de riesgo y de capitales.

CAPITULO III

TRATADOS INTERNACIONALES EN MATERIA FISCAL

Cuando un contribuyente realiza operaciones en dos o más países se puede dar el caso de que las rentas o bienes de los mismos sean gravados simultáneamente en dos o más países, produciéndose así el fenómeno conocido como “múltiple imposición internacional”.

Es por ello, que el problema más común que se plantea en este campo es el de la “doble imposición internacional”, es decir, la aplicación simultánea de un mismo impuesto sobre el único hecho o bien sobre el mismo sujeto, por parte de dos jurisdicciones diferentes.

En este orden de ideas, los tratados fiscales internacionales en primer lugar buscan cumplir dos objetivos primordiales:

1. Eliminar la doble tributación en la medida de lo posible;
2. Prevenir la evasión fiscal

Aún cuando existen objetivos secundarios como son:

- a) Evitar la discriminación fiscal
- b) Resolución de controversias en materia fiscal internacional.

Los medios de los que se valen los tratados para lograr estos objetivos son:

- (i) Armonizar criterios
- (ii) Promover la cooperación y el intercambio de información
- (iii) Evitar la doble tributación

La doble imposición internacional genera graves y muy nocivas consecuencias tanto para los contribuyentes como para las economías de los Estados e inclusive para

terceros pues genera efectos perjudiciales para el desarrollo del intercambio de bienes, movimiento de capitales, tecnologías, y personas.

Genera una desigual distribución de la carga tributaria lo que conlleva a la aplicación la carga fiscal prohibitivas por la obtención de beneficios fiscales indebidos.

El efecto principal de no eliminar la doble imposición es una distorsión en la localización de los capitales.

De lo anterior se colige que la existencia de diversos sistemas tributarios basados en distintos criterios (residencia, fuente y nacionalidad) da lugar a que las potestades tributarias se traslapen lo que se conoce como doble imposición internacional.²²

A. Tipos de Doble Tributación.

La doble imposición internacional puede ser de dos tipos: jurídica y económica

1. Doble Tributación Jurídica

Es la tributación de impuestos comparables de la misma renta en dos o más estados sobre un mismo contribuyente por idénticos períodos impositivos. Derivado de lo anterior se advierte que los elementos de la doble imposición jurídica internacional son:

- a) Identidad objetiva: impuestos comparables.
- b) Identidad subjetiva: contribuyente
- c) Identidad material: misma renta
- d) Identidad temporal: idénticos períodos impositivos

Las razones por las que se dan la doble imposición jurídica internacional son:

- (i) Doble residencia
- (ii) Doble fuente
- (iii) Conflicto de residencia vs fuente.

²² La IFA ha definido la doble imposición internacional como el resultado del solapamiento de la competencia tributaria en más de un Estado.

2. Doble Tributación Económica

Hay ausencia de identidad subjetiva es decir, no se grava a un mismo contribuyente. Se producen cuando la misma renta resulta gravada por dos más Estados durante el mismo periodo impositivo pero en manos de distintos contribuyentes.

Corrección de precios de transferencia de un país si no se procede a realizar el ajuste correspondiente en el otro país.

Adicionalmente debemos mencionar, que otra forma en que se ha definido la doble imposición, es cuando dos o más Estados perciben impuestos similares sobre un mismo contribuyente, por la misma materia imponible y por idéntico período de tiempo.

Por lo anteriormente expuesto, los criterios de nacionalidad, residencia o fuente de riqueza que se utilizan en las legislaciones, así como las normas para identificarlos que utiliza cada país, son los elementos básicos que originan la doble imposición²³.

B. Antecedentes de la doble tributación.

El primer convenio de doble tributación moderno se celebró entre Austria y Prusia el 21 de junio de 1899.

1. La 1ª Guerra Mundial

El desarrollo de los Convenios de doble tributación a partir del fin de la primera guerra mundial tuvo un importante desarrollo, básicamente por el crecimiento industrial. Es aquí cuando los Estados empezaron a distinguir que los impuestos podrían significar una barrera muy importante para el comercio.

2. La Liga de las Naciones

Siendo una de las principales preocupaciones el comercio internacional, la Liga de las Naciones llevó a cabo varias acciones tendientes a analizar el origen y las consecuencias de la tributación internacional.

²³ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, "Tratados para evitar la Doble Imposición", Ed. AEF, México, 1996, p.

En 1921 el comité financiero de la Liga de las Naciones nombró cuatro expertos para preparar un informe sobre cuestiones de fiscalidad internacional el cual fue presentado en 1923. (Comité de los Cuatro Economistas)

En 1922, la Liga de las Naciones convocó a expertos de siete países para estudiar la doble imposición internacional cuyo trabajo fue presentado en 1925. (Comité de Expertos Fiscales).

Ambos comités concluyeron que se debía llevar a cabo un reparto del poder tributario a efecto de eliminar la doble imposición entre el país de residencia y el país de la fuente

3. 1928 Modelo Global de la Liga de las Naciones

En octubre de 1928 la liga de las naciones aprobó (i) un modelo global para la eliminación de la doble imposición en materia de renta; (ii) el modelo sobre sucesiones; y (iii) el modelo sobre asistencia mutua y asistencia judicial en la recaudación.

Adicionalmente, la Liga de las Naciones nombró en 1929 un Comité Permanente sobre Tributación que presento borradores de modelo en 1930 y 1935.

4. 1943 Modelo México

Este modelo fue realizado y aprobado por un subcomité del Comité Permanente sobre Tributación. Este subcomité estaba formado fundamentalmente por representantes de países de América Latina por la situación internacional imperante. Los países latinoamericanos, por virtud de tratarse básicamente de países importadores de capital dieron una mayor importancia al principio de fuente de riqueza, lo que resultó en una muy limitada aceptación mundial.

5. 1946 Modelo Londres

En 1946, ya con la participación de países industrializados se promovió la revisión de los postulados del anterior modelo, tomando en cuenta las ideas que defendían los países desarrollados o de capital de exportación), sobre todo en relación a dividendos e intereses y regalías. Se introdujeron normas de reparto del poder tributario dependiendo el tipo de renta, por lo que se asemejan estructura de convenio actual.

Ninguno de estos modelos tuvo una aceptación unánime porque:

- a) Los modelos de México y Londres presentaban posiciones opuestas en cuanto a los postulados que observan, pues en tanto el primero se centra en la atención de las necesidades de los países más pobres, el segundo por el contrario se basa en la atención de las necesidades de países industrializados. En otras palabras, ambos modelos carecían de objetividad económica.
- b) Ambos modelos tenían lagunas muy importantes que hacía muy difícil su implementación.

Sin embargo, se habría desarrollado una creciente interdependencia económica de los Estados, sobre todo a partir de la Posguerra pues era evidente la necesidad de la importancia que había tomado el comercio para el desarrollo de las economías.

C. Clasificación.

Las soluciones que se dan en la teoría y en la práctica a esta problemática de prevenir, reducir o evitar la doble imposición internacional se pueden dividir en dos tipos:

1. Unilaterales.

Son las que realiza de forma independiente cada Estado sin tener acuerdo alguno con el otro Estado que agrava y consiste en las siguientes acciones:

- a) Autorizar un crédito al impuesto, lo cual permite reducir del impuesto a pagar en su propio país, el que se hubiera pagado en el extranjero.
- b) Eximir total o parcialmente los ingresos provenientes de la fuente de riqueza ubicada en el extranjero.
- c) Permitir la deducción del impuesto pagado en el extranjero para el cómputo de la base gravable.

2. Tratados Bilaterales

Mediante esta alternativa, dos países se ponen de acuerdo estableciendo normas expresas que regulan la jurisdicción tributaria de cada uno de ellos en un documento que

se denomina Tratado de Doble Tributación. Inclusive, pueden limitarse a ciertas actividades o giros, como es el caso de las compañías de transporte aéreo o marítimo²⁴.

En términos generales, a través de acuerdos bilaterales los países buscan asegurar la libre circulación de capitales y desarrollo de operaciones comerciales sin obstáculos tributarios, de tal modo que fiscalmente se paguen una sola vez los impuestos que correspondan, preponderando los principios de justicia y de no discriminación.

Asimismo, se busca establecer mecanismos fundamentales para asegurar la fiscalización del contribuyente, principalmente a través del régimen de intercambio de información, así como protección jurídica a los contribuyentes de los países del tratado, esencialmente a través de las disposiciones sobre no discriminación.

Lo anterior, se complementa con el interés de los contribuyentes de cada país de asegurar un trato justo desde el punto de vista fiscal, al impedir la existencia de la doble tributación. Adicionalmente, se posibilita el crecimiento y desarrollo económico de los países.

D. Antecedentes en México.

Desde 1985 nuestro país celebró distintos tratados que evitan la doble imposición internacional, pero los mismos se limitaron básicamente a ciertos giros o actividades, a saber los ingresos provenientes de la operación de barcos matriculados y aeronaves registradas bajo las leyes de México (con Estados Unidos en 1987); a los ingresos obtenidos de la operación de barcos o aeronaves en tráfico internacional (con Canadá en 1974) o a la exención del Impuesto sobre la Renta por las operaciones provenientes de la operación de barcos mercantes (con los Países Bajos en 1985).

Fue hasta 1989 y 1990 cuando México replanteó su posición a efecto de estudiar y evaluar la posibilidad de celebrar tratados internacionales en materia fiscal, que fuesen más generales con el objeto de ampliar las actividades por las cuales se originaba la doble imposición internacional.

Al respecto, en la Exposición de Motivos de la Ley de Ingresos de la Federación para 1991, se indica que México inició los trámites para celebrar este tipo de tratados y que a

²⁴ México tiene celebrado un Tratado para Evitar la Doble Imposición en Materia de Transporte Internacional con la República de Argentina.

finales de 1990 ya había negociaciones con 6 países, entre los cuales estaban Estados Unidos y Canadá.

Expresamente la Exposición de Motivos en comento señala:

“Las ventajas que conlleva la celebración de tratados para evitar la doble imposición, consisten principalmente en la posibilidad de armonizar los sistemas impositivos entre países y en resolver la doble causación del impuesto que no es posible eliminar con medidas unilaterales. Además, este instrumento permite establecer medidas recíprocas de exención y otorga mayor certeza jurídica al inversionista. Otro de los atributos más importantes de los tratados, es que posibiliten una más eficiente administración y fiscalización de los impuestos”.

Es claro, que este paso era necesario, toda vez que, nuestro país no podía quedar rezagado en esta materia. Toda vez que se requieren fuertes volúmenes de inversión en México y dar seguridad jurídica a los inversionistas extranjeros. La apertura comercial en México y las negociaciones que se llevaban a cabo en 1991, para celebrar un Tratado de Libre Comercio con Canadá y los Estados Unidos demandaban como un elemento indispensable, que la política fiscal se adaptara a la política económica.

Por otra parte, México inició desde 1981, un proceso importante de adaptación de nuestra legislación en materia de impuesto sobre la renta a la técnica que se utiliza en los tratados respecto de este tema. Así, tenemos que en 1990 se adoptó el criterio de residencia para establecer a los sujetos del impuesto, abandonando el criterio de nacionalidad. Adicionalmente, se incluyeron definiciones de establecimiento permanente que son prácticamente las mismas que se contienen en los distintos modelos.

Asimismo, debemos señalar que en México se adoptaron los criterios de la OCDE, razón por la cual, nuestra legislación requiere algunas modificaciones para la celebración de tratados internacionales en materia fiscal.

Por su parte, la exposición de motivos de referencia establecía que México estaba negociando con distintos países el Modelo de la OCDE, el cual analizaremos más adelante, aunque con algunas cláusulas del Modelo de la ONU.

Además, es necesario indicar que en la segunda semana de abril de ese año, los Gobiernos de México y Canadá firmaron el Tratado correspondiente, primero en la historia de nuestro país, el cual fue aprobado por el Senado el 15 de agosto de 1990. Además, en julio de ese mismo año, pasado se firmó el convenio con Italia.

E. Principales modelos.

En 1921, la Sociedad de Naciones confió a un grupo de cuatro economistas la tarea de preparar un estudio sobre los aspectos económicos de la doble tributación internacional. En 1922, el Comité Financiero de esa Sociedad invitó a un grupo de siete funcionarios fiscales de otros tantos países a estudiar los aspectos administrativos y prácticos de la doble imposición internacional y de la evasión internacional de impuestos.

Asimismo, en 1925, el grupo fue ampliado con funcionarios de cuatro países más y, finalmente, en 1927 se incorporó otro más.

De 1923 a 1927 el Grupo en comento elaboró convenios bilaterales para evitar la doble tributación.

En una reunión de la Sociedad de Naciones efectuada en Ginebra en octubre de 1928, asistieron 27 países para examinar los convenios elaborados por el grupo en una reunión general de expertos gubernamentales, cuya recomendación fue la de designar un Comité Fiscal permanente. Este Comité, dedicó una atención considerable al problema de formular, con fines fiscales, normas para la imputación de los ingresos comerciales de las empresas que operaban en varios países, elaborándose un proyecto de convenio en 1933, que fue revisado por el Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones en 1935.

Posteriormente, en 1940, el Comité Fiscal convocó a un subcomité para examinar los progresos realizados en relación con los acuerdos fiscales desde 1928. Poco después, comenzó la refundición de los modelos de convenios de 1928 y del proyecto de convenio de 1935. Los resultados de esos trabajos, se examinaron en una Conferencia Tributaria Regional celebrada en México, D.F. en junio de 1940, que se volvió a reunir en esta Ciudad en julio de 1943 para aprobar un Modelo de Convenio bilateral para evitar la doble tributación de la renta, otro para evitar el de las sucesiones y otro para el establecimiento de una ayuda recíproca en materia de aplicación y cobranza de los impuestos directos. Desgraciadamente por virtud de la situación global que imperaba en ese momento no se contó con la presencia de varios países, sino de algunos países en vías de desarrollo, lo que determinó su influencia.

Por otra parte, fue en 1946, en Londres, cuando el Comité Fiscal examinó y dio una nueva redacción a los modelos de convenios fiscales bilaterales acordados en 1943 en

México. En ese aspecto, la principal divergencia era la relativa al gravamen de los intereses, dividendos, regalías, anualidades y pensiones.

Sin embargo, los modelos aprobados en Londres eran menos atractivos para algunos países, sobre todo para los países en desarrollo, y entonces se sugirió que se realizara un examen por un grupo equilibrado de administradores y expertos fiscales, tanto de países desarrollados como en vías de desarrollo, ello cuando los trabajos de la Sociedad de Naciones fueron asumidos por las Naciones Unidas.

Basándose en lo anterior, el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas creó en octubre de 1946 una Comisión Fiscal para emprender estudios y asesorar al Consejo en el campo de la hacienda pública, especialmente en sus aspectos jurídicos, administrativos y técnicos. No obstante, la Comisión Fiscal y su Comité de Relaciones Fiscales Internacionales dejaron de funcionar en 1954, lo que originó que el centro de actuación en la esfera de la tributación internacional se desplazara hacia la Organización Europea de Cooperación Económica (“OECE”).

1. Modelo de la OCDE.

Durante el año de 1955, fue cuando el Consejo de la OECE adoptó su primera recomendación sobre doble tributación internacional y, estableció en 1956, un Comité Fiscal al cual, durante 1958, le fue encomendado un proyecto de convención para evitar la doble tributación en relación con los impuestos sobre la renta y el capital, así como propuestas concretas para la aplicación de esa convención. En este sentido, de 1958 a 1961 este Comité preparó cuatro informes en los que proponía un modelo de 25 artículos.

Sin embargo, en 1961 la OECE se convirtió en la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (“OCDE”), y fue en ese momento cuando se confirmó el mandato del Comité Fiscal y se llegó a un acuerdo sobre algunos artículos nuevos, cuatro para ser precisos, lo que integraría el modelo de convenio de referencia, finalmente de 29 artículos, publicándolo en 1963.

Posteriormente, en 1967 se revisó el modelo aprobado en 1963, a efecto de incorporar la experiencia obtenida por los países miembros en las negociaciones de nuevos convenios o en su aplicación práctica. Esta revisión concluyó en definitiva la publicación de la Convención Modelo sobre la Doble Tributación de la Renta y del Capital en 1977.

Por otra parte es necesario establecer que, el artículo 31 de la Convención de Viena de 1969, nos indica que los tratados deben interpretarse conforme al sentido corriente de los términos empleados en él, por ello es necesario preguntarnos si ese sentido debe darse a las palabras conforme a que tuvieron al momento en que se celebró el tratado de que se trate (interpretación estática), o bien el que tengan cuando se lleve a cabo la interpretación del tratado (interpretación dinámica).

Al respecto, los doctrinarios en Derecho Internacional Público no han llegado a un consenso, puesto que algunos consideran que la interpretación de un tratado internacional debe ser estática; otros opinan que la misma debe ser dinámica; y otros más concluyen simplemente que la interpretación será estática o dinámica, según la intención de los Estados parte del tratado que se analiza.

En adición a lo anterior, el artículo 31 de la Convención de Viena de 1969 menciona que para interpretar un tratado, debe tomarse en cuenta, además del texto del mismo, su preámbulo y sus anexos, además de cualquier acuerdo referido al tratado que se hubiere concertado entre las mismas partes o cualquier otro instrumento elaborado por uno o más de los Estados contratantes en relación a ese tratado.

Finalmente, el artículo 32 de la Convención de Viena de 1969 se refiere a que en aquellos casos en que la interpretación del sentido ordinario de los términos empleados en el texto del tratado de que se trate, arroje resultados ambiguos u oscuros, es posible atender a medios de interpretación complementarios; en particular, a los trabajos preparatorios [*travaux préparatoires*] del tratado y a las circunstancias de su celebración.

En este aspecto, es vital indicar que existen medios complementarios de interpretación al modelo de la OCDE aquí analizado, que los especialistas han denominado comentarios.

a) Comentarios al modelo Convenio de la OCDE.

Los comentarios, han sido aceptados tanto por los tribunales, las autoridades y los contribuyentes en todo el mundo incluso, los tribunales federales mexicanos y el Ejecutivo Federal, lo han reconocido como una fuente privilegiada de interpretación de los convenios para evitar la doble imposición suscritos por México.

Además, como ya lo mencionamos esos comentarios al Modelo de la OCDE, son fuente de interpretación de los tratados para evitar la doble imposición, conforme a los principios de interpretación del derecho internacional consagrados en la Convención de Viena de 1969.

Al ser los Convenios tratados internacionales, les son aplicables los principios de interpretación y aplicación de la Convención de Viena de 1969.

Como ya hemos señalado anteriormente, conforme a la Convención de Viena de 1969, los tratados internacionales deben interpretarse de buena fe y según el sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado según su contexto. En otras palabras, el principio de interpretación que rige a los tratados internacionales es interpretación gramatical conforme al contexto y tomando en cuenta su objeto y fin.

A efecto de llevar a cabo la interpretación de los tratados, la Convención de Viena de 1969 permite el uso de materiales complementarios de interpretación (como son trabajos preparatorios y circunstancias de celebración). Lo anterior tiene como propósito fundamental desentrañar la intención de las partes al celebrar el tratado de que se trate.

Resulta entonces que, aun cuando cada tratado es único por sus circunstancias especiales, la mayor parte se basa en el Modelo y, por ello, resulta lógico considerar que la intención de las partes al celebrar ese tratado fue adoptar la interpretación que se hace en los comentarios al Modelo, excepto en aquellos casos en que expresamente exista una reserva u observación sobre determinado comentario.

En consecuencia, los comentarios al Modelo son una fuente válida de interpretación de los tratados para evitar la doble imposición, conforme a la Convención de Viena de 1969.

b) Reservas.

Según el artículo 2, número 1, inciso d) del Modelo de la OCDE por reserva se entiende una declaración unilateral, cualquiera que sea su enunciado o denominación, hecha por un Estado al firmar, ratificar, aceptar o aprobar un tratado o al adherirse a él, con objeto de excluir o modificar los efectos jurídicos de ciertas disposiciones del tratado en su aplicación a ese Estado.

c) Modificaciones a los Comentarios de la OCDE.

Adicionalmente, cabe preguntarnos si las modificaciones que se efectúen a los comentarios del Modelo son idóneas para interpretar un tratado celebrado con anterioridad a que la modificación ocurra.

Al respecto, cabe señalar que como resultado de la revisión de los comentarios de 1963 llevada a cabo en 1977, 1992 y 2000, el Comité de asuntos fiscales de la OCDE adoptó la posición que en la medida de lo posible las convenciones se interpreten a la luz de los comentarios revisados, siempre que las modificaciones a los comentarios sean simples aclaraciones. Sin embargo, si las modificaciones a los comentarios implican una modificación al Tratado, aquéllas no se deben aplicar.

Por lo tanto, mientras que en algunos casos las notificaciones tienen un carácter estático, en otros deben ser flexibles, dependiendo del tipo de cambios que se realicen a los comentarios. Así, tratándose de una simple aclaración el cambio será estático, pero si la modificación es sustancial no debe aplicarse.

2. Modelo de las Naciones Unidas

Un número relativamente pequeño de acuerdos se han concertado entre países desarrollados y países en desarrollo. Los acuerdos existentes entre países industrializados requieren a veces que el país de residencia renuncie al ingreso. Con mayor frecuencia, sin embargo, es el país de origen el que renuncia a ese ingreso y este modelo puede no resultar apropiado entre países en desarrollo y países industrializados. Lo anterior fue reconocido desde 1965 en el Comité Fiscal de la OCDE.

La conveniencia de fomentar la concertación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo fue reconocida por el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas en 1967. Se formó en 1968 para tal efecto el Grupo de Expertos en Acuerdos Fiscales entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo, quien en siete reuniones formuló las directrices para la negociación de acuerdos bilaterales, que concluyó en 1974. Una resolución del Consejo Económico y Social sugirió en ese mismo año uniformar las disposiciones con la negociación de sólo un pequeño número de cláusulas en casos especiales a efecto de llegar a un acuerdo o modelo internacional multilateral sobre la doble tributación, lo cual era el objeto final.

El Grupo de Expertos adoptó la opinión de que no era factible dicho modelo durante la siguiente década pero, reconociendo la gravedad y urgencia de muchas de las cuestiones destacadas, concluyó que era imperativo que esas cuestiones se trataran a través de una red adecuada de acuerdos fiscales bilaterales. Fue hasta 1978, en que el Secretario General expresó la opinión de elaborar un modelo de tratado bilateral para que pudieran utilizarlo los países desarrollados y los países en desarrollo, instando al Grupo de Expertos a que terminara su examen para un modelo de tratado bilateral en su octava reunión que se llevaría a cabo en diciembre de 1979, en la que se aprobó el texto final y su comentario, publicándose en 1980.

En este contexto, la Convención Modelo de las Naciones Unidas representa una transacción entre el principio de la fuente de riqueza y el principio de la residencia, concediéndole más importancia al principio de la fuente de riqueza que la Convención Modelo de la OCDE. Como consecuencia de ese principio de la tributación en la fuente de riqueza, los artículos de la Convención Modelo se basan en la premisa del reconocimiento por el país de la fuente en los siguientes preceptos a saber: a) en la imposición de la renta del capital extranjero se tengan en cuenta los gastos atribuibles a la obtención de esa renta, de forma que la renta se grave sobre una base neta; b) la imposición no será tan elevada como para desalentar las inversiones y c) tendrá en cuenta la conveniencia de repartir los ingresos con el país que aporte el capital.

El Modelo de Naciones Unidas reproduce muchos artículos del de la OCDE. Su fin es contribuir a la creación de una red de acuerdos bilaterales basados en un modelo común como un paso importante hacia la posible concertación de tratados fiscales multilaterales a escala mundial para evitar la doble tributación.

3. Otros Modelos

Existen países como los Estados Unidos que de acuerdo a sus propias políticas y a las peculiaridades de su legislación han desarrollado modelos que, teniendo básicamente el mismo contenido que el de la OCDE, tienen algunas variantes.

Además, organizaciones regionales como la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC) y los países del Pacto Andino han desarrollado sus propios modelos, tomando como base el de la OCDE y el de la ONU.

F. Análisis del Modelo de la OCDE

Como analizamos, en el inciso a) del punto 4 de este capítulo, México sigue en sus negociaciones los lineamientos básicos del Modelo de la OCDE. Este modelo, sólo tiene algunas variantes respecto de los de las Naciones Unidas y Estados Unidos; ambos tienen 29 artículos y el de la OCDE 30, porque tiene un artículo adicional (el 28) relativo a la extensión territorial del Tratado.

Por lo anterior, realizaremos un análisis detallado del Modelo de la OCDE, intentando hacer una síntesis de su estructura y de los artículos que contiene dicho Convenio.

G. Denominación del Modelo de la OCDE

En 1963 el “Draft” y 1977 el “Convenio Modelo incluyen en su título una referencia a la eliminación de doble imposición y evasión fiscal.

Actualmente el Título del Convenio, “Modelo Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio” no incluye estas referencias como una forma de reconocer que no sólo trata con estos problemas fiscales sino también con otros como es la no-discriminación. Sin embargo es una práctica común de los países miembros continuar utilizando el nombre antiguo haciendo referencia a la eliminación de la doble imposición y la prevención de la evasión fiscal.

H. Estructura del Convenio de la OCDE

El fundamento de los Convenios como método para eliminar la doble imposición internacional radica en la distribución que hacen los Estados del poder tributario, lo que se traduce en una cesión de soberanía fiscal entre los Estados contratantes.

El reparto internacional del poder tributario se basa en la reciprocidad y mutua cesión y condiciona el principio de gravamen del Estado de la fuente y el residual en el país de residencia, lo cual se matiza según cada país.

El Convenio Modelo tiene 7 capítulos que se refieren a lo siguiente:

1. Capítulo I. Ámbito de Aplicación (artículos 1 y 2).

(i) El Ámbito de Aplicación se refiere a las personas e impuestos que comprende el Convenio.

2. Capítulo II. Definiciones (artículos 3–5).

(ii) Define algunos términos de expresiones utilizados en más de un artículo del Convenio como son: dividendos, intereses, regalías, bienes inmuebles, etc.

3. Capítulo III. Imposición de las Rentas (artículos 6–21).

(iii) Para eliminar la doble imposición el Convenio establece dos clases de reglas:

a) Clasificación según el tipo del ingreso. Artículo 6 a 21.

Determina los respectivos derechos de imposición del estado de la fuente y del de residencia respecto a distintas categorías de ingresos.

(i) En determinadas categorías de ingresos se atribuye un derecho exclusivo de imposición a uno de los Estados Contratantes, no pudiendo el otro Estado gravar dichas categorías, evitando de esta manera la doble imposición. En general este derecho exclusivo de imposición se otorga al Estado de residencia.

(ii) En otras categorías el derecho de imposición no es exclusivo. Por ejemplo, en dividendos e intereses, ambos Estados tienen derecho de imposición pero se limita el impuesto exigible por el Estado de la fuente.

b) Elección del método para elimina la doble tributación. Artículos 23-A (Método de la exención) y 23-B (Método del Acreditamiento)

En la medida en que el Modelo confiere al Estado de la fuente un derecho de imposición, pleno o limitado, el Estado de la residencia debe permitir una desgravación por cualquiera de los métodos para evitar la doble imposición.

El Modelo permite a los contratantes de elegir entre un método de exención y el de acreditamiento.

Los ingresos y patrimonio pueden clasificarse en tres categorías según el régimen aplicable del Estado de la fuente:

1. Imposición en el Estado fuente sin límites.

- a) Artículos 6.1, 13 y 22.

Rendimientos de bienes inmuebles situados en ese Estado, ganancias de capital de dichos bienes y el patrimonio que representa;

- b) Artículos 7.2, 13 y 22.

Beneficios de establecimientos permanentes situados en ese Estado, ganancias de capital derivadas de la enajenación del EP y patrimonio de esos bienes (excepción si el EP se dedica al transporte marítimo o aéreo. Artículo 23);

- c) Artículo 17.

Actividades de artistas y deportistas realizadas en dicho Estado.

- d) Artículos 16.

Pagos a consejeros.

- e) Artículo 15.

Servicios personales subordinados (excepto que permanezca menos de 183 días y ciertas condiciones las cumplan); y Empleados de embarcaciones y aeronaves, siempre que el lugar de efectivo de control se localice en ese estado.

- f) Artículo 19

Bajo ciertas circunstancias remuneraciones y pensiones pagados en por servicios al gobierno.

2. Imposición limitada en el Estado fuente.

- a) Artículo 10

Dividendos, siempre que los dividendos no estén relacionadas con un EP en el Estado fuente. Ese estado debe limitar su impuesto al 5% del importe bruto de los

dividendos cuando: el beneficiario efectivo es una compañía que posea por lo menos el 25% del capital y 15% en otros casos.

b) Artículo 11

Intereses, generalmente limitados al 10%.

3. Imposición exenta en el Estado fuente.

a) Artículo 12

Regalías

b) Artículo 13.4

Enajenación de acciones

c) Artículo 18

Pensiones

d) Artículo 20

Educación

e) Artículo 22.4

Capital representado por acciones o partes sociales

f) Artículos 8 y 13.3 y 22.3

Aeronaves

g) Artículo 7.1

Ganancias de capital

Así, cuando un Residente de un Estado obtenga ingresos de una fuente situada en el otro Estado o tenga capital situado en ese otro Estado, ese ingreso o capital sólo será gravable en el Estado de residencia, evitando con ello la doble tributación.

4. Capítulo IV. Imposición al Patrimonio (artículo 22).

(iv) Determina los derechos de imposición del Estado de fuente o residencia en relación con el patrimonio.

5. Capítulo V. Métodos para eliminar la doble imposición (artículos 23 A y B)

(v) Cuando por el contrario, el ingreso y capital sea gravado, con o sin limitante en el Estado fuente, el Estado de residencia tiene la obligación de evitar la doble tributación por cualquiera de los siguientes métodos:

a) Método de Exención.

El ingreso o capital gravable en el Estado fuente, se encuentra exento en el Estado de residencia, pero puede ser tomando en cuenta para determinar la tasa de impuestos aplicable al ingreso remanente o capital.

b) Método de Acreditamiento

El ingreso o capital gravado en el estado fuente se encuentra gravado en el Estado de Residencia, pero el impuesto gravado por el Estado fuente se acredita contra el impuesto gravado en el estado de residencia.

6. Capítulo VI. Disposiciones especiales (artículos 24–29).

a) Artículo 24

Eliminación de la discriminación fiscal

b) Artículo 25

Acuerdos de procedimientos para la eliminación de la doble tributación y resolución de conflictos en la interpretación de la Convención.

c) Artículo 26

Intercambio de información

d) Artículo 27

Asistencia en el cobro

e) Artículo 28.

Misiones diplomáticas y consulares

f) Artículo 29

Extensión territorial de la convención

7. Capítulo VII. Disposiciones finales

a) Artículo 30
Entrada en vigor.

b) Artículo 31
Terminación

Es importante indicar que el Modelo Convenio de la OCDE es flexible hasta cierto punto puesto que los países miembros gozan de cierta libertad para determinar, varios aspectos, por ejemplo, la tasa de impuestos en diversos tipos de rentas como son los intereses y dividendos; el método para eliminar la doble tributación y la atribución de ingresos para un establecimiento permanente, así como reservas que se establecen en cada caso.

I. Análisis por artículo del Modelo de la OCDE.

Artículo Primero. Resalta en primer lugar la aplicación del Tratado a personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes. En este sentido, la definición de residencia es proporcionada por el artículo 4 del Modelo.

Puede observarse que no se atiende al criterio de nacionalidad, el cual fue abandonado por México en 1980. Sólo los Estados Unidos se reservan el derecho de someter a imposición a sus “ciudadanos” y a sus residentes (con determinadas excepciones) con independencia de las disposiciones de un Tratado Internacional.

En cuanto a la conceptualización de las personas, se refiere tanto las personas físicas como a las morales. En los comentarios al Modelo se destacan ciertos problemas respecto a las sociedades de personas (como es el caso nuestra sociedad civil), pues a su vez ellas pueden ser o no residentes. Asimismo, los comentarios resaltan ciertas operaciones para aprovecharse y en su caso evadir impuestos. En este aspecto, señalan los comentarios al Modelo de la OCDE que ciertamente los contribuyentes tienen la posibilidad de aprovecharse, al margen de todo convenio de doble imposición, de los distintos niveles impositivos existentes en los estados y de las ventajas fiscales previstas en sus diversas legislaciones, incumbiendo a los Estados afectados adoptar en sus legislaciones internas las disposiciones adecuadas para evitar esta situación.

Artículo Segundo. Los impuestos comprendidos en el Tratado se refieren al Impuesto sobre la Renta (ISR) y sobre el patrimonio exigible por cada Estado. Se pretende hacer aceptables y precisar la tecnología y la denominación de los impuestos de los Estados Contratantes.

En el caso de México nos ubicamos en el Impuesto sobre la Renta; sobre este impuesto se harán comentarios a partir del artículo 6.

Es importante resaltar, que el abrogado Impuesto al Activo (IMPAC) era un impuesto complementario al ISR, tenía la característica de ser un impuesto mínimo, por lo cual también le aplicaba éstos Tratados de alguna forma de manera indirecta.

Simultáneamente a la abrogación del IMPAC, el 1 de enero de 2008 entró en vigor, el Impuesto Empresarial a Tasa Única, el cual ha sido analizado por todos los países con los que México tiene Tratado en materia de doble imposición con el objeto de determinar si los Tratados en comento, incluyen este impuesto²⁵

Artículo Tercero. Se definen en este artículo términos tales como:

- a) Persona (personas físicas y sociedades de personas físicas). Se incluye desde luego a sucesiones, fideicomisos, asociaciones o cualquier otra agrupación de personas.
- b) Sociedad (persona moral o cualquier entidad que se considere como tal para efectos impositivos).
- c) Empresa de un Estado Contratante (se define normalmente conforme a la legislación interna de los Estados Contratantes).
- d) Tráfico internacional (transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa cuya sede de dirección efectiva está situada en un Estado Contratante).
- e) Autoridad competente (se permite a cada Estado Contratante designar la autoridad o autoridades competentes). En el caso de México la autoridad competente es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

²⁵ La mayoría de los países con los que México tiene Tratado han incorporado el IETU al mismo, sin embargo, hay países como Estados Unidos que siguen analizando esa posibilidad.

Finalmente, se precisa un criterio general de interpretación de los términos utilizados en el Tratado pero no definidos en el mismo.

Artículo Cuarto. Tiene por objeto definir el término “residente” y resolver los casos de doble residencia²⁶. Esta situación se vuelve determinante cuando es necesario:

- a) Determinar el ámbito de aplicación del Tratado.
- b) Resolver los casos en que la doble imposición surja con motivo de la doble residencia.
- c) Resolver los casos en que la doble imposición surja con motivo de gravar en el Estado de residencia y en el Estado donde se encuentre la fuente de riqueza.

Generalmente, los convenios no se preocupan de las legislaciones internas respecto a la residencia y el domicilio. No obstante, establecen como residente a toda persona que en virtud de la legislación interna está sujeta a imposición en razón a su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, pero excluye del término “residente” a las personas que están gravadas exclusivamente en función a la fuente de riqueza o al patrimonio que tengan en el otro Estado. Por lo que se refiere a las personas físicas la definición pretende cubrir las diversas formas de vinculación personal con un Estado, estableciendo los criterios para resolver su situación cuando sean residente de ambos Estados Contratantes.

Artículo Quinto. Pretende dar una definición de lo que debe entenderse por “establecimiento permanente” para efectos del convenio.

Respecto a este tema, nuestra legislación contiene los mismos conceptos, por lo que no vale la pena abundar en ellos. Los artículos 2 y 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta son prácticamente una copia del artículo 5 del Modelo de la OCDE.

Solamente vale la pena resaltar dos aspectos:

- a) Las sedes de dirección se consideran en el Modelo como establecimientos permanentes, puesto que no necesariamente tiene que ser una oficina. Sin

²⁶ A las reglas de desempate para resolver doble residencia se les denomina “Tie breaking rules”.

embargo, si la legislación de los Estados Contratantes no distingue los conceptos de “sede de dirección” y de “oficina”, la expresión “sede de dirección” puede omitirse en el respectivo Convenio.

- b) Respecto al tema de control de sociedades distintos modelos se precisa que el hecho de que una sociedad residente de un Estado Contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado Contratante, o que realice actividades en este otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí, a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

Sin embargo, existen reglas especiales para establecimiento permanente. Un ejemplo es el primer Tratado celebrado con Canadá, en el que se precisa que existe establecimiento permanente si una empresa aseguradora recauda primas en el territorio del otro Estado contratante, o si asegura riesgos situados en él por medio de un representante que sea su empleado o que realice actividades en este otro Estado. Este supuesto está previsto en el Modelo de las Naciones Unidas y nuestra legislación no prevé en forma específica esta situación. Por su parte, en el Modelo de la OCDE no consideró oportuno insertar esta disposición (aunque si se prevé en los comentarios) porque depende de la situación de hecho y de derecho existente en los Estados Contratantes.

Artículo Sexto. El Convenio de la OCDE sugiere que los ingresos provenientes del arrendamiento de un inmueble sean gravados por el estado contratante en donde se encuentre situado el bien en cuestión. Sin embargo, en este artículo el modelo de la OCDE si hace una remisión a la legislación doméstica de los Estados Contratantes, toda vez que, se entenderá por inmueble lo que la legislación del estado residente defina como tal.

En este sentido, la Ley del Impuesto sobre la Renta considera que tratándose de ingresos por otorgar el uso o goce temporal de un inmueble, la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el inmueble esté ubicado en México, siendo el gravamen general del 25%, sobre el ingreso obtenido, sin deducción alguna de acuerdo a lo señalado por el artículo 186 de la Ley de la materia.

Artículo Séptimo. De acuerdo a lo establecido por el convenio de la OCDE, las utilidades generadas por una empresa residente en un Estado contratante, solamente pueden ser gravadas por dicho Estado contratante, a menos que la empresa realice actividades en el otro Estado contratante por conducto de un establecimiento

permanente, caso en el cual, las utilidades atribuibles a dicho establecimiento permanente puede gravarlas el Estado contratante en que éste se encuentre situado.

Por otro lado, no obstante, según el modelo de convenio sugerido por la Organización de las Naciones Unidas, el Estado contratante donde se encuentre ubicado el establecimiento permanente también puede gravar los ingresos provenientes de ventas realizadas en su territorio por la empresa principal, de bienes o servicios iguales o similares a los vendidos por el establecimiento permanente.

Ambos organismos, sugieren que la base gravable de un establecimiento permanente se compute de igual manera que aquella atribuible a una empresa distinta que realiza operaciones similares en el país contratante donde se encuentra situado el establecimiento permanente.

Sin embargo, en materia de gastos deducibles, mientras el modelo de la OCDE sugiere que se permita la deducción de todos aquellos en que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente, el modelo de la ONU sugiere que no se consideren deducibles los pagos de regalías u honorarios que realice el establecimiento permanente a alguna empresa relacionada.

En este contexto, los dos organismos aceptan la posibilidad de que una empresa de un Estado contratante determine la base gravable de sus establecimientos permanentes situados en otros estados contratantes, mediante un prorrateo de la utilidad gravable total de la empresa, a reserva de que el método de reparto sea acorde con los principios antes señalados.

Se previene que no deben imputarse ingresos gravables a un establecimiento permanente por el simple hecho de que éste compre bienes para la empresa principal.

En México, la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone que el resultado fiscal de un establecimiento permanente se compute de igual manera que el de una sociedad residente en el país, siguiendo los lineamientos del modelo de la OCDE, con la única excepción que no permite la deducción de remesas que se hagan a la oficina central o a otros establecimientos domiciliados fuera del país, por concepto de regalías u honorarios.

Artículo Octavo. El modelo de la OCDE sugiere que las utilidades de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional e inclusive de barcos dedicados al transporte

por aguas interiores, sean objeto de impuesto sobre la renta en el estado contratante en que se encuentre la sede de la dirección efectiva de la empresa. Se agrega que si la dirección de la empresa se encuentra a bordo de un buque, se considerará que dicha sede se encuentra en el estado contratante donde esté el puerto base del barco y a falta de éste, en el estado contratante en que resida la persona que explote la embarcación.

En nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta no existen disposiciones que prevean cómo gravar las utilidades de buques en tráfico internacional, habiendo celebrado nuestro país Tratados para evitar la doble imposición sobre los ingresos provenientes de barcos y aeronaves con otros Estados.

Sin embargo, si la empresa que opere las embarcaciones marítimas o aéreas lo hiciera a través de un establecimiento permanente, sus utilidades se gravarían como tales. Por otra parte, tratándose de establecimientos permanentes en México de empresas residentes en el extranjero que se dediquen al aerotransporte internacional, en lugar de las deducciones autorizadas por la Ley de la materia, deducirán la parte proporcional del gasto promedio que haya tenido la empresa en todas sus operaciones; determinándose el concepto de gasto promedio como el cociente de dividir la utilidad de la empresa entre los ingresos de la misma, restándose dicho cociente de la unidad.

Artículo Noveno. Este artículo regula los ajustes fiscales que deben efectuarse cuando una empresa residente en un Estado contratante participa 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 y las transacciones celebradas entre las dos empresas no se realizan en las mismas condiciones como si fueran empresas independientes.

Acordemente, el otro Estado contratante debe efectuar los ajustes necesarios para no gravar utilidades a la empresa situada en su territorio, que de haberse realizado la transacción como si fueran empresas independientes, se habrían realizado en la empresa domiciliada en el otro Estado contratante.

Respecto del tema, la Ley del Impuesto sobre la Renta contiene disposiciones muy elementales para solucionar problemas de este tipo, señalando que las autoridades fiscales pueden determinar presuntivamente el precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en otro tipo de operaciones, cuando se trate de importación o exportación de bienes o servicios, o en general de pagos al extranjero.

Artículo Décimo. El modelo en esta disposición establece como regla general, que los dividendos sean gravados por el estado donde reside el receptor de los mismos, sin perjuicio de que también sean gravados por el estado en donde se encuentra ubicada la sociedad que los paga. En estos casos, se sugiere un gravamen de 5% del dividendo bruto si el accionista posee directamente cuando menos el 25% del capital de la sociedad pagadora de los dividendos y una tasa de 15% en los demás casos. Estas tasas son las adoptadas por la mayoría de los países que cuentan con Tratados para evitar la doble imposición.

Las disposiciones anteriores, no son aplicables cuando el beneficiario de los dividendos es un establecimiento permanente de un residente en el otro Estado contratante, caso en el cual, se gravarán en el Estado contratante en donde se encuentre el establecimiento permanente.

Los dividendos pagados por sociedades residentes en México no causan Impuesto sobre la Renta a cargo de los accionistas que los reciben, siendo uno de los pocos países que conceden este tipo de incentivos a la inversión. Solamente existe un gravamen del 28% que causa la sociedad cuando distribuye dividendos provenientes de utilidades que previamente no causaron el Impuesto sobre la Renta corporativo.

Por otro lado, la Ley del Impuesto sobre la Renta grava los dividendos percibidos por personas físicas o morales residentes en el país pagados por empresas residentes en el extranjero, permitiendo el acrecentamiento del impuesto que se hubiese pagado en el país en que resida la empresa que distribuyó el dividendo.

Artículo Décimo Primero. Regula los ingresos por intereses, entendiéndose por tales los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o participación en las utilidades del deudor, incluyendo los productos de créditos otorgados al sector público, bonos u obligaciones; sin embargo, las penas por mora no se reputan como intereses para estos propósitos.

En este contexto, los intereses se consideran provenientes de un Estado contratante cuando el deudor es el propio Estado o un residente del mismo. De igual manera, si el deudor de los intereses es un establecimiento permanente situado en un Estado contratante, perteneciente a un residente del otro Estado, los mismos se consideran que provienen del país donde está situado el establecimiento permanente.

Adicionalmente, los intereses pagados por 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.

Lo anteriormente señalado, no es aplicable si el receptor de los intereses es un establecimiento permanente de un residente del otro Estado contratante, situado en el mismo Estado contratante que el pagador de los mismos, en cuyo caso esos ingresos son gravables en el país donde se encuentra situado el establecimiento permanente y el pagador de los intereses.

Cuando por relaciones especiales entre deudor y acreedor o de terceras personas relacionadas con ambos, los intereses causados exceden de los que se hubieran pactado, el exceso puede ser gravado por cada Estado contratante, en los términos de la legislación respectiva.

Por su parte, la Ley del Impuesto sobre la Renta grava los intereses pagados a residentes en el extranjero, producto de capitales invertidos en el país, a tasas diferenciadas al 10% en caso de intereses pagados a entidades de financiamiento, Bancos extranjeros y entidades que coloquen capital que provenga de títulos de créditos emitidos en el extranjero en el gran público inversionista siempre que estas personas estén registradas en el Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondos de pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión del extranjero que proporcionen la información que el Servicio de Administración Tributaria les requiera registrados en México, 4.9% en caso de intereses pagados a residentes en el extranjero provenientes de títulos colocados entre el gran público inversionista, siempre que se cumpla con ciertos requisitos de 28% en los demás casos. En este sentido, la tasa de gravamen impuesta en el estado fuente, a nivel internacional, varía entre 10% y 15%, aproximadamente.

Artículo Décimo Segundo. Para los fines del presente artículo, tanto la OCDE como la ONU definen a las regalías como las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas, de una patente, marca comercial, dibujo, modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, así como por el uso de un equipo industrial, comercial o científico y por las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.²⁷

²⁷ El modelo de la Organización de las Naciones Unidas agrega en el concepto de regalías las cintas para difusión para radio o televisión.

El Modelo de convenio de la OCDE y de la ONU, sugiere que los ingresos por regalías percibidos por un residente en un estado contratante, provenientes de otro estado contratante sean gravadas en el país de residencia del beneficiario efectivo de los ingresos. No obstante lo anterior, esta regla no sería aplicable si el beneficiario de la regalía tiene un establecimiento permanente en el otro Estado contratante, al cual están vinculados los derechos de los que proviene la regalía, caso en el cual los ingresos se gravarán en el Estado en donde se encuentra ubicada la fuente del ingreso.

Adicionalmente, el modelo de convenio sugerido por la ONU permite gravar los ingresos por regalías en el país de donde proceden los mismos, siempre que el receptor sea el propietario beneficiario de las regalías, a una tasa que deberá ser acordada entre los Estados contratantes.

Además, debemos mencionar que cuando por relaciones especiales existentes entre el usuario de los bienes y el beneficiario efectivo de las regalías o por relaciones que uno u otro mantengan con terceros, las regalías que se cubren excedan a las que se hubieran pagado de no existir dicha relación, el exceso puede gravarse de acuerdo a las leyes de los estados contratantes.

A diferencia del Modelo Convenio de la OCDE, el modelo de tratado de la ONU menciona que las regalías se considerarán provenientes de un Estado contratante cuando usuario sea el propio Estado o un residente del mismo. Por otra parte, menciona que cuando el deudor de la regalía tenga en el otro Estado contratante un establecimiento permanente que absorba los gastos correspondientes, las regalías se considerarán provenientes del Estado en donde se encuentra ubicado el establecimiento permanente.

En este sentido, siendo acorde con el Modelo de Tratado sugerido por la ONU, la Ley del Impuesto sobre la Renta grava los pagos efectuados a residentes al extranjero, cuando los bienes o derechos por los cuales se cubran las regalías se aprovechen en el país; presumiéndose (*iuris tantum*) que así sucede cuando las regalías las paga un residente en el México.

Las tasas de impuesto sobre la renta aplicables son de acuerdo al artículo 200 de la Ley que regula ese impuesto:

- a) 5% en caso de que se trate de regalías pagadas por el uso o goce temporal de carros ferrocarriles.

- b) 25% sin deducción alguna, tratándose de ingresos distintos a los mencionados en el inciso a) anterior originados por regalías, asistencia técnica o publicidad con fuente de riqueza²⁸ en México.

Las tasas internacionales aplicables a este tipo de pagos, en países signantes de tratados para evitar la doble imposición, van del 10% al 15% generalmente.

Artículo Décimo Tercero. Esta disposición regula las ganancias de capital. En este sentido, la OCDE y la ONU, sugieren gravar las ganancias derivadas de la enajenación de muebles o inmuebles en el Estado contratante en que éstos se encuentran ubicados. Asimismo, ambas coinciden en gravar la utilidad proveniente de la enajenación de buques o aeronaves en el país en donde esté situada la sede de la administración efectiva de la empresa.

Por su parte, la ONU especifica que tratándose de acciones de empresas cuyo activo consista básicamente en bienes inmuebles ubicados en el otro estado contratante, así como de acciones que representan más de un predeterminado porcentaje del capital de cualquier otra sociedad, la ganancia derivada de la enajenación de las mismas puede ser gravada, respectivamente, en el Estado contratante en donde los inmuebles estén situados o donde la sociedad resida.

En este contexto, debemos precisar que la Ley del Impuesto sobre la Renta no define el término “ganancias de capital”. Sin embargo, en su título V (residentes en el extranjero) grava la ganancia en la enajenación de inmuebles y de acciones y títulos valor cuando los primeros se encuentran ubicados en el país y los segundos son emitidos por residentes en México, sin que en el caso de acciones importe el porcentaje de capital que se posea de la empresa emisora²⁹.

Artículo Décimo Cuarto. Este artículo fue derogado del Modelo de la OCDE el 2 de abril del 2000, fundamentalmente por las similitudes que existían entre esta disposición y el artículo 7 (beneficios empresariales). Sin embargo, mencionaremos lo que el Modelo de Convenio de la OCDE sugería respecto a que los ingresos que obtuviese un residente de un Estado contratante, producto de la prestación de servicios profesionales y de actividades de naturaleza independiente, podrían ser gravadas en el Estado de residencia, a menos que dicho profesional tenga un lugar fijo para el ejercicio de sus

28 Se considera que existe fuente en México cuando los derechos o bienes por los que se pagan regalías se aprovechen en el país.

29 CRF Artículo 190 de la Ley del ISR.

actividades en el otro Estado contratante, caso en el cual, los ingresos imputables a dicho sitio podrían gravarse en este otro Estado.

Por su parte, el modelo de convenio de la ONU, agrega dos hipótesis bajo las cuales los ingresos de un profesional pueden ser gravadas en el otro Estado contratante del cual no es residente el prestador del servicio, a saber:

- a) Si su estancia en el otro Estado contratante es por un período de 183 días, consecutivos o no, durante un año fiscal y
- b) Si la remuneración es pagada por un residente de este otro Estado contratante y excede en el año fiscal de un determinado porcentaje de sus ingresos, mismo que será fijado por las partes.

En este aspecto, la Ley del Impuesto sobre la Renta grava estos ingresos si en el país se prestaron los servicios, presumiéndose que en el mismo fueron prestados la totalidad de los servicios, a menos que se pruebe lo contrario. Consecuentemente, las disposiciones de nuestra ley están más orientadas hacia lo planteado por el modelo de la ONU.

Artículo Décimo Quinto. Esta disposición establece que los sueldos, salarios y percepciones asimilables a éstos, obtenidos por un residente de un estado contratante sólo pueden ser gravados por este Estado, a menos que el trabajo se lleve a cabo en el otro Estado contratante caso en el cual pueden someterse a impuesto en este otro Estado.

Sin embargo, dichas remuneraciones por trabajos desarrollados en el otro Estado contratante sólo pueden gravarse en el Estado de residencia del prestador del servicio si el asalariado no permanece en el otro Estado contratante más de 183 días consecutivos, durante un año fiscal. Por tal motivo, se refiere a si las remuneraciones son pagadas por un patrón no residente de este otro Estado; o si las mismas no son absorbidas por un establecimiento permanente que el patrón tenga en este otro Estado contratante.

Por su parte, la Ley del Impuesto sobre la Renta en términos generales prevé los lineamientos sugeridos por el Modelo de la OCDE, sujetando a gravamen a los ingresos por sueldos percibidos por un residente en el extranjero cuando los mismos se prestan en México. No obstante, exceptúa del tributo a los ingresos por sueldos recibidos por un individuo no residente en México cuando son pagados por un residente en el extranjero que no tenga establecimiento permanente en el país, o que teniéndolo, el trabajo no esté

relacionado con ese establecimiento permanente, y no permanezca más de 183 días consecutivos en un periodo de 12 meses.

Artículo Décimo Sexto. Se trata de remuneraciones pagadas por una sociedad residente en un Estado contratante a un individuo residente del otro Estado contratante, en ese caso, sólo pueden someterse a imposición en el Estado donde reside la sociedad pagadora de las mismas.

Por otra parte, respecto de este tema la Ley del Impuesto sobre la Renta observa lo sugerido por el Modelo de la OCDE, gravando en México este tipo de ingresos cuando son percibidos por individuos residentes de otros estados y pagados por sociedades mexicanas.

Artículo Décimo Séptimo. Se refiere a los ingresos obtenidos por un artista del espectáculo o un deportista residente de un estado contratante, por actividades personales desarrolladas en el otro estado contratante, estableciendo que estas pueden ser gravadas por el país en donde se desarrollan dichas actividades.

La Ley del Impuesto sobre la Renta sigue los lineamientos sugeridos por el Modelo, gravando en el país los ingresos obtenidos por espectáculos que se presentan en el mismo.

Artículo Décimo Octavo.- En este artículo sugiere la OCDE que las pensiones pagadas a un residente de un Estado contratante, por razones de un empleo anterior, sólo pueden ser gravadas en el Estado donde el pensionado resida.

La ONU complementando lo anterior, señala dos variantes alternas; la primera relativa a la posibilidad de gravar dichas pensiones en el otro Estado contratante si quien las paga es un residente de este otro Estado; y la segunda variante relativa a la posibilidad de gravar en el Estado de la fuente las pensiones que provengan de instituciones públicas de seguridad social del Estado que las cubre.

Por el contrario, la Ley del Impuesto sobre la Renta es benevolente en este sentido, al contener diversas exenciones para las personas físicas residentes en México, cuando reciben pagos por jubilaciones o pensiones, incluyendo prestaciones de seguridad social otorgadas por instituciones públicas. Además, debemos precisar que éste ordenamiento no grava los pagos a residentes en el extranjero por los conceptos de referencia.

Artículo Décimo Noveno. La disposición en comento, prevé que las remuneraciones pagadas por un Estado contratante, excepto las pensiones, sólo pueden ser gravadas por dicho Estado, pudiendo ser gravadas por el otro Estado contratante, únicamente si la persona física que las recibe reside en este otro Estado y posee la nacionalidad del mismo o ha adquirido la calidad de residente solamente para prestar los servicios.

Ahora bien, tratándose de pensiones pagadas con motivo de servicios pasados prestados a un Estado contratante sólo pueden ser gravadas por este Estado, a menos, que quien las reciba sea nacional y residente del otro Estado contratante, caso en el cual, éste puede gravar dichas pensiones.

No es óbice lo anterior, para que la Ley del Impuesto sobre la Renta vaya más allá de lo sugerido, al no gravar en México los ingresos percibidos por diversos ciudadanos extranjeros, empleados de países extranjeros y que residen en el país.

Artículo Vigésimo. Este artículo sugiere que las cantidades percibidas por un estudiante para cubrir sus gastos de manutención y escolaridad, no sean gravadas en el Estado en que la persona resida, cuando provengan del otro Estado contratante de donde era residente.

Por su parte, la Ley del Impuesto sobre la Renta no es tan específica sobre este particular y sólo exime expresamente del gravamen los donativos que perciben los hijos de sus padres, sin señalar que sean para sus estudios, no así los percibidos de otros terceros que quedarían gravados en los términos del capítulo de otros ingresos percibidos por las personas físicas residentes en el país. Asimismo, debemos señalar, la citada ley no grava estos ingresos cuando provienen de México, y son recibidos por residentes en el extranjero.

Artículo Vigésimo Primero. El Modelo de la OCDE en este precepto sugiere que cualquier otro tipo de ingreso, diferente de los tratados en los capítulos anteriores, sólo pueden ser gravados en el Estado de residencia del receptor de los mismos. En contraste, el Modelo de tratado de la ONU deja abierta la posibilidad de que cualquier otro tipo de ingreso diverso pueda ser también gravado en el Estado contratante, fuente de dicho ingreso.

En este sentido, la Ley del Impuesto sobre la Renta observa en términos generales lo sugerido por el Modelo Convenio de la OCDE, excepto en el caso de premios obtenidos en México por residentes en el extranjero, producto de rifas, loterías o sorteos, en cuyo

caso se gravan en nuestro país, por considerar que la fuente de riqueza se encuentra en México, cuando el premio es pagado aquí.

Artículo Vigésimo Segundo. Este artículo se refiere sólo a los impuestos sobre el patrimonio, con exclusión de los impuestos sobre sucesiones, donaciones y transmisiones.

Los impuestos sobre el patrimonio a que se aplica este artículo son entre otros, los que gravan:

- a) El patrimonio o una parte del mismo (bienes muebles e inmuebles, etc.).
- b) El patrimonio constituido por los bienes de un establecimiento permanente.
- c) La ganancia derivada de la enajenación de bienes muebles o inmuebles.
- d) La Plusvalía.

Por otra parte, de acuerdo al Modelo los barcos y los aviones utilizados en tráfico internacional sólo pueden gravarse con impuestos sobre el capital en el Estado en que resida la sede de dirección efectiva de la empresa.

Asimismo, este artículo nos indica que todos los demás elementos del patrimonio de un residente de un Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

De lo anterior, se advierte que el abrogado impuesto al activo, no contravenía a lo dispuesto por los Tratados para Evitar la Doble Imposición.

Además, debemos señalar que si como consecuencia de la aplicación de este artículo a los bienes muebles dados en uso o goce, subsiste una doble imposición a causa de las disparidades entre las legislaciones internas, los Estados interesados podrán recurrir al procedimiento amistoso o a negociaciones bilaterales.

Es importante establecer que de la base del impuesto se pueden deducir deudas; sin embargo, esta deducción no fue incluida en el artículo por ser difícil encontrar una solución común. En este aspecto, un problema se presentaría cuando el contribuyente y el acreedor no fuesen residentes de alguno de los Estados contratantes.

Adicionalmente, las deudas de una empresa de un Estado contratante relativas a un residente del otro Estado Contratante son deducibles para la determinación del patrimonio imponible de esta empresa en las mismas condiciones que si se hubiera contraído con un residente del primer Estado.

Artículo Vigésimo Tercero A y Vigésimo Tercero B. Para evitar la doble imposición, existen distintos métodos, de los cuales acepta la OCDE los siguientes:

1. Métodos para atenuar o reducir la doble imposición internacional, que son:

- a) Método de deducción.
- b) Método de reducción del impuesto.
- c) Diferimiento del impuesto.
- d) Crédito por inversión.

2. Métodos para evitar la doble imposición internacional, que son:

- a) Método de exoneración o exención.
 - (i) Integral
 - (ii) Con progresividad
- b) Método del crédito o imputación (integral u ordinaria)
 - (i) Crédito directo.
 - (ii) Crédito indirecto
 - (iii) Crédito por impuesto exonerado.

De acuerdo con los tratados de la OCDE, los métodos generalmente utilizados son el de exención con progresividad y el de acreditamiento o imputación ordinaria.

Cada Estado Contratante es libre de elegir el método a utilizar. A continuación explicaremos brevemente algunos de esos métodos.

a) Método de Exención o Exoneración.

La exención o exoneración, se define como el método por el cual el Estado del domicilio o residencia, renuncia a gravar las rentas procedentes del país de la fuente, es decir, excluye de la base imponible las rentas que sus residentes obtienen en el extranjero.

Para diferenciar este método del de imputación o crédito, algunos autores señalan que mientras el de exención actúa sobre la base imponible, el de imputación opera sobre las tasas o alícuotas impositivas.

En este sentido, uno de los ejemplos clásicos de la aplicación universal de este método, es la cláusula que se establece normalmente en las legislaciones fiscales internas de los Estados, en cuanto a la exoneración del impuesto sobre la renta de los funcionarios, diplomáticos y extranjeros, sobre una base de reciprocidad³⁰.

La exención o exoneración logra la igualdad de los contribuyentes en el país de la fuente, pero no en el país de residencia del inversor.

Es por este motivo, que este método es una de las fórmulas sugeridas en el modelo de la OCDE para ser incorporadas en los tratados bilaterales de sus países miembros. Asimismo, los países en desarrollo consideran que es la mejor solución para estimular las inversiones en sus territorios, por ser la menos onerosa para los inversionistas. Por su parte, los países industrializados entienden que este método, adoptado unilateralmente, es contrario al principio de la neutralidad fiscal en cuanto al lugar de la inversión.

Se identifican normalmente, dos clases o formas de aplicación de este método:

- a) exención o exoneración integral

- b) exención o exoneración con progresividad

³⁰ Esto sucede en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

La exención integral se produce cuando el Estado de residencia, entre otros casos, prescinde por completo de las rentas procedentes del país de origen.

Por otra parte, el método de la exención con progresividad, supone que el Estado de residencia toma en cuenta las rentas procedentes del país de la fuente, pero únicamente para calcular el tipo impositivo que corresponde a la renta total.

Es así, que una vez calculado el tipo impositivo, se aplica a las rentas obtenidas en el país de residencia y no a las procedentes del país extranjero o de la fuente. Cabe agregar, que el modelo de la OCDE al referirse al método de exención como fórmula para evitar la doble imposición, recomienda únicamente el de exención con progresividad.

b) Método del crédito o imputación.

Este método, puede combinarse en la admisión o deducción de las pérdidas sufridas en el país de la fuente, en cuyo caso debe permitirse, cuando se obtengan beneficios, la reducción de la exención en los años siguientes hasta absorber la pérdida antes deducida.

Una consecuencia natural de la aplicación de este método es que cuando el tipo de impuesto percibido en el Estado de la fuente, es menos elevado que el aplicado en el país de residencia, el contribuyente resulte favorecido en relación al que posea una renta idéntica pero que proceda en su totalidad del Estado de residencia. En cambio si el tipo de impuesto exigido en el Estado de la fuente es más elevado que el aplicado en el país de residencia, el contribuyente resultará perjudicado con el sistema de exención con progresividad y favorecido con el sistema de exención integral.

En este sentido, este sistema se puede definir como el método por el cual el Estado de residencia grava la totalidad de la renta mundial, pero imputa o deduce y/o acredita los impuestos pagados en el extranjero. Asimismo, se puede señalar que a través de este método, el país de residencia considera los impuestos extranjeros como si hubiesen sido percibidos por el país del inversor.

Además, debemos mencionar que también existen dos formas de aplicación de este método:

- (i) Imputación integral. Se imputa el impuesto extranjero sin limitación alguna, de modo que si resulta superior al nacional se puede pedir la devolución en el país de residencia.
- (ii) Imputación ordinaria. Se imputa el impuesto extranjero pero hasta el límite del impuesto nacional sobre las rentas obtenidas en el extranjero. Este es el sistema sugerido por el modelo OCDE y es por otra parte el que se aplica normalmente, tanto a nivel de medidas unilaterales como fórmula recogida en los Tratados fiscales.

Adicionalmente, existen otras reglas que debe tomar en consideración:

- a. Créditos por país o general. En relación con la regla o cláusula del “crédito de impuesto” existe la posibilidad de que el crédito se compute por país (*per country limitation*) o en general (*overall limitation*).
- b. Crédito Directo. A través de este método, el país de residencia permite el crédito del impuesto pagado en el país de la fuente sobre los pagos recibidos del país de la fuente.
- c. Crédito Indirecto. Por este método, se permite que un contribuyente que tenga por lo menos un porcentaje dado del capital accionario de una sociedad extranjera, que reciba dividendos de una filial en el extranjero, pueda acreditar también los impuestos pagados por la sociedad extranjera sobre los beneficios con cargo a los cuales los dividendos han sido distribuidos. Por ello, este método se trata de una forma de crédito impositivo atribuido a los accionistas, no a las sociedades; lo que ocasiona que se considere indirecto³¹.
- d. Crédito por impuesto exonerado. Este método, privilegia el crédito de impuestos admitido en el país de residencia, el cual, se aplicará no sólo a los impuestos efectivamente pagados sobre la renta en el país de la fuente, sino también a los que la empresa dejó de pagar en dicho país por razón de exoneraciones o franquicias concedidas por el país de la fuente.

31 Se permite el crédito directo a las sociedades mientras que el crédito indirecto es exclusivamente para los accionistas.

Los países en desarrollo han manifestado preocupación, ya que algunos países industrializados no lo aceptan; sin embargo, el modelo de la OCDE no impide esta posibilidad.

Finalmente, debemos señalar que al aplicar el artículo 23-A, varios Estados Contratantes consideran las pérdidas sufridas en el otro Estado de la misma manera que las rentas procedentes de este Estado; como Estado de la residencia, no conceden deducción por pérdidas sufridas referentes a bienes inmuebles o establecimiento permanente situados en el otro Estado.

Tomando en cuenta que este otro Estado permite la traslación de tal pérdida, el contribuyente no sufrirá perjuicio en el sentido de que sólo se le impide solicitar una doble deducción por la misma pérdida. No es óbice lo anterior para que algunos Estados, como el de residencia, admitan a título de deducción de la renta que ellos gravan una pérdida sufrida en el otro Estado. En tal caso, el Estado de residencia deberá quedar en la libertad de restringir la exención que acuerda, con arreglo al párrafo 1 del artículo 23-A del Modelo Convenio, a los beneficios o rentas obtenidos ulteriormente en el otro Estado, deduciendo de esos beneficios o rentas subsiguientes el importe de las pérdidas anteriores que el contribuyente puede trasladar en ese último Estado.

Como la solución depende primeramente de la legislación interna de los Estados Contratantes y como las legislaciones de los países Miembros de la OCDE presentan diferencias sustanciales, no puede proponerse una solución válida en el mismo artículo; si lo consideran necesario, los Estados Contratantes son libres de matizar el punto mencionado anteriormente y los restantes problemas unidos al régimen de las pérdidas en las negociaciones bilaterales, bien en el artículo mismo, bien por vía de acuerdo amistoso³².

El Artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en México, sigue el método del acreditamiento o imputación ordinaria.

Artículo Vigésimo Cuarto. Este artículo establece que en materia fiscal están prohibidas la discriminación por razón de nacionalidad, y que a condición de reciprocidad, los nacionales de un Estado Contratante no pueden recibir en el otro Estado Contratante un trato menos favorable que el que se aplica a los nacionales de este último Estado que se encuentren en las mismas condiciones.

32 Procedimiento previsto por el artículo 25 del Modelo de la OCDE.

Por lo anterior, todos los nacionales de un Estado Contratante tienen el derecho de invocar, frente al otro Estado Contratante, el beneficio de esta disposición.

Además, debemos indicar que si un Estado Contratante, al conceder exenciones por cualquier razón, distingue entre nacionales residentes y no residentes de su propio territorio, este Estado no está obligado a otorgar a los nacionales del otro Estado no residentes de su territorio el trato reservado para sus nacionales residentes, pero debe concederles el mismo régimen del que se benefician los nacionales no residentes.

Igualmente, la disposición que nos ocupa no obliga a un Estado conceder ventajas fiscales especiales a sus propios organismos o servicios públicos, en razón de su naturaleza, o a extender estos privilegios a los organismos y servicios públicos del otro Estado contratante.

Asimismo, la disposición de referencia prevé que si una empresa de un Estado A puede solicitar normalmente para el establecimiento permanente que posee en el Estado B la aplicación de las disposiciones del Convenio suscrito entre estos dos Estados A y B, no puede en cambio, en el supuesto de que este establecimiento permanente obtuviese rentas de un tercer Estado C, invocar en favor de este establecimiento la aplicación de las disposiciones del Convenio entre los Estados B y C, ya que aquella no es residente de ninguno de estos dos Estados. Lo anterior es conocido como el principio de la relatividad de los acuerdos, según el cual, éstos no surten efecto más que entre los Estados Contratantes.

Además, tampoco la misma empresa podrá invocar, la cláusula llamada de nación más favorecida estipulada en un tratado o acuerdo concluido entre los Estados A y B. En efecto, es normal que tal cláusula no se aplique en el caso de convenios de doble imposición, ya que éstos se basan en el principio de reciprocidad. Debe observarse, sin embargo, que ciertos Estados, en los convenios de doble imposición que han suscrito, prevén la posibilidad de aplicar estas normas “en casos especiales” a los establecimientos permanentes de empresas de un tercer Estado.

Por su parte, el párrafo 5 tiende a evitar una forma particular de discriminación resultante del hecho de que en ciertos países la deducción de intereses, regalías y otros gastos, aceptada sin reservas cuando el beneficiario es un residente, por el contrario, está limitada e incluso prohibida cuando este último no es residente. Sin embargo, los

Estados Contratantes en sus convenios bilaterales podrán modificar esta disposición para evitar que sea utilizada con fines de evasión fiscal³³.

Artículo Vigésimo Quinto. En general el procedimiento amistoso, obedece al interés de los Estados Contratantes de no caer en litigios que serían de por sí complicados y desgastantes.

La idea consiste en subsanar todas las omisiones o situaciones no previstas en el tratado y que afecten a algún contribuyente, mediante el intercambio de opiniones de las autoridades competentes de los Estados Contratantes³⁴.

Artículo Vigésimo Sexto. Se prevé la inclusión en un Convenio para evitar la doble imposición de disposiciones referentes a la cooperación entre las administraciones fiscales de los Estados contratantes para el cobro de contribuciones. En primer lugar, parece necesario acordar una asistencia administrativa para determinar los hechos que exigen la aplicación de las reglas del convenio. Por otro lado, y dada la internacionalización creciente de las relaciones económicas, los Estados Contratantes tienen cada vez más interés en proceder a intercambios de información que permitan aplicar la legislación fiscal interna, incluso en el caso de que no se trate de la aplicación concreta de un artículo del Convenio.

En consecuencia, el presente artículo contiene las reglas según las cuales las informaciones podrán ser intercambiadas en su más amplia extensión con el fin de establecer las bases adecuadas para la aplicación de la legislación interna de los Estados Contratantes relativa a los impuestos comprendidos en el Convenio.

En nuestra opinión, este artículo no se refiere a la asistencia administrativa para la recaudación de los impuestos. Sin embargo, este tema comúnmente es objeto de un acuerdo distinto, bilateral o multilateral entre los Estados Contratantes; de hecho en el artículo 27 del Modelo se incluyen normas sobre asistencia para la recaudación de impuestos cuando los Estados consideren preferible este procedimiento. Este tema, será analizado con profundidad en el capítulo 4 de este trabajo, toda vez que es tema fundamental del mismo.

33 Con respecto a la no discriminación, en México se presenta una situación que pudiera ser un problema en el caso de los gastos a prorrata y en las partidas que no se permiten deducir a los establecimientos permanentes (gastos a prorrata, regalías, intereses, comisiones, etc., pagados a la oficina central). Lo anterior es con base en lo comentado en el Artículo 7 (utilidades empresariales) y que según el modelo de la OCDE sí debiera permitirse su deducción y podría representar un trato discriminatorio en relación a otros contribuyentes del mismo Estado Contratante.

34 En la actualización al Modelo de la OCDE de junio de este se prevé la posibilidad de acudir a un procedimiento de arbitraje en caso de acuerdo mutuo.

La regla enunciada en el párrafo 1 de esta disposición permite proceder a un intercambio de información de tres maneras distintas:

- a) Previa petición para un caso específico. Deben agotarse primeramente las fuentes regulares de información previstas por la legislación interna antes de presentar la demanda de información al otro Estado.
- b) Automáticamente, cuando las informaciones sobre una o varias categorías de rentas procedentes de un Estado Contratante y percibidas en el otro Estado Contratante son transmitidas sistemáticamente al otro Estado.
- c) Espontáneamente, como se puede ser cuando un Estado ha obtenido en el curso de determinadas investigaciones datos que supone ofrecen interés para el otro Estado.

Las autoridades competentes de los Estados Contratantes pueden decidir sobre la forma en que habrá de efectuarse el intercambio de información previsto por el Convenio.

En este sentido, si el Estado que recibe la información considera que ésta ofrece interés para fines distintos de los mencionados previamente, este Estado no podrá utilizar tal información para estos otros fines, sino que deberá recurrir a los medios apropiados.

Deben considerarse como de posible obtención, dentro del marco de la práctica administrativa normal, las informaciones de que dispongan las autoridades fiscales o las que puedan obtenerse por aplicación al procedimiento normal de exacción del impuesto, que puede incluir investigaciones especiales o un examen pormenorizado de la contabilidad del contribuyente o de terceras personas cuando las autoridades fiscales procedan a tales investigaciones o a un examen similar para sus propios propósitos.

En otras palabras, el Estado requerido debe recoger la información necesaria para el otro Estado, en las mismas condiciones que si tratase de aplicar sus propias reglas de imposición.

En los casos antes mencionados, el Estado requerido es libre de rehusar el suministro de las informaciones. No obstante, si proporciona los datos solicitados, se mantiene en el marco del acuerdo sobre intercambio de información previsto por el Convenio; en tal caso no podrá hacerse valer que este Estado ha violado la obligación del secreto.

Si la estructura de los sistemas de información de los dos Estados Contratantes es muy diferente, las condiciones señaladas en los incisos a) y b), tendrán por efecto que los Estados Contratantes se suministren mínima información y probablemente nula. En tal caso, los Estados Contratantes pueden juzgar apropiado extender el ámbito de aplicación del intercambio de información.

Además de las limitaciones mencionadas en el párrafo que precede el inciso c), contiene una reserva referente a la comunicación de determinadas informaciones que tienen carácter confidencial. Conviene, no obstante, no dar un sentido demasiado extenso a la noción del secreto de que es objeto de este apartado. Antes de invocar tal disposición, un Estado Contratante deberá apreciar con mesura si los intereses del contribuyente justifican realmente su aplicación, de lo contrario es evidente que una interpretación demasiado amplia de tal cláusula determinaría en muchos casos la ineficacia del intercambio de información previsto en el Convenio.

Una limitante con relación al intercambio de información, es el secreto bancario, ya que sabemos, sea por leyes federales o estatales, la mayoría de los países protegen el secreto bancario.

Artículo Vigésimo Séptimo. Este artículo fue adicionado al Modelo Convenio de la OCDE el 28 de Marzo de 2003³⁵. En este sentido, esta disposición del modelo de la OCDE, provee las reglas bajo las cuales los Países Contratantes³⁶ pueden acordar los lineamientos para proveerse ayuda mutua en la recaudación de impuestos.

No omitimos mencionar, que en algunos Países las Leyes o procedimientos nacionales pueden prohibir o limitar este tipo de ayuda. Es por ello, que durante las negociaciones los Países Contratantes deberán determinar de que forma y hasta que alcance podrán proveer la asistencia al otro País, basándose en varias consideraciones como lo son:

- a) La posición de las Leyes nacionales respecto de la asistencia en el cobro de impuestos de otros países.
- b) Cómo y hasta que grado los sistema de recaudación de impuestos de ambos Países son similares.

35 A través del reporte denominado "The 2002 Update to the Model Tax Convention".

36 A el País que solicite ayuda se denominará "País Solicitante" y el País que otorgue la ayuda "País Solicitado".

- c) Si la asistencia en recaudación de impuestos traerá beneficios a ambos Países.
- d) Si los sistemas de administración tributaria tienen la capacidad de prestar eficientemente dicha asistencia.
- e) Si por materia Constitucional o alguna otra razón serán limitados los impuestos a los cuales aplica el Artículo en comentario.

Es evidente que este artículo sólo se deberá incluir en los Convenios de los Países que concluyan, basándose en los factores anteriormente mencionados, que pueden proveer asistencia en la recaudación de impuestos establecidos en la Legislación del otro País.

Adicionalmente, el numeral que nos ocupa establece una colaboración total. Sin embargo, algunos Países, pueden preferir otorgar una forma más limitada de asistencia en la recaudación, probablemente por que sea la única forma en la que les es posible prestar dicha ayuda.

El caso más común, es cuando un País quiere excluir de la ayuda a los casos en que a las personas solicitantes no les corresponden los beneficios. Para los casos en que se quiera prestar esta asistencia limitada se deberá acordar bilateralmente y redactar esta situación, con las características, a saber:

- (i) Los Países Contratantes deberán prestarse ayuda el uno al otro en la recaudación de impuestos al extremo que sea necesario para asegurar que cualquier excepción o tarifa reducida otorgada en el presente Convenio no podrá ser disfrutada por personas a quienes no les correspondan dichos beneficios. Las autoridades competentes de los Países Contratantes, por mutuo acuerdo, establecerán el procedimiento necesario para aplicar la disposición en comentario.
- (ii) En ningún caso las previsiones del artículo de referencia obligarán a los Países Contratantes a llevar a cabo medidas que vayan en contra del Orden Público y las Leyes de su País o del otro País Contratante.

Es necesario precisar, que existe un principio consistente en que un País Contratante está obligado a asistir al otro País en la recaudación de impuestos acordada, proveído de que las condiciones de dicha asistencia fueron previamente estipuladas.

Además, la asistencia fundamentada en este artículo no está restringida por los artículos 1 y 2 del Modelo que mediante este trabajo analizamos.

Por su parte, la ayuda debe ser proporcionada respecto de reclamaciones de ingresos a un País Contratante por cualquier persona, sea o no residente de cualquiera de los Países Contratantes.

Sin embargo, algunos Países podrán limitar su colaboración para recaudar los impuestos adeudados únicamente por residentes. Para concertar esta limitación sólo es necesario eliminar la referencia al Artículo 1 del Modelo de la OCDE.

Por otra parte, el Artículo 26 del Modelo se refiere al intercambio de información necesaria para la ejecución de este Artículo, la confidencialidad de dicha información estará garantizada. Consecuentemente, las autoridades competentes de los Países Contratantes podrán, de mutuo acuerdo, decidir los detalles de la aplicación práctica de lo establecido en el presente artículo.

El Convenio también debe de establecer cual de los dos Países deberá de cubrir los gastos ocasionados por la asistencia prestada, normalmente los gastos básicos generados por la recaudación los absorbe el País Solicitado, mientras que cualquier gasto extraordinario correrá por cuenta del País Solicitante.

En el Convenio las autoridades competentes de cada País deberán establecer soluciones a situaciones prácticas como:

- a) Después de cuánto tiempo prescribe la exigibilidad de un pago de impuesto.
- b)Cuál será el tipo de cambio que se aplicará cuando sean países con Monedas diferentes.
- c) Como se hará la entrega de la cantidad recaudada al País Solicitante.

El artículo que nos ocupa, también define el término “reclamaciones de ingresos” que se refiere a cualquier cantidad que se adeude por concepto de todos los impuestos establecidos a favor de los Países Contratantes, de sus divisiones políticas o de las autoridades locales, siempre que dichos impuestos no contravengan a lo acordado en el

Convenio, esto incluye intereses, multas o costos por recaudación. Por lo tanto, la asistencia no estará limitada sólo al cobro de los impuestos acordados en el Convenio. Además, con la finalidad de asegurarse de que las autoridades competentes puedan compartir libremente la información necesaria para la aplicación del presente artículo, los Países Contratantes deberán redactar el Convenio de tal modo que las faculte para ello.

No hay prohibiciones estipuladas sobre aplicar las disposiciones convenidas retroactivamente, siempre que la asistencia a estos reclamados se efectúe después de que el Convenio haya entrado en vigor. No obstante lo anterior, los Países Contratantes pueden establecer que el Convenio sea efectivo únicamente para reclamaciones posteriores a la entrada en vigor del Convenio.

Adicionalmente, estipula las condiciones bajo las cuales se debe hacer una solicitud de asistencia en recaudación de impuestos. Las reclamaciones de ingresos deben estar fundamentadas en las Leyes del País Solicitante y adeudadas por una persona que en ese momento no pueda, según las Leyes del País, evitar esta recaudación.

En este contexto, algunas legislaciones permiten la recaudación de las reclamaciones aún cuando existe un derecho de apelación pendiente, sin embargo si el País Solicitado no permite recaudar el impuesto cuando existe una apelación pendiente, este numeral no autoriza al País Solicitado a recaudar dicho impuesto del cual aún está pendiente el derecho de apelación, aunque se puede pactar en contrario por mutuo acuerdo de los Países.

Esta disposición también regula de qué manera se cobrará la reclamación de ingresos del País solicitante, con excepción de prioridades y de la prescripción, el País Solicitado está obligado a recaudar dichos impuestos como si fueran para él.

Es posible que la reclamación no exista en la Legislación del País Solicitado, en este caso el País Solicitante está obligado a darle todos los detalles de dicha reclamación como es: naturaleza del impuesto, sus componentes, fecha de prescripción y los bienes embargables para recuperar la cantidad solicitada, entonces el País Solicitado lo equiparará con el procedimiento de aplicación más parecido en su sistema.

Con el motivo de salvaguardar el derecho de recaudación de los Países Contratantes, este artículo establece la posibilidad de solicitar que se conserve la cantidad adeuda por el impuesto, si es que la reclamación no puede ser recaudada aún por seguir existiendo

derecho de apelación o por que no se haya fundamentado todavía, esta posibilidad sólo existe si el País Solicitado tiene capacidad de tomar medidas de conservación.³⁷

Artículo Vigésimo Octavo. Esta cláusula tiene por finalidad dar a los agentes diplomáticos o funcionarios consulares la garantía de que en virtud de las disposiciones contenidas en los convenios de doble imposición, disfrutarán de un trato favorable al menos como al que tienen derecho conforme al Derecho Internacional o a los acuerdos internacionales de carácter particular.

Al respecto, existen diversas reglas que tienen por objeto aclarar que las disposiciones del Convenio:

- a) No podrán restringir las exenciones, reducciones, créditos u otras deducciones otorgadas por cualquiera de los Estados Contratantes.
- b) No impedirán a un Estado Contratante el gravar los montos incluidos en las rentas de un residente de este Estado respecto de una asociación, de un fideicomiso o de una subsidiaria extranjera controlada, en la que el residente tenga participación.
- c) El convenio no se aplicará a cualquier sociedad, fideicomiso o asociación residente de un Estado Contratante que sea propiedad de una o varias personas que no sean residentes de este Estado o que sea controlada directa o indirectamente por las mismas, cuando el impuesto por las rentas o capital fuera sustancialmente menor al impuesto que hubiera exigido este Estado, si la propiedad fuera de una o varias personas residentes de este Estado.

Artículo Vigésimo Noveno. Algunos convenios de doble imposición precisan los territorios a que se aplican; otros prevén, además, que sus disposiciones puedan extenderse a otros territorios y determinan las condiciones en que puede realizarse esta extensión.

Una cláusula de esta naturaleza, presenta particular interés para los Estados que poseen territorios de ultramar o que asumen las relaciones internacionales de otros Estados o

³⁷ Un ejemplo de estas medidas es la congelación de bienes cuando todavía no existe resolución a la apelación interpuesta, esto con el fin de garantizar que los bienes con los cuales se hará exigible la deuda, seguirán disponibles cuando la recaudación proceda.

territorios, en la medida sobre todo que se prevea que la extensión puede realizarse por intercambio de notas diplomáticas.

Igualmente, presenta interés cuando se trate de extender las disposiciones del Convenio a una parte del territorio de un Estado Contratante a la que, en virtud de una disposición especial, no se aplique el Convenio. En este aspecto, al prever este artículo que la extensión puede efectuarse por cualquier otro procedimiento que esté conforme con las normas constitucionales de los Estados, puede ser aceptado por cualquiera de los países miembros de la OCDE a quien interese esta disposición.

Sin embargo, la única condición previa para que pueda considerarse la extensión de un Convenio a otros Estados o territorios es que éstos perciban impuestos de naturaleza análoga a aquellos a los que se aplica el Convenio.

Adicionalmente, el artículo prevé que el Convenio pueda extenderse en su totalidad o con las modificaciones necesarias; que la extensión produce efectos desde la fecha y en las condiciones que se acuerden por los Estados Contratantes, y, finalmente, que cuando el Convenio sea denunciado por uno de los Estados Contratantes dejará igualmente de aplicarse en todo el Estado o territorio a los que se haya extendido, a menos que los Estados Contratantes hayan acordado lo contrario.

Artículo Trigésimo. Esta disposición se refiere al procedimiento de entrada en vigor y de ratificación, se ha redactado para que puedan incorporarse a los convenios bilaterales y corresponde a las reglas ordinariamente enunciadas en los acuerdos internacionales.

Por ello, puede ser necesario para algunos Estados Contratantes añadir al primer párrafo del Artículo 29 una disposición tendiente a precisar cuáles son las autoridades que deben prestar su acuerdo a la ratificación. Otros Estados Contratantes pueden convenir que el artículo estipule que la entrada en vigor tenga lugar después del cambio de notas que confirmen que cada Estado ha cumplimentado las formalidades precisas para tal entrada en vigor.

Es claro que, los Estados Contratantes son libres de convenir que el Convenio entrará en vigor al final de un determinado período siguiente al intercambio de los instrumentos de ratificación o después de la confirmación de que cada Estado ha cumplido las formalidades necesarias para esta entrada en vigor.

No se ha establecido ninguna regla sobre la fecha en que las disposiciones del Convenio deberán aplicarse, porque estas reglas dependerán en gran medida de la legislación interna de los Estados Contratantes interesados.

Artículo Trigésimo Primero. Este artículo se refiere al procedimiento de denuncia y de cesación de aplicación. Como es pertinente que el Convenio permanezca en vigor por lo menos durante un cierto tiempo, el artículo relativo a la denuncia prevé que el preaviso para denunciarlo sólo puede darse a partir de un determinado año, que ha de fijarse de común acuerdo.

En este contexto, los Estados Contratantes son libres de decidir cual es el primer año dentro del cual pueda darse el preaviso, o también, si lo desean, acordar no fijar ningún año.

Cláusula Final. En general, la cláusula final relativa a la firma, es redactada de acuerdo con las normas constitucionales de los Estados Contratantes.

CAPITULO IV

ASISTENCIA MUTUA

A. Antecedentes.

El reforzamiento de la asistencia mutua como mecanismo de cooperación interestatal administrativa constituye una de las asignaturas pendientes del derecho internacional tributario, a pesar del importante desarrollo y evolución experimentados durante el siglo XX.

En efecto, este desarrollo se ha plasmado fundamentalmente en la firma de convenios internacionales de carácter bilateral basados en Modelos de Convenio que vienen referidos, casi en forma exclusiva, estableciendo mecanismos de delimitación de la competencia tributaria material en función de las distintas categorías de renta.

Sin embargo, los Modelos de Convenio han dejado de lado la regulación de los aspectos procedimentales que permitan asegurar el contenido de dichas normas, que quedan en manos de la competencia absoluta de los Estados en atención al principio de autonomía procedimental.

Ello, no obsta a que dichos Modelos contengan o prevean mecanismos de colaboración inter-administrativa de distinto alcance y naturaleza destinados a garantizar la correcta aplicación del Convenio y de los ordenamientos internos, tales como la comunicación de las modificaciones de los sistemas tributarios de los Estados miembros, la aplicación en el Estado de la fuente de los tipos reducidos previstos para los dividendos, intereses y cánones, el procedimiento amistoso, o el intercambio de información tributaria, como más significativas muestras.

De entre estos, son los procedimientos de intercambio de información con relevancia tributaria los que han tenido desarrollo y consolidación, fundamentalmente como consecuencia de su incorporación en los Modelos de Convenio, tanto de la OCDE como de la ONU³⁸. Asimismo, puede llegarse a la misma conclusión en relación con la asistencia en materia de recaudación tributaria incorporada en 2003 al Modelo de la OCDE en su artículo 27.

³⁸ CFR artículo 26 Convenios de la OCDE y de la ONU.

En efecto, el artículo 26 de los Modelos de Convenio de la OCDE y de la ONU únicamente se refería al intercambio de información, omitiendo cualquier referencia a la asistencia para la recaudación, hasta el 2003, cuando se adicionó el artículo 27 al Modelo de la OCDE.

Así, la asistencia administrativa en materia de recaudación sólo aparecía mencionada en los Comentarios a los Modelos de Convenio (párrafo 3 de los Comentarios al art 26 del Modelo de Convenio de la OCDE), en los que se admitía la posibilidad de reforzar dicha asistencia en materia de recaudación de distintas formas, a saber: bien suscribiendo el Convenio multilateral del Consejo de Europa y la OCDE, o bien de forma bilateral entre los Estados contratantes. El Comentario del Modelo Convenio de la ONU, por su parte, reproducía en la versión de los Comentarios del Modelo de la OCDE de 1963, pero tras la revisión operada en 1999, los Comentarios del Modelo de Convenio de la ONU se ajustan al tenor literal actuar de los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE³⁹.

De este modo, los Modelos de Convenio de la OCDE y de la ONU habían reaccionado de forma diferente a como lo hacían sus antecesores. Los trabajos realizados la Sociedad de Naciones dieron lugar, en cambio, a la formulación de un Modelo específico que abarcaba la colaboración inter-administrativa para asistir en la recaudación de los tributos de otro Estado⁴⁰.

Este trabajo ha sido asumido por la OCDE, que formuló en 1981 un Modelo de Convenio específico dedicado a la asistencia administrativa mutua para la recaudación de deudas tributarias⁴¹, distinto del previsto para la eliminación de la doble imposición internacional. En este contexto, su influencia se ha proyectado en la formulación de mecanismos cooperativos de alcance multilateral, como la elaboración del Convenio de la OCDE y del Consejo de Europa sobre asistencia mutua en materia tributaria de 25 de enero de 1988.

39 Tampoco se menciona la utilidad, conveniencia de dichas cláusulas específicas, o cuestiones a tener en cuenta en relación con la asistencia administrativa para la recaudación tributaria, en las guías para la negociación de Convenios de doble imposición contenidas en el Manual para la negociación de convenios fiscales bilaterales entre Estados desarrollados y en desarrollo publicado por la ONU (ST/ESA/94).

40 (Sociedad de Naciones, Mexico Draft Model bilateral Convention for the Establishment of Reciprocal Administrative Assistance for the Assessment and Collection of Direct Taxes, de 1 de julio de 1943, y London Draft Model Bilateral Convention for the Establishment of Reciprocal Administration Assistance for the Assessment and Collection of Taxes on Income, Property, Estates and Successions de 1946).

41 OCDE Convention Between (State A) and (State B) for Mutual Administrative Assistance in the Recovery of Tax Claims, adoptado el 29 de enero de 1981. Sin embargo, como ya mencionamos en 2003 se incluyó el artículo 27 al Modelo de la OCDE.

1. Motivos por los que no se había incorporado la cláusula de asistencia recaudatoria en los Modelos de Convenio hasta 2003.

La formulación del principio general de la soberanía estatal de alcance territorial se encuentra en la base de las razones que explican la ausencia de dicha cláusula en los Modelos de Convenio, y, por ende, en la mayoría de los Convenios de Doble Imposición.

De acuerdo con dicho principio, la soberanía estatal se opone a que un Estado pueda perseguir la recaudación ejecutiva de sus deudas tributarias en el territorio de otros Estados, pues ello supondría un ejercicio extraterritorial de sus potestades.

En este sentido la naturaleza territorial de las normas tributarias constriñe la utilización de las potestades y facultades otorgadas a los entes públicos para lograr la efectiva satisfacción del tributo a los límites del Estado.

De este modo, las leyes tributarias no pueden aplicarse de forma directa en territorio extranjero, ni puede acudir directamente a los Tribunales de otros Estados para reclamar su ejecución directa, ni está previsto de forma expresa que surtan efectos fuera del mismo, con independencia de la relevancia tributaria que se otorgue a hechos económicos ocurridos fuera de dicho territorio.

Además, la limitación territorial de las medidas recaudatorias ejecutivas sólo puede superarse, pues, mediante el recurso a la habilitación y alteración de las condiciones de ejecución a través de un Convenio Internacional, que establezca la obligación de un Estado de asistir la asistencia solicitada por otro Estado para la recaudación de las deudas tributarias de este último⁴².

En este aspecto, el reforzamiento de la cooperación administrativa internacional a través del establecimiento de instrumentos jurídicos internacionales vinculantes constituye el mecanismo lógico para superar las limitaciones derivadas de la concepción territorial de la soberanía estatal.

No obstante lo anterior, la asistencia en materia de recaudación tributaria encuentra serios obstáculos que, habían determinado la imposibilidad de plasmar esta

42 Al respecto México ya tiene celebrados Tratados en este ámbito con países como Luxemburgo, Rusia e India.

manifestación de la asistencia administrativa en el Modelo de Convenio de la OCDE hasta el 28 de enero de 2003, entre los que cabe mencionar problemas tributarios sustantivos procedimentales que se unen todavía a la percepción de una cierta intrusión extraterritorial derivada de la prestación de asistencia recaudatoria. En el fondo de estas circunstancias, subsistía la ausencia de consenso internacional en torno a la idea de la ‘justicia tributaria’, de los elementos que la integran, así como del proceso debido para aplicarla.

Por ello, la plena competencia en la regulación de los aspectos materiales y procedimentales puede comportar una estructuración diferente de la posición de los particulares y de las facultades, potestades, deberes y privilegios que corresponden a la Administración tributaria en cada Estado, lo que sin duda dificultaba el establecimiento de medidas globales y consensuadas y sugería la búsqueda de respuestas particulares adecuadas a la estructura del ordenamiento tributario de los Estados contratantes.

Adicionalmente, la necesidad de acomodar estas diferencias y de establecer requisitos que aseguraran el ejercicio de los derechos de los particulares derivaba en el establecimiento de complejos mecanismos que intentan equilibrar la eficacia y la justicia de la medida. Por lo anterior, la práctica administrativa anteriormente se encontraba lejos de demostrar la efectividad de dichas medidas para hacer frente a las situaciones de impago del tributo⁴³.

Se unía a estas circunstancias, la inquietud de los Estados contratantes por el posible efecto adverso que el establecimiento de dichas fórmulas de cooperación, pudiesen desplegar sobre las relaciones comerciales y exteriores. Asimismo, la escasa percepción de evasión fiscal en sede recaudatoria por parte de algunos Estados, así como el establecimiento de mecanismos de gestión y de cobro alternativos que permitían asegurar el cobro del tributo de forma más efectiva y sin necesidad de instaurar los complejos mecanismos de cooperación exigidos por las formulas de asistencia recaudatorias, habían constituido elementos que reforzaban la poca insistencia de los Estados en dicha cláusula y en su inclusión o desarrollo en el seno de los Modelos de Convenio⁴⁴.

En nuestra opinión, la cooperación administrativa en materia de recaudación puede ser muy útil en determinadas situaciones, en especial; (i) en aquellas destinadas a facilitar la

43 Johnson, op cit. Pag. 486

44 Al respecto, es claro que nuestro país no estaba en esta situación de “no evasión”. Además, la elusión y evasión fiscal en México es creciente y constante.

recaudación del tributo cuando el sujeto pasivo no se encuentra presente en el Estado de la imposición y no dispone de medios (bienes o derechos) para hacer frente a la deuda tributaria; (ii) en aquellas destinadas a facilitar la recaudación del tributo cuando el sujeto pasivo, a pesar de mantener su presencia en el Estado de la imposición, ha deslocalizado los bienes y derechos, o existe riesgo de que pueda hacerlo, e incluso; (iii) en aquellas situaciones destinadas a facilitar la recaudación de los tributos que sean liquidados como resultado de análisis simultáneos.

2. Trabajos de la ONU en materia de asistencia recaudatoria.

Estas circunstancias, no anularon, el interés de los Estados en analizar los mecanismos que permitan establecer un mayor reforzamiento de la cooperación en materia de recaudación. Como señala la doctrina, en el proceso de internacionalización económica actual, resulta inaceptable que la comunidad internacional de Estados mantuviera una posición fundamentada en el rígido planteamiento de la soberanía estatal circunscrita a su ámbito territorial respectivo. Como consecuencia de este constante interés, la cuestión fue abordada en el estudio y análisis por el Grupo de Expertos de la ONU en sus reuniones segunda y cuarta, respectivamente⁴⁵.

En 1983, el Grupo de referencia elaboró una directriz en materia de asistencia en recaudación con el siguiente contenido (Conclusiones de la segunda reunión del Grupo de Expertos. 1983. Ginebra): El trabajo en comento, señalaba que los países cuyas normas constitucionales u otras normas legales no se lo impidan debían considerar la posibilidad de celebrar entre ellos acuerdos de asistencia mutua para la recaudación de los impuestos de cada uno de ellos. Al respecto se establecía que esos acuerdos podrían contener disposiciones sobre los siguientes aspectos, entre otros:

- a) Notificación en un país de documentos relacionados con los impuestos del otro.
- b) Medidas cautelares.
- c) Momento en que se puede iniciar en el otro país el procedimiento necesario para reclamar el impuesto o exigir el cumplimiento de las normas fiscales.
- d) Documentación necesaria.
- e) Normas concernientes al intercambio de la información pertinente.
- f) Prioridad, en su caso, del impuesto del otro país.
- g) Limitaciones necesarias a la obligación de proporcionar asistencia.

45 Vid. Amisshah, A. Mutual cooperation in the enforcement of tax liabilities and the collection of taxes, including exchange of information. Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters. 4th Meeting. UN. Geneva. 1987.

h) Otros aspectos administrativos.⁴⁶

Posteriormente, en 1987 el Grupo de Expertos de la ONU tuvo la ocasión de revisar esas directrices⁴⁷, y aunque no se describía la forma para regular dichas cuestiones, sí aparecían indicaciones más completas para regular tales cuestiones debidamente. A su vez, se analizó la variada práctica convencional surgida en la década de los 80 en relación con el seguimiento de dicha directriz, la posibilidad de determinar el tipo de acuerdo más útil sobre la base de los acuerdos ya existentes. En esta reunión se concluyó, que la inclusión de una cláusula al respecto no era urgente, en la medida en que existían otras medidas que permitían asegurar el pago de impuestos por parte de los sujetos no residentes.

Lo anterior, no fue obstáculo para reconocer que resultaba relevante para un número de situaciones, considerar que era *conveniente* disponer de dichos instrumentos, al igual que se disponía de tratados de extradición que se utilizaban contra un número pequeño de delincuentes. Sin embargo, el Grupo concluía que no resultaba oportuno formular propuestas positivas, posponiendo su debate para un posterior período de sesiones.

B. Análisis de la cooperación en materia de recaudación.

A pesar de la falta de reconocimiento expreso en los Modelos de Convenio en esa época, existían una serie de factores que aconsejan el replanteamiento del tema; hasta el punto de que la OCDE ya estaba elaborando una importante tarea de estudio el fin de incluir en el futuro una cláusula de cooperación en materia recaudatoria en su Modelo de Convenio, y por otra parte, la ONU había analizado y debatido nuevamente el tema de su inclusión en la Décima Reunión del Grupo *Ad Hoc* de Expertos sobre Cooperación Internacional en Materia Tributaria.

Debería prestarse especial atención, en primer lugar, a la aceptación e inclusión de esta cláusula en los Convenios de doble imposición. A pesar de su no reconocimiento específico en los Modelos de Convenio en aquel momento, cada vez eran más los Convenios de Doble Imposición que incorporaban una cláusula específica, o al menos alguna mención en sus protocolos o en las cláusulas sobre intercambio de información, dedicada a la asistencia inter-administrativa en materia de recaudación de tributos.

⁴⁶ Párrafo 171 del acuerdo denominado "Conclusiones de la segunda reunión del Grupo de Expertos. 1983. Ginebra".

⁴⁷ ONU Contribuciones a la cooperación internacional en cuestiones de tributación. Nueva York. 1988. ST/ESA/203. , recogiendo las conclusiones del 4º período de sesiones del Grupo Ad Hoc.

En este sentido, a partir del análisis de la realidad jurídica convencional podrían extraerse las conclusiones en torno a los elementos que debiera contener una cláusula de asistencia en materia de recaudación, así como las necesidades por los Estados contratantes y las omisiones que se observan.

A su vez, pone de manifiesto la toma de conciencia por parte de los numerosos Estados respecto a la conveniencia y oportunidad de reforzar su posición en el cobro de las deudas tributarias debidas. Así países, tanto desarrollados como en desarrollo, parten en su política negociadora convencional de la necesaria y conveniente inclusión de una cláusula específica en materia de asistencia para la recaudación, habiéndose incluido en un alto porcentaje de los Convenios de doble imposición en esa época⁴⁸.

Asimismo, debemos considerar la influencia desplegada por la aparición de un nuevo instrumento internacional de promoción de la asistencia recaudatoria internacional, como es Convenio multilateral del Consejo de Europa y la OCDE sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria.

Este Convenio multilateral, que no estaba vigente en la última ocasión en que el Grupo de la ONU analizó la asistencia recaudatoria, modifica y amplía sensiblemente el acervo jurídico internacional, por lo que es necesario considerar la influencia que dicho Convenio puede ejercer en la evolución de la cooperación tributaria internacional. A este respecto, resulta sintomático que la mayoría de los Convenios bilaterales de doble imposición que incorporan cláusulas de asistencia para la recaudación tributaria han sido firmados con posterioridad a la celebración del mencionado Convenio multilateral, a pesar de que no pueda establecerse una relación de causa y efecto entre ambas situaciones⁴⁹.

Por su parte, deben reiterarse las razones que aconsejan el reforzamiento de la cooperación administrativa en materia de recaudación y su incorporación en instrumentos jurídicos internacionales como mecanismo habilitador de la asistencia.

48 Entre otros merecen señalarse la red de convenios de Francia, Bélgica y Estados Unidos, los países con un mayor número de cláusulas sobre asistencia recaudatoria, los Estados nórdicos (Dinamarca, Noruega, Suecia, Finlandia e Islandia) Holanda, pero también los casos de la India Indonesia, Argelia o Marruecos, así como los Estados bálticos (Lituania, Letonia y Estonia) o Armenia y Rumania.

49 De los Convenios de doble imposición analizados que contienen una cláusula para la asistencia recaudatoria, más de la mitad fueron firmados tras la aprobación del Convenio multilateral del Consejo de Europa y la OCDE. En cambio, una menor cantidad fueron firmados tras la elaboración del Modelo de la OCDE de 1981.

Adicionalmente, la globalización económica exige un adecuado planteamiento del ejercicio de las potestades de la Administración estatal, que permita una correcta aplicación del sistema tributario, lo que ocasiona la necesaria persecución del fraude fiscal y el control de las actuaciones evasivas de los contribuyentes. De esta forma, parece adecuado que los Estados dispongan de mecanismos que permitan superar las limitaciones derivadas de su estructura territorial, persiguiendo el legítimo cobro de los tributos debidos, habilitando para ello los mecanismos apropiados de cooperación administrativa internacional.

Ahora bien, la aceptación e inclusión de una cláusula de asistencia administrativa para la recaudación tributaria no debe obstaculizar un planteamiento equitativo con relación a las posiciones de los Estados afectados, como de los sujetos que pueden soportar una actuación pública compulsiva contra su patrimonio.

En este contexto, la ampliación de la cooperación administrativa en materia de recaudación y el reforzamiento de los mecanismos de aseguramiento del cobro del tributo debe llevar aparejada una mayor protección y reconocimiento, a nivel internacional de los intereses y garantías de los particulares ante dicha actuación.

De este modo, la habilitación para el ejercicio de la cooperación administrativa recaudatoria exige preservar un mínimo nivel de garantías respecto de la situación de los particulares afectados por dicha cooperación. Por lo anteriormente expuesto, la protección de la situación particular en los ordenamientos tributarios internos encuentra fundamentos diversos en función de los principios y valores que informa cada ordenamiento estatal sobre el que la aplicación de los sistemas tributarios sobre los cuales existe legitimidad.

Sin embargo, la intensificación de la cooperación administrativa internacional en materia de recaudación aconseja la búsqueda de aspectos comunes del particular que quede protegido frente a la utilización de medidas coactivas administrativas en un Estado en nombre y en interés de la tutela del crédito tributario de otro Estado. Sólo mediante el establecimiento de dichos parámetros, se conseguirá evitar la discrecionalidad administrativa que ponga en riesgo los derechos e intereses legítimos de los particulares.

Por tal motivo, el necesario desarrollo e inclusión de cláusulas con dicha finalidad en los Convenios de doble imposición puede aconsejar el replanteamiento, del tradicional

principio de autonomía procedimental de forma que, se produzcan ciertos acercamientos de postura.

Así, la inclusión de la cláusula de asistencia con las citadas garantías exige el reconocimiento e inclusión de determinados trámites procedimentales que favorezcan la asistencia, o la inclusión de cláusulas que, a modo de normas de conflicto, determinen el Estado donde deben ejercitarse, ventilarse, desarrollarse y resolverse determinados derechos de los particulares, así como previsión de los efectos de las actuaciones administrativas de un Estado en las situaciones jurídicas y desarrollo del propio procedimiento en el otro Estado.

En definitiva, la cooperación administrativa en materia de recaudación de tributos exigía plasmar con claridad en la cláusula del Convenio los tributos cuya recaudación se ve afectada por la cooperación, los sujetos contra los que pueden dirigirse las actuaciones, el momento a partir del cual puede instarse el procedimiento, y cómo debe desarrollarse el procedimiento de asistencia recaudatoria, señalando los derechos de los particulares que deben quedar salvaguardados.

No basta, por tanto, con establecer una habilitación a la realización de actuaciones de asistencia recaudatoria, pues ello redundaría en perjuicio tanto de la seguridad jurídica, de las garantías de los ciudadanos como de la propia efectividad de la cláusula.

C. Similitudes y divergencias de la asistencia mutua frente al intercambio de información.

1. Aspectos comunes.

La colaboración administrativa internacional en materia tributaria requiere de una habilitación normativa expresa que otorgue a la Administración tributaria correspondiente los instrumentos necesarios que permitan obtener la asistencia de otro Estado y al otro Estado la base jurídica que sustente su deber de responder a la solicitud de colaboración.

En este sentido, tanto el intercambio de información como la asistencia para la recaudación los Estados encuentran límites a su actuación derivados de ámbito limitado de eficacia territorial de sus facultades y potestades. Por lo que se refiere a la petición, el Estado solicitante encuentra su límite en la imposibilidad de actuar y desplegar los mecanismos de control fuera del ámbito territorial en el que puede actuar. Del mismo

modo, la atención de la solicitud por parte del Estado requerido necesita de dicha habilitación normativa contenida en un Convenio Internacional para superar las exigencias de su legislación interna⁵⁰; en el intercambio de información, para superar los límites impuestos por el secreto tributario; en la asistencia para la recaudación para habilitar el ejercicio de las funciones y potestades públicas en atención al interés del Estado requirente en la satisfacción de sus deudas tributarias.

Por ello, la habilitación para proporcionar información al Estado requirente puede desplegar, una función complementaria a la de la asistencia a la recaudación. Por otro lado, la solicitud de asistencia en la recaudación puede comportar o exigir la previa realización de funciones de obtención de información por parte del Estado requerido para poder realizar las actuaciones contra el patrimonio del deudor con el objeto de satisfacer la deuda tributaria.

Esta situación, se encuentra prevista incluso cuando la cláusula sobre intercambio de información se limita a garantizar la aplicación del propio Convenio, puesto que la misma habilita a solicitar información para poder otorgar efectividad a la asistencia en materia de recaudación.

2. Situación de la cooperación recaudatoria.

Deben deslindarse los campos de actuación de uno y otro tipo de asistencia mutua, en la medida en que presentan importantes diferencias, al ofrecer la asistencia en materia de recaudación ciertas peculiaridades y singularidades frente a otro tipo de asistencia.

Por ejemplo, la asistencia para el intercambio de información está dirigida, en la mayoría de los casos y, cuando no se actúa de forma complementaria, a la asistencia recaudatoria, a facilitar y asegurar la correcta aplicación de la norma tributaria por parte del Estado a la que le corresponde su control. En cambio, en la asistencia en materia de recaudación se persigue asegurar la correcta ejecución de la norma tributaria, tal como ha sido aplicada por las autoridades de un Estado contratante (Estado solicitante), mediante la utilización de las medidas ejecutivas aplicables y disponibles en el otro Estado (Estado requerido).

En consecuencia, persigue la utilización y ejercicio de las facultades derivadas del principio de autotutela a la satisfacción del crédito tributario del otro Estado, o como

50 Esta situación depende del caso concreto, toda vez que, la jerarquía de leyes del Estado no es igual en todos los casos.

mínimo, la asistencia mediante la actuación de procedimientos administrativos especiales⁵¹.

En definitiva, la cooperación en materia de recaudación determina mecanismos de colaboración posteriores a la determinación de la deuda, mientras que el intercambio de información depende de la asistencia previa para verificar la correcta determinación del importe de la deuda tributaria. La diferente fase procedimental en la que se encuentran ambos tipos de colaboración, y la diferente naturaleza de la colaboración solicitada, determinan la imposibilidad de instrumentar determinadas modalidades de colaboración que se admiten para el intercambio de información.

En concreto, no pueden establecerse mecanismos de colaboración espontáneos para facilitar la recaudación tributaria, puesto que esta colaboración en todo momento presume la previa determinación de la deuda tributaria que debe ser ejecutada, y una solicitud expresa de asistencia que permita identificar la deuda que debe ser ejecutada y los destinatarios de las medidas, a efectos de salvaguardar los posibles derechos de los particulares ante las actuaciones compulsivas actuadas en ejercicio de dicha asistencia.

a) Divergencias entre la Asistencia administrativa y la Asistencia judicial.

El desarrollo de la cooperación en materia de recaudación depende del proceso que haya dado lugar al reconocimiento de la deuda en el Estado solicitante, la fuente normativa en la que se contenga dicho reconocimiento, así como los mecanismos de ejecución de la deuda tributaria previstos en el Estado requerido destinatario de la solicitud.

La pluralidad de medios que permiten reconocer la existencia de la deuda tributaria determina y condiciona el mecanismo que debe resultar aplicable para proceder a su ejecución. En líneas generales, la ejecución de las deudas tributarias, así como la prestación de la cooperación internacional, puede realizarse mediante medidas y órganos judiciales o mediante órganos y medidas de naturaleza administrativa.

Así, por lo que se refiere a la asistencia y la cooperación judicial, esta no sólo puede venir exigida por el instrumento que exige la ejecución de la deuda, sino también por la normativa del Estado de recepción de la solicitud, al aplicarse dicho procedimiento para la ejecución de sus propias deudas tributarias.

⁵¹ Previsto en el párrafo 1 de los Comentarios al artículo 6.1 del Modelo de la OCDE de 1981.

En este sentido, las limitaciones territoriales se realizan mediante la concesión de una habilitación para solicitar la asistencia de otro Estado y de una obligación internacional para atender los requerimientos de los otros Estados contratantes.

Por otra parte, la cooperación administrativa internacional en materia de recaudación implica fundamentalmente el despliegue de los mecanismos previstos por el ordenamiento interno de un Estado de carácter ejecutivo, dirigidos al cobro de las deudas tributarias, pero para asegurar las deudas tributarias de otro Estado.

Debe tenerse en cuenta, a este respecto, que las facultades, prerrogativas y potestades de las que dispone cada Administración tributaria (reconocidas por cada ordenamiento interno) no son en absoluto homogéneas e incluso están sujetas a su concreción por los respectivos legisladores nacionales.

La cooperación administrativa para la recaudación tributaria se ha instrumentado a nivel internacional a través de la firma de Convenios internacionales de estructura diferente, permitiendo la cooperación a nivel multilateral, o bien mediante la firma de Convenios de carácter bilateral.

En este contexto, los Estados que deseen reforzar la cooperación recaudatoria deben determinar, pues, cuál de estos enfoques respalda mejor sus intereses y respeta su estructura interna de aplicación del sistema tributario.

b) Mecanismos de cooperación multilateral.

Las propuestas de carácter multilateral se han desarrollado en diversos foros internacionales, normalmente en el seno de organizaciones internacionales de carácter regional y agrupando a países de un nivel económico, social y de desarrollo equiparable por su proyección y apertura a un mayor número de Estados.

En este contexto, la adopción de cada una de las diversas modalidades de asistencia recaudatoria depende, en última instancia, de la fase del procedimiento de ejecución en el que se encuentre la deuda tributaria en el Estado solicitante, y de la finalidad para la que se solicita la colaboración.

Las diferencias existentes entre las diferentes modalidades de colaboración no son en absoluto irrelevantes, pues de ellas depende la diferente salvaguarda de los intereses de

los particulares en juego, así como las especialidades procedimentales que deben acompañar a cada modalidad de colaboración. Con carácter general, pueden establecerse varios tipos o modalidades de colaboración inter-administrativa en materia de recaudación.

(i) Notificaciones.

Son medidas dirigidas a facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo en el Estado solicitante o el normal desarrollo del procedimiento de liquidación y recaudación en dicho Estado. Se incluirían, en este supuesto, todas las cláusulas dirigidas a facilitar la notificación de los actos administrativos del Estado solicitante en el Estado requerido (mediante la utilización de su estructura administrativa).

Es necesario mencionar, que la cooperación en este campo es todavía escasa. Debe tenerse en cuenta que la cooperación en el cobro de contribuciones por parte de las autoridades de otro Estado suele deber ser sustituida por otros mecanismos alternativos que faciliten el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, como el establecimiento de obligaciones a cargo de sujetos alternativos o el establecimiento de garantías adicionales para el aseguramiento del pago.

Por tal motivo, la colaboración en el cobro voluntario exigiría un alto nivel de cooperación entre las autoridades administrativas de los diferentes Estados, así como el establecimiento de un sistema de compensación de pagos y cobros tributarios entre las Administraciones tributarias involucradas.

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que sólo una mínima parte de los Convenios consultados prevén la posibilidad de colaborar en la notificación de actos tributarios.

(ii) Medidas provisionales.

Son medidas destinadas a asegurar el cobro de la deuda tributaria mediante la garantía de determinados bienes o derechos en otros Estados con la finalidad de asegurar el cobro efectivo del crédito tributario en otro Estado o bien para evitar la que los bienes o derechos sean vendidos o escondidos por el contribuyente, lo que impediría el cobro de la contribución omitida. Por ello, presentan la ventaja de no tener que esperar al agotamiento de los procedimientos de recaudación en el Estado solicitante. No requieren de la observancia de ánimo defraudador en el sujeto, por lo que no tienen

naturaleza anti-evasora. Sin embargo, su naturaleza provisional y de garantía exige un mayor respeto de los derechos de los particulares afectados.

(iii) Medidas de ejecución de la deuda tributaria.

Constituyen la actuación propia o auténtica de la prestación de la asistencia administrativa en materia de recaudación tributaria, y consisten en la adopción de las medidas previstas en la legislación del Estado requerido destinadas a hacer efectiva la satisfacción del crédito tributario.

Implican, normalmente, la aplicación de instrumentos coercitivos para satisfacer el interés del Estado solicitante en cobrar sus deudas tributarias previamente liquidadas.

En aquellos Convenios que optan por una cláusula limitada, los Estados manifiestan su voluntad de profundizar la cooperación administrativa en materia de recaudación tributaria, aunque dejan la concreción del mecanismo a un acuerdo posterior⁵².

En otras ocasiones, la cláusula se limita a establecer los mecanismos de vigilancia para garantizar la correcta aplicación del Convenio⁵³.

Estas cláusulas plantean problemas en cuanto a la integración de aquellos aspectos que no quedan específicamente regulados en el Convenio, debiendo acudir a la normativa interna de los Estados miembros⁵⁴.

D. Análisis de las cláusulas en materia de asistencia mutua.

Del análisis de los Convenios de doble imposición en vigor que incluyen una cláusula específica para la prestación de asistencia mutua en materia de recaudación tributaria se infieren una serie de consideraciones generales.

52 Convenios Austria-Luxemburgo, de 1962, Azerbaijan-Kazajstan de 1996, o Islandia-Noruega.

53 Convenios Bélgica-Chipre, Chipre-Estados Unidos, Bélgica-Checoslovaquia o Bélgica-Indonesia.

54 Ejemplos de este tipo de cláusulas pueden encontrarse en los siguientes Convenios. Armenia-Rusia, Austria-Estados Unidos, Bélgica-Dinamarca, Bélgica-Finlandia, Bélgica-Rusia, Dinamarca-Luxemburgo, Francia-Alemania, India-Jordania.

En primer lugar, ya se ha puesto de manifiesto desde 2003 existe un regla en el Modelo de la OCDE con relación a la asistencia mutua en el cobro de contribuciones. No obstante lo anterior, a efecto de conocer la estructura de las cláusulas del Modelo, desglosaremos de forma estructurada los diferentes aspectos que han sido objeto de tratamiento estas cláusulas.

1. Ámbito objetivo de aplicación de la cláusula.

a) Tributos comprendidos por la cláusula de asistencia mutua.

La mayoría de los Convenios de doble imposición que incorporan la posibilidad de prestar asistencia en materia de recaudación, refieren dicha colaboración a los impuestos que constituyen el objeto del Convenio, es decir, a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

b) Alcance de la asistencia mutua.

Con independencia de los impuestos cubiertos por la asistencia, algunos Convenios establecen una limitación ulterior, tendente a condicionar el alcance de la asistencia a prestar.

Así ocurre en aquellos Convenios en los que la asistencia se limita a garantizar la correcta aplicación de las cláusulas anti-abuso previstas en el Convenio.

La aplicación de esta cláusula de ámbito restringido (*minor clause*) puede ser conflictiva, en especial cuando se deriven interpretaciones divergentes del texto del Convenio en ambos Estados contratantes.

c) Componentes de la deuda tributaria.

En las legislaciones nacionales, no sólo el concepto de tributo se define o engloba prestaciones coactivas diversas, sino que incluso la composición del importe de la deuda tributaria varía en función de las circunstancias y presupuestos conformadores previstos en cada legislación nacional.

Por ello, al tratarse ésta una materia de regulación interna, resulta difícil establecer criterios generales y plasmarlos en un Convenio Modelo.

d) Delimitación positiva.

Como hemos indicado, gran parte de los Convenios suelen incluir, habitualmente, referencias a algunos de los componentes de dicha deuda tributaria a los que se refiere la prestación de asistencia, explicitando su contenido y permitiendo, de este modo, la inclusión expresa de dichos componentes en la reclamación.

Por su parte, la variedad conceptual que recogen los Convenios es significativa, en atención a la diversa y variada denominación de los componentes de la deuda tributaria en los distintos ordenamientos internos.

Entre estos conceptos se mencionan los propios tributos o cuotas tributarias, los recargos, las sobretasas, las indemnizaciones por demora, los intereses, los gastos y costas del procedimiento de recaudación, las sanciones sin carácter penal, las responsabilidades civiles, las sanciones civiles o administrativas, y otras denominaciones diversas.

La referencia expresa favorece la inclusión de dichas prestaciones coactivas entre los elementos sobre los que debe prestarse asistencia. Sin embargo, su inclusión y consideración como deuda tributaria, que se encuentra positiva en algunos ordenamientos, genera conflictos conceptuales y de régimen jurídico, atendiendo a la diferente naturaleza de las prestaciones y el diferente fundamento que sostiene su exigibilidad.

Por ello, consideramos que su incorporación o mención específica debería llevar aparejado, de forma paralela, el reconocimiento de las garantías de los particulares que en caso de asistencia para la ejecución de sanciones debieran corresponderle.

Por el contrario, algunos Convenios reproducen una redacción incluso más amplia, abarcando de forma genérica las sanciones relacionadas con la deuda tributaria, no excluyendo de la asistencia ni siquiera las sanciones de naturaleza penal.⁵⁵

En estos casos consideramos, que la facultad de solicitar la reclamación de dichas deudas dependerá de la utilización de los mecanismos de cooperación judicial oportunos, por lo que no puede considerarse suficiente la firma de un Convenio de asistencia administrativa.

⁵⁵ Por ejemplo, los Convenios entre Dinamarca y Filipinas, de 1995, Finlandia y Lituania, Lituania y Noruega, Irán y Armenia o Argelia y Sudáfrica.

e) Delimitación negativa.

Otros Convenios optan, en cambio, por una delimitación negativa, excluyendo aquellos componentes que no pueden recuperarse mediante la actuación de las obligaciones de asistencia mutua.⁵⁶

La delimitación negativa plantea problemas interpretativos en relación con aquellos conceptos no incluidos expresamente en la delimitación, toda vez que, el Convenio se refiere a algunos componentes, como las sanciones tributarias de tipo penal.

Estas sanciones no quedan incluidas, de ningún modo y en ningún caso, en el ámbito de aplicación de las cláusulas sobre asistencia recaudatoria, y su exacción necesita de instrumentos de cooperación interestatal específicos y de carácter judicial.

f) Situación procesal.

De acuerdo con la redacción de algunas cláusulas, la deuda tributaria que pretende recuperarse ha de haber sido determinada mediante la actuación administrativa.

El alcance de la prestación que puede obtenerse depende, en última instancia, de la situación procedimental en que se encuentre la determinación administrativa de la deuda tributaria.

Con carácter general, la solicitud y prestación de asistencia recaudatoria exige que la misma se refiera a una deuda tributaria que tenga carácter firme, esto es, que no sea susceptible de recurso, con el objeto de que sobre ella se actúen las facultades ejecutivas reconocidas por la legislación del otro Estado miembro para sus deudas tributarias.

2. Ámbito subjetivo de aplicación de la cláusula.

La generalización del sistema tributario como consecuencia de la mayor necesidad de ingresos públicos ha conllevado la aparición de diferentes y múltiples figuras jurídicas subjetivas que ocupan la posición pasiva de las obligaciones tributarias pecuniarias.

⁵⁶ (Convenio entre Estados Unidos y Austria de 1996, artículo 25, que excluye expresamente la asistencia para la recaudación de las sanciones tributarias, o el Convenio entre Luxemburgo y Suecia).

Por ello, adicionalmente al contribuyente, auténtico obligado al pago por haber realizado el hecho imponible que somete el tributo y general la obligación tributaria, existen otros sujetos que también ocupan una posición pasiva en la relación jurídica, tales como los retenedores o los sustitutos del contribuyente.

Las cláusulas que se incluyen en los Convenios no suelen reconocer, por regla general, esta variedad de mecanismos procedimentales y de aseguramiento del cobro de la deuda tributaria, y, al mismo tiempo, tampoco establecen ninguna condición o requisito que limite o imposibilite la utilización de la cooperación recaudatoria frente a cualquiera de los sujetos obligados al pago en el Estado solicitante mediante la actuación de las medidas ejecutivas por parte del Estado requerido.

3. Presupuestos para la solicitud de asistencia mutua.

Las cláusulas convencionales suelen condicionar la capacidad de los Estados contratantes para solicitar la asistencia recaudatoria del otro Estado a que concurran determinadas circunstancias o condiciones. Estos requisitos son tanto materiales, referidos a la situación de pendencia de la deuda que posibilita la reclamación, como formales, referidos a la externalización de dicha solicitud.

a) Requisitos materiales.

Entre los requisitos materiales deben citarse, los siguientes:

En primer lugar, por lo que se refiere a las condiciones del acto que determina la deuda tributaria, se exige que la deuda tributaria se encuentre liquidada, sea ejecutable y además firme.

En atención a dichas consideraciones, se impide la asistencia a la recaudación cuando existe posibilidad de revisar el acto o la situación que reconoce la existencia y condiciones de la deuda tributaria de acuerdo con la legislación de dicho Estado.

Puede señalarse por tanto, la existencia de dos requisitos diferentes: (a) necesidad de previa liquidación administrativa del tributo; (b) necesidad de que la deuda tributaria sea firme, bien por haber transcurrido el período de recursos sin que el sujeto pasivo los haya interpuesto, o bien, en caso de haber recurrido, porque exista resolución que ponga fin a la vía administrativa o judicial que no haya sido recurrida en tiempo y forma o que

no admita ulterior recurso. En este contexto, los Convenios suelen exigir que la deuda sea firme, pero no que sea definitiva.

Por su parte, en el caso de la asistencia recaudatoria administrativa, resulta necesario que el Estado no disponga ya de ningún mecanismo para proceder al cobro de la deuda.

b) Requisitos formales.

En cuanto a los requisitos formales, la mayoría de los Convenios prestan especial atención a la formalización de la solicitud, enumerando los documentos que deben acompañarse a la petición, generalmente son; (i) documento oficial de requerimiento de asistencia y; (ii) copia oficial del título ejecutivo (sentencia).

Además, se exige la comunicación de cualquier alteración de los presupuestos de exigibilidad de la deuda tributaria en el Estado solicitante, que altere los presupuestos de ejecución en el Estado requerido.

E. Actuación del Estado al que se requiere la asistencia mutua.

Recibida la solicitud de asistencia, el Estado debe verificar la adecuación de la solicitud a los términos de la habilitación contenida en el Convenio. Verificada dicha adecuación, la segunda actuación debe consistir la ‘convalidación’ del título ejecutivo del Estado solicitante con los títulos ejecutivos administrativos que permiten a la Administración tributaria del Estado requerido desplegar su fuerza ejecutiva.

En este sentido, el Modelo de la OCDE señalaba que *“El título que permite la ejecución en el Estado requirente será, si procede y conforme a las disposiciones en vigor en el Estado requerido, admitido, homologado, completado o reemplazado en el más breve plazo posible siguiente a la fecha de recepción de la demanda de asistencia, por un título que permita la ejecución en el Estado requerido”*.

Mediante esta convalidación se consigue trasladar al crédito del Estado solicitante las condiciones ejecutivas de que disfrutaban los créditos tributarios del Estado requerido según su propia legislación.

Sin embargo, algunos Convenios aclaran que la información solicitada de forma complementaria o en el marco de un procedimiento de asistencia recaudatoria sólo

puede ser utilizada con dicha finalidad, y no puede servir al Estado solicitante para iniciar un nuevo proceso de regularización tributaria.

Asimismo, la remisión a las normas y mecanismos ejecutivos del Estado requerido no faculta al mismo a modificar la posición subjetiva contenida en el título ejecutivo despachado por el Estado solicitante, ni la composición de la deuda tributaria tal como aparece allí reflejada.

Por su parte, en algunos Convenios existe el reenvío al ordenamiento del Estado requerido para la ejecución de la deuda tributaria encuentra, no obstante, algunos límites en la formulación de la cláusula convencional de asistencia⁵⁷.

Otros Convenios, en cambio, identifican el privilegio del crédito tributario con las medidas que otorgan preferencia en el cobro del crédito tributario frente a otras deudas.

En cualquier caso, pueden surgir problemas interpretativos en la delimitación a realizar entre los privilegios del crédito tributario y la posición de superioridad que el mismo ocupe como consecuencia del desarrollo de las facultades públicas administrativas en materia ejecutiva.

Finalmente, algunos otros Convenios, sí permiten la extensión de los privilegios de los créditos tributarios propios a favor de los créditos tributarios del otro Estado para el que se solicita la asistencia.

F. Excepciones a la obligación de prestar asistencia recaudatoria.

Los Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal suelen establecer variadas razones de exclusión de la obligación de prestar asistencia para la recaudación.

La interpretación de las mismas resulta de gran relevancia, en la medida en que pueden anular la efectividad de la cooperación administrativa.

Asimismo, debemos mencionar que existen cláusulas que exceptúan la atención de la solicitud de asistencia cuando la misma implica la actuación ejecutiva contra nacionales o residentes del Estado requerido (tanto personas físicas como morales).

⁵⁷ Algunos Convenios, en cambio, no establecen ninguna restricción a dicho reenvío, como el Convenio entre Holanda y Canadá de 1997.

Por último, debemos señalar que la legislación mexicana prevé en el artículo 4-a del Código Fiscal de la Federación la asistencia mutua en el cobro de contribuciones.

Al respecto, el numeral señalado en el párrafo que precede establece que los impuestos, así como sus accesorios que sean exigibles por los Estados extranjeros cuya recaudación y cobro sea solicitada a México, de conformidad con los tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de los que México sea parte, les serán aplicables las disposiciones de ese Código referentes a la notificación y ejecución de los créditos fiscales.

Adicionalmente indica que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o las oficinas que ésta autorice recaudarán, de conformidad con los tratados internacionales antes señalados, los impuestos y sus accesorios exigibles por los Estados extranjeros.

Finalmente, no debemos olvidar que de acuerdo al artículo 133 de nuestra CPEUM dispone que 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.

Por lo ambigua que puede ser la redacción de este artículo, en lo concerniente a la relación entre leyes nacionales y tratados internacionales, la SCJN ha emitido dos tesis aisladas distintas interpretaciones respecto a la jerarquía de leyes en la Unión.

La primera, es la tesis número C/92, sustentada por el Pleno de la SCJN, la cual aparece publicada en la página 27 del volumen 60, de diciembre de 1992, octava época, del Semanario Judicial de la Federación, que sostiene que tanto las leyes que emanen de la CPEUM, como los Tratados internacionales que celebre el Presidente de la República con aprobación del Senado, tienen el mismo rango en la jerarquía de leyes, como se advierte de su texto el cual se transcribe a continuación:

LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUIA NORMATIVA.

De conformidad con el artículo 133 de la Constitución, tanto las leyes que emanen de ella, como los tratados internacionales, celebrados por el ejecutivo Federal, aprobados por el Senado de la República y que estén de acuerdo con la misma, ocupan, ambos, el rango inmediatamente inferior a la Constitución en la jerarquía de las normas en el orden jurídico mexicano. Ahora bien, teniendo la misma jerarquía, el tratado internacional no puede ser criterio para determinar la constitucionalidad de una ley ni viceversa. Por ello,

la Ley de las Cámaras de Comercio y de las de Industria no puede ser considerada inconstitucional por contrariar lo dispuesto en un tratado internacional.

Por el contrario, abandonando el criterio sustentado en 1992, a través de la tesis número LXXVII/99 sustentada por el Pleno de la SCJN, la cual aparece publicada en la página 46 del volumen X, de noviembre de 1999, novena época, del Semanario Judicial de la Federación, la SCJN establece que los Tratados Internacionales se encuentran jerárquicamente por encima de las leyes emanadas de la CPEUM y solamente por debajo de la Ley suprema de la Unión, tal como se observa de la transcripción siguiente:

TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

Persistentemente en la doctrina se ha formulado la interrogante respecto a la jerarquía de normas en nuestro derecho. Existe unanimidad respecto de que la Constitución Federal es la norma fundamental y que aunque en principio la expresión "... serán la Ley Suprema de toda la Unión ..." parece indicar que no sólo la Carta Magna es la suprema, la objeción es superada por el hecho de que las leyes deben emanar de la Constitución y ser aprobadas por un órgano constituido, como lo es el Congreso de la Unión y de que los tratados deben estar de acuerdo con la Ley Fundamental, lo que claramente indica que sólo la Constitución es la Ley Suprema. El problema respecto a la jerarquía de las demás normas del sistema, ha encontrado en la jurisprudencia y en la doctrina distintas soluciones, entre las que destacan: supremacía del derecho federal frente al local y misma jerarquía de los dos, en sus variantes lisa y llana, y con la existencia de "leyes constitucionales", y la de que será ley suprema la que sea calificada de constitucional. No obstante, esta Suprema Corte de Justicia considera que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del derecho federal y el local. Esta interpretación del artículo 133 constitucional, deriva de que estos compromisos internacionales son asumidos por el Estado mexicano en su conjunto y comprometen a todas sus autoridades frente a la comunidad internacional; por ello se explica que el Constituyente haya facultado al presidente de la República a suscribir los tratados internacionales en su calidad de jefe de Estado y, de la misma manera, el Senado interviene como representante de la voluntad de las entidades federativas y, por medio de su ratificación, obliga a sus autoridades. Otro aspecto importante para considerar esta jerarquía de los tratados, es la relativa a que en esta materia no existe limitación competencial entre la Federación y las entidades federativas, esto es, no se toma en cuenta la competencia federal o local del contenido del tratado, sino que por mandato expreso del propio artículo 133 el presidente de la República y el Senado pueden obligar al Estado mexicano en cualquier materia, independientemente de que para otros efectos ésta sea competencia de las entidades federativas. Como consecuencia de lo anterior, la interpretación del artículo 133 lleva a considerar en un tercer lugar al derecho federal y al local en una misma jerarquía en virtud de lo dispuesto en el artículo 124 de la Ley Fundamental, el cual ordena que "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.". No se pierde de vista que en su anterior conformación, este Máximo Tribunal había adoptado una posición diversa en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Número 60, correspondiente a diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS

INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA."; sin embargo, este Tribunal Pleno considera oportuno abandonar tal criterio y asumir el que considera la jerarquía superior de los tratados incluso frente al derecho federal.

Es necesario señalar que por votación dividida de seis votos contra cinco, el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) confirmó el 13 de febrero de 2007 el criterio consistente en que los tratados internacionales están por encima de las leyes generales, federales, estatales.

Asimismo, basándose en el precedente judicial de 1999, a través de la tesis número IX/2007 sustentada por el Pleno de la SCJN, la cual aparece publicada en la página 6 del volumen XXV, de abril de 2007, novena época, del Semanario Judicial de la Federación, la SCJN confirmó que el rango de los Tratados Internacionales es superior a las leyes emanadas de la Constitución, cuyo texto es:

TRATADOS INTERNACIONALES. SON PARTE INTEGRANTE DE LA LEY SUPREMA DE LA UNIÓN Y SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES GENERALES, FEDERALES Y LOCALES. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL.

La interpretación sistemática del artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos permite identificar la existencia de un orden jurídico superior, de carácter nacional, integrado por la Constitución Federal, los tratados internacionales y las leyes generales. Asimismo, a partir de dicha interpretación, armonizada con los principios de derecho internacional dispersos en el texto constitucional, así como con las normas y premisas fundamentales de esa rama del derecho, se concluye que los tratados internacionales se ubican jerárquicamente abajo de la Constitución Federal y por encima de las leyes generales, federales y locales, en la medida en que el Estado Mexicano al suscribirlos, de conformidad con lo dispuesto en la Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados entre los Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales y, además, atendiendo al principio fundamental de derecho internacional consuetudinario "pacta sunt servanda", contrae libremente obligaciones frente a la comunidad internacional que no pueden ser desconocidas invocando normas de derecho interno y cuyo incumplimiento supone, por lo demás, una responsabilidad de carácter internacional.

En este sentido, advirtió el ministro José Ramón Cossío en la discusión del tema, se deberían invalidar las normas nacionales contrarias a acuerdos con el exterior, particularmente en el tema fiscal, toda vez que parte de las leyes de carácter tributario no son acordes a las disposiciones internacionales.

Asimismo, otros ministros sostuvieron que los tratados internacionales en materia de derechos humanos debían aplicarse de manera preponderante respecto de las leyes federales o estatales, porque eso podría beneficiar más a las personas; y que en otros

casos, se aplicaran las leyes nacionales que les dieran mayores beneficios. Sin embargo, esa postura no fue aprobada.

Los ministros Juan N. Silva Meza, Cossío, Fernando Franco, Margarita Luna Ramos y José de Jesús Gudiño Pelayo, sostuvieron que con el precedente aprobado por la mayoría, el cual se ciñe "jerarquización absoluta", se deduce que si una ley es contraria a un tratado, entonces ésta tendría que declararse inconstitucional por violación directa al artículo 133 de la CPEUM.

Con este criterio en el sentido de que los tratados internacionales están por encima de las leyes generales, federales, estatales, el pleno ratificó la tesis aislada de 1999, que estableció un criterio en un amparo promovido por el Sindicato de Controladores de Tránsito Aéreo, en el que la Corte determinó que los tratados son superiores a las leyes y, por ende, la validez de éstas depende de su concordancia con los acuerdos.

Por otro lado, los ministros de la mayoría, precisaron que en caso de que un tratado internacional sea considerado como inconstitucional, éste puede ser impugnado vía amparo, por lo que no es cierto que la aplicación de éstos carezca de un control constitucional.

Por su parte, el Estado mexicano está obligado a respetar lo que ha convenido en cualquier Tratado Internacional que haya sido aprobado por el Senado, toda vez que de acuerdo a lo señalado por el artículo 46 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (La "Convención de Viena de 1969"), celebrada y ratificada por México, un Estado no puede alegar en contra de una obligación contraída en un tratado internacional la violación de una disposición de derecho interno, incluyendo una de tipo constitucional, a menos de que se trate de una violación manifiesta que afecte a una norma fundamental de su derecho interno.

En este sentido, se entiende que el Presidente de la República al celebrar Tratados con otros Estados debe tener un extenso conocimiento de la CPEUM, así como de las relaciones internacionales y del principio de buena fe que es el que constituye la norma fundamental en la esfera de los tratados.⁵⁸ Por lo tanto, en los tratados que celebre el Presidente de la República no se podría alegar la nulidad de los mismos, invocando alguna violación de una norma de derecho interno.

58 Reuter, Paul: "Introducción al derecho de los Tratados", Fondo de cultura económica, México, 1999, p.33.

En este orden de ideas, la última interpretación del artículo 133 de la Constitución nos parece la más apropiada, toda vez que el Estado Mexicano al suscribir los tratados internacionales, de conformidad con lo dispuesto en la Convención de Viena y de acuerdo con el principio fundamental de derecho internacional consuetudinario "pacta sunt servanda", contrae libremente obligaciones frente a la comunidad internacional que no pueden ser desconocidas invocando normas de derecho interno.

Aún así, no debemos de olvidar que la CPEUM es la norma suprema de la Unión y que en caso de adquirir una obligación que contravenga sus preceptos fundamentales a través de algún Tratado internacional, dicha obligación podría refutarse de acuerdo a lo anteriormente expuesto.

Para reforzar lo señalado, hacemos hincapié en la tesis número IX/2007 sustentada por el Pleno de la SCJN, cuya voz es "TRATADOS INTERNACIONALES. SON PARTE INTEGRANTE DE LA LEY SUPREMA DE LA UNIÓN Y SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES GENERALES, FEDERALES Y LOCALES. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL", anteriormente transcrita.

CONCLUSIONES.

- a) Consideramos que el proceso globalizador, cada vez más excluyente, obliga directamente a todos los Estados a actualizarse en materia de contribuciones. Por ello, nos parece fundamental que México incluya en los Tratados para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal que ha celebrado con otros Estados, una Cláusula de Asistencia Mutua en el cobro de contribuciones, debido a que el efecto económico de la globalización produce que las operaciones internacionales y las estructuras fiscales para soportar éstas, sean mayoría frente a las operaciones internas de un Estado, sobre las cuáles en la actualidad el estado mexicano tiene un mayor control.
- b) La inclusión de una Cláusula de Asistencia Mutua en los Convenios que nos ocupan, constituirá un medio de control más eficaz, respecto de las operaciones que realicen residentes en otros Estados en nuestro país.
- c) No obstante lo anterior, debemos hacer mención especial a la reciente tendencia del Estado mexicano por incluir la Cláusula de Asistencia Mutua en algunos Convenios, como los celebrados con la India y Rusia. Asimismo, algunos otros

tratados fiscales celebrados por México ya incluían la cláusula en comento, como el de Luxemburgo.

- d) Sin embargo, existen otros Convenios con países con los que México tiene una relación comercial más estrecha, como Estados Unidos o Canadá que no tienen esta cláusula, o con los que en la actualidad mantiene gran número de operaciones comerciales con los que no tiene celebrado un tratado fiscal como lo es con la República de China.
- e) En algunos casos, residentes en el extranjero no pagan impuestos en nuestro país, aún cuando realizan actividades gravadas en México por las que perciben ingresos. Adicionalmente, debemos mencionar que al no negociar la cláusula de referencia, el Fisco mexicano se encuentra impedido para cobrar a estos residentes en el extranjero, toda vez que carece de instrumentos jurídicos aplicables en el extranjero para el cobro de las contribuciones omitidas.
- f) Por las razones antes expuestas, nos parece fundamental negociar la Cláusula de Asistencia Mutua con todos los Estados con los que México tiene celebrados tratados fiscales, o por lo menos, con los que mantiene una mayor relación comercial, por ejemplo, España.
- g) Asimismo, somos de la opinión de que la cláusula mencionada anteriormente debe redactarse de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE, toda vez que, repito el numeral en comento fue incorporado al Modelo de 2003 y, después de 5 años no ha sido debidamente aplicado por México.
- h) Asimismo, colegimos que la inclusión de la Cláusula de Asistencia Mutua en los Convenios ya mencionados, produciría un efecto positivo en la recaudación de contribuciones de nuestro país, toda vez que el Fisco mexicano, además de detectar estructuras fiscales internacionales por las que se eluden o evaden contribuciones, tendría un medio de control y cobro idóneo para este tipo de operaciones.
- i) Finalmente, debemos mencionar que actualmente México está negociando los tratados que tiene celebrados con Alemania y con Países Bajos. Al respecto, es vital para el tema señalar que dentro de los puntos a negociar se encuentra la inclusión de una Cláusula de Asistencia en el cobro de contribuciones.

BIBLIOGRAFIA.

- Reuter, Paul. “Introducción al Derecho de los Tratados”; Fondo de Cultura Económica; segunda edición, México, 2001.
- Arrijo Vizcaíno; Adolfo. “Derecho Fiscal”; Editorial Themis; décima octava edición.
- Soros, George. “Globalización”, Editorial Planeta, primera edición, España, 2002.
- Maddison Angus. “The world Economy (A millennial perspective)”, Development Centre Studies OECD,2001.
- Kees van Raad. “Model income tax treaties”, Kluwer Law and Taxation Publishers, second edition, The Netherlands, 1990.
- Medina Mora, Raúl. “Relación entre el derecho interno y los Tratados Internacionales”. Pemex Lex. Revista Jurídica Petróleos Mexicanos, México 1994. núm. 75-76.
- Mitchell, Andrew: “Good Faith in WTO Settlement” en Melbourne Journal of International Law, vol. 7, 2006.
- Rosalyn Higgin: “Some Observations on the Inter-Temporal Rule in International Law”, en “Theory of International Law, Essays in Honour of K. Skubiszewski”, Kluwer Law, 1999.
- Seara Vázquez, Modesto. “Derecho Internacional Público”; Porrúa, Vigésima edición, México, 2003.
- Perez Nieto, Leonel. “Derecho Internacional Privado”, Porrúa, sexta edición, México, 2002.
- Marx, Carlos. “El Capital Crítica de la Economía Política”, Fondo de Cultura Económica, México DF, 1971.

- Cervantes Martínez y co. “Transnacionalización y desnacionalización Ensayos sobre el capitalismo contemporáneo”, 1999.
- Martins, Carlos. “Superexplotación del trabajo y acumulación de capital: reflexiones teórico-metodológicas para una economía política de la dependencia”.
- Antunez Chávez, Armando. “¿Y de la lucha de clases, qué?”. II Conferencia Internacional La Obra de Carlos Marx y los desafíos del Siglo XXI, La Habana, 2004.
- William I. Robinson. “La Globalización Capitalista y la Transnacionalización del Estado”. Revista Globalización ejemplar de agosto, México, 2000.
- Iñaki Gil De San Vicente. “Tesis sobre la dialéctica Clasista Capital”, Euskal Herria 25, marzo 2004.
- Amissah, A. “Mutual cooperation in the enforcement of tax liabilities and the collection of taxes, including exchange of information”. Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters. 4th Meeting. UN, 1987.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos. “Tratados para evitar la Doble Imposición”, Ed. AEF, México, 1996.
- Instituto de Investigaciones Jurídicas. Enciclopedia Jurídica Mexicana. Porrúa, México, 2002, Tomo VI Q-Z.
- Convención de Viena, sobre el Derecho de los Tratados.
- “The 2002 Update to the Model Tax Convention”.
- Modelo Convenio de la OCDE.
- Comentarios al Modelo Convenio de la OCDE.
- Declaración de México sobre la aceptación de sus obligaciones como miembro de la OCDE.

- Modelo Convenio de la ONU.
- Tratados para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal.
- Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América en materia de intercambio de información tributaria.
- Sociedad de Naciones, Mexico Draft Model bilateral Convention for the Establishment of Reciprocal Administrative Assistance for the Assessment and Collection of Direct Taxes, de 1 de julio de 1943.
- London Draft Model Bilateral Convention for the Establishment of Reciprocal Administration Assistance for the Assessment and Collection of Taxes on Income, Property, Estates and Successions de 1946).
- OCDE Convention for Mutual Administrative Assistance in the Recovery of Tax Claims, adoptado el 29 de enero de 1981
- Conclusiones de la segunda reunión del Grupo de Expertos. 1983. Ginebra. ONU Contribuciones a la cooperación internacional en cuestiones de tributación. Nueva York. 1988.
- ONU. Carta de las Naciones Unidas. Estatuto de la Corte Internacional de Justicia. México, 2001.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Código Fiscal de la Federación.
- Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.
- Ley del Impuesto sobre la Renta.
- Ley sobre la Celebración de los Tratados.
- Ley sobre la aplicación de Tratados Internacionales en materia económica.
- www.sat.gob.mx, www.sre.gob.mx y www.dofiscal.com.mx