



**UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE MÉXICO
FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
ACATLÁN**

EFFECTIVIDAD DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE
IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN RELACIONES INTERNACIONALES

PRESENTA:

PILAR LISETTE DUARTE CEDILLO

ASESOR: DR. JOSÉ EUSEBIO SALGADO Y SALGADO

SEPTIEMBRE 2008



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 la máxima casa de estudios la Universidad Nacional Autónoma de México, mi Alma mater.

A mi asesor de tesis el Doctor José Eusebio Salgado y Salgado pues en este trabajo mis pocos aciertos son debidos a él, al igual que la enmienda de los muchos errores.

A mi familia: en especial a mis padres por su apoyo incondicional; también a mis hermanos Xiomar, Raquel y Victor por ser siempre una guía en mi vida; además a mi pequeña hermana Jazmín por su invaluable ayuda. A Cristian por su comprensión y por compartirme su tiempo.

"Things as certain as death and taxes can be more firmly believed."

Daniel Defoe, *The Political History of the Devil*, 1726.

3.1.1.1.2 Tratados Internacionales en Materia Económica -	-	-	-	-	-	-	57
3.1.1.2 Jerarquía de los tratados	-	-	-	-	-	-	61
3.1.2 Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados	-	-	-	-	-	-	68
3.1.2.1 Convención de Viena sobre la Sucesión de Estados en Materia de Tratados (1978)	-	-	-	-	-	-	69
3.1.2.2 Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales	-	-	-	-	-	-	70
3.1.3 Ley orgánica de la Administración Pública Federal	-	-	-	-	-	-	70
3.1.4 Ley sobre la Celebración de los Tratados	-	-	-	-	-	-	71
3.1.5 Ley del Servicio Exterior Mexicano	-	-	-	-	-	-	72
3.1.6 Reglamento Interior de la Secretaría de Relaciones Exteriores	-	-	-	-	-	-	72
3.1.7 Ley sobre la aprobación de Tratados Internacionales en Materia Económica	-	-	-	-	-	-	72
3.1.6 Ley del impuesto sobre la renta	-	-	-	-	-	-	73
3.1.7 Código fiscal de la federación	-	-	-	-	-	-	74
3.2 Convenio Modelo de la OCDE para evitar la Doble Imposición sobre la renta y el patrimonio	-	-	-	-	-	-	76
3.3 Convenios firmados por México	-	-	-	-	-	-	78
3.4 Reservas de México sobre los Comentarios al modelo de la OCDE	-	-	-	-	-	-	91
Capítulo IV. Los Convenios en la práctica-	-	-	-	-	-	-	95
4.1 Aplicación práctica de los tratados	-	-	-	-	-	-	95
4.2 El abuso de los tratados para evitar la doble imposición	-	-	-	-	-	-	96
4.2.1 El treaty shopping	-	-	-	-	-	-	96

4.2.2 Principales formas de treaty shopping	-	-	-	-	-	-	98
4.2.2.1 Sociedades Conductoras Directas (Direct Conduit Companies)	-	-	-	-	-	-	98
4.2.2.2 Estructura empresarial tipo "Stepping-stone" o Sociedades "Trampolín"	-	-	-	-	-	-	99
4.3 Medidas para prevenir el uso del Treaty Shopping	-	-	-	-	-	-	100
4.3.1 Cláusulas incluidas en los Convenios de doble imposición	-	-	-	-	-	-	101
4.3.1.1 Cláusula de Abstinencia	-	-	-	-	-	-	101
4.3.1.2 Cláusula de Exclusión	-	-	-	-	-	-	101
4.3.1.3 Cláusula de Transparencia (look-through approach)	-	-	-	-	-	-	102
4.3.1.4 Cláusula de la sujeción efectiva al impuesto (subject-to-tax approach)	-	-	-	-	-	-	102
4.3.1.5 Cláusula del tránsito (channel approach)	-	-	-	-	-	-	103
4.3.1.6 Cláusula de la buena fe	-	-	-	-	-	-	103
4.3.2 Cláusulas incluidas en Leyes Nacionales	-	-	-	-	-	-	105
4.4 Efectividad de los convenios	-	-	-	-	-	-	107
4.4.1 Las ventajas derivadas de la existencia de dichos convenios	-	-	-	-	-	-	108
4.4.1.1 Ventajas de carácter jurídico general	-	-	-	-	-	-	108
4.4.1.2 Ventajas de carácter político: la condición de "socio político"	-	-	-	-	-	-	109
4.4.1.3 Ventajas de carácter económico: el fomento de las inversiones Directas	-	-	-	-	-	-	110
4.4.1.4 Ventajas de carácter técnico-fiscal	-	-	-	-	-	-	112
4.4.1.5 Otras ventajas: El intercambio de información	-	-	-	-	-	-	113

4.4.2 Inconvenientes de la existencia de convenios para evitar la doble

imposición: la pérdida de imposición directa - - - - 114

Conclusiones - - - - - 116

BIBLIOGRAFIA - - - - - 130

ANEXO - - - - - 136

INTRODUCCIÓN

La globalización ha originado la intercomunicación entre los Estados, y en este contexto, es en las relaciones de intercambio económico en el que las vinculaciones y contactos se han vuelto más extensos.

El dinamismo de la vida moderna, caracterizado por la movilidad de las personas y la transferencia internacional de los capitales, ha adquirido tal importancia y relevancia que los Estados modernos se han visto obligados a arbitrar los mecanismos que permitan el libre desarrollo de las mencionadas realidades. El sistema tributario es el que ha desempeñado un papel de suma importancia dentro del conjunto de tales mecanismos.

Así pues, es el legislador cuando trabaja en el ámbito fiscal a nivel nacional, el que establece unos gravámenes eminentemente territoriales cuyas implicaciones fuera del ámbito geográfico parecen nulas, sin embargo, cuando la proyección internacional de personas y capitales se hace realidad, y varias soberanías tributarias se consideran legitimadas para gravar unas mismas rentas, surge el fenómeno de la doble imposición.

Por lo tanto, la doble imposición internacional es el resultado de la percepción de impuestos similares en dos o más Estados, sobre un mismo contribuyente, por la misma materia imponible y por idéntico periodo de tiempo¹.

Es precisamente este fenómeno el que nos ocupa debido a que obstaculiza la equidad en la imposición a nivel internacional, es decir, hace inequitativa la distribución internacional del producto de los tributos

Los convenios para evitar la doble imposición han sido una práctica común como instrumento para evitar la doble tributación ya desde años atrás, sin embargo en la última década se han intensificado, este trabajo está hecho principalmente para identificar las variables que hacen que un tratado de este tipo sea más eficiente.

Como comprobaremos en las páginas siguientes, los tratados para evitar la doble imposición internacional constituyen uno de los métodos más importantes para disminuir y evitar la misma y la evasión fiscal que han logrado los mejores y más efectivos resultados.

¹ Borrás, Alegría. *La doble imposición; problemas jurídico – internacionales*, España, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, 1974, pag. 57.

Esta investigación surge debido a la inquietud de realizar un análisis sobre un tema tan interesante como complejo dado por el fenómeno que en las líneas anteriores ha sido descrito.

Abordar temas de fiscalización internacional en esta realidad plagada de adelantos tecnológicos, transacciones económicas internacionales e intercambio de información es de vital importancia para generar propuestas que se desarrollen en un nivel más amplio que la mera técnica fiscal usualmente abordada por contadores o técnica jurídica abordada por abogados.

El presente trabajo, para realizar sus objetivos empleará la investigación documental que estará sustentada en textos relativos al derecho tributario internacional dados por la doctrina pero también por organismos internacionales y se revisará la propia legislación nacional. Se desarrolla de manera inductiva, acercándose a su objeto de estudio a través de un método sincrónico y estructuralista, es decir, se pretende ver los elementos del conjunto empleando modelos comparativos, analógicos y conceptuales.

Tenemos como hipótesis principal que la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición internacional y la evasión fiscal coadyuvan a la equitativa distribución global del producto de los tributos cuando se presenta una superposición de jurisdicciones fiscales en la esfera mundial.

Es necesario decir también, que la doble tributación internacional al ser un tema multidisciplinario es abordado en este trabajo desde una perspectiva de las relaciones internacionales principalmente en lo que al área jurídica se refiere, aunque ello implique que algunos alcances de tipo económico y social queden fuera de los límites de la investigación por su vastedad, sin embargo puede ser la base para futuros proyectos que abarquen más aspectos y disciplinas.

Los objetivos perseguidos están dados por la tarea de identificar las medidas adecuadas que proporcionen mayor rango de efectividad en los convenios internacionales para evitar la doble imposición y la evasión fiscal, conocer la forma como se enmarca dicho fenómeno dentro de la legislación mexicana, así como en el encontrar las ventajas y desventajas de los tratados que se realizan para evitarla.

La estructuración del trabajo está hecha a lo largo de cuatro capítulos, en donde para su mejor exposición se distribuye como sigue:

El capítulo primero, hace una delimitación de la doble imposición internacional y para ello, realiza un recuento de los principios básicos del Derecho Internacional tributario que son: el principio de deslinde de soberanías fiscales, el principio de la no discriminación, el principio de la reciprocidad

internacional y el principio de la asistencia técnica administrativa, los que tienen una fuerte relación con el fenómeno compartiéndose, además con otras ramas del derecho.

Una vez hecho esto, se dedica al estudio de la limitación tributaria de los Estados entendida como el orden jurídico del Estado para establecer contribuciones forzadas recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos², en el establecimiento de la limitación tributaria se revisarán los criterios atributivos de potestad tributaria que contienen criterios de vinculación del sujeto hacia el Estado; los criterios de sujeción personal que incluyen la nacionalidad y residencia como criterios de vinculación; y los criterios de sujeción económica que comprenden la sede de negocios (establecimiento permanente) y la fuente de riqueza como sus criterios vinculantes.

Lo anterior se usará para partir de ahí hacia una definición acertada de la doble imposición internacional y dado que se tiene que contar con una muy precisa, se establece a la misma como el resultado de la percepción de impuestos similares en dos o más Estados, sobre un mismo contribuyente, por la misma materia imponible y por idéntico periodo de tiempo³.

Habiendo identificado la problemática internacional, se emprende un recuento de las causas de la misma y sus probables consecuencias, contemplando como causa principal el no reconocimiento del límite de la potestad tributaria de los Estados o las diferentes interpretaciones de los mismos, mientras que la mayor consecuencia está dada por la afectación de la justicia fiscal internacional⁴.

El capítulo segundo se ocupará de la cuestión básica de saber cuáles son los posibles métodos para evitar y en muchos casos sólo atenuar la doble imposición.

En materia de medidas unilaterales tenemos que los dos métodos básicos son los de exención y de imputación, junto con sus diversas modalidades de aplicación.

² Carrasco Iriarte, Hugo. *Derecho Fiscal I, Introducción y generalidades*, ed. México, IURE editores, 2001, Pp 33-46.

³ Borrás, Alegría. *La doble imposición; problemas jurídico – internacionales*, España, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, 1974, pag. 57.

⁴ "La justicia es el criterio ético basado, en la virtud mediante el cual estamos constreñidos a dar cada uno lo que se debe como individuo y como parte de la sociedad de acuerdo con sus exigencias ontológicas, las cuales les son necesarias para su subsistencia y perfeccionamiento como ser humano. En lo referente a la materia fiscal, ésta consiste en el reparto adecuado de las cargas públicas". En Carrasco Iriarte, Hugo. Op Cit. Pag. 30.

En México, la justicia fiscal se impartió desde 1937 a través de un Tribunal de Justicia fiscal, cuando entra en vigor la Ley de Justicia Fiscal, hoy se hace con el llamado Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, éste órgano, ha sufrido modificaciones, dentro de las cuales, la más reciente y que lo configura como en la actualidad, se da con la reforma al código fiscal de la federación y a la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal en el año 2000. En Vázquez Alfaro, José Luis. *Evolución y perspectiva de los órganos de jurisdicción administrativa en el ordenamiento mexicano*. México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2001, pag. 163- 177.

A nivel internacional nos remitimos al derecho internacional público que tiene como fuente a los tratados, por ello, con la suscripción de convenios bilaterales o multilaterales en materia tributaria, se tienen instrumentos para resolver posibles conflictos que otorguen la referida justicia fiscal, y que vienen previstas en el texto de los mismos, que se basan en el procedimiento amistoso como vía para resolver conflictos, o en su caso, mediante el arbitraje internacional. En Seara Vázquez, Modesto, *Derecho Internacional Público*. México, Editorial Porrúa, 2006, Vigésima segunda edición. p. 59.

Pero parece ser que lo más aceptable y adecuado para evitar la doble imposición internacional son los tratados internacionales, es por ello que se hace un análisis de los Convenios, los Modelos de Convenio y la interpretación adecuada de los tratados.

Los Convenios para evitar la doble tributación, al permitir el equilibrio y eliminar las barreras económicas inconvenientes que desestimen el capital, la inversión y el trabajo, logran, al mismo tiempo, detectar y verificar el cumplimiento fiscal de las operaciones llevadas a cabo entre residentes de Estados contratantes, todo ello incluyendo, como parte de las obligaciones mutuas que adquieren los Estados contratantes, cualquiera de las medidas unilaterales antes descritas, así como las reglas en la conceptualización de términos como residencia y establecimiento permanente.

Por otro lado, los acuerdos de intercambio de información fiscal son el medio adecuado para que un Estado contratante solicite la información pertinente sobre las operaciones, ingresos y otros conceptos que se necesitan para establecer responsabilidades fiscales en Estados del que el contribuyente es residente.

Ya contando con claridad en el tema de las medidas tanto unilaterales como convencionales se analizará la importancia que radica en los modelos del tipo de acuerdos que se deben suscribir para evitar la doble imposición, dentro de estos modelos se hará un recuento del Modelo de la OCDE, del Modelo de la ONU, del Modelo de los Estados Unidos y del Modelo de la Decisión 40 incorporada al Acuerdo de Cartagena.

El tercer capítulo trata de hacer una descripción de la práctica de los convenios para evitar la doble imposición en México.

Aquí se hace una revisión de lo previsto en el Derecho Mexicano en cuanto a las disposiciones aplicables en este tópico dentro de la legislación nacional, y a decir de tratados internacionales su regulación jurídica está dada en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la Ley sobre la celebración de tratados, la Ley del Servicio Exterior Mexicano, el Reglamento Interior de la Secretaría de Relaciones Exteriores, la Ley sobre la aprobación de Tratados Internacionales en Materia Económica, el Código Fiscal de la Federación y la Ley del impuesto sobre la Renta⁵

Dentro de éste análisis se ahondará en la jerarquía de las normas jurídicas para tratar de entender la tendencia tanto a nivel nacional como al nivel global.

⁵ López – Bassols, Hermilo. *Derecho Internacional Público Contemporáneo e Instrumentos Básicos*, México, Editorial Porrúa, 2003, Segunda Edición, p.41.

También se hace un recuento de los tratados que en esta materia tiene firmados México con Alemania, Argentina, Australia, Austria, Bélgica, Brasil, Canadá, Corea, Chile, China, Dinamarca, Ecuador, España, Estados Unidos de América, Finlandia, Francia, Grecia, Indonesia, Italia, Israel, Irlanda, Japón, Luxemburgo, Noruega, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido de Inglaterra e Irlanda del Norte, República Checa, Rumania, Singapur, Suecia y Suiza.

Teniendo claro que “la reserva es el acto jurídico unilateral por el cual un Estado parte en un tratado, declara que rechaza la aplicación de ciertas disposiciones o que le atribuye determinado sentido”⁶, se revisaran las reservas que México tienen realizadas en los comentarios al modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional.

El capítulo cuarto trata del análisis del *treaty shopping*; se comienza por la definición de este término como el uso de un convenio por parte de una persona jurídica, física o sujeto de derecho, que carece de legitimidad para hacerlo⁷. Se hace aquí, una referencia a la utilización de esta figura como herramienta de planificación fiscal internacional de un Estado y su relación con el tema de la elusión fiscal.

Después tocará seguir con la exposición de las formas que puede adoptar, es decir, las dos formas principales, la directa conocida como “sociedades conductoras directas (*Direct Conduit Companies*)” y la indirecta llamada también “estructura empresarial de trampolín (*Stepping –stone*)” Para terminar se hará el detalle de las cláusulas antiabuso incluidas en los Convenios para evitar la doble tributación y las medidas que algunos países han incluido en su legislación nacional para evitar su abuso tales como: la cláusula de abstinencia, la de exclusión, la de transparencia, la de tránsito y la de buena fe.

Finalmente, se abordan las ventajas y las desventajas de los Convenios para evitar la doble imposición internacional que permiten hacer el balance de su efectividad.

Y en el balance total la conclusión general que arroja la presente investigación es que el saldo es enteramente positivo una vez realizada la comparación entre las ventajas y las desventajas de la suscripción de convenios para evitar la doble imposición internacional otorgando un grado alto de efectividad a estos mecanismos a nivel global, porque ayudan a proporcionar certeza, a consolidar la inversión, el comercio internacional y las relaciones diplomáticas, y se reducen las posibilidades de evasión fiscal.

⁶ Seara Vazquez, Modesto, Op cit, p. 229.

⁷ Agustín Bugallo, Enrique. *Compatibilidad de las cláusulas antiabuso con los tratados de doble imposición*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Argentina, 2002, Pag. 19.

Además, la consecución de dichos tratados trae aparejada la promoción de la inversión, la mejora en las condiciones macroeconómicas y las condiciones políticas, lo cual incrementa más su efectividad en la práctica.

También ayuda a que los Estados mejoren su relación política al incentivar el trato de “socio político” aunando un beneficio más al homogeneizar el panorama de fiscalización internacional que promueve un mayor orden en la práctica y da como resultado la justa repartición del producto de las rentas internacionales.

Teniendo sólo una desventaja al perder soberanía por una reducción en la tributación, sin embargo, ésta es parcial porque a mediano o a largo plazo se ve compensada.

La efectividad también es incrementada debido a que los Estados exportadores de capital obtienen un marco de seguridad para sus inversiones y para los importadores de capital se obtienen mayores flujos de inversión, que cuando no es en la bolsa, produce el consiguiente efecto multiplicador sobre la producción y el empleo, aumentan su apertura al exterior y obtienen mayores transferencias de tecnología.

Capítulo I. Doble Imposición Internacional

1.1 Conceptos básicos y principios rectores en los sistemas fiscales

Para el desarrollo del análisis, es pertinente hacer un recuento de los principios básicos del Derecho internacional tributario, tomando en cuenta lo relativo a la doble imposición internacional y ahondando en su definición, sus formas, causas y efectos.

1.1.1 Principios básicos del Derecho internacional tributario.

La trama que constituye el cuerpo legislativo conformado por la elaboración de las normas del Derecho internacional tributario, se apoya en principios básicos: el principio de deslinde de soberanías fiscales, el principio de la no discriminación, el principio de la reciprocidad internacional, el principio de la cortesía internacional y el principio de la asistencia técnica y administrativa.

La mayoría de dichos principios son comunes a las diversas ramas del Derecho internacional y a continuación se analizan.

1.1.1.1 Principio de deslinde de soberanías fiscales

El derecho internacional tributario está constituido, en gran parte, por un conjunto de normas dirigidas a dirimir los conflictos suscitados entre soberanías fiscales distintas.

Básicamente, dichos conflictos se traducirán en la existencia de una doble imposición internacional, conflictos positivos, o incluso en una insuficiencia de imposición, conflictos negativos.

Posteriormente se estudiarán las características del fenómeno de la doble imposición internacional, pero puede adelantarse que normalmente la causa principal de dicho fenómeno es la disparidad en criterios utilizados por cada Estado para definir la sujeción a gravamen¹.

No hay duda de que el objetivo a cumplir por el Derecho internacional tributario en este campo, es el evitar las mencionadas disparidades o, al menos los efectos que de ellas se derivan.

Podría pensarse que dicho objetivo se cubriría si se alcanzase por la vía internacional una armonización de las legislaciones fiscales nacionales, sin embargo, esto exigiría la existencia de un ordenamiento jurídico supranacional, viable tan sólo en aquellas zonas geográficas en que la organización de las naciones se encuentra en un grado avanzado de integración.²

¹Del Arco Ruete, Luis. *Doble imposición internacional y Derecho tributario internacional*. Madrid, Ministerio de Hacienda, 1997. Pag. 41

² Se puede citar como ejemplo el proceso de armonización en la Unión Europea. Francesc Morata. "Hacia la democracia supranacional, una constitución para Europa" en *¿Democracia con desigualdad? Una mirada de Europa hacia América Latina*. Coordinación de Carlo Binetti y Fernando Carrillo, Colombia, Banco Interamericano de Desarrollo y la Comisión Europea, 2004. Pp. 35-58.

En todos los demás casos, tan sólo puede hablarse de unas limitaciones parciales en la definición del ámbito internacional de los impuestos de cada sistema fiscal nacional, para reducir al mínimo los supuestos de superposición de estos.

Por tanto, el principio enunciado pretende una armonización de las legislaciones fiscales nacionales desde la óptica del ámbito territorial de aplicación, preferentemente por la vía de convenio, buscando como objetivo básico evitar la doble imposición internacional.

1.1.1.2 Principio de la no discriminación

Este principio, que es común a las diversas ramas del Derecho internacional, se basa a su vez, en un principio de igualdad de la persona ante la ley. Su enunciación formó parte de los Modelos de Convenio elaborados por la Sociedad de Naciones³ e igualmente se tuvo en cuenta en la redacción del Modelo de la OCDE.

Concretamente el artículo 24 de este texto recoge en su primer párrafo el principio de la no discriminación en los siguientes términos:

“Los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia.

No obstante las disposiciones del artículo 1, la presente disposición es también aplicable a las personas que no sean residentes de uno o de ninguno de los Estados contratantes⁴.

Es importante señalar que, si bien este precepto se halla contenido en un modelo de convenio para evitar la doble imposición, la materia a que se refiere poco tiene que ver con el fenómeno de la doble imposición internacional.

Por esta razón, mientras que el proyecto se aplica a las personas residentes, de acuerdo con la definición del ámbito subjetivo contenida en el artículo 1º del mismo, la no discriminación es exigible respecto de los nacionales sean o no residentes de cualquiera de los Estados contratantes⁵.

Por otra parte mientras que a efectos de evitar la doble imposición los impuestos que pueden verse afectados por el Convenio son los que recaen sobre la renta o el patrimonio, el citado artículo 24 establece

³ El primer ejemplo de organización internacional global, con tendencia universalista, lo encontramos, hasta el fin de la primera guerra mundial con la Sociedad de Naciones, que sería después de la segunda guerra mundial sustituida por la actual organización de Naciones Unidas. En Seara Vázquez, Modesto, Derecho Internacional Público. México, Editorial Porrúa, 2006, Vigésima segunda edición, p. 135.

⁴ Modelo de Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), México, ed Themis 1º de septiembre de 1992 y actualizaciones, 1995, 1997 y 2000.

⁵ Esta aclaración fue introducida en la revisión del modelo de 1963. Luis del Arco Ruete. Op. cit. Pag. 42

que las normas en él contenidas son de aplicación a todos los impuestos, cualquiera que sea su naturaleza o denominación.

Por razones de equidad internacional, el mencionado artículo extiende el principio de no discriminación a los apátridas, si bien para ellos se exige que sean residentes en uno de los Estados contratantes.

Igualmente, teniendo en cuenta la filosofía que inspira el concepto del establecimiento permanente, equipara a éste a efectos del trato fiscal a las empresas residentes en el Estado en que está situado. Hay que señalar no obstante que ésta comparación no parece objetivamente respetada, a todos los efectos, por determinados Estados.

Como es sabido, la tributación del beneficio⁶ de las sociedades se lleva a cabo en algunos países por medio de tipos diferenciados, siendo inferior al aplicable al beneficio distribuido. Sin embargo, cuando se trata de someter a gravamen el beneficio imputable a los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras, suele hacerse aplicando a la totalidad del beneficio el tipo de gravamen más elevado correspondiente al destinado a reservas⁷.

1.1.1.3 Principio de la reciprocidad internacional.

El mencionado principio pretende una equiparación en las concesiones que mutuamente pueden otorgarse dos Estados, el reconocimiento del mismo puede llevarse a cabo dentro de la ley interna de un Estado o a través del Derecho convencional. En el primer caso, podría considerarse que la posible exención por reciprocidad hace innecesario el previo acuerdo entre ambos Estados.

Esto será cierto en todos aquellos casos en que un determinado supuesto de hecho esté exento de gravamen en un Estado, sin estarlo en el otro. Este último podrá unilateralmente declarar dicha exención, una vez comprobada la legislación del otro Estado, y siempre que el principio de reciprocidad esté recogido en el Derecho positivo del Estado que pretende aplicarlo en relación al supuesto de hecho de que se trate.

Sin embargo, lo más probable es que ambos Estados tengan reconocida la posibilidad de declarar la exención condicionada a la postura del fisco extranjero. En este caso, la ventaja, desde el punto de vista legal, respecto de la alternativa de que nada dijeran al respecto de los ordenamientos internos de estos Estados es nula, ya que en todo caso, habrán de ponerse de acuerdo sobre la autolimitación de ambas soberanías fiscales.

⁶ El beneficio económico es la riqueza que obtiene el actor de un proceso económico. Se calcula como los ingresos totales menos los costes totales de producción y distribución.

⁷ De la Villa Gil, José María. "Relaciones fiscales internacionales; la realidad española", en *Relaciones fiscales internacionales*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, Pp 80-81.

De igual forma, la inclusión en un tratado de la cláusula, mediante la cual las dos partes se comprometen a conceder determinadas exenciones, con base en la reciprocidad, carece de eficacia práctica al dejar al arbitrio de cualquiera de los dos Estados contratantes la aplicación efectiva de dicha cláusula.

Incluso dentro de los propios convenios para evitar la doble imposición, late el principio de la reciprocidad internacional. En la definición del ámbito subjetivo de los mismos, los que siguen el Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) limitan la aplicación del mismo a los residentes de los Estados contratantes, reservándose en principio, cada Estado, el derecho a gravar a sus propios residentes sobre la base de la renta mundial (*world-wide-income*).

Podría considerarse como un supuesto de ruptura del mencionado principio de reciprocidad, el que uno de estos Estados extendiese este mismo derecho, no sólo a sus residentes, sino también a sus nacionales⁸.

En la enumeración de los impuestos cubiertos por un convenio se pretende igualmente mantener un cierto equilibrio por ambas partes, no sólo en lo que se refiere a las analogías de las figuras tributarias, sino también respecto de los niveles de soberanía a que estos son exigidos.

Las dificultades que en este aspecto pueden presentarse guardarán relación con la posibilidad o imposibilidad de que los Estados federales incluyan dentro del ámbito del convenio los impuestos estatales o provinciales junto con los federales y la oportunidad de que los Estados unitarios hagan lo propio con la imposición local.

El principio de reciprocidad internacional se traduce igualmente en la necesidad de que las reglas de los convenios se redacten, de manera correlativa; con el fin de que ambos Estados asuman las mismas obligaciones. Esto no siempre es cierto por diversas razones, contándose entre las más importantes las siguientes:

- 1) Por las diferencias de desarrollo económico entre los Estados contratantes puede ocurrir que el convenio reconozca un cierto trato de favor al país más pobre. Tal sería el caso en la utilización en los acuerdos para evitar la doble imposición, de la regla de la imputación de los impuestos no pagados (*tax-exparing*) a favor de uno de los Estados.
- 2) Debido a la disparidad entre los sistemas fiscales, la simetría de determinadas reglas puede verse afectada. Esto sucede en el caso de los países que establecen a favor de los accionistas un crédito de impuesto por razón del impuesto de sociedades por la entidad distribidora de un dividendo, en el supuesto de que pretendan por la vía del convenio ampliar este beneficio a los residentes de otros Estados.⁹

⁸ El fisco americano mantiene esta postura, no sólo en su derecho interno, sino asimismo, en el convencional. Del Arco Ruete, Luis. Op cit. pág. 43.

⁹ Se pueden citar como ejemplo los convenios Hispano-Inglés. José María de la Villa Gil. Op.cit., pág. 81

3) La elección del método a utilizar para evitar la doble imposición ha sido considerada libre para cada uno de los Estados que intervienen en la elaboración de un convenio.

Al menos esta es la postura del Comité Fiscal de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico al comentar el artículo 23 del modelo, si bien, estima que, sería preferible que ambos Estados contratantes utilizaran un único sistema. En consecuencia puede ocurrir que un Estado opte por aplicar el método de exención con progresividad, mientras que el otro lo haga por el de imputación ordinaria¹⁰.

Aun cuando ambos sistemas pretenden evitar la doble imposición sus efectos pueden ser distintos en función de los niveles relativos de imposición de los dos Estados contratantes.

1.1.1.4 Principio de la cortesía internacional

En las relaciones internacionales es usual reservar un trato de favor a los propios Estados o a sus representantes legales. Manifestación de éste trato especial es, por ejemplo, el reconocimiento de la extraterritorialidad a las representaciones diplomáticas de un Estado en otro Estado.

Trasladado este principio de cortesía internacional al campo tributario, éste implica la no exigibilidad de impuestos por parte de un Estado a otro Estado o, dicho en otras palabras, evitar considerarlo al máximo como sujeto pasivo de una relación jurídico-tributaria. Por extensión, estos beneficios alcanzan igualmente a aquellas personas que actúan en nombre o en representación de un Estado.

Un claro ejemplo del principio aquí analizado son los Convenios de Viena sobre Relaciones Diplomáticas y Consulares en los que, entre otros privilegios, se desarrollan los relativos al propio campo tributario.

Si los Estados son acreedores a este tipo de ventajas en situación semejante habrían de encontrarse las organizaciones supranacionales.¹¹

El modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición elaborado por la OCDE, contiene igualmente ejemplos del principio de la cortesía internacional. Por supuesto este convenio no afecta a los funcionarios diplomáticos y consulares cuyos privilegios respeta íntegramente de acuerdo con lo establecido en el artículo 27 de dicho texto.

No obstante, dedica a la tributación de las retribuciones de los funcionarios públicos, el conjunto de reglas contenidas en el artículo 19, respetando en un principio la imposición en la fuente, esto es, en el Estado y para el Estado pagador de la retribución.

¹⁰ Artículos 23A o 23B del Modelo de la OCDE. Op.cit 16-17.

¹¹ A éste respecto hay que citar la Convención sobre Privilegios e Inmidades de las Naciones Unidas de 13 de febrero de 1946 y la correspondiente a los privilegios e inmidades de los organismos especializados de la mencionada organización de 21 de noviembre de 1947.

1.1.1.5 El principio de asistencia técnica administrativa

Los anteriores principios tienen un contenido material, el principio de asistencia técnica administrativa puede considerarse de carácter formal, en consecuencia el que los principios materiales sean objeto de una correcta aplicación en la práctica puede depender del grado de colaboración de las diferentes administraciones fiscales.

Sin perjuicio de que la asistencia administrativa recíproca puede ser objeto de un tratado específico, es usual incluir alguna cláusula en este sentido en los Convenios para evitar la doble imposición.

El Modelo de la OCDE dedica a éste respecto el artículo 26¹². En principio esta disposición prevé el intercambio de información con el único fin de facilitar la aplicación del Convenio.

Puede ocurrir que en la práctica se amplíen los fines de éste intercambio a otros objetivos como, por ejemplo, la prevención del fraude.

Dentro del esquema del Convenio Tipo de la OCDE, esta asistencia administrativa puede venir exigida por la aplicación de los artículos 10 y 11, dividendos e intereses, en la medida en que sea necesario arbitrar un procedimiento para la aplicación de la retención en la fuente a un tipo reducido.

Normalmente ésta se lleva a cabo con base en unos formularios en los que el Estado de residencia certifica la procedencia de aplicar las cláusulas del Convenio a una determinada persona. Un efecto indirecto de estos formularios es el de servir de control de este tipo de rentas percibidas y pagadas a nivel internacional.

1.2 Limitaciones a la potestad tributaria de los Estados.

Una vez teniendo en cuenta los principios rectores del Derecho internacional tributario en lo referente a la doble imposición internacional, es necesario precisar el término "contribuciones" para con ello llegar a una definición acertada de "potestad tributaria", pues esto nos permitirá analizar las limitaciones a los Estados que de ésta se derivan.

Debemos entender a las contribuciones como las obligaciones unilaterales establecidas por la ley, que corren a cargo de los gobernados y cuyo objeto es obtener fondos para sostener el gasto público.

La obligación tributaria, o simplemente el tributo, constituye en su esencia una prestación pecuniaria coactiva que pesa sobre un sujeto contribuyente a favor del estado u otra entidad pública que tenga derecho a ese ingreso como consecuencia de su poder de imposición¹³.

¹² Modelo de la OCDE Op cit. Pag 21-22

¹³ Jarach Dino. *El hecho imponible*, Buenos Aires, 1943, pag. 18.

Las obligaciones tributarias se derivan de la ley, son *ex – lege*, de modo tal que la voluntad del legislador las determina, es decir, que la norma grava la actividad económica de hecho, que de realizarse, traerá como consecuencia el surgimiento de la actividad fiscal.

Los elementos de la obligación fiscal son: la causa, el objeto, la relación jurídico – tributaria, los sujetos y el hecho imponible.

La causa se encuentra, tanto en la necesidad de recaudar los medios destinados a satisfacer los requerimientos públicos, como en razón de los beneficios y ventajas de que gozan los individuos por el hecho de vivir en sociedad, a partir de aquí podemos decir que existe una causa general dada por los beneficios obtenidos de los servicios públicos cuya principal característica es que son generados por la vida en común, y la particular que radica en la capacidad contributiva, la cual constituye la causa específica del tributo.

El objeto de la obligación tributaria consiste en la prestación pecuniaria que el sujeto pasivo (el contribuyente) debe dar al fisco (sujeto activo) y atañe a los siguientes aspectos: dar, hacer y no hacer.

- Dar se refiere a la parte del patrimonio o ingreso de los contribuyentes o el porcentaje del precio o del valor de determinados bienes o la cantidad fija, que el sujeto pasivo tiene que enterar a la hacienda pública para pagar una deuda fiscal propia o ajena.
- Hacer consiste en cumplir con todos los deberes positivos, que se establecen en las leyes fiscales, por ejemplo, presentar declaraciones y avisos y cumplir en forma oportuna con los requerimientos de las autoridades fiscales.
- No hacer indica que el sujeto pasivo debe omitir realizar las conductas no permitidas por la legislación fiscal, es decir, no llevar a cabo conductas ilícitas, por ejemplo: expedir comprobantes fiscales sin que se cumplan los requisitos exigidos en las leyes.

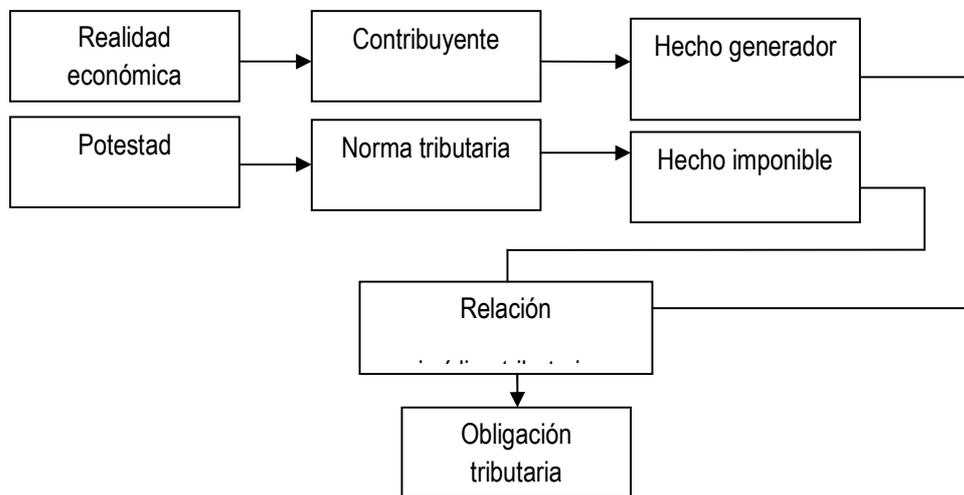
La obligación fiscal tiene en cuenta la riqueza o su manifestación, en cuanto a que ella sirve de base o medida para aplicar una contribución, así que cabe comentar que hay tres formas esenciales que pueden asumir el objeto del tributo¹⁴:

- La posesión de la riqueza, o sea, el capital.

¹⁴ Rodríguez Lobato, Raul. *Derecho Fiscal*, 2a Edición, Colección Textos Jurídicos Universitarios. México, Ed. Oxford, 2001. P. 131-133

- La capacidad para adquirir riqueza, es decir, la renta.
- El gasto como manifestación de la riqueza, o sea, el consumo.

En el estudio de la relación jurídico tributaria, encontramos que alrededor de la relación sustantiva, que se refiere a la deuda tributaria, también se otorgan derechos y obligaciones al fisco, así como derechos y obligaciones al gobernado, quien debe no sólo realizar el pago de una cantidad de dinero, sino también presentar avisos, declaraciones periódicas, llevar y conservar su contabilidad, determinar sus estados financieros y llevar a cabo otras actividades de análoga naturaleza¹⁵.



No todos los ordenamientos legales hacen referencia al concepto jurídico de contribuyentes, que son las personas físicas o morales obligadas al pago de los impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras; en la doctrina, se les conoce como sujetos pasivos.

Los sujetos pasivos de las contribuciones son:

- a) El sujeto jurídico. Quien tiene la obligación conforme a la ley de pagar impuestos.
- b) Sujeto económico. Es la persona que realmente paga los impuestos, aquel al que se traslada la carga impositiva
- c) Terceros. Son aquellos que responden por la deuda del otro mas no tienen una obligación fiscal directa.

¹⁵ Pérez de Ayala, José Luis. *Curso de derecho tributario*. Madrid, ed. Edersa. 2001.

Hecho imponible es la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto genere la obligación. Cabe mencionar que dicha situación es de sentido económico, que debe estar prevista en la ley formal y materialmente considerada.

La potestad tributaria del Estado es el poder jurídico del Estado para establecer contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos¹⁶.

El poder tributario es exclusivo del Estado, éste lo ejerce, en primer lugar, a través del Poder Legislativo, pues en observancia del principio de legalidad este Poder expide las leyes que establezcan los tributos y deben obtener los elementos esenciales de los mismos.

En segundo lugar, a través del Poder Ejecutivo, pues éste debe aplicar la ley tributaria y proveer de la esfera administrativa para su cumplimiento y en ocasiones, cuando esta facultado por la ley, debe dirimir las controversias entre la Administración y el gobernado que surgen con motivo de la aplicación de la ley impositiva.

Y, finalmente, a través, del Poder judicial, cuando éste dirime las controversias entre la Administración y el gobernado, o entre el Poder Legislativo y el gobernado sobre la legalidad o la constitucionalidad de la actuación de dichos poderes, es decir el Administrativo o Ejecutivo y Judicial, según la competencia que les confieren las leyes.¹⁷

Es una regla general de los Estados que tengan dentro de su estructura jurídica interna, ciertas limitaciones a su potestad tributaria correlativas a los derechos públicos de sus ciudadanos.

En el ámbito internacional, las limitaciones al ejercicio territorial del poder tributario generalmente aceptadas pueden ser de dos tipos: limitaciones subjetivas y limitaciones objetivas.

Las limitaciones subjetivas derivan de la naturaleza y condición jurídica propias de los sujetos que pudieran estar gravados por un determinado Estado; por otro lado, las limitaciones obedecen no a la condición personal del sujeto, sino a la naturaleza del presupuesto de hecho determinante de la imposición.¹⁸

Las limitaciones objetivas pueden, a su vez, dividirse en dos grandes grupos:

- a) Las que se refieren a otros Estados y demás sujetos de Derecho internacional, los cuales por su propia naturaleza escapan a la sujeción de poder tributario alguno; y
- b) Las que se refieren a particulares extranjeros, los cuales por su condición jurídica, se encuentran sujetos a la soberanía del Estado del cual son súbditos.

¹⁶Carrasco Iriarte, Hugo. *Derecho Fiscal I, Introducción y generalidades*, México, ed. IURE editores, 2001, Pp. 33-46

¹⁷Rodríguez Lobato, Raul. *Derecho Fiscal*, Colección Textos Jurídicos Universitarios, México, ed. Oxford, 1998, Pp. 5-8.

¹⁸Giulliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*, tomo I, Buenos Aires, ed. Desalma, 1984, pag. 326.

Por otra parte, las limitaciones objetivas pueden también dividirse o clasificarse en dos grupos. El primero de dichos grupos lo constituyen aquellas limitaciones que existen independientemente del ejercicio concurrente de otro poder tributario y que encuentran su fundamento en los siguientes conceptos:

- a) En razón del principio de libre tránsito, pues el mero tránsito no puede constituir en sí mismo motivo de imposición por parte del Estado territorial.
- b) En función de objetivos de interés universal, que pueden ser tan variados como las mismas relaciones internacionales; y,
- c) Por regulaciones propias del comercio¹⁹.

El segundo grupo de limitaciones objetivas lo constituyen todas aquellas vinculadas con el ejercicio de poderes tributarios externos, es decir, con la doble imposición internacional, es, en sí mismo, un límite a la potestad tributaria de los Estados, el cual desafortunadamente no se observa.

Por otro lado, cada Estado tiene en su legislación interna diversos elementos normativos que, a su vez, delimitan y regulan su potestad tributaria. Un elemento fundamental en materia de legislación tributaria es el llamado hecho imponible, que como ya lo habíamos anotado, no es otra cosa que la conducta descrita en las leyes en forma general y abstracta que, al actualizarse, da lugar al nacimiento de la obligación fiscal²⁰.

Así, cuando el legislador desea someter a tributación cualquier manifestación de riqueza o materia, necesita definir un hecho imponible, es decir, elaborar una noción jurídica a través de un procedimiento de selección de elementos constitutivos, que se recogen en la definición global del hecho imponible y, que son fruto de valoraciones jurídico políticas, ajenas muchas veces a la sustancia puramente económica de la realidad gravada²¹.

No hay que confundir el hecho imponible o presupuesto de hecho con el hecho generador²², pues existe éste último cuando la realidad coincide con la hipótesis normativa y con ello se provoca el surgimiento de la realidad fiscal, o sea, es la materialización de la normatividad tributaria²³.

Debe tenerse presente que no todos los hechos que se suscitan y se producen en la convivencia humana son considerados por el legislador en el marco jurídico impositivo, sino sólo

¹⁹ Ibidem. pag. 329

²⁰ Raúl Rodríguez Lobato. Op.cit. pag 35-52

²¹ Sainz de Bujanda, Fernando. *Análisis jurídico del hecho imponible*. Comisión Viaje de Estudios, Universidad de Buenos Aires. P.225

²² El hecho generador imponible es importante para lograr concretamente la fijación de las siguientes nociones: a) identificación del momento en que nace la obligación tributaria principal; b) determinación del sujeto pasivo principal de la obligación tributaria; c) fijación de los conceptos de incidencia, no incidencia y exención, d) determinación del régimen jurídico de la obligación tributaria; alícuota, base de cálculo, exenciones, etc.; e) distinción de los tributos *in genere*; f) distinción de los tributos en especie, g) clasificación de los impuestos en directos e indirectos, elección del criterio para la interpretación de la ley tributaria, i) determinación de los casos concretos de evasión en sentido estricto. En Sainz de Bujanda, Fernando. Op cit 229

²³ Araujo Façao, Amílcar. *El Hecho Generador de la Obligación tributaria*. Traducción Española, Ed. Depalma Argentina p. 64

aquellos significativos en la economía, como el comercio, la industria, la agricultura, la ganadería, etc.

El hecho imponible tiene cuatro elementos de suma importancia, a saber: el objetivo, el subjetivo, el espacial y el temporal.

El elemento objetivo es la situación jurídica o de hecho que el legislador ha tomado en cuenta para establecer un tributo, puede contener diversas modalidades las cuales pueden consistir en²⁴:

- un hecho o fenómeno económico, por ejemplo: la obtención de una renta o de una ganancia,
- un acto o negocio jurídico, por ejemplo: la donación, el fideicomiso y el usufructo,
- el estado o cualidad de la persona, por ejemplo el domicilio o la nacionalidad,
- la titularidad de derecho o bienes, por ejemplo: el propietario o poseedor en el impuesto predial y la tenencia de vehículos respectivamente.

Desde el punto de vista económico, el elemento material se puede clasificar en:

- la obtención de un ingreso,
- la percepción de una renta,
- la propiedad o posesión de un bien,
- un acto o negocio jurídico,
- el consumo de un bien o servicio,
- la producción de determinados bienes o servicios.

El elemento subjetivo radica en que el supuesto normativo debe vincularse a una o varias personas o individuos en particular, que con su acción u omisión provocan el surgimiento de la obligación fiscal.

El elemento temporal se refiere a que el hecho previsto en la norma se realiza en un tiempo o espacio temporal determinado, es muy importante para saber cuándo se crea la obligación fiscal y, en consecuencia, en qué momento surge su exigibilidad y, en función de su acontecimiento, determinar cuál es la ley aplicable.

En razón de su temporalidad pueden clasificarse en instantáneos y en periódicos o conjuntivos; los primeros ocurren en determinado momento y cada vez que se presentan dan lugar al surgimiento

²⁴ Carrasco Iriarte, Hugo. *Derecho Fiscal I, Introducción y generalidades*, ed. México, IURE editores, 2001, p. 195.

de la obligación tributaria, mientras que los segundos requieren un tiempo, una suma de circunstancias, acontecimientos o hechos globalmente considerados.

El elemento espacial implica que el hecho imponible se realiza dentro de una circunscripción territorial, en un lugar determinado.

Así pues, el hecho imponible como parte de la legislación nacional, se encuentra sujeto a límite territorial o espacial.

Partiendo de la base de que la soberanía tributaria de los Estados se encuentra sujeta al principio de territorialidad, resulta trascendente la determinación de los alcances que dicho principio traducido en un límite espacial, tiene con relación a las normas tributarias.

Este es un problema que ha sido estudiado por la doctrina tributaria, la cual al analizar el tema de la eficacia de la ley en el espacio, suele distinguir entre el problema de la determinación del ámbito espacial dentro del que la ley surte efecto y el propio de la extensión de la ley, es decir, el relativo a la determinación de los hechos que la ley de un Estado puede regular.

Resulta relevante el segundo de los problemas anotados, que no se ocupa ya del ámbito de relaciones reguladas por la norma, lo que resulta propio de otras disciplinas, sino en cambio de la elección previa de supuestos a regular los límites impuestos al Poder Legislativo por la propia constitución del Estado o por el Derecho internacional.

Fundamental es, por ello, conocer cuales son los factores de vinculación que legitimarán a un Estado para contemplar, dentro de su legislación tributaria, los supuestos de hecho y de derecho que integren el hecho imponible.

Los factores de vinculación generalmente aceptados son:

- a) la nacionalidad,
- b) la residencia,
- c) el establecimiento permanente, y
- d) la fuente de riqueza²⁵.

En otras palabras, los países que integran la comunidad internacional, como soberanos que son para dictar normas jurídicas con un ámbito de validez limitado a su espacio territorial, suelen establecer tributos a cargo de quienes obtienen beneficios gracias a la infraestructura creada por una población establecida en ese territorio o por llevar a cabo actos jurídicos con miembros de esa población.

De esta manera se presentan criterios universalmente empleados para establecer el ámbito personal de validez de las normas jurídicas que establecen las cargas a los particulares conocidas como contribuciones.

²⁵ Ortiz, Sainz y Tron. *Tratados Internacionales en Materia Fiscal; análisis y comentarios*, México, ed Themis, 1998, Pp. 5-7.

El primer criterio se refiere a la nacionalidad de un sujeto al cual se le obliga al pago de contribuciones por el sólo hecho de tener una pertenencia permanente y pasiva y con ese determinado orden jurídico estatal.

Un segundo criterio se refiere a la residencia del sujeto al que se le obliga al pago de impuestos por la circunstancia de estar establecido en donde impera ese orden jurídico en particular, sin importar cual sea su nacionalidad.

El tercer criterio es el establecimiento permanente y se refiere a cualquier lugar de negocios donde se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Estos lugares son, por ejemplo: sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras y cualquier lugar de explotación, extracción o explotación de recursos naturales.

Otro criterio se relaciona con la ubicación de la fuente de la riqueza; si el origen de la riqueza se localiza en el espacio territorial en que impera este orden jurídico estatal, se impone el pago de la contribución que estipule dicho orden jurídico, a cargo del sujeto que se beneficie de dicha fuente de riqueza, sin importar si reside o no en ese espacio territorial o si se encuentra o no vinculado jurídicamente a ese orden jurídico estatal en virtud de la nacionalidad.

Mientras que nacionalidad y la residencia no ofrecen problemas esenciales respecto a su determinación en el ámbito internacional, no ocurre lo mismo con el establecimiento permanente y con la fuente de riqueza, ya que estos son conceptos económicos de contenido variable cuya significación la adquieren de la concepción que les asigne el orden jurídico estatal de que se trate²⁶.

Así, por ejemplo, en un país puede establecerse por el orden jurídico que la fuente de riqueza en el caso de la prestación de servicios personales se encuentra en el lugar en el que se presta el servicio; en tanto, en un orden jurídico diverso, puede establecerse el criterio de que, en ese caso, la fuente de riqueza se ubica en el territorio de quien efectúe el pago de la contraprestación por el servicio recibido.

Los criterios de vinculación derivan de los llamados criterios atributivos de potestad tributaria. Dichos criterios son:

- a) criterios de sujeción personal. – Comprenden la nacionalidad y la residencia; y
- b) criterios de sujeción económica.- Comprenden la sede de negocios (establecimiento permanente) y la fuente de la riqueza.²⁷

²⁶Calvo, Nicolau Enrique. *Tratados para evitar la doble imposición*, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 1992, Pp 24-25.

²⁷Giulliani Fonrouge, Carlos M. Op Cit, pag. 332.

1.3 Definición y formas de doble imposición.

Existen varias definiciones del fenómeno de doble imposición internacional algunas son:

La doble imposición internacional o doble tributación existe cuando a una persona física o moral le son impuestos dos o más gravámenes (impuestos) por otros tantos estados, con motivo de la obtención de un mismo ingreso derivado de un acto o transacción internacional.

Se presenta el fenómeno de doble imposición cuando las legislaciones de dos Estados coinciden en gravar un mismo ingreso obtenido por un contribuyente²⁸.

La doble tributación es un problema que enfrentan actualmente los sujetos de las relaciones internacionales y consiste básicamente en una violación formal del principio general que quiere que una misma persona en ocasión de un mismo hecho y de una misma actividad, no debe estar sometida más que a una soberanía única tanto en materia fiscal como en materia política o jurídica²⁹.

La doble imposición internacional no significa solamente abonar dos veces un mismo impuesto o carga impositiva: dos veces una misma cantidad o monto en tal carácter, incidiendo sobre la misma materia imponible.

Con aquella expresión comprendemos no sólo el pago doble, sino también triple, cuádruple, o bien, simplemente una mayor cantidad sin alcanzar el duplo, como también se presenta dicho problema aunque no se trate un mismo impuesto.³⁰

Es decir, que lo fundamental es la razón por la que se satisface el impuesto, siendo totalmente indiferente la cantidad, aunque ésta fuera simbólica o no llegara a satisfacerse por cualquier tipo de razones. Así, tenemos que, habrá doble imposición siempre que se presente la yuxtaposición de dos sistemas fiscales.

La doble imposición es el fenómeno que se presenta cuando el mismo o un impuesto análogo se percibe por varios Estados en virtud de un mismo presupuesto de hecho y para un mismo periodo de tiempo³¹.

Cuando varios Estados ejercen su poder soberano para someter a una misma persona a impuestos sustancialmente iguales y por razón del mismo objeto se da la doble imposición internacional³².

La doble imposición es aquella situación por la cual una misma renta o un mismo bien resulta sujeto a imposición en dos o más países, por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo periodo imponible, si se trata de impuestos periódicos, y por una misma causa³³.

²⁸Margáin, Hugo B. *Tesis para evitar la doble tributación en el campo internacional en materia del impuesto sobre la renta, basada en la teoría de la fuente gravable*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM. 1956, pag. 5

²⁹Giulliani Fonrouge, Carlos M. Op. cit. pag. 331

³⁰Romero del Prado, Victor .N. *Derecho internacional privado*, Córdoba Argentina, ed, Assandri, 1961, pag. 553.

³¹Bühler, Ottmar *Derecho internacional tributario*, traducción española, Madrid, editorial de Derecho Financiero, 1968, pag 79.

³²Koch, Maximiliano, en *Alegria, Borrás. La doble imposición; problemas jurídico – internacionales*, España, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, 1974, pag 57.

³³Borrás, Alegria. *La doble imposición; problemas jurídico – internacionales*. España, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, 1974, pag. 30.

Como hemos visto, diversos autores se han ocupado de describir el problema de la doble tributación internacional, sin embargo, es importante remitirse a la definición elaborada por la OCDE, ya que en ella aparecen todos los elementos a los que los autores se han referido en las definiciones que proporcionan.

Según la OCDE la doble imposición internacional es el resultado de la percepción de impuestos similares en dos o más Estados, sobre un mismo contribuyente, por la misma materia imponible y por idéntico periodo de tiempo³⁴.

La definición contiene varios elementos que conviene comentar brevemente.

1. Dos o más Estados

Normalmente la soberanía fiscal es un atributo del Estado y por ello la OCDE, refiere la doble imposición al ejercicio por el Estado de su poder impositivo, existen, sin embargo, ámbitos más reducidos que ejercitan la soberanía fiscal en los llamados Estados federales o Confederaciones.

Tal es el caso de los estados en los Estados Unidos de América, los länder alemanes, los cantones suizos, etc. Puede producirse, pues, la doble imposición internacional por el ejercicio de la soberanía fiscal de los entes.

De hecho, históricamente hablando, los primeros casos de doble imposición internacional e intentos de evitarla o paliarla, surgieron entre cantones suizos y entre éstos y algunos Estados norteamericanos.

Hoy la representatividad internacional en materia fiscal la asumen los Estados (unitario, federal o Confederación) que a la hora de entrar en relación con otros Estados, a efectos de convenir un tratado de doble imposición, actúan como si se tratase de un Estado unitario. Los problemas de doble imposición interna, son asunto a resolver internamente³⁵.

Con lo anterior, se puede decir que la doble imposición internacional, existirá si la soberanía fiscal se ejercita por dos o más Estados o soberanías fiscales encuadradas dentro de un Estado.

Es importante hacer la distinción de lo siguiente:

- Ámbito objetivo de un Convenio; que, en efecto cabe la posibilidad de que dos Estados se pongan de acuerdo para evitar la doble imposición de los impuestos que caen dentro de la soberanía del Estado Federal o de la Confederación, dejando fuera los impuestos estatales o cantonales.

En estos casos sólo se evitará la doble imposición parcialmente y subsistirá en lo que toca a la imposición no convenida.

- Extensión territorial de un tratado; a veces la representatividad internacional de determinados territorios o Estados (colonias, protectorados, asociados, etc.) se hace por un determinado Estado.

³⁴ Bokobo Moiche, Susana. "Los convenios de doble impcción sobre la renta y el patrimonio. Interpretación y calificación." *Cronica Tributaria*, España, Num 114, Pp. 27-34.

³⁵ De la Villa Gil, José María. Op. cit. pág. 58.

En tales casos, el modelo de la OCDE, prevé la posibilidad de que un Estado se reserve el derecho a extender la aplicación de un Convenio a los territorios que caen fuera de su soberanía propia.

2. Percepción de impuestos

En principio, la existencia de doble imposición requiere que los impuestos de dos Estados se exijan. Si los impuestos de uno o de ambos Estados no se exigen por estar suspendida su aplicación o por no existir tal impuesto, la doble imposición desaparece.

Este punto requiere algunas matizaciones:

- a) El hecho de que el impuesto de uno de los Estados sea mayor o menor es indiferente. Lo único que quiere decir es que la doble imposición será más o menos grave.
- b) Que la exigencia del impuesto no equivale a ingreso efectivo en el tesoro. Bien puede exigirse un impuesto y no dar lugar a pago efectivo por causa de pérdidas por ejemplo. Sería incorrecto, que un Estado pretendiese la no aplicación de un convenio por el hecho de que una sucursal situada en el otro Estado tuviera pérdidas y no diera lugar al ingreso de cuotas impositivas.
El problema afecta fundamentalmente a como debe aplicarse en estos casos el método de exención. Tampoco cabe negar la situación de doble imposición por la no exigencia de facto del impuesto en el Estado de la fuente, bien sea por error, bien sea por prescripción.³⁶
- c) No es incompatible tal exigencia con la ausencia de imposición por causa de beneficios fiscales que exoneren de la misma. Tal ocurre cuando el Estado de la fuente de residencia concede exenciones a determinadas actividades realizadas en el país por muy diversas causas: atraer inversiones, desarrollar determinadas zonas, favorecer la salida de actividades protegidas, entre otras.

Puede que la doble imposición entendida como una sobreimposición no se de en sus términos reales, por cuanto, en efecto, no se produce un resultado de adición de dos imposiciones distintas pero si existe una situación de doble imposición por la confluencia de regímenes fiscales procedentes de dos soberanías distintas sobre la misma materia imponible.

Aun en estos casos existe doble imposición, es decir, no por el hecho de no producirse la doble imposición dejan de aplicarse las medidas unilaterales previstas en la legislación interna o los Convenios.

3. Impuestos similares o misma materia imponible.

Cuando se está en la órbita internacional, las nociones deben adquirir una amplitud suficiente para dar cabida a las diversas concepciones que sobre unos mismos fenómenos tributarios se tienen en ámbitos geográficos, culturales o políticos distintos, superando las rigideces derivadas de la pertenencia a diferentes escuelas.

³⁶ Comentarios, artículo 23A del modelo de la OCDE, Op.cit. pag. 196

Es decir, que no siempre existen equivalentes entre los diferentes sistemas fiscales, por poner un ejemplo, valga decir que la clasificación tripartita de impuestos, tasas y contribuciones especiales no tiene que ser aceptada por todos, o bien la clasificación de impuestos directos o indirectos.

Por ello la similitud de impuestos a que se refiere la OCDE se da:

- Entre impuestos y cuales quiera otras figuras tributarias si en ambos casos se graba la misma materia imponible, renta o patrimonio.
- Entre impuesto sobre la renta, o sobre el patrimonio, bien sean estos generales o celulares, proporcionales o progresivos, tanto ordinarios como extraordinarios.
- En alguna ocasión deberá superarse la noción de directo o indirecto, que no siempre tienen la misma significación para los distintos sistemas fiscales.
- Cualquiera que sea la entidad que los exija: el Estado, las subdivisiones políticas o administrativas menores.

Es importante destacar que cuestión tan distinta es si el ámbito objetivo de los Convenios excluye determinados gravámenes, o limita su protección a los impuestos federales, con exclusión de los estatales o municipales. No por realizarse estas exclusiones deja de existir la doble imposición, significa simplemente que los Estados contratantes han limitado sus pretensiones.

4. Un mismo contribuyente.

La doble imposición se da con referencia a una persona sea ésta física o jurídica, o bien con referencia a una determinada renta o patrimonio quien quiera que sea su titular.

Es precisamente en este apartado en donde tenemos que hacer referencia a **las formas de doble imposición**, es decir, se intenta hacer una diferenciación clara entre la llamada doble imposición jurídica y la doble imposición económica.

Dentro del concepto genérico de doble imposición, podemos distinguir dos clases en función del criterio que se utiliza para definirla.

Partiendo de un criterio económico objetivo, que atiende al contenido patrimonial de una determinada transacción, encontramos a la doble imposición económica y, a partir de un criterio jurídico subjetivo que atiende al efecto impositivo en el patrimonio de los sujetos que intervienen, encontramos a la doble imposición jurídica.

Surge la doble imposición en sentido amplio cuando el mismo o semejante impuesto es percibido por varios Estados en virtud de un mismo presupuesto de hecho y por un mismo periodo de tiempo³⁷.

En la legislación interna de un Estado es posible la doble imposición económica, pero no la jurídica; salvo por una defectuosa concepción del sistema tributario o por una incorrecta atribución de la potestad

³⁷Abril Abadín, Eduardo. *Métodos para evitar la doble imposición internacional, en la XX semana de estudios de derecho financiero*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1973, pág. 136

tributaria entre los diversos entes en que el Estado territorialmente se organiza; en el ámbito internacional son perfectamente posibles ambas especies de doble imposición³⁸.

Como puede apreciarse, ambos tipos de doble imposición se diferencian, pues en la doble imposición económica no existe el elemento o requisito de la identidad del sujeto, el cual es fundamental para que exista la doble imposición jurídica³⁹. Es decir, desde el punto de vista económico hay doble imposición cuando se grava dos veces por el mismo acto aun cuando sea a sujetos distintos.

La distinción entre ambos tipos de doble imposición tiene importancia porque la doble imposición internacional que pretende evitarse tanto por las legislaciones internas cuanto por los convenios, es la doble imposición jurídica.

Este tipo de doble imposición es la que se considera con carácter general como atentatoria a los principios de equidad y justicia y más perniciosa desde el ángulo económico. A evitarla se han dirigido todos los esfuerzos de las organizaciones internacionales.

Lo que no quiere decir que no existan legislaciones que no eviten o palien la doble imposición económica, tal es el caso de la legislación de los Estados Unidos de América o Japón.⁴⁰

Para los efectos de este estudio, cuando se hace referencia a la doble imposición internacional, se está refiriendo a la jurídica, la cual queda asentada en la definición de la OCDE.

5. En el mismo periodo de tiempo.

Es un requisito que, normalmente no suele incluirse por los autores en la definición de doble imposición, quizá por resultar obvio.

La OCDE lo hace con el fin de armonizar las normas, distintas de unos países a otros, respecto de los impuestos y hacerlas coincidir en el tiempo. Parece obvio que al referir la doble imposición a una misma materia imponible, ésta debe quedar referida a un momento dado.

La simultaneidad de gravamen debe corresponderse igualmente con la evitación de la doble imposición y con las consecuencias que deben producirse en ambos países en el supuesto de que por uno de ellos se modifique la base de imposición por apreciar⁴¹ circunstancias modificativas de la base como vinculaciones o precios de transferencia, que deben corresponderse con una paralela y equivalente modificación de signo contrario en el otro país y referir al mismo periodo impositivo.

³⁸Campagnale, Norberto Pablo et. al. *El impacto de la tributación en las operaciones internacionales*, , Argentina, Fondo Editorial del Derecho y Economía, pág. 19

³⁹ Abril Abadín, Eduardo. Op. cit. pag. 138-140

⁴⁰ José María de la Villa Gil. Op.cit, pag. 62

⁴¹ Artículo 9 del modelo de Convenio de la OCDE, Op cit pag.10.

1.4 Causas de la doble imposición

En términos generales, podríamos afirmar que la causa primaria de la doble imposición internacional, la constituye el hecho de que los diversos Estados no respetan los límites existentes al ejercicio de su potestad tributaria, o bien, que parten de interpretaciones diversas de los mismos.

Las causas generadoras de la doble imposición internacional, están íntimamente relacionadas con los criterios definidores del hecho imponible de un determinado impuesto en países diferentes. En la medida en que ambos criterios sean distintos puede producirse aquella.

Esto ocurrirá, por ejemplo, cuando uno de los países utilice como criterio de sujeción el nexo personal mientras que el otro resalte el nexo económico.

Pero aun entre países que utilicen únicamente criterios personales, puede producirse una superposición de ámbitos de imposición.

Pensemos en el caso de que, por un lado, se aluda al concepto de nacionalidad y, por otro al de residencia o, incluso, que en un país se defina el concepto de residencia de forma distinta que en otro.

Con lo anterior podríamos describir dos tipos de causas fundamentales de la doble imposición internacional:

- a) la primera consiste en la aplicación por parte de los Estados de principios o criterios jurisdiccionales diferentes; y,
- b) la segunda, suponiendo la aplicación de los mismos principios o criterios jurisdiccionales, la distinta definición que se da a dichos principios o el distinto modo⁴².

La afectación de los hechos imposables por parte de dos o más naciones simultáneamente, tiene su origen en la utilización de criterios dispares para la atribución de la potestad tributaria⁴³

Tradicionalmente, los sistemas fiscales de los países en vías de desarrollo se han apoyado preferentemente en los sistemas económicos, residencia permanente y fuente de riqueza, como más adecuados a sus estructuras impositivas basadas en impuestos de producto o cedulares y a los movimientos de su balanza de pagos.

Por el contrario, los países desarrollados han optado por los criterios personales, al armonizar mejor con sus impuestos sintéticos y progresivos. Este enfrentamiento estará siempre presente tanto en la elaboración teórica de modelos de Convenios para evitar la doble imposición, como en la discusión de los propios Convenios entre dos países que ocupan distintas posiciones en la escala del desarrollo económico.

Basta lo dicho para dejar sentado que la doble imposición internacional es un fenómeno que debiendo ser rechazable, es, sin embargo, muy frecuente y casi inevitable y consustancial con la aplicación de los sistemas fiscales.

⁴² Carlos M. Giuliani Fonrouge. Op cit. pag. 336

⁴³ Idem.

Solo una armonización completa de los sistemas de los diversos países con arreglo a unas pautas análogas podría erradicarla.

Más aun, no bastaría una simple armonización en los criterios, sería necesaria una normativa uniforme, porque la doble imposición tiene igualmente causas inmediatas, como son las distintas formas de computar las bases imponibles, la aplicación de criterios temporales de imputación de rendimientos, etc.

Por ello las legislaciones más evolucionadas contienen normas para paliarla y de ahí los esfuerzos para concluir tratados de forma más eficaz que todavía intentan eliminarla en lo posible.

1.5 Efectos de la doble imposición

El estudio de las diversas técnicas para evitar la doble imposición, la descripción analítica de sus elementos, las discusiones acerca de los diversos criterios o puntos de conexión, etc., reducen el tema de la doble imposición internacional a un problema de técnica fiscal.

Con ello se olvida, con frecuencia, que la doble imposición es un problema grave que afecta de forma directa la entraña misma de la justicia fiscal.

Es ésta la primera y fundamental consecuencia: la doble imposición afecta de forma inminente la justicia de la imposición.

En la misma medida en que una imposición personal que desborde la capacidad contributiva, trate de forma desigual a los que son iguales, cree discriminaciones y rompa los esquemas de imposición justa, en esa misma medida puede afirmarse que la doble imposición es injusta porque produce todos esos efectos.

De ahí que evitar la doble imposición sea un objetivo a alcanzar y que las medidas para evitarla no deban interpretarse como un beneficio fiscal o una concesión más, con todo lo que de restrictivo puede llevar consigo la aplicación de las normas de este tipo.

Sobre esta razón básica de justicia, la doble imposición lleva consigo, igualmente, inconvenientes de tipo económico quizá más puestos en relieve que el ya dicho de la justicia:

-Impide la movilidad de los recursos económicos, dificulta las inversiones y pone trabas a la intercomunicación de los conocimientos técnicos. La explicación es tan obvia que no parece deban añadirse mayores pormenores.

-Favorece la creación de fiscalidades paralelas, la evasión y la creación de refugios fiscales.

Capítulo II. Medidas para evitar la doble imposición

Se ha analizado tanto el concepto de doble imposición como sus elementos, causas y efectos, lo que nos lleva a una interrogante fundamental: ¿cuáles son las formas o métodos para solucionar el problema de la doble imposición internacional?

La solución de la problemática que plantea la doble imposición internacional puede enfocarse desde dos distintos aspectos: la eliminación de las causas que le dan origen, o bien, la supresión de sus efectos a través de medios que atiendan a la situación concreta de las personas o entidades afectadas.

Sobre este particular, tenemos tres alternativas de solución:

- a) la búsqueda de principios generales, susceptibles de adquirir el carácter de ley uniforme internacional;
- b) la concertación de acuerdos bilaterales o multilaterales y
- c) la armonización de las legislaciones⁴⁴.

Así, el primer criterio es el único apto para la solución integral del problema pues de otra forma la soluciones serán parciales ya que dependerán de la posibilidad jurídica y voluntad política de los diversos Estados involucrados en el problema, los cuales buscarán proteger lógicamente su patrimonio y el de sus nacionales⁴⁵.

Con el objetivo de atenuar o evitar la doble imposición muchos Estados han instrumentado medidas de carácter diverso. En varios casos se han puesto en práctica técnicas y mecanismos de carácter unilateral adoptando normas internas en forma individual por parte de cada uno de los Estados, bilaterales mediante la firma de convenios o tratados, o multilaterales encaminadas al logro de disposiciones comunes de cumplimiento obligatorio para un grupo de Estados⁴⁶.

2.1 Medidas Unilaterales

La eliminación o atenuación de la doble imposición se reduce a la introducción de determinadas disposiciones jurídicas, enmarcadas en la legislación del Estado de residencia.

Lo anterior se fundamenta en aquellas situaciones en que la doble imposición se genera como consecuencia de la adopción del criterio de la fuente, por parte del Estado de destino de la inversión y de renta mundial por parte del Estado de residencia, en forma simultánea al considerar la imposición de las rentas de un determinado sujeto.

En función de que en el lugar donde se origina el beneficio es donde se lo grava en primer término, surge la doble imposición cuando el país exportador del capital lo somete nuevamente a tributación. Por esta

⁴⁴ Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*, tomo I, Buenos Aires, ed. Desalma, 1984, p. 336

⁴⁵ Ortiz, Sainz y Tron. *Tratados Internacionales en Materia Fiscal; análisis y comentarios*, México, ed. Themis, 1998, pp. 8-9.

⁴⁶ Abril Abadín, Eduardo. *Métodos para evitar la doble imposición internacional, en la XX semana de estudios de derecho financiero*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1973, p. 145.

razón, corresponde a este último la solución del problema a través de la elección del método que estime más apropiado, dentro de su legislación interna.

Cuando éste fenómeno se origina en la diferente definición del principio de vinculación con la materia gravada adoptado por cada Estado, por ejemplo, distintas definiciones de fuente o de residencia, solo se puede encontrar su solución por vía convencional entre los países en conflicto, imponiendo dentro del mismo criterio personal o real, idéntico punto de conexión y estableciendo una serie de fórmulas subsidiarias para el caso de que, no obstante la aplicación del mismo criterio, su distinta formulación pudiera conducir a su aplicación simultánea en ambos Estados.

Dentro de los métodos unilaterales se pueden distinguir:

- a) la restricción de la imposición al país destinatario de la inversión, es decir, un retorno mundial a la aplicación exclusiva del principio de la fuente, o
- b) el establecimiento del criterio de vinculación de renta mundial pero limitando su alcance⁴⁷.

Los métodos generalmente seguidos dentro de la última variante son el método de exención o reparto y el de imputación o de crédito fiscal; mientras el primero se puede definir como una metodología que actúa sobre la base imponible, el segundo descansa en la reducción del impuesto determinado.

2.1.1 Método de exención

De acuerdo con este sistema, el Estado de residencia del contribuyente considera exentas las rentas obtenidas en el extranjero, debido a que las mismas han sido sometidas a gravamen en el Estado de la fuente, es decir; el primero de los Estados citados renuncia a su soberanía fiscal a favor del segundo mediante la separación en la liquidación del tributo de las rentas nacionales y de las obtenidas en el exterior.

Es posible distinguir dos modalidades:

- a) exención integral, donde el Estado de residencia renuncia totalmente a gravar las rentas residentes de otro país, y
- b) exención con progresividad, en la cual el Estado de residencia también renuncia a someter a tributación las rentas provenientes del exterior, pero incorpora las mismas a la base imponible a efectos de conocer el tipo de gravamen que corresponde, el cual se aplicará únicamente sobre las rentas de fuente nacional⁴⁸.

⁴⁷ Campagnale Norberto, Pablo. Silvia, Catinot. Alberto, et al. *El impacto de la tributación en las operaciones internacionales*, Argentina. Buenos Aires, ed. La Ley, Fondo Editorial del Derecho y Economía, 2000, p. 22

⁴⁸ Heleno Taveira Tôres. "A pluritação internacional y as medidas unilaterais de controle", en Ukmar, Victor. *Curso de derecho tributario internacional*, trad. Cristian G. Billardi, Bogotá, ed. Temis, 2003, p. 197.

2.1.2 Método de imputación o crédito fiscal (*tax-credit*)

En este método, el país de residencia mantiene el principio de renta mundial, es decir, grava con el impuesto tanto las rentas obtenidas en el Estado de residencia como las obtenidas en el exterior, pero permitiéndole al sujeto deducir el impuesto abonado en el extranjero. Este sistema admite dos variantes:

- a) Imputación íntegra: en el país de residencia permite deducir totalmente como crédito fiscal⁴⁹ el impuesto pagado en el exterior, país de la fuente, sin limitación alguna.
- b) Imputación ordinaria: en esta modalidad el país de residencia permite deducir como crédito fiscal el impuesto pagado en el exterior, pero sólo hasta el límite que suponga aplicar el tipo o tasamedia del gravamen del Estado residencia sobre las rentas recibidas en el exterior. Según el sistema seguido en el computo de las rentas se pueden encontrar distintas posibilidades:
 - computo global (*over all limitation*): a fin de establecer el límite deducible se toma la totalidad de los impuestos pagados en el extranjero y se los compara con el tributo calculado sobre las rentas de fuente extranjera.
 - Computo país por país (*country per country limitation*): en esta variante el límite se calcula en forma separada por cada Estado de origen de rentas del exterior. Se compara el importe total de los impuestos pagados en cada país con el impuesto propio resultante del conjunto de ingresos obtenidos en dicha jurisdicción.
 - Computo por categorías de renta (*limitation per items of income*): también llamado sistema de canastas, en donde el límite debe computarse por cada uno de los tipos de ingresos que se hayan establecido de acuerdo a la legislación del Estado de residencia del contribuyente. El objetivo perseguido es frustrar mezclas de diferentes clases de rentas, alcanzadas por muy distintos regímenes de imposición⁵⁰.

Algunas veces, esta alternativa se combina con la referida en el punto anterior a modo de contemplar en forma individual cada tipo de renta obtenida en un solo Estado

Ejemplo de los métodos de exención e imputación

Supuestos:

1. Rentas obtenidas en el país de residencia: \$2000.-
2. Rentas obtenidas en el exterior: \$1.500.-
3. Tipo (tasa o alícuota) en el país de la fuente 40% (1er ejemplo y 10% 2do ejemplo)
4. Tipo (tasa o alícuota) medio en el país de residencia: hasta \$2000.- 20% más de \$2000.- 30%

⁴⁹ Los Créditos Fiscales son, los derechos de cobro a favor del Estado o de sus organismos descentralizados los cuales se integran por: Contribuciones, Recargos, Sanciones (multas), Gastos de ejecución e indemnizaciones por [cheques](#) devueltos. En Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. México. Porrúa 1999.

⁵⁰ Del Arco Ruete, Luis. *Doble imposición internacional y Derecho tributario internacional*. Ministerio de Hacienda, Madrid, 1997, pp. 291-294.

Ejemplo 1

	Exención Integra	Exención con progresividad	Imputación integra	Imputación ordinaria
Base imponible	2000	2000	2000	2000
		1500	1500	1500
Impuesto en país de residencia	400	600	1050	1050
Crédito por impuesto extranjero			(150)	(150)
Total a pagar en Estado de residencia	400	600	900	900
Impuesto pagado en el extranjero	150	150	150	150
Total de impuestos pagados	550	750	1050	1050

Ejemplo 2.

	Exención Integra	Exención con progresividad	Imputación integra	Imputación ordinaria
Base imponible	2000	2000	2000	2000
		1500	1500	1500
Impuesto en país de residencia	400	600	1050	1050
Crédito por impuesto extranjero			(600)	(450)
Total a pagar en Estado de residencia	400	600	450	600
Impuesto pagado en el extranjero	600	600	600	600
Total de impuestos pagados	1000	1200	1050	1200

2.1.3 Ventajas y desventajas de ambos métodos

Desde la perspectiva de los países importadores de capital, el método de exención favorece la inversión extranjera, más aun en aquellos casos en los que la tasa o tipo aplicable sea menor a la del país de residencia o existan incentivos fiscales al ingreso de capitales.

Se puede agregar que para el país de la fuente será neutral, puesto que aplicará un tratamiento similar a las inversiones establecidas en su territorio. Por otra parte, en caso del Estado de residencia se favorece la repatriación de rentas pues el inversionista no soportará una carga adicional.

En contrapartida, el aspecto más desfavorable es que en el país de residencia crea un tratamiento inequitativo para los beneficios de fuente nacional respecto a los beneficios de fuente extranjera.

Por el contrario, el método de imputación es neutral para los países exportadores de capital pues iguala el tratamiento fiscal de los residentes de un país con independencia del lugar de origen de las rentas. Asimismo, este método desanima la inversión en países distintos al de residencia pues el inversor asume una mayor carga tributaria si la tasa de imposición del país de origen es menor y la deducción tiene límites.

Por otro lado, también desalienta la repatriación de beneficios obtenidos en el exterior (en tanto que el país de residencia siga la práctica de lo que se conoce como *tax deferral*, es decir, no gravar los beneficios hasta que hayan sido repatriados).

No obstante ello, la mayor crítica que se le hace al método de imputación es que neutraliza los incentivos fiscales otorgados por el país de la fuente destinados a atraer la inversión; por este motivo, en las negociaciones bilaterales muchas veces se complementa este método con la adopción de la cláusula de *tax sparing* cuyo efecto es similar a la exención integra⁵¹.

2.1.4 Otros métodos aplicados

Si bien los dos métodos antes descritos son los que se utilizan habitualmente para mitigar los efectos de la doble imposición internacional, existen otras posibilidades destinadas a lograr el mismo objetivo.

Entre ellas se encuentra el método de deducción, el de imputación del impuesto no pagado, destinado a evitar el traslado de beneficios fiscales a otras jurisdicciones, y la acreditación del impuesto subyacente.

2.1.4.1 Método de deducción simple.

Admitido principalmente por la doctrina internacional, consiste en considerar el impuesto pagado en el exterior como gasto deducible de la base imponible calculada conforme a la legislación del Estado de residencia.

⁵¹ *Ibidem*, pp. 295-297.

Si bien este método mitiga en parte los efectos de la doble imposición, no la elimina completamente, razón por la cual no es utilizado en la práctica internacional⁵².

2.1.4.2 Método de deducción total

Constituye una variante del método de crédito fiscal. En este caso, el Estado de residencia tomando el total de las rentas imputables al contribuyente, deduce del impuesto adeudado el gravamen que surge de aplicar su propia alícuota a los ingresos provenientes del extranjero.

Este método produce similares resultados que el método de exención, la diferencia con éste surge en el caso de existir pérdidas en el país de residencia, ya que las mismas se compensarán con los beneficios obtenidos en el exterior.

Además de la apuntada, otra ventaja aportada por esta metodología radica en respetar el otorgamiento de beneficios por parte del Estado de origen (al igual que el *tax-sparing*), ya que admite la deducción, no por el impuesto efectivamente pagado, sino por el valor que se deduce de la aplicación de la legislación interna del Estado de residencia.

Sin embargo, este sistema no compensa la imposición en la fuente, que puede existir sobre los dividendos aunque ello no tiene mayor trascendencia por cuanto no existe doble imposición internacional.

2.1.4.3 Método del impuesto no pagado (*tax-sparing*)

El método de imputación del crédito fiscal supone la deducción de un impuesto efectivamente pagado, sin embargo, cuando el país de la fuente otorga en el marco de planes de desarrollo económico regional beneficios tributarios, con otorgamiento de deducciones, la aplicación del método de imputación neutraliza dicho beneficio porque el sujeto inversor que no paga el impuesto en el país de la fuente lo hará en el país de residencia.

Una solución a este problema es la cláusula "*tax-sparing*" o crédito por impuesto no pagado, la cual permite deducir del impuesto calculado en el país de residencia el importe que hubiera correspondido abonar en el país de la fuente de no existir el beneficio fiscal.

Si bien metodológicamente es considerado un mecanismo unilateral, la utilización de este método dependerá de la existencia de un convenio en el cual el Estado de residencia reconozca expresamente su aplicación, por lo cual se podría afirmar que es mayoritariamente, una medida de carácter bilateral.

No es usual que el Estado de residencia contemple en sus medidas unilaterales la llamada imputación ficticia de impuestos. Ni siquiera en el modelo de la OCDE existe una cláusula por impuestos devengados y no pagados, que queda a la decisión particular de las negociaciones bilaterales entre los Estados. No

⁵² Borrás, Alegría. *La doble imposición; problemas jurídico – internacionales*, España, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, 1974, P 46.

obstante, en ocasiones el Estado de la residencia admite, unilateralmente o por vía convencional, la posibilidad de imputar el impuesto extranjero, no por el importe efectivamente satisfecho, sino por el que habría correspondido en ausencia de beneficio⁵³.

Constituye un requisito fundamental para encarar las negociaciones de estos tratados el lograr que admitan el reconocimiento de crédito por impuesto en el extranjero por el monto de las exenciones o desgravaciones que los beneficiarios del exterior pudieran haber gozado en el otro país⁵⁴.

Dentro de la práctica internacional se pueden presentar dos tipos de variantes en la aplicación de esta metodología:

- a) el *tax-sparing credit* propiamente dicho, consiste en autorizar el cómputo como deducción del impuesto extranjero, tal cual hubiera correspondido abonar sin la presencia de los beneficios fiscales concedidos por el Estado de la fuente, y
- b) en el *matching credit*, el país de residencia reconoce como crédito fiscal una suma establecida o por un porcentaje mayor que el tipo tributario efectivo al cual se hubiera sometido la renta en el país de origen (o de límite establecido por el Convenio de doble imposición)⁵⁵

Constituye una medida unilateral adoptada por el Estado de residencia que exime de tributación un determinado porcentaje de los ingresos provenientes de otro país. Esta medida puede ser aprovechada por éste para reducir o eximir de gravamen dichas rentas en la misma proporción que se consideran exentos en el primero.

2.1.4.4 Deducción del impuesto subyacente

A diferencia del método *tax-credit*, este mecanismo permite evitar la doble imposición ya que se habilita a imputar como crédito fiscal no solo el impuesto soportado por retención en la fuente, sino también el que ha gravado a la sociedad filial por los beneficios distribuidos.

En el siguiente ejemplo se puede apreciar la aplicación de la deducción del impuesto subyacente:

Supuestos:

1. Impuesto extranjero- retención sobre dividendos: 10%
2. Impuesto extranjero sobre sociedades: 30%
3. Impuesto país de residencia: 35%
4. Beneficio de la sociedad filial (antes de impuestos): \$ 15000
5. dividendos netos remesados del exterior: \$ 9450

⁵³ Cordón Ezquerro, Teodoro. Manuel Gutiérrez Lousa. *Integración económica y fiscalidad internacional*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1998, p. 46.

⁵⁴ Figueroa Antonio, Hugo. *Doble tributación internacional. Situación actual y experiencia argentina*. Buenos Aires, Revista la información, tomo XLV, número 630, 1982.

⁵⁵ Norberto Pablo Campagnale, et. al., Op.cit., p. 28

Descripción	Con deducción del impuesto subyacente	Sin deducción del impuesto subyacente
Dividendo neto originado en el exterior	9450	9450
Retención en la fuente	1050	1050
Impuestos a las sociedades (Estado de la fuente)	4500	4500
Base imponible (Estado de residencia)	15000	15000
Impuesto calculado (Estado de residencia)	5250	3875
Crédito fiscal (por retención en la fuente)	(1050)	(1050)
Crédito por impuesto subyacente	4500	-
Impuesto determinado (Estado de residencia)	0(1)	2025

(1) El tope de la imputación del crédito subyacente es la cuota del país de residencia.

2.2 Convenios Internacionales

Los convenios internacionales conforman los métodos bilaterales o multilaterales para paliar la doble imposición internacional, éstos son los tratados internacionales celebrados entre dos o más Estados para regular la problemática concreta que presenta la doble tributación en las relaciones internacionales que tienen lugar entre sus nacionales.

Dentro de éste tipo de métodos pueden incluirse, como parte de las obligaciones que asumen los Estados, cualquiera de los métodos unilaterales antes mencionados, así como las reglas definitorias relativas a conceptos tales como residencia y establecimiento permanente, entre otros; la distribución de la potestad tributaria, normas jurisdiccionales, y otras normas de conflicto, de cooperación en materia de fiscalización internacional, etc.⁵⁶

Cabe señalar que uno de los problemas de orden práctico que enfrentan este tipo de convenciones, es el relativo a las limitaciones y estructura jurídica interna que se encuentran plasmadas en las constituciones de los Estados que intervienen, las cuales en ocasiones no permiten una adecuada concertación.

Aun cuando existan principios para evitar la doble imposición en la legislación interna, es preferible establecer conceptos admitidos por los dos Estados en un tratado bilateral; en adición a lo anterior, se

⁵⁶ Ukmar, Victor. Op.cit. Pp. 93-97.

considera que los tratados bilaterales ofrecen una importante ventaja, la posibilidad de ejecución de contribuyentes morosos radicados en otro país que por este hecho escapan a los sistemas económicos – coactivos del Estado en que son causantes.⁵⁷

Un convenio de doble imposición es, ante todo, un tratado internacional, y es importante destacar este carácter porque tiene influencia decisiva a la hora de su aplicación e interpretación. Una vez ratificado y publicado es una Ley. Y finalmente, reúne todas las características de una ley especial o singular al referirse su aplicación a un ámbito concreto: las relaciones entre los países signatarios.

El convenio es un pacto entre Estados soberanos. La suscripción del convenio establece un vínculo que obliga a su cumplimiento (*pacta sunt servanda*), con arreglo a las reglas de Derecho Internacional.

Su carácter de tratado no queda anulado por el hecho de incorporarse al Ordenamiento interno y convertirse en Ley, de aquí se deriva lo siguiente.

Como tratado tiene sus propias normas de incorporación al ordenamiento interno, elaboración, rúbrica, firma, informe, ratificación y publicación, y sus propias normas de derogación.

Un convenio de doble imposición crea un triángulo de relaciones que deben tenerse en cuenta⁵⁸. En primer término se establece una relación entre los dos Estados que lo suscriben.

No debe olvidarse que la finalidad es evitar la doble imposición y que éste objetivo se persigue en interés de ambos Estados contratantes.

A veces suelen enjuiciarse los Convenios como un pacto encaminado a favorecer a los contribuyentes de residentes de uno o de ambos Estados, a favorecer intereses individualizados y particulares.

El interés primario protegido es el de los Estados en sí, interés de justicia y también económico, porque a ambos interesa la desaparición, en la medida de lo posible, del fenómeno de la doble imposición.

En segundo lugar se establece una relación con los contribuyentes, que ocupan el tercer vértice del triángulo, los cuales tienen derecho a esperar un determinado comportamiento tributario, tanto del Estado de la fuente como de su Estado de residencia, los tres elementos personales de las dos soberanías fiscales y los del contribuyente.

El triple juego de intereses hace que no pueda quedar la aplicación de un convenio al arbitrio de ninguna de las partes o del contribuyente.

Este último tiene derecho a que el Convenio se aplique en sus propios términos, pero es un derecho no renunciable, es decir, no cabe legalmente la posibilidad de que un contribuyente pueda prescindir de lo regulado en el convenio y permitir que se produzca la doble imposición, por ello se entiende que el convenio debe aplicarse en todo caso de oficio.

⁵⁷ Margáin, Hugo B. *Tesis para evitar la doble tributación en el campo internacional en materia del impuesto sobre la renta, basada en la teoría de la fuente gravable*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, 1956, p. 6.

⁵⁸ De la Villa Gil, José María. "Relaciones fiscales internacionales; la realidad española", en *Relaciones fiscales internacionales*, Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda, 1987, p. 69

Un convenio de doble imposición constituye un todo jurídico en sí mismo que contiene sus propias normas de entrada en vigor, definiciones, interpretación, aplicación y derogación o denuncia.

2.2.1 Modelos de Convenio

Existen distintos modelos del tipo de acuerdos que persiguen eliminar la doble imposición internacional, éstos reciben su denominación en función del organismo que participó en su confección.

Así tenemos el Modelo de la OCDE, el Modelo de la ONU, el Modelo de Estados Unidos, Modelo de la Decisión 40 incorporada al Acuerdo de Cartagena ⁵⁹:

Modelo de la OCDE

Propuesto en 1963 por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, fue revisado y modificado en 1977, 1992, 1995 y 1997, posteriormente surgió en 2000 una nueva versión. Este modelo es criticado por los países en vías de desarrollo los cuales argumentan que en sus disposiciones es muy favorable para los países exportadores de capital.

Modelo de la ONU

Debido a lo señalado en el punto anterior, este Organismo internacional desarrolló en el año 1973 un modelo de Convenio que procurase ser más equitativo para los países en vías de desarrollo. Sin embargo, en líneas generales sigue las pautas planteadas en el Convenio de la OCDE, con ciertas diferencias en cuanto a la definición de establecimiento permanente y la imposición de determinadas rentas.

En este sentido representa una transición entre el principio de la fuente y el de residencia, aunque concede más importancia al primero que el anterior modelo.

Este Modelo de Convenio no ha sido sujeto de modificaciones respecto de su versión original, por lo que se considera no actualizado en algunos aspectos.

Modelo de Estados Unidos

Empleado por este país en sus convenciones internacionales, presenta conceptos similares al de la OCDE en cuanto a la definición de "establecimiento permanente".

También incorpora cláusulas del "beneficiario efectivo" de los privilegios otorgados por los acuerdos, destinados a evitar prácticas de *Treaty shopping*. Por otra parte no admite cláusulas de *Tax – sparing*.

Modelo de la Decisión 40 incorporada al Acuerdo de Cartagena

Este Convenio fue diseñado en la década de los 70 para ser utilizado por los países miembros del Pacto Andino, hoy Comunidad Andina. Sin embargo, ha sido escasamente aplicado por los países mencionados, debido a que éstos, aplican el modelo de la OCDE, y esto se debe, básicamente, a que siendo importadores de capital, han tenido que tratar con los países exportadores de capital, en su mayoría miembros de este organismo.

⁵⁹ Ortiz, Saenz y Tron. Op.cit. Pag. 12.

Lo más distintivo de este modelo es que no contiene una definición explícita de “establecimiento permanente”. En cuanto a los criterios de vinculación, se basa en el principio de “fuente” como método exclusivo de asignación de potestades tributarias.

2.2.2 Estructura básica de los Convenios

Los distintos modelos anteriormente descritos se encuentran estructurados sobre la base de una parte dispositiva y una segunda de notas o comentarios relativos a cada uno de los artículos, que determinan el alcance que ha pretendido otorgarse a cada uno de ellos.

En la parte dispositiva se observa que estas convenciones exhiben una estructuración común, en cuanto a los aspectos componentes de las mismas, a saber:

- a) ámbito de aplicación (impuestos comprendidos).
- b) definiciones generales (residencia, establecimiento permanente)
- c) imposición sobre las rentas (rentas inmobiliarias, beneficios empresariales, dividendos, intereses, regalías etc.).
- d) imposición sobre el patrimonio.
- e) métodos para evitar la doble imposición (métodos de exención e imputación)
- f) disposiciones especiales (principio de no discriminación, procedimiento amistoso, intercambio de información, etc.)
- g) disposiciones finales⁶⁰.

2.2.3 Interpretación de los Convenios

Los modelos detallados anteriormente, se encuentran acompañados de comentarios, en los cuales se intenta brindar pautas acerca de la interpretación y alcance de las cláusulas emanadas de los mismos.

Aun cuando en líneas generales se respeta el texto del modelo, los firmantes pueden apartarse de los lineamientos definidos en la redacción de determinados puntos, o introducir aclaraciones en el protocolo agregado por las partes al momento de suscribir el acuerdo.

Dicho protocolo incluye determinadas aclaraciones referidas al articulado del cuerpo principal no introducidas en éste, a fin de que los convenios suscritos presenten una estructura común.

La doctrina sostiene que como regla general el tratado debe interpretarse considerando el sentido que las partes han querido transmitir, a través del articulado o protocolo, y sólo cuando el texto bajo discusión coincide con el Modelo, recurrir a los comentarios a efectos de dilucidar la cuestión.

⁶⁰Bustos Buiza, José Antonio. *Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2003. Pp 6 y ss.

Por su carácter de pacto, la esencia del mismo está constituida por la voluntad de las partes contratantes, los Estados que lo suscriben. A diferencia de lo que ocurre con otras leyes y normas que una vez promulgadas adquieren objetividad e independencia del legislador, que permiten una interpretación objetivada (*mens legis*), en los convenios la voluntad de intención de las partes es el objeto de interpretación (*mens legislatoris*).

De ahí la enorme importancia de todos los documentos antecedentes, cartas, pactos antecedentes, etc. El artículo 31 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, y sobre el derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales, establece en este sentido las reglas básicas de la interpretación de los tratados.

Sección 3. Interpretación de los tratados

Artículo 31

Regla general de interpretación.

- 1. Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin.*
- 2. Para los efectos de interpretación de un tratado, el contexto comprenderá además del texto, incluido su preámbulo y sus anexos:*
 - 3. Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta:*
 - a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado*
 - b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado.*
 - 4. Se dará a un término, un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes.*
 - a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones*
 - b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado*
 - c) toda forma pertinente de derecho internacional aplicable a las relaciones entre las partes⁶¹.*

Naturalmente, sólo la voluntad concordante de las partes puede tener eficacia para los contribuyentes. La interpretación discordante de las partes dejaría el convenio carente de eficacia, lo que obliga a buscar una interpretación común a través de los procedimientos previstos en el propio convenio.

Esta necesidad de bilateralidad en las interpretaciones hace que, carezcan de sentido las respuestas vinculantes que puede dar cualquier Administración, de forma unilateral y sin tener en cuenta la otra parte.

⁶¹ Convención de Viena sobre el derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales, U.N. Doc A/CONF.39/27 (1969), 1155 U.N.T.S. 331, entered into force January 27, 1980. Viena, 23 de mayo de 1969.

Cabe la posibilidad de consultas y respuestas orientativas, pero parece inoperante que una Administración se vincule a sí misma y a sus agentes en un determinado sentido, equivaldría a dejar el cumplimiento de un contrato a la voluntad de una sola de las partes.

Sin embargo, las normas interpretativas de la Convención de Viena mencionadas, no recogen las especialidades que requiere la interpretación de los convenios, por ello se acude a otros instrumentos interpretativos, entre los que se destacan por su peculiar importancia los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE.

Otros criterios interpretativos que pueden emplearse en forma complementaria son los siguientes:

- a) La jurisprudencia o doctrina de otros Estados: es usual que los tribunales de un país recurran a fallos judiciales emanados de tribunales de otras jurisdicciones y referidos a similar aspecto del convenio que se quiere dilucidar;
- b) Documentación preparatoria de los acuerdos: también son de utilidad los documentos técnicos elaborados por la otra parte contratante y utilizados durante la negociación;
- c) Aplicación analógica de otros convenios: se puede recurrir a referencias contenidas en otros convenios suscritos por el otro Estado o Convenios firmados por éste en periodos anteriores;
- d) Textos en otros idiomas: en razón de que los acuerdos se confeccionan por lo general en tres idiomas, inicialmente en inglés y luego se traduce a las lenguas de los dos Estados contratantes. Cabe la posibilidad de que los órganos judiciales de un país acudan a la versión del convenio elaborada en el idioma del otro Estado, posibilidad esta poco común en la práctica⁶².

2.3 Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal.

Introducción Histórica del Modelo de la OCDE

La necesidad de conseguir un grado aceptable de justicia en la tributación de las operaciones transfronterizas condujo a los Estados a convenir la necesidad de alcanzar una cierta coordinación internacional que permitiese asegurar las mismas condiciones fiscales de competencia a nivel mundial.

Llegados a este punto, los Estados creyeron que la mejor manera de alcanzar dicho objetivo era a través de acuerdos bilaterales o multilaterales sobre los principios generales de distribución del poder tributario entre Estados.

Lógicamente, esto que parecía tan sencillo, se complicó de manera notable cuando se empezaron a considerar las características de cada país en lo que concierne a sus políticas económicas internacionales.

Desde finales del siglo XIX, los Estados han estado firmando convenios bilaterales para evitar la doble imposición internacional. Al principio se trataba de convenios entre Estados de una misma federación, o

⁶² Bustos Buiza, José Antonio. Op cit. 32

países aliados, otras veces desde el punto de vista objetivo sólo se referían a rentas obtenidas por miembros de misiones diplomáticas o cláusulas relativas a no discriminación por razón de la nacionalidad⁶³.

El primer convenio para evitar la doble imposición internacional que afronta de forma global el fenómeno de la doble imposición internacional fue el firmado el 21 de junio de 1899 entre Austria y Prusia⁶⁴.

El desarrollo de la red de convenios para evitar la doble imposición después de la Primera Guerra Mundial fue importante principalmente en Europa, debido al crecimiento industrial que convirtió al fenómeno de la doble imposición en el principal obstáculo a las relaciones comerciales entre países.

En ese tiempo, Estados Unidos y Gran Bretaña fueron menos activos, pero firmaron algunos convenios en el período entre guerras.

Sin duda el hito fue marcado por la Liga de Naciones que permitió una asimilación de los convenios firmados hasta ese momento, a la vez que comenzó a buscar un modelo de convenio que sirviera como punto de partida de futuras negociaciones.

Es así como en 1921, el Comité Financiero de la Liga de Naciones nombró a los cuatro expertos Bruins, Einaudi, Seligman y Stamp para que preparasen un informe sobre cuestiones de fiscalidad internacional, informe que fue presentado en 1923⁶⁵.

En 1922, también en el seno de la Liga de Naciones, se convocó a expertos de siete países europeos con el mismo objeto que el Comité de los Cuatro Economistas, es decir, el estudio de los confines de la doble imposición internacional. Tanto el Comité de los Cuatro Economistas, como el Comité de Expertos Fiscales cuyo trabajo final fue presentado en 1925, llegaron a la misma conclusión y es que se debía llevar a cabo un reparto del poder tributario a efectos de la eliminación de la doble imposición entre el país de residencia y el de la fuente.

En octubre de 1928, la Liga de Naciones aprobó por primera vez un modelo global para la eliminación de la doble imposición internacional en materia de renta, asimismo, se adoptaron los modelos relativos a la imposición sobre sucesiones, asistencia mutua y asistencia judicial en la recaudación de tributos⁶⁶.

Para avanzar todavía más en este proceso, en 1929 se nombró un Comité Permanente sobre Tributación que presentó dos borradores de modelo en 1930 y 1935, si bien nunca fueron adoptados.

⁶³Calderón Carrero, José Manuel. *La doble imposición internacional en los convenios de Doble imposición y en la Unión Europea*, Pamplona, ed. Aranzadi, 1997, p. 33.

⁶⁴ Idem

⁶⁵ Bruins, Einaudi, Seligman & Stamp, *Report on Double Taxation*, League of Nations, Geneve, 1923; reimpresso en *Legislative History of United States Tax Conventions*, US Government Printing Office, Washington DC, 1962, pp. 4009-4056.

⁶⁶Organización de Naciones Unidas, *Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries*, Naciones Unidas, ST/ESA/PAD/SER.E/37, Nueva York, 1979, pp. 16-21.

Hubo que esperar a los Modelos de Convenio de 1943 y de 1946 para tener un sistema más ordenado y científico, que quizás son fruto de los estudios realizados para llevar a cabo los borradores de modelo de 1930 y 1935.

El primer Modelo de 1943 o Modelo de México fue realizado y aprobado por un subcomité fundamentalmente formado por representantes de los países de América Latina por el desarrollo que en esos momentos acontecía de la Segunda Guerra Mundial.

Como no podía ser de otra manera, estos países impusieron sus ideas y así se le dio una mayor importancia al principio de la fuente, en relación con la que había tenido con anterioridad. Su aceptación mundial fue bastante escasa.

El Modelo de Londres⁶⁷ (1946) ya con la participación de los países industrializados produjo que se revisasen los postulados del anterior Modelo e hizo que se plasmasen las ideas que defendían los países desarrollados, sobre todo, en lo concerniente a los dividendos, intereses y cánones. Como novedad, se introdujeron normas de reparto del poder tributario dependiendo del tipo de renta, lo que constituyó el primer modelo con una estructura similar al actual⁶⁸.

Como ocurrió con el Modelo bilateral de Convenio de 1928, los Modelos de México y Londres nunca fueron unánimemente aceptados. No obstante, los principios allí contenidos fueron seguidos con algunas variantes en un gran número de Convenios firmados por países desarrollados.

Así siguió la situación hasta que la Organización Europea para la Cooperación Económica (OECE), después del 30 de septiembre de 1961, pasó a denominarse Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico OCDE, una vez que se incorporaron Canadá y Estados Unidos. Se creó el Comité de Asuntos Fiscales en 1956 y se le encargó la tarea de trabajar sobre un modelo bilateral para eliminar la doble imposición internacional sobre los principios de los anteriores, que resolviese definitivamente los problemas de doble imposición existentes entre los Estados miembros de la OCDE y que fuese aceptado por todos los países miembros⁶⁹.

La necesidad de un nuevo Modelo venía dada por dos razones. La primera radicaba en que los Modelos de México y Londres presentaban en cuestiones esenciales grandes diferencias y lagunas. La segunda, era consecuencia de la creciente interdependencia económica de los Estados miembros de la OECE en el período de posguerra y la cooperación económica establecida entre ellos.

El Comité de Asuntos Fiscales de la OECE, OCDE, posteriormente, presentó cuatro informes provisionales entre 1956 y 1961 con una serie de modelos de artículos que formarían un hipotético modelo de

⁶⁷ Liga de Naciones, Londres y México *Modelo de Convenio: texto y comentarios*, Doc. C.88.M.88.1946.

⁶⁸ Calderón Carrero, José Manuel. *Op.cit.*, p. 36.

⁶⁹ Organization for Economic co-operation and development, *Model Double Taxation Convention on Income and on Capital*. Report of the Committee on Fiscal Affairs, Paris, 1977, p. 8.

convenio. Como es sabido, el Modelo de Convenio de la OCDE nace con el objetivo de promover una serie de políticas, cambiantes y condicionantes del mismo.

Es decir, estas circunstancias económicas, políticas y sociales demandan una revisión casi constante del Modelo de la OCDE, sobre todo, cuando se decidió que fuese actual en todo momento.

Las políticas antes referidas están destinadas:

- a lograr la más fuerte expansión posible de la economía y del empleo y a aumentar el nivel de vida en los países miembros manteniendo la estabilidad financiera y contribuyendo así al desarrollo de la economía mundial;
- a contribuir a una sana expansión económica en los países miembros y en los no miembros en vías de desarrollo económico; y
- a contribuir a la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria conforme a las obligaciones internacionales⁷⁰.

El Modelo de Convenio de la OCDE nació con vocación de actualizarse en una labor continua a los cambios que acontecían. El propio Comité Fiscal de la OCDE había previsto, al presentar su Informe en 1963, la posibilidad de que el Proyecto de Convenio fuera revisado en un momento posterior tras nuevos estudios. Dicha revisión era además necesaria para valorar una serie de factores que garantizarían la permanente actualidad del Modelo de la OCDE en la fiscalidad internacional.

Dichos factores son:

- la experiencia adquirida por los países miembros de la OCDE en la negociación y aplicación de convenios internacionales;
- los cambios en los sistemas fiscales de los países miembros;
- el aumento de las relaciones fiscales internacionales, y,
- el desarrollo de nuevos sectores de actividad empresarial, así como la aparición de nuevas y complejas formas de organización empresarial a nivel internacional.

Es en 1963 cuando se presenta, por fin, un Modelo de Convenio para evitar la doble imposición internacional de carácter general, al que se le añadió una serie de Comentarios sobre su articulado⁷¹.

Estos Comentarios interpretan el Modelo de Convenio. Cuando un Estado no está de acuerdo con dicha interpretación, éste introduce una reserva al Comentario.

⁷⁰ Artículo 1º de la Convención firmada el 14 de diciembre de 1960, en París, y que entró en vigor el 30 de septiembre de 1961, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

⁷¹ El 1 de julio de 1963 se presenta el primer Proyecto de Convenio para evitar la doble imposición internacional sobre la renta y el patrimonio, que la OCDE publicó junto con la resolución del 30 de julio de ese mismo año. En OECD, *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*, OECD, Paris, 1963.

En los años siguientes, el Modelo de la OCDE y sus Comentarios fueron revisados por el Comité de Asuntos Fiscales. Esta revisión estuvo basada principalmente en la experiencia práctica.

En 1977, el 11 de abril, el Comité de Asuntos Fiscales aprueba un nuevo informe con una revisión parcial del modelo de la OCDE y sus Comentarios⁷².

Durante quince años, el Comité de Asuntos Fiscales publicó una serie de informes y trabajos sobre la posición de la OCDE en problemas que iban apareciendo en la escena internacional tributaria, estos informes incorporaban posibles reformas y modificaciones del modelo de la OCDE, muchas de ellas fueron tomadas en cuenta por los negociadores de Convenios, aun a pesar de su no incorporación en el Modelo.

Dichas sugerencias fueron finalmente incorporadas en el nuevo modelo OCDE de 1992, el 23 de julio,⁷³. Al mismo tiempo, el Comité anunció que en el futuro intentaría publicar las actualizaciones del modelo de la OCDE y sus comentarios más frecuentemente⁷⁴.

Dicha intención se ha visto plasmada mediante la publicación de nuevas modificaciones en 1994, 1995 y 1997. Estos cambios junto con los de 2000 no han afectado tanto al modelo de la OCDE como a sus Comentarios.

En efecto, éstos son ahora mucho más amplios que al principio y el número de reservas también se ha visto incrementado notablemente. Aparte de las reservas, algunos Estados miembros de la OCDE han incluido observaciones. Éstas suponen una diferencia con la interpretación dada en los Comentarios al artículo correspondiente.

Estas observaciones no suponen, por lo tanto, desacuerdo con el texto del convenio, si bien proporcionan una indicación en cuanto a la forma en que dichos países aplican las disposiciones del artículo de que se trate.

Los últimos modelos de 1992, 1994, 1995, 1997 y 2000 responden a una mayor profundización en el consenso del reparto del poder tributario y a la inclusión de nuevas medidas que acomodan el Modelo a la experiencia práctica que se va adquiriendo. Al mismo tiempo se puede constatar la introducción de nuevas cláusulas dirigidas a luchar contra la evasión fiscal y en particular contra el *Treaty Shopping*⁷⁵.

Los factores indicados han continuado ejerciendo su influencia y, en muchos aspectos, la presión para actualizar y adaptar el Convenio Modelo a unas condiciones económicas cambiantes se acentuó.

⁷² OECD, *Model Double Taxation Convention on Income and Capital*, OECD, Paris, 1977

⁷³ *Idem.*

⁷⁴ Fruto del compromiso ha sido, por ejemplo, que el Modelo de Convenio de la OCDE y sus comentarios son publicados en libros de hojas intercambiables, en lugar del tradicional volumen en el que no se podía añadir ni cambiar los textos de los artículos o comentarios.

⁷⁵ El Comité de Asuntos Fiscales se reúne dos veces al año. Los representantes en este Comité son funcionarios del Ministerio de Hacienda responsables de la política fiscal internacional, generalmente de la Dirección General de Tributos. El Comité se organiza en diversos grupos de trabajo, los principales son: Grupo de Trabajo núm. 1, sobre Doble Imposición; Grupo de Trabajo núm. 6, sobre Tributación y Multinacionales; Grupo de Trabajo núm. 8, sobre Evasión Fiscal. En *Committee on Fiscal Affairs: Activities 1971-1990 and Current Work Programme, Bulletin for International Fiscal Documentation* 1990, pp. 558-562.

De tal manera, que a los factores anteriores se han de añadir los siguientes:

- el desarrollo de las nuevas tecnologías;
- los cambios tan radicales en el modo de realizarse las operaciones internacionales;
- la sofisticación de los métodos de elusión y evasión fiscal, y,
- el proceso de globalización y liberalización de las economías de la OCDE.

El método de trabajo del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE por el que se desarrollan las actualizaciones, se produce a través de diversos informes sobre cuestiones directas o indirectas, algunos de los cuales recomiendan modificaciones del Convenio Modelo y sus Comentarios⁷⁶.

Precisamente, en 1991, reconociendo que la revisión del Convenio Modelo y los Comentarios se había convertido en un proceso continuo, el Comité de Asuntos Fiscales adoptó el concepto de un Convenio Modelo "dinámico" que permite actualizaciones y modificaciones periódicas y puntuales, sin esperar a una revisión completa.

Consecuentemente, se decidió publicar una versión revisada del Convenio Modelo que tuviera en cuenta el trabajo realizado desde 1977 incorporando muchas de las recomendaciones recogidas en los informes mencionados más arriba.

Debido a la extensión de la influencia del Convenio Modelo más allá de las fronteras de los países miembros de la OCDE, el Comité decidió, asimismo, abrir el proceso de revisión para beneficiarse de las aportaciones de países no miembros, otras organizaciones internacionales y otras partes interesadas.

Se consideró que tales contribuciones externas asistirían al Comité de Asuntos Fiscales en su tarea continuada de actualización del Convenio Modelo para adaptarlo a los cambios de las normas y principios internacionales.

No resulta extraño advertir que el Convenio Modelo de la OCDE ha tenido una gran repercusión en la negociación, aplicación e interpretación de los Convenios para evitar la doble imposición internacional, en primer lugar, porque se ha utilizado como documento básico en las negociaciones entre países miembros y no miembros, así como en los trabajos de organizaciones internacionales mundiales (ONU) o regionales (Comunidad Andina o Convención Nórdica).

Y, en segundo lugar, porque al aceptar la estructura y las disposiciones del Modelo de Convenio, se aceptan también los comentarios como guía comúnmente aceptada en la interpretación de los Convenios para evitar la doble imposición.

⁷⁶ Algunos de esos Informes fueron publicados y figuran en el Volumen II de la versión presentada en carpeta de hojas cambiables del Modelo de convenio de la OCDE. En Serrano Antón, Fernando. *La Modificación del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal*, Instituto de Estudios fiscales, Madrid, 2001, Pp.9-10

Ello condujo a la publicación, a partir de 1992, del Convenio Modelo en formato de hojas cambiables lo que permite actualizaciones periódicas. A diferencia del Proyecto de Convenio de 1963 y del Convenio Modelo de 1977, el Modelo revisado no representaba la culminación de una revisión general sino más bien el primer paso de un proceso continuo de revisión, con actualizaciones periódicas que permitieran garantizar que el Convenio Modelo continuase reflejando con precisión los puntos de vista de los países miembros en cada momento.

En 1997, con motivo de una de tales actualizaciones, se incluyeron en un segundo volumen las posiciones de cierto número de países no miembros en reconocimiento de la creciente influencia del Convenio Modelo fuera del ámbito de la OCDE.

Se incluyeron además, reediciones de informes anteriores del Comité que habían dado lugar a modificaciones del Convenio Modelo, la lista detallada de los convenios para evitar la doble imposición entre los países miembros de la OCDE y el texto de la recomendación del Consejo sobre el Modelo de la OCDE⁷⁷.

No obstante, existe una versión resumida en la que aparecen publicados la introducción, el texto del articulado, los Comentarios y las posiciones de los países no miembros.

Estructura y operatividad del Modelo de Convenio de la OCDE.

De acuerdo con lo anterior se puede afirmar que el Modelo de la OCDE es un instrumento cuya finalidad primordial es orientar a los países miembros para la celebración de tratados en la materia, permitiendo así la aplicación de principios y criterios armónicos, que produzcan, efectivamente, la eliminación de la doble imposición internacional.

La estructura del Modelo de la OCDE, para efectos de análisis, puede ser dividida en dos partes. Una en la cual se contiene el texto de los artículos del modelo, ocupándose de los distintos conceptos, definiciones, y clases de rentas sujetas a gravamen que usualmente se contienen en un tratado internacional para evitar la doble imposición.

La segunda parte del mismo contiene una serie de comentarios y notas explicativas referentes a la interpretación y al alcance de los artículos, del propio modelo, las cuales resultan de la mayor utilidad al momento de aplicar un tratado al caso particular concreto⁷⁸.

La estructura de la primera parte del modelo de la OCDE propone, como índice de sus cláusulas, el siguiente contenido para un convenio bilateral para evitar la doble imposición:

⁷⁷ La creciente importancia del Modelo de Convenio de la OCDE en la negociación y posterior conclusión de Convenios se observa en el número de ellos que han sido firmados. Se estima que existen 350 Convenios concluidos entre Estados miembros de la OCDE y 1500 Convenios en los que participa un Estado no miembro de la OCDE. En OECD, *Model Tax Convention*, <http://www.oecd.org/daf/fa/treaties/treaty.htm>.

⁷⁸ Ortiz, Saenz y Tron. Op.cit., pp. 19-21

TITULO PREÁMBULO

CAPÍTULO I

ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL CONVENIO

Art. 1 Ámbito subjetivo

Art. 2 Impuestos comprendidos

CAPÍTULO II

DEFINICIONES

Art. 3 Definiciones generales

Art. 4 Residencia

Art. 5 Establecimiento permanente

CAPÍTULO III

IMPOSICIÓN SOBRE LAS RENTAS

Art. 6 Rentas inmobiliarias

Art. 7 Beneficios empresariales

Art. 8 Navegación marítima interior y aérea

Art. 9 Empresas asociadas

Art. 10 Dividendos

Art. 11 Intereses

Art. 12 Regalias

Art. 13 Ganancias de capital

Art. 14 Trabajos independientes

Art. 15 Trabajos dependientes

Art. 16 Participación de consejeros

Art. 17 Artistas y deportistas

Art. 18 Pensiones

Art. 19 Funciones Públicas

Art. 20 Estudiantes

Art. 21 Otras rentas.

CAPÍTULO IV

IMPOSICIÓN SOBRE EL PATRIMONIO

Art. 22 Patrimonio

CAPÍTULO V

MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Art. 23 A) Método de exención

Art. 24 B) Método de imputación

CAPÍTULO VI

DISPOSICIONES ESPECIALES

Art. 24 No discriminación

Art. 25 Procedimiento amistoso

Art. 26 Intercambio de información

Art. 27 Agentes diplomáticos y emisarios consulares

Art. 28 Extensión territorial

CAPÍTULO VII

DISPOSICIONES FINALES

Art. 29 Entrada en vigor

Art. 30 Denuncia

En la segunda parte del Modelo de la OCDE, se contienen las secciones o apartados específicos para cada uno de los artículos propuestos antes indicados en donde se hacen los comentarios de análisis e interpretación de los mismos.

Con lo revisado anteriormente podemos hacer el siguiente análisis:

El artículo 1º delimita el ámbito de aplicación “personal”: el Tratado se aplica a las personas residentes en uno o en ambos Estados contratantes. Solamente las personas que con fundamento en la definición dada en el artículo 4º, son calificables como residentes de un Estado contratante, pueden beneficiarse con las disposiciones convencionales.

Las únicas excepciones se encuentran en el artículo 24 referente a la prohibición de la discriminación, que se aplica a los nacionales de los Estados contratantes y en el artículo 26 referido al intercambio de información, que en su primer párrafo, declara expresamente que no está limitado por el artículo 1º.

El artículo 2 enumera los impuestos que entran en el ámbito de aplicación del Tratado. El primer párrafo manifiesta el principio general de aplicación del Tratado a los impuestos sobre las rentas y sobre el

capital, mientras que el segundo párrafo especifica el significado de los términos “impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio”.

El artículo 28 delimita la esfera territorial, el artículo 29 contiene la entrada en vigencia y el artículo 30 hace referencia a la culminación del acuerdo.

El artículo 23 del Modelo de la OCDE establece los métodos para la eliminación de la doble imposición, en aquel se indican, alternativamente dos soluciones diversas teniendo en consideración el hecho de que algunos países, en su propia legislación interna, utilizan el método de imputación, garantizando la deductibilidad de los impuestos, pagados en el extranjero, del débito de impuesto que se debe pagar en el Estado de residencia.

Otros Estados, en cambio, utilizan el método de la exención, que exime del impuesto a las rentas de fuente extranjera.

El Comité Fiscal de la OCDE no pretende esgrimir ninguna preferencia por alguno de los dos métodos para eliminar la doble imposición. En efecto, el artículo 23 establece dos versiones alternativas: el artículo 23A para los Estados que emplean el método de la exención y el artículo 23B para los Estados que utilizan el método de imputación.

Ambas versiones del artículo están dirigidas al Estado de residencia del beneficiario de la renta: en efecto, es dicho Estado quien tiene la obligación de eliminar la doble imposición por medio de la exención o de la imputación.

Se hace referencia de los artículos 6 al 22 a las disposiciones sustanciales. Estas disposiciones pueden subdividirse analíticamente en tres grupos, teniendo en cuenta el modo en que operan.

Bajo este aspecto pueden distinguirse:

- a) Normas que permiten la imposición de la renta en un solo Estado.
- b) Normas que permiten la imposición de la renta en ambos Estados, con un límite máximo de retención en el país de la fuente.
- c) Normas que permiten la imposición de la renta en ambos Estados, sin límites de imposición en la fuente⁷⁹.

Un grupo de normas del modelo OCDE prevén la sujeción a impuesto, tanto de la renta como del patrimonio en un solo Estado que, en la generalidad de los casos, es el Estado de residencia del beneficiario. Un ejemplo de lo referido es el artículo 12, regalías.

Cuando las regalías son producidas en un Estado contratante, pero son pagadas a un residente del otro Estado contratante, son sujetos a imposición sólo en el último Estado si tal residente es el beneficiario efectivo de los mismos.

⁷⁹ Ukmar, Víctor. Op.cit., pp. 97- 99.

Otros ejemplos son las rentas de empresa, Art. 7º, gravables solamente por el país de residencia del beneficiario, si en el otro Estado no hay una estable organización; o las rentas emergentes del ejercicio de la navegación, imponible sólo donde la empresa es efectivamente administrada, Art. 8º.

Similarmente los artículos 14, sobre las rentas del trabajo independiente, 15, de las rentas provenientes de actividades de trabajo dependiente, 18, de las pensiones, operan de manera tal que el beneficio sea gravado en uno solo de los Estados.

Por último, el artículo 21 establece que las rentas no incluidas en el Tratado y no vinculadas efectivamente a un establecimiento permanente o base fija, pueden ser gravadas solo por el Estado en donde reside el beneficiario.

La operatividad de las disposiciones revisadas es directa. La renta es gravada en uno sólo de los dos Estados: el otro deberá eximir dicha renta⁸⁰.

Ejemplo del siguiente grupo de normas son el artículo 10, de los dividendos, y el artículo 11, referente a los intereses. El artículo 11, en particular, establece que los intereses procedentes de un Estado contratante pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

Tales intereses pueden someterse también a imposición por el Estado del país de la fuente, de conformidad con las normas de ese Estado, pero si el destinatario es el beneficiario efectivo, la retención impuesta no podrá ser superior al 10% del importe bruto de los intereses.

La operatividad de estas normas debe ser analizada conjuntamente con el artículo 23 de los métodos para eliminar la doble imposición que, en este caso, opera de igual manera en ambas versiones, el Estado de la fuente debe limitar la retención en la fuente a un máximo del 10%.

También el Estado de residencia puede gravar los intereses, si lo hace, debe conceder un crédito por la retención efectuada por el Estado de la fuente.

No obstante, la deducción no puede exceder la cuota del impuesto a la renta calculada antes de que se haya efectuado la deducción. Dicha limitación puede llevar a una situación de crédito de impuesto en exceso, cuando el impuesto pagado en el extranjero exceda, en su importe, a aquel que el Estado de residencia hubiera aplicado.

Esto también puede verificarse en aquellos casos donde el impuesto percibido por el Estado de la fuente sea limitado, por ejemplo, por la aplicación del artículo 11, cuando se admitan deducciones que reduzcan el nivel del impuesto en el Estado de residencia.

Ejemplos del tercer grupo, es decir, normas que permitan la imposición de la renta en ambos Estados sin limitación de imposición en el país de la fuente son los artículos 6, que se refiere a la propiedad inmobiliaria, 7, sobre la renta de empresa cuando la misma sea imputable a un establecimiento, 13, de las ganancias de capital, 14, que trata la renta de trabajo independiente, cuando el beneficiario se deriva de una

⁸⁰ Bustos Buiza, José Antonio. Op.cit. , p 6.

base fija, 16, de las compensaciones –honorarios- de los administradores y síndicos y el artículo 17 sobre la renta de los artistas y deportistas.

El artículo 6 aclara que la renta obtenida por un residente de un Estado contratante, que deriva de propiedad inmobiliaria situada en otro Estado contratante, puede ser gravada en este último Estado.

Debe ponerse de manifiesto que la norma referida dice que la renta puede ser gravada en el Estado de la fuente, de lo que se desprende que en su silencio, la norma no restringe de manera alguna el derecho de imposición del Estado en donde reside el beneficiario.

Consecuentemente, el Estado de la fuente como el de la residencia puede hacer valer su propia pretensión impositiva respecto de la misma renta.

En estas hipótesis, la normativa del artículo 23 presenta una diferencia entre las dos versiones. Si el Estado de residencia utiliza el método de exención previsto por el artículo 23A: la renta sujeta a impuesto en el país de la fuente, deberá ser exenta en el país de residencia.

De todos modos, la exención puede ser progresiva, es decir que la renta puede ser computada para la determinación del impuesto aplicable a las rentas restantes.

En cambio, si el Estado de residencia utiliza el método de imputación, previsto en el artículo 23B, entonces la renta será sujeta a imposición en el país de residencia, pero dicho Estado deberá otorgar un crédito de impuesto por lo pagado en el Estado de la fuente.

Así, entonces, el importe del impuesto a pagar en el Estado de residencia depende totalmente del monto del impuesto pagado en el Estado de la fuente.

Se ha sostenido que las empresas que operan en un Estado diverso del de residencia pueden ser sujetas a imposición en el primer Estado sólo si poseen allí un “establecimiento permanente”.

El establecimiento permanente se configura ante la presencia de dos hechos diversos:

- a) El ejercicio de una actividad mediante una serie de medios materiales como: una sede de dirección, una sucursal, una oficina, una mina, un yacimiento petrolífero o de gas natural, una cantera u otro lugar de extracción de recursos naturales, una obra de construcción, instalación o montaje; generalmente con una duración superior a 12 meses, organizados directamente ,y no por medio de una sociedad controlada o vinculada, por la empresa extranjera, denominado establecimiento permanente material;
- b) La presencia en el extranjero sin que exista ejercicio directo de la actividad empresarial, sino que ésta se realice por medio de un sujeto que disponga de poderes tales que le permitan concluir contratos a nombre del mandante, denominado establecimiento permanente personal.⁸¹

⁸¹ Idem.

La principal disposición del Modelo de la OCDE dirigida a combatir la evasión, es el artículo 26, el cual establece el intercambio de información entre las autoridades competentes, con el fin de facilitar la aplicación de las normas del convenio y de la legislación nacional de los dos Estados que tienden a reprimir la evasión.

La operatividad del artículo 26 no se halla limitada por el artículo 1, que trata sobre el ámbito de aplicación personal, ya que el objeto de intercambio pueden ser informaciones acerca de sujetos que no residan en ninguno de los Estados contratantes.

Por otro lado, las informaciones están limitadas a aquellas que sean relevantes para los tributos que se hallan comprendidos en el ámbito de aplicación del Convenio.

El artículo 25 del Modelo de la OCDE establece un procedimiento amistoso para la resolución de las controversias y, en tal sentido, “cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados contratantes implican o puedan representar para ella una imposición que no sea acorde con las disposiciones del presente Convenio, esta puede, independientemente de los recursos previstos por la legislación interna de dichos Estados, someter su caso ante la autoridad competente del Estado contratante del cual sea residente o, si son aplicables al caso las disposiciones del apartado 1º del artículo 25, someterlo a la autoridad competente del Estado contratante del cual sea nacional”⁸².

El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no acorde con las disposiciones del Convenio.

Debe subrayarse que, el caso controvertido debe interponerse ante la autoridad competente del Estado contratante del cual es residente: dicha limitación es absurda ya que la doble imposición podría estar determinada precisamente por el Estado de residencia.

Por cuanto se refiere al segundo párrafo del artículo 25, “la autoridad competente en el caso de que el reclamo le parezca justificado y no pueda por sí llegar a una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, con el fin de evitar una imposición que no se ajuste a las disposiciones del Convenio”⁸³. Así, entonces, aquí también se deja a la buena voluntad del Estado de residencia.

Por último, de acuerdo con el párrafo 3º del artículo 25, “las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver de mutuo acuerdo cualquier duda o dificultad que pueda surgir en cuanto a la aplicación del Convenio”.

Desde varios ámbitos se ha requerido la constitución de una Corte para la resolución de controversias, cada vez más numerosas, inherentes a la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición, sin embargo, la anacrónica reticencia de los Estados a ver reducido su poder de imposición ha impedido hasta hoy la realización de dicha iniciativa.

⁸² Ukmar, Victor. Op.cit., pp. 102- 104.

⁸³ Idem.

CAPÍTULO III La doble imposición internacional y la legislación mexicana.

3.1 La legislación mexicana y la doble imposición

El código Fiscal de la federación clasifica a las contribuciones en: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Los impuestos se han clasificado tradicionalmente en dos grandes grupos: los impuestos directos y los indirectos.

Los impuestos indirectos gravan siempre situaciones o hechos reales, concretos, ciertos, como es la producción, la adquisición, la enajenación, etc., y generalmente, si la demanda del producto lo permite, el monto del gravamen va incluido en el precio o se traslada por separado⁸⁴.

Se le conoce también con el nombre de impuestos a los consumos, en virtud de que el verdadero sujeto económico de ellos lo es el consumidor de los bienes o servicios gravados.

Pueden agruparse los impuestos indirectos en los siguientes sistemas⁸⁵:

- a) a la producción,
- b) a la explotación,
- c) a la enajenación,
- d) al ingreso,
- e) al comercio exterior, y
- f) al consumo.

Los impuestos directos, por su parte, gravan situaciones que no son reales, sino hipotéticas, como lo es la utilidad fiscal; pueden separarse en tres grupos: los reales, los personales y los de carácter mixto.

El impuesto directo real es el que atiende al origen del ingreso o fuente impositiva para gravar al sujeto; el impuesto directo personal es el que atiende calidades y atributos del sujeto; y el impuesto directo mixto es el que atiende tanto a lo que grava como a calidades y atributos del sujeto.

Los impuestos directos generales están representados por el de la renta; los impuestos especiales, el personal, por los de herencia y legados y de donaciones; y real, por el de lotería, rifa y juegos permitidos.

⁸⁴ Margain Manatou, Emilio. Nociones de Política Fiscal, segunda edición, México, Porrúa, 1988. Pag- 231-244.

⁸⁵ Nuñez Miñana Horacio. Finanzas Públicas, Argentina, ediciones Macchi, 1999. Pag 163 -169.

Conforme a la legislación mexicana vigente tenemos que⁸⁶:

Los impuestos directos son:

- Impuesto sobre la renta,
- Impuesto empresarial de tasa única,
- Impuesto sobre la tenencia o uso de vehículos,
- Impuestos sobre automóviles nuevos,
- Impuestos sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación,
- Impuestos a los rendimientos petroleros,
- Impuestos al comercio exterior, e
- Impuesto a los depósitos en efectivo

Los Impuestos indirectos son:

- Impuesto al valor agregado, y el
- Impuesto especial sobre producción y servicios

En materia tributaria, el sujeto económico produce y reproduce capital a través de actividades previstas en el Código Fiscal de la Federación tales como⁸⁷:

Por parte de las personas morales:

Actividades empresariales: comerciales
 industriales
 de agricultura
 de ganadería
 forestales

Por parte de las personas físicas: salarios
 servicios profesionales
 enajenación de bienes
 intereses
 premios
 dividendos
 otros

Así pues, los impuestos son una porción del producto de la tierra y de la mano de obra de un país, puestos a disposición del gobierno; su pago proviene siempre, en último término, ya sea del capital o del

⁸⁶ Damm Arnal Arturo. La revolución Fiscal en México. Una cuestión pendiente. México, ed Panorama, 1995. Pag 32-42.

⁸⁷ Código Fiscal de la federación, Fiscoagenda 2008. México, Ediciones Fiscales ISEF, 2008.

ingreso del país. Cuando la producción anual de un país hace más que reponer su consumo anual, se dice que incrementa su capital⁸⁸; cuando su consumo anual no puede ser repuesto, al menos, por su producción anual, se dice que su capital disminuye. Por tanto, el capital puede aumentar mediante una producción incrementada, o disminuir por un consumo improductivo.

Si el consumo del Gobierno, incrementado por la recaudación de impuestos adicionales se satisface, ya sea mediante una producción incrementada o bien mediante un menor consumo por parte de la población, los impuestos recaerán sobre el ingreso, el capital nacional no se verá afectado; pero cuando no se incrementa la producción ni disminuye tampoco el consumo improductivo por parte del pueblo, los impuestos tendrán necesariamente que recaer en el capital.⁸⁹

La tasa a la que se cobran los impuestos corporativos en México es de 28% entendiendo la tasa, tipo, cuota o alícuota como un parámetro, parte alícuota o medida, que aplicada a la base, da el impuesto por pagar y puede ser de varios tipos, a saber:

- a) Tasa fija. No tiene variantes sino que es una cantidad fija y precisa.
- b) Tasa proporcional. No varía la tasa pero sí la base dado que ésta se hace más grande o más chica.
- c) Tasa progresiva. En la medida que varía la tasa, varía la base.
- d) Tasa regresiva. Es aquella en la cual cuanto mayor sea la base, menor será el porcentaje aplicable.

Por su parte la base es la cuantía sobre la cual se determina una contribución menos las deducciones autorizadas en la Ley. Si no hay deducciones permitidas por la legislación conducente, la misma base será gravable. Debe estar medida de alguna manera por el precio, el volumen, la altura, la longitud, la superficie, la profundidad, el grueso o cualquier otra forma mensurable.

Las bases gravables pueden ser de cuatro tipos:

- a) Base pura. Es aquella que no admite reducción o disminución alguna.
- b) Base disminuida. Es aquella en que el legislador permite ciertas reducciones o disminuciones.
- c) Base amplia. Se presenta cuando el legislador quiere abarcar todos los supuestos posibles que se presenten en la realidad, así, se alude a enajenación, prestación de servicios, prestación al consumo, etcétera.
- d) Base restringida. En ésta, el legislador excluye determinadas actividades, bienes o servicios, por ejemplo: en el impuesto predial a los bienes del dominio público de la federación.

Lo principal de la base gravable es referente a la cuantía que se debe reflejar en una cantidad de dinero, la cual, cuando se aplica la tasa o tarifa a la contribución por pagar, incide en los bolsillos de los gobernados,

⁸⁸El capital puede generar beneficios futuros superiores al costo incrementando la productividad de la fuerza de trabajo, al proceso de utilización de recursos en la producción de nuevo capital se le conoce como inversión.

⁸⁹ Ricardo, David. *Principios de economía política y tributación*. México, 1959, Fondo de Cultura Económica. Pp 114-117.

suma de dinero que siempre debe ponderarse según la capacidad económica de los particulares. A su vez, la tarifa es una relación de bases y tasas que dan el impuesto por pagar⁹⁰.

Teniendo en cuenta lo anterior y una vez que hemos identificado a los tratados internacionales como un método adecuado para evitar la doble imposición internacional, surgen naturalmente preguntas relativas a la forma en que debe procederse para su aplicación conforme al Derecho Mexicano.

La regulación jurídica de los tratados o Convenciones internacionales se contiene, por lo que a nuestro país, se refiere en los siguientes cuerpos normativos: la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la Convención de Viena sobre el derecho de los Tratados, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la Ley sobre la celebración de tratados, Ley del Servicio Exterior Mexicano, el Reglamento Interior de la Secretaría de Relaciones Exteriores, la Ley sobre la aprobación de Tratados Internacionales en Materia Económica, el Código Fiscal de la Federación y la Ley del Impuesto sobre la Renta⁹¹.

3.1.1 Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos

Siendo nuestra Constitución fundamento de todo nuestro sistema jurídico, es evidente que los tratados internacionales, por lo que a su aplicación dentro de nuestro territorio se refiere, requieren de su fundamento constitucional. Dicho sustento se encuentra, entre otros, en el artículo 133.

La Constitución Mexicana vigente hace referencia a los tratados o Convenciones internacionales en los artículos: 89, 76, 133, 15 y 117. También hace referencia indirecta en los artículos constitucionales: 18, 94, 104, 105, 107 y 119.⁹²

La celebración de un tratado se integra en nuestro Derecho interno por la concurrencia de dos voluntades, la del Presidente y la del Senado, tomada la de este último por la mayoría de votos de los presentes.

El artículo 89 constitucional, en su fracción X, habla de las facultades del Presidente, con respecto a la celebración de tratados; en cuanto al Senado, sus facultades se encuentran establecidas en el artículo 76 y en su fracción I, lo referente a la aprobación de los tratados.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 133 de la Constitución, las leyes federales y los tratados son Ley Suprema de la nación y tienen por tanto, la misma jerarquía; además de establecer la jerarquía legislativa en el sistema jurídico mexicano, esta disposición define el nivel en el cual deben de considerarse los tratados, con respecto al resto de la normatividad⁹³.

⁹⁰ Carrasco Iriarte, Hugo. *Derecho Fiscal I, Introducción y generalidades*, ed. México, IURE editores, 2001, p. 195.

⁹¹ López – Bassols, Hermilo. *Derecho Internacional Público Contemporáneo e Instrumentos Básicos*, México, Editorial Porrúa, 2003, Segunda Edición, p. 41.

⁹² *Ibidem*, pag 42

⁹³ Sólo cuando los tratados estén acordes con la Constitución y sean aprobados por el Senado serán ley suprema al igual que la Constitución. En Elisur Arteaga Nava, *Derecho Constitucional*, México, ed. Oxford, 1999, pag 45.

De ahí que en todo caso un tratado pueda modificar una ley federal, como lo señalan, por ejemplo, el Código Civil Federal (artículo 12), el Código Penal Federal (artículo 6) y el Código Fiscal de la Federación (artículo 1)⁹⁴.

El artículo 15 constitucional, restringe las facultades del poder Ejecutivo y del Senado en la celebración de tratados para la extradición de reos Políticos y delincuentes del orden común que hayan tenido la condición de esclavos y existe restricción también para celebrar tratados que alteren las garantías y derechos que consagra la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por su parte, el artículo 117, en su fracción I, dispone la prohibición de los Estados para la celebración de tratados.

Esta prohibición a las entidades federativas resulta congruente con la naturaleza jurídica del Estado Federal Mexicano, ya que los Estados miembros carecen de personalidad jurídica para actuar como sujetos del derecho internacional⁹⁵.

De acuerdo con nuestro sistema jurídico, el Ejecutivo Federal puede celebrar tratados internacionales, y tales tratados sólo requieren de la aprobación del Senado, sin que sea necesaria la intervención de otro órgano para que el Presidente pueda ratificarlos o adherirse a ellos en el ámbito internacional.

Adicionalmente la Constitución establece las garantías individuales o derechos fundamentales de los mexicanos, mismos que no pueden desconocerse por lo establecido por los propios tratados.

Por último, dentro de nuestra Constitución se contienen toda una serie de reglas básicas, que resultan aplicables respecto de la elaboración, celebración, interpretación, publicación y aplicación de los tratados internacionales para evitar la doble imposición.

Es de importancia mencionar que existen aspectos constitucionales que son relevantes para la aplicación de los tratados en materia fiscal, estos aspectos están dados por la celebración de los tratados en nuestro país y por la jerarquía y la interpretación de los mismos.

3.1.1.1 Celebración de los tratados

El artículo 89 fracción X constitucional establece, a su letra lo siguiente:

Art. 89. Las facultades y obligaciones del Presidente, son las siguientes:

...

X. Dirigir la política exterior y celebrar tratados internacionales, sometiéndolos a la aprobación del Senado. En la conducción de tal política, el titular del Poder Ejecutivo observará los siguientes principios normativos: la autodeterminación de los pueblos; la no intervención; la solución pacífica de controversias; la

⁹⁴ En nuestro país están en vigor cerca de 1624 tratados, tanto bilaterales como con organizaciones internacionales, que versan sobre las más variadas materias, por lo que, si se desea conocer el derecho que rige una materia determinada, es necesario conocer tanto las leyes como los tratados que existan al respecto.

⁹⁵ Paul Reuter. *Introducción al Derecho de los Tratados*. Trad. Eduardo L. Suárez UNAM, FCE, México, 2001, p.69.

proscripción de la amenaza o el uso de la fuerza en las relaciones internacionales; la igualdad jurídica de los Estados; la cooperación internacional para el desarrollo; y la lucha por la paz y la seguridad internacionales.

Por su parte el artículo 76 de la Constitución en su fracción I dispone que:

Art. 76. Son facultades exclusivas del Senado:

I. Analizar la política exterior desarrollada por el Ejecutivo Federal con base en los informes anuales que el Presidente de la República y el Secretario del Despacho correspondiente rindan al Congreso; además, aprobar los tratados internacionales y convenciones diplomáticas que celebre el Ejecutivo de la Unión.

De conformidad con los preceptos transcritos, es claro que la celebración de tratados internacionales es facultad del presidente de la República que requiere de la concurrencia de la Cámara de Senadores para su aprobación.

Cabe tan sólo destacar que la intervención del Poder Legislativo en la celebración de tratados internacionales es limitada, pues no es una facultad del Congreso (Cámara de Diputados y Cámara de Senadores) sino únicamente del Senado.

Por otro lado el artículo 15 constitucional dispone lo siguiente:

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

De la disposición antes transcrita se concluye necesariamente que los tratados internacionales no pueden, en modo alguno, desconocer o violentar los derechos ciudadanos y las garantías individuales que establece la propia Constitución; entre dichas garantías no hay que olvidar que están los principios de legalidad, equidad y proporcionalidad que establece el artículo 31 fracción IV.

Por último el artículo 117 fracción primera establece:

Art. 117. Los Estados no pueden, en ningún caso:

I. Celebrar alianza, tratado o coalición con otro Estado ni con las Potencias extranjeras.

De esta suerte los tratados internacionales son, por definición de orden federal, no pudiendo ser celebrados por las entidades federativas sobre las materias reservadas a su competencia.

3.1.1.1.1 Procedimiento interno para la aprobación de un tratado internacional en México.

Tratados Internacionales en cualquier materia.

El procedimiento para la celebración de un tratado en México comprende las siguientes etapas: la negociación, la redacción y la adopción del texto, la firma, la aprobación interna, el consentimiento del Estado en vincularse y la entrada en vigor.

En el caso de México, las delegaciones para negociar un tratado bilateral se integran generalmente por funcionarios de las dependencias sustantivas competentes en la materia del tratado y de la Secretaría de Relaciones Exteriores; en ocasiones, se designa como asesores a particulares expertos en la materia.

La SRE envía los tratados a la consideración del Senado de la República. Cada tratado se acompaña de un memorándum que contiene los antecedentes del mismo y se explica su contenido si así se estima conveniente, las razones que se tuvieron para celebrarlo y los beneficios que se esperan de él.

En ocasiones, los funcionarios de la SRE y demás dependencias que intervinieron en la negociación se entrevistan con los senadores para aclararles cualquier duda sobre el tratado.

El envío de los tratados a la Cámara de Senadores se efectúa a través de la Secretaría de Gobernación en cumplimiento de lo dispuesto por la Ley Orgánica de la Administración Pública con respecto a las relaciones entre el Poder Ejecutivo y los otros poderes, es decir, que corresponde a la Secretaría de Gobernación servir de enlace entre los poderes de la Unión.

Para ese efecto, el Secretario de Relaciones Exteriores le envía un oficio al Secretario de Gobernación, acompañado de dos copias certificadas del texto en español del tratado, y de copias del memorándum de antecedentes, en el cual le pide que, a fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en la fracción I del artículo 76 de la Constitución Política, haga llegar a la Cámara de Senadores una de las copias del tratado así como una del memorándum.

En cuanto al proceso legislativo, en este caso el Senado tiene como propósito fundamental el análisis, discusión y aprobación de los tratados. El proceso legislativo se rige por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la Ley Orgánica, el Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos y por los acuerdos parlamentarios adoptados por la mayoría de los miembros de la Cámara.⁹⁶

Si después de considerar el tratado, el Senado le da su aprobación⁹⁷, emite un decreto en ese sentido; el cual se publica en el Diario Oficial de la Federación. Ese decreto se limita a decir que se aprueba el tratado, pues no se publica su texto.

El decreto del Poder Ejecutivo que autoriza la publicación en el Diario Oficial del decreto emitido por el Senado, va firmado por el Presidente de la República y refrendado por el Secretario de Gobernación.

⁹⁶ La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, precisa que el derecho de iniciar leyes y decretos compete: a) al Presidente de la República; b) a los diputados y senadores al Congreso de la Unión; y c) a las legislaturas de los Estados. En Elisur Arteaga Nava, Op Cit. Pag.50.

⁹⁷ Para el caso de la aprobación se sigue el procedimiento citado en los artículos 165 al 170 del Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos. En Rodolfo Walls Aureoles. *Los Tratados Internacionales y su regulación jurídica en el Derecho Internacional y el Derecho Mexicano*. ed. Porrúa, México, 2001, p 47.

Después de que se publica en el Diario Oficial el decreto de aprobación, el Poder Ejecutivo ya está en condiciones de ratificar el tratado. Para ello, se prepara lo que se llama el instrumento de ratificación, el cual va firmado por el Presidente de la República y refrendado siempre, cualquiera que sea la materia del tratado, por el secretario de Relaciones Exteriores.

Por este documento, como su nombre lo indica, el Presidente de la República ratifica o confirma lo hecho en su nombre al firmarse el tratado y promete cumplirlo y observarlo, y hacer que se cumpla y observe.

La formación de leyes, aprobación de tratados y decretos dan inicio con base en el Reglamento de Debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones.

Debido a que los tratados para evitar la doble imposición son de orden económico debemos tener en cuenta los tratados en materia económica.

3.1.1.1.2 Tratados Internacionales en Materia Económica.

El procedimiento para la aprobación de los Tratados Internacionales en materia Económica, es igual que el antes descrito, salvo que se incorporarán los siguientes rubros.

Para la aprobación de un Tratado Internacional en Materia Económica se observarán los siguientes objetivos:

- I. Contribuir a mejorar la calidad de vida y el nivel de bienestar de la población mexicana;*
- II. Propiciar el aprovechamiento de los recursos productivos del país;*
- III. Promover el acceso de los productos mexicanos a los mercados internacionales;*
- IV. Contribuir a la diversificación de mercados;*
- V. Fomentar la integración de la economía mexicana con la internacional y contribuir a la elevación de la competitividad del país, y*
- VI. Promover la transparencia en las relaciones comerciales internacionales y el pleno respeto a los principios de política exterior de la fracción X del artículo 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.⁹⁸*

Además se observará congruencia con los siguientes objetivos:

- I. En materia de solución de controversias:*
 - a) Otorgar a los mexicanos y extranjeros que sean parte en la controversia el mismo trato conforme al principio de reciprocidad internacional;*
 - b) Asegurar a las partes la garantía de audiencia y el debido ejercicio de sus defensas y*
 - c) Garantizar que la composición de los órganos de decisión aseguren su imparcialidad;*

⁹⁸Ley sobre la Aprobación de los Tratados Internacionales. Artículo 3. Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 2 de septiembre de 2004.

II. En materia de prácticas desleales de comercio exterior:

a) Fomentar la libre competencia y buscar las sanas prácticas de competencia, y

b) Prever y promover mecanismos para contrarrestar los efectos de las prácticas desleales de comercio de los países con los que se contrate;

III. Fomentar el respeto de los derechos de propiedad intelectual;

IV. Impulsar el fomento y la protección recíproca de las inversiones y las transferencias de tecnología, generación, difusión y aplicación de los conocimientos científicos y tecnológicos que requiere el desarrollo nacional;

V. Impulsar la eliminación o reducción de obstáculos innecesarios al comercio que sean incompatibles con la ley y con los compromisos internacionales;

VI. Prever que las normas de los tratados consideren las asimetrías, diferencias y desequilibrios así como las medidas correspondientes para compensarlas, y

VII. Los demás objetivos que correspondan a la naturaleza del tratado.⁹⁹

El procedimiento de aprobación cumplirá con las siguientes fases:

Al inicio de cada periodo ordinario de sesiones, el Senado, a través de las comisiones competentes, requerirá un informe a las Secretarías de Estado y a cualquier organismo de la administración pública federal que represente a México sobre el inicio de negociaciones formales de un tratado¹⁰⁰.

El informe contendrá: I. Las razones para negociar así como las consecuencias de no hacerlo; II. Los beneficios y ventajas que se espera obtener de la negociación y la expectativa de cumplir con los objetivos de esta ley que correspondan conforme al tratado que se pretende celebrar, y III. Un programa inicial del proceso de negociación calendarizado.

Las comisiones a las que se turne el informe podrán crear, por cada tratado, una subcomisión plural para dar seguimiento, proponer acciones legislativas, recabar y obtener información sobre el estado que guardan las negociaciones, entrevistar a servidores públicos, representantes de grupos de interés, peritos o cualquier persona que pueda aportar conocimientos y experiencia sobre las negociaciones.”

Con base en la información sobre el avance de las negociaciones las comisiones a las que haya sido turnado el informe, o en su caso la subcomisión deberán requerir a las Secretarías de Estado y a cualquier organismo de la Administración Pública Federal que represente a México en las negociaciones, con la anticipación necesaria a la fecha determinada para la firma del tratado correspondiente, un informe sobre el resultado final completo de las negociaciones, y sobre la forma en que se atendieron los objetivos de esta ley.

⁹⁹ *Ibidem.* artículo 4

¹⁰⁰Palacios Treviño, Jorge. *Tratados: Legislación y Práctica en México*. Secretaría de Relaciones Exteriores, México, Tercera Edición, 2001, p. 72.

El informe contará con una explicación amplia y detallada de: los beneficios, alcances y compromisos que se obtuvieron en la negociación, así como las normas legales y administrativas que tendrían que modificarse de acuerdo con el tratado.

El Senado de la República con base en la información emitirá, si lo considera necesario, un Punto de Acuerdo relativo al contenido del informe.

Las Secretarías de Estado y cualquier organismo de la Administración Pública Federal encargado de la representación de México en las negociaciones deberán presentar durante el periodo comprendido entre las fases informes periódicos, con base en el programa inicial, a las Comisiones Legislativas a las que haya sido turnado el informe de inicio de negociaciones, o en su caso, a la subcomisión correspondiente.

Las Comisiones, o en su caso la subcomisión, estarán facultadas para requerir y obtener información, así como allegarse de estudios que realice el personal a su cargo o los que requieran a las dependencias competentes del Poder Ejecutivo.

Podrán citar a comparecencia a las y los funcionarios.

Para la aprobación de un tratado ya firmado deberá presentarse al Senado dicho tratado, así como un escrito con todas las acciones administrativas para aplicar los objetivos que correspondan conforme al tratado de que se trate; una explicación de cómo la aprobación del tratado afectará las leyes y reglamentos de México, los rubros que México concedió durante la negociación, la forma en que se cumplirán los objetivos que correspondan conforme al tratado firmado, la manera en que el tratado cumple con los intereses de México, y las reservas que los países miembros del tratado establecieron y las razones.

El Senado de la República, o en su caso la Comisión Permanente deberá turnar el tratado a las comisiones competentes, en la sesión siguiente a la fecha en que el Ejecutivo Federal lo haya sometido al Senado.

Los ciudadanos y las organizaciones empresariales, ciudadanas y sindicales podrán emitir su opinión oral en audiencia pública o por escrito ante el Senado de la República, salvo disposición legal en contrario.

Las Comisiones del Senado de la República escucharán y tomarán en cuenta las propuestas que los Gobiernos y Congresos Locales presenten.

3.1.1.2 Jerarquía e interpretación de los tratados

Hablar de la supremacía constitucional y, consiguientemente, de la jerarquía normativa en la que en primer término se encuentra la Constitución, sobre otros ordenamientos, guarda una especial relevancia porque tiene una estrecha relación con otros temas como son el control de la constitucionalidad y la interpretación de los tratados.

Dispone el artículo 133 lo siguiente:

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

La sola lectura del numeral transcrito, inmediatamente proporciona, a través de la interpretación gramatical, una jerarquía que podemos concretar en que, en primer lugar, se encuentra la Constitución, en segundo lugar, las leyes del Congreso de la Unión y los tratados y en tercer lugar, las normas estatales

La posición que la Suprema Corte de Justicia ha tenido, respecto a este tema, puede dividirse en diferentes etapas¹⁰¹.

En una primera etapa, la Corte consideró que las leyes federales y los tratados internacionales, tienen la misma jerarquía normativa, de tal suerte que el tratado internacional no puede ser criterio para determinar la constitucionalidad de una ley, ni viceversa.

Esa decisión se contenía en la Jurisprudencia de Pleno C/92, de 30 de junio de 1992, que dice: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA 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.

En un segundo momento, a través de la histórica resolución emitida al fallar el amparo en revisión 1475/98, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, determinó que los tratados internacionales se ubican jerárquicamente por encima de las leyes federales y, en un segundo plano, respecto de la Constitución Federal.

Esta decisión se fundó, además de en la interpretación de la jerarquía de normas consignadas en el artículo 133, en la Convención de Viena, sobre Derecho, de los Tratados de 1969, de la que México es parte. Dicha Convención, entró en vigor el 27 de enero de 1980.

En su Parte III. Observancia, Aplicación e Interpretación de los Tratados, se contienen los artículos 26 y 27, que dicen:

¹⁰¹ Arellano García, Carlos, *La jerarquía de las normas jurídicas en el derecho constitucional mexicano*, Revista Responsa, CUM, Año 4, No. 4, México 2001, pag 35.

Art. 26. "Pacta sunt servanda". Todo tratado en vigor, obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe.

Art. 27. El Derecho Interno de los Estados, las reglas de organizaciones internacionales y la observancia de los tratados. 1. Un Estado parte en un tratado no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación de incumplimiento del tratado.

Ese nuevo criterio en comento, es el siguiente:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: X, Noviembre de 1999

Tesis: P. LXXVII/99

Página: 46.

"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 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 el relativo 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 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.

Amparo en revisión 1475/98. Sindicato Nacional de Controladores de Tránsito Aéreo. 11 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Antonio Espinoza Rangel

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiocho de octubre en curso, aprobó, con el número LXXVII/1999, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a veintiocho de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

Nota: Esta tesis abandona el criterio sustentado en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Número 60, Octava Época, diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA."

Así pues, los tratados podrían estar por arriba de las leyes federales siguiendo la tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación del 28 de octubre de 1999¹⁰².

Mucho se puede especular acerca de las razones por las cuales la Suprema Corte abandonó el criterio de que los tratados internacionales tienen la misma jerarquía normativa que las leyes federales, para sostener que estos tratados internacionales se ubican jerárquicamente por encima de las leyes federales y, en un segundo plano, respecto de la Constitución Federal, lo cierto es que la controversia sigue abierta y es en 2007 donde se aborda de nuevo este tema inacabado.

¹⁰²Trejo García, Elma del Carmen. *El procedimiento interno para la aprobación de un tratado internacional en México*, Cámara de diputados, Sistema de Investigación y Análisis, México, 2005, Pag. 5.

Así pues, el momento más reciente se da en febrero de 2007, aquí el asunto ha vuelto a debatirse pero se introdujo un matiz conforme al cual los tratados y las leyes generales son superiores a las leyes federales. Las primeras, se dijo, preceden a las segundas porque desarrollan normas de la Constitución. Las tesis que vierten los criterios actuales en materia de jerarquía de las normas son las aisladas VII/2007, VIII/2007 y la IXI/2007¹⁰³.

TESIS AISLADA Núm VII/2007

(PLENO)

LEYES GENERALES. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL. La lectura del precepto citado permite advertir la intención del constituyente de establecer un conjunto de disposiciones de observancia general que en la medida en que se encuentren apegadas a lo dispuesto en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos constituyan la "Ley Suprema de la Unión". En este sentido, debe entenderse que las leyes del Congreso de la Unión a las que se refiere el artículo constitucional no corresponden a las leyes federales, esto es, a aquellas que regulan las atribuciones conferidas a determinados órganos con el objeto de trascender únicamente el ámbito federal, sino que se trata de leyes generales que son aquellas que pueden incidir válidamente en todos los órganos jurídicos parciales que integran al Estado Mexicano. Es decir, las leyes generales corresponden a aquellas respecto a las cuales el constituyente o el Poder Revisor de la Constitución ha renunciado expresamente su potestad distribuidora de atribuciones entre las entidades políticas que integran el Estado Mexicano, lo cual se traduce en una excepción al principio establecido por el artículo 124 constitucional. Además, estas leyes no son emitidas mutuo proprio por el Congreso de la Unión sino que tienen su origen en cláusulas constitucionales que obligan a este a dictarlas, de tal manera que una vez promulgadas y publicadas, deberán ser aplicadas por las autoridades federales, locales, del Distrito Federal y municipales.

Amparo en revisión 120/2002.- Mc. Cain México, Sociedad Anónima de Capital Variable.- 13 de febrero 2007.- Mayoría de seis votos.- Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.- Secretarios: Andrea Zambrana Castañeda, Rafael Coello Cetina, Malkah Nobigrot Kleinman y Maura A. Sanabria Martínez.

----- LICENCIADO JOSÉ JAVIER AGUILAR DOMINGUEZ, SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN,-----

----- CERTIFICA: -----

Que el Tribunal Pleno, en su sesión privada celebra hoy veinte de marzo en curso, aprobó con número VII/2007, la tesis aislada que antecede.- México, Distrito Federal a veinte de marzo de dos mil siete.

¹⁰³ Estas tesis aun no han sido publicadas y han sido obtenidas de archivos del Instituto de la Judicatura Federal.

TESIS AISLADA Núm. VIII/2007

(PLENO)

SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL Y LEY SUPREMA DE LA UNIÓN. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL. A partir de la interpretación del precepto citado, si aceptamos que las leyes del Congreso de la Unión a las que aquel se refiere corresponden, no a las leyes federales sino a aquellas que inciden en todos los órdenes jurídicos parciales que integran al Estado Mexicano y cuya emisión deriva de las cláusulas constitucionales que constriñen al legislador para dictarlas, el principio de "supremacía constitucional" implícito en el texto del artículo en cita claramente se traduce en la Constitución General de la República, las leyes generales del Congreso de la Unión y los Tratados internacionales que estén de acuerdo con ella constituyen la "Ley Suprema de la Unión", esto es, conforman un orden jurídico superior, de carácter nacional, en el cual la Constitución se ubica en la cúspide y, por debajo de ella los tratados internacionales y las leyes generales.

Amparo en revisión 120/2002.- Mc. Cain México, Sociedad Anónima de Capital Variable.- 13 de febrero 2007.- Mayoría de seis votos.- Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.- Secretarios: Andrea Zambrana Castañeda, Rafael Coello Cetina, Malkah Nobigrot Kleinman y Maura A. Sanabria Martínez.

----- LICENCIADO JOSÉ JAVIER AGUILAR DOMINGUEZ, SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN,-----

----- CERTIFICA:-----

Que el Tribunal Pleno, en su sesión privada celebra hoy veinte de marzo en curso, aprobó con número VII/2007, la tesis aislada que antecede.- México, Distrito Federal a veinte de marzo de dos mil siete.

TESIS AISLADA Núm. IX/2007

(PLENO)

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 en 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 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.

Amparo en revisión 120/2002.- Mc. Cain México, Sociedad Anónima de Capital Variable.- 13 de febrero 2007.- Mayoría de seis votos.- Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.- Secretarios: Andrea Zambrana Castañeda, Rafael Coello Cetina, Malkah Nobigrot Kleinman y Maura A. Sanabria Martínez.

----- LICENCIADO JOSÉ JAVIER AGUILAR DOMINGUEZ, SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN,-----

----- CERTIFICA:-----

Que el Tribunal Pleno, en su sesión privada celebra hoy veinte de marzo en curso, aprobó con número VII/2007, la tesis aislada que antecede.- México, Distrito Federal a veinte de marzo de dos mil siete.

El criterio adoptado por la Corte, que distingue entre leyes generales o constitucionales y leyes federales, no aparece en la Constitución ni en las leyes, ni siquiera en la jurisprudencia misma; existe sólo en la doctrina y con enfoques muy contradictorios. Los propios legisladores, al paso de los años, han incurrido en un uso irregular de esas categorías de leyes.

La nueva tesis de la Corte plantea problemas para el ordenamiento jurídico nacional porque a la difícil cuestión del conflicto de normas agrega el de la jerarquía entre iguales.

Quedan para el futuro otras cuestiones porque la Corte, o el legislador, tendrán que definir qué debemos entender por leyes generales o constitucionales y tal vez la involuntaria confusión culmine en una afortunada innovación.

Teniendo en cuenta las etapas anteriores, se puede apreciar claramente la tendencia globalizadora que no solamente en los aspectos económicos y sociales se presenta como un fenómeno de repercusión mundial, sino también toma acto de presencia en lo que a los órdenes jurídicos se refiere, de modo tal, que parece ser que los países, sobre todo los que tienen una situación geográfica de vecindad, adoptan las mismas normas jurídicas, para facilitar sus relaciones y para homogeneizar la impartición de justicia, de tal suerte que no se aprecie diferencia entre el tratamiento jurídico que se le da al mismo problema en un país y en otro.

Así, la suscripción de convenios internacionales constituye un mecanismo para lograr esa estandarización de los ordenamientos jurídicos, creando un orden jurídico supranacional.

A esa evolución del Derecho Internacional como un orden supranacional, que está por encima, incluso del orden constitucional interno, tarde o temprano no podrá evadirse nuestro país y esta nueva

postura de la Suprema Corte es un reflejo, aún incompleto, pero reflejo al fin, de este fenómeno de globalización jurídica, atendiendo sobre todo a que un país ya no puede subsistir sin el comercio internacional y, por consiguiente, sin asumir compromisos frente a los otros órdenes nacionales, creando un nuevo orden de carácter supranacional.

Mediata o inmediatamente, lo cierto es que México forma parte de la Convención de Viena, sobre Derecho de los Tratados y, como ya quedó de relieve al transcribir los artículos 26 y 27 de ese documento internacional, está obligado a cumplir con los tratados suscritos, aun en contra de lo establecido en su derecho interno, so pena de incurrir en irresponsabilidad internacional.

Se puede decir que aun reconociendo la supremacía del Derecho internacional sobre el Derecho interno, la soberanía mexicana sigue intacta, porque, precisamente en ejercicio de esa soberanía, fue que la nación mexicana se autodeterminó para otorgar prevalencia a ese derecho internacional, a través de los poderes instituidos por la Constitución de 1917 y, de cualquier modo, ese derecho internacional, finalmente tiene la misma entidad que el derecho interno, porque se incorporó mediante los conductos, mecanismos y autoridades que la misma Carta Magna delineó mediante la celebración por parte del Ejecutivo federal con ratificación del Senado.

Es decir, México intervino en la creación de ese Derecho Internacional y por eso es que también decidió aceptarlo para regir un aspecto concreto y específico del orden jurídico, sin que tal circunstancia menoscabe la libertad, la independencia y la soberanía.

Empero, para un mejor control sobre esos aspectos, sin duda sería deseable que se incorporaran nuevos mecanismos de supervisión para evitar confrontaciones entre lo asumido en un tratado y lo dispuesto en la Constitución. Entre ellos, posiblemente destaque la posibilidad de que se reforme la Constitución para que, antes de que el Senado ratifique el tratado, se consulte a la Suprema Corte para que emita opinión acerca de si es o no constitucional su contenido y, sea con base en ello, que el Senado pronuncie su decisión.

3.1.2 Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados

La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados fue suscrita en Viena, Austria, el 23 de mayo de 1969¹⁰⁴ y entró en vigencia el 27 de enero de 1980. Fue elaborada por una conferencia internacional reunida en Viena, sobre la base de un proyecto preparado, durante más de quince años de trabajo, por la Comisión de Derecho Internacional de las Naciones Unidas.

Su objetivo fue codificar el Derecho internacional consuetudinario de los tratados y, además, desarrollarlo progresivamente por lo que incluye dos principios de derecho aplicables especialmente a los tratados: *Pacta sunt servanda*, todo tratado en vigor obliga a las partes y el de buena fe; así como dos artículos que por su trascendencia, han merecido muchos comentarios: el artículo 18, que trata de la

¹⁰⁴ Ortiz Ahlf, Loretta. *Derecho Internacional Público*, ed. Harla, México 1991, P. 14.

obligación de los Estados que han firmado o manifestado su consentimiento en obligarse por un tratado de no frustrar el objeto y el fin de un tratado antes de su entrada en vigor, y el artículo 53; que introduce el concepto de *jus cogens*, (normas imperativas)

Si una norma incluida en las Convenciones que codifican el Derecho Internacional sobre los tratados es parte del derecho consuetudinario, esa norma es aplicable a todos los Estados, aun a aquellos que no son partes de la Convención. Así mismo, los Estados partes en alguno de los tratados aludidos pueden, por consentimiento mutuo, apartarse de las normas convencionales si acuerdan algo distinto, pues las únicas normas de las que no puede apartarse ningún Estado, sea o no sea parte de las convenciones, son las normas imperativas del Derecho Internacional.

Esta Convención define al tratado como un "*acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular*", por tanto sus disposiciones son aplicables sólo a tratados por escrito entre Estados; quedan excluidos los que no constan por escrito y los acuerdos entre un Estado y otros sujetos de derecho internacional (como las organizaciones internacionales) o entre esos otros sujetos de derecho internacional.

No obstante, la misma Convención precisa que el hecho de que no se aplique en tales casos, no afecta el valor jurídico de tales acuerdos, la aplicación a los mismos de cualquiera de las normas enunciadas en ella a que estuvieren sometidos en virtud del derecho internacional independientemente de la Convención y la aplicación de la Convención a las relaciones de los Estados entre sí en virtud de acuerdos internacionales en los que fueren asimismo partes otros sujetos de derecho internacional.

La Convención, en cuanto tal, no posee efecto retroactivo, pues sólo se aplica a los tratados celebrados después de su entrada en vigor y no a los celebrados con anterioridad (sin perjuicio de la aplicación de cualesquiera normas enunciadas en ella a las que estén sometidos los tratados en virtud del derecho internacional independientemente de la Convención). Además, de acuerdo a su propio preámbulo, las normas de derecho internacional consuetudinario continúan rigiendo las cuestiones no reguladas en las disposiciones de la Convención.

En diciembre de 2000, la Convención de 1969 había sido aceptada por 90 países, México la firmó el 23 de mayo de 1969, es decir, el mismo día en que se abrió a firma. El Senado de la república la aprobó el 29 de diciembre de 1972¹⁰⁵.

El instrumento de ratificación fue depositado el 25 de septiembre de 1974 y el decreto de promulgación fue publicado en el Diario Oficial del 14 de febrero de 1975. Entró en vigor el 27 de enero de 1980, es decir, 30 días después de que 35 países a habían ratificado o se habían adherido a ella¹⁰⁶.

¹⁰⁵ Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del 28 de marzo de 1973

¹⁰⁶ Reuter, Paul. Op.Cit. p. 72.

3.1.2.1 Convención de Viena sobre la Sucesión de Estados en Materia de Tratados (1978)

La Comisión de Derecho Internacional de las Naciones Unidas preparó el proyecto en esta Convención, adoptada en una conferencia que se celebró en Viena en dos periodos de sesiones, en 1977 y en 1978, convocada por la Organización de las Naciones Unidas (ONU).

Esta Convención se aplica únicamente a los efectos de una sucesión de Estados que se produzca de conformidad con el derecho internacional y, en particular, con los principios de Derecho Internacional incorporados a la Carta de las Naciones Unidas.

Señala como regla general que ningún Estado de reciente independencia está obligado a mantener en vigor un tratado, o a pasar a ser parte de él, por el solo hecho de que en la fecha de la sucesión el tratado estuviera en vigor respecto del territorio al que se refiera la sucesión de Estados.

Esta Convención entró en vigor el 7 de noviembre de 1996, 30 días después de que se depositó el decimoquinto instrumento de ratificación o adhesión. Hasta ahora México no ha ratificado la Convención¹⁰⁷

3.1.2.2 Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales (1986).

Esta Convención se firmó el 21 de marzo de 1986; es una adaptación de la Convención de 1969. De acuerdo con su artículo 1, se aplica:

- a) a los tratados entre uno o varios Estados y una o varias Organizaciones internacionales y
- b) a los tratados entre dichas organizaciones¹⁰⁸.

Por su parte, el artículo 5 dispone que: "la presente Convención se aplicará a todo tratado entre uno o varios Estados y una o varias organizaciones internacionales, que sea un instrumento constitutivo de una organización internacional y a todo tratado adoptado en el ámbito de una organización internacional sin perjuicio de cualquier regla pertinente de la organización."¹⁰⁹

La Convención está abierta a la firma y rectificación o adhesión de los Estados y de las organizaciones internacionales invitadas a la Conferencia de Viena en que se adoptó y requiere de la ratificación o adhesión de 35 Estados para entrar en vigor, lo cual todavía no sucede; México el 10 de marzo de 1988 ratificó dicha Convención y se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 28 de abril de 1988¹¹⁰.

3.1.3 Ley Orgánica de la Administración Pública Federal

¹⁰⁷ Trejo García, Elma del Carmen, *Op Cit.* Pag. 5.

¹⁰⁸ Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales (1986). Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de abril de 1988.

¹⁰⁹ *Idem.*

¹¹⁰ Trejo García, Elma del Carmen. *Op Cit.* Pag. 8.

Mediante la intervención de la Secretaría de Relaciones Exteriores (SRE), México, a lo largo de su vida independiente, ha celebrado numerosos tratados tanto bilaterales como multilaterales sobre muy diversas materias.

La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal otorga a la SRE la facultad de intervenir “en toda clase de tratados, acuerdos y convenciones en los que el país sea parte”, la cual ejerce a través de la Consultoría jurídica, como lo prevé el artículo 11 de su Reglamento Interior¹¹¹.

3.1.4 Ley sobre la Celebración de los Tratados.

Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 2 de enero de 1992, esta Ley contiene una serie de principios y reglas internas que norman, como su nombre lo indica, la celebración de tratados internacionales, así como su aplicación y vigencia en el país¹¹².

Su objeto es regular la celebración de los tratados y acuerdos interinstitucionales en el ámbito internacional.

Se debe tener en cuenta que conforme lo marca esta Ley, los tratados sólo podrán ser celebrados entre el gobierno de México y uno o varios sujetos de Derecho internacional público.

También es de resaltar que los acuerdos interinstitucionales sólo podrán ser celebrados entre una dependencia u organismos descentralizados de la Administración Pública Federal, estatal o municipal y uno o varios órganos gubernamentales extranjeros u organizaciones internacionales

Cabe señalar que esta Ley fue promulgada para asegurar y proteger inversiones extranjeras en el país en el marco de la negociación del Tratado de Libre Comercio con América del Norte (TLCAN).

Muchas de las disposiciones de la ley recogen las establecidas en la Convención de Viena de 1969, incorporándose además, otras reglas complementarias creando instituciones sin fundamento constitucional, como son los acuerdos interinstitucionales que no están previstos en el texto de la Constitución, aunque existe una Guía para la conclusión de Tratados y Acuerdos Interinstitucionales según la Ley Sobre Celebración de Tratados¹¹³, no quedan satisfechos los requerimientos mínimos para ser una ley, además las deficiencias están tanto en su contenido como en su redacción.

¹¹¹ Publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 29 de diciembre de 1976. Fe de erratas, Diario Oficial de la Federación de 2 de febrero de 1977. Reformada: D.O.F. de 8 de diciembre de 1978; D.O.F. de 31 de diciembre de 1980; D.O.F. de 4 de enero de 1982; D.O.F. de 29 de diciembre de 1982; D.O.F. de 30 de diciembre de 1983; Fe de Erratas, D.O.F. de 18 de abril de 1984; Reformada: D.O.F. de 21 de enero de 1985; D.O.F. de 26 de diciembre de 1985; D.O.F. de 14 de mayo de 1986; D.O.F. de 24 de diciembre de 1986; D.O.F. de 4 de enero de 1989; D.O.F. de 22 de julio de 1991; D.O.F. de 21 de febrero de 1992; D.O.F. de 25 de mayo de 1992; D.O.F. de 23 de diciembre de 1993; Reformada y Adicionada: D.O.F. 28 de diciembre de 1994; D.O.F. 19 de diciembre de 1995; D.O.F. 15 de mayo de 1996; Reformada: D.O.F. 24 de diciembre de 1996; D.O.F. 4 de diciembre de 1997; D.O.F. de 4 de enero de 1999; D.O.F. 18 de mayo de 1999; D.O.F. 30 de noviembre de 2000; D.O.F. 13 de marzo de 2002; D.O.F. 25 de febrero de 2003, y D.O.F. 10 de abril de 2003, y D.O.F. 21 de abril de 2003.

¹¹²Palacios Treviño, Jorge. Op. Cit. 75.

¹¹³ Redactado en 1992 por la Seretaría de Relaciones Exteriores

Esta Ley no establece cual será la materia de un tratado cuando la de un acuerdo, aunque se puede deducir que los “acuerdos interinstitucionales no pueden referirse a materias importantes puesto lo que se acuerde en ellos no tiene la categoría de Ley Suprema por carecer de aprobación senatorial, y al no tener la base constitucional pueden ser impugnados por recursos legales”¹¹⁴

Se puede decir que el objetivo de reglamentar los artículos constitucionales relativos a los tratados para establecer su jerarquía de la normatividad nacional no se vió cumplido con la promulgación de esta ley y si bien definió instituciones nuevas no las reguló adecuadamente por lo que lo conducente sería revisarla o derogarla.¹¹⁵

3.1.5 Ley del Servicio Exterior Mexicano¹¹⁶

En materia de tratados el artículo que hace alusión a la Ley del servicio exterior mexicano es el:

Art 2º . Corresponde al Servicio Exterior Mexicano:

IV. Intervenir en la celebración de tratados;

V. Cuidar el cumplimiento de los tratados en los que México sea parte y de las obligaciones internacionales que correspondan;

Es decir, que ésta ley es el fundamento para que la Secretaria de Relaciones Exteriores represente al Estado, protegiendo y promoviendo los intereses nacionales ante el resto de la comunidad internacional, haciendo necesaria su intervención en la realización de tratados¹¹⁷.

3.1.6 Reglamento Interior de la Secretaría de Relaciones Exteriores¹¹⁸

Es el Reglamento Interior de la Secretaría de Relaciones Exteriores el que asigna las funciones específicas a su consultoría Jurídica, a fin de aplicar, coordinar, ejecutar y seguir tratados internacionales y acuerdos interinstitucionales.

El reglamento vigente corrigió la falta de uniformidad en cuanto a terminología para designar a los tratados, empleando únicamente los términos de tratados y acuerdos interinstitucionales¹¹⁹.

3.1.7 Ley sobre la aprobación de Tratados Internacionales en Materia Económica

Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 2 de septiembre de 2004, tiene por objeto la reglamentación del artículo 93 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en materia de las facultades constitucionales del Senado, de requerir información a los secretarios de Estado, jefes de

¹¹⁴ Palacios Treviño, Jorge. Análisis Crítico de la Ley sobre la Celebración de Tratados, México, S.R.E. 2000, Pag 19.

¹¹⁵ Lopez-Bassols Hermilo. *Op Cit.* Pag. 46.

¹¹⁶ Aprobada el 22 de enero de 2002 y publicada el 25 de enero de mismo año.

¹¹⁷ López-Bassols Hermilo. *Op Cit.* Pag. 47.

¹¹⁸ Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de agosto de 2001 y modificado mediante Decretos publicados en el Diario Oficial de la Federación el 11 de octubre de 2001, 31 de Julio de 2002 y 1o de noviembre de 2002.

¹¹⁹ López –Bassols Hermilo. *Op Cit.* Pag 49

departamento administrativo, así como a los directores de los organismos descentralizados competentes sobre la negociación, celebración y aprobación de tratados relacionados con el comercio de mercancías, servicios, inversiones, transferencia de tecnología, propiedad intelectual, doble tributación, cooperación económica y con las demás materias a que se refiere este ordenamiento cuando se relacionen con las anteriores.

3.1.8 Ley del impuesto sobre la renta y Reglamento

La ley del impuesto sobre la renta, es aquella en la cual el Estado Mexicano precisa los elementos sustanciales de las contribuciones, como el sujeto, el objeto, la base, la tasa, la tarifa y la época de pago en lo referente al producto del capital, del trabajo o de la combinación del capital y del trabajo¹²⁰. Y dado que los Convenios para evitar la doble imposición versan alrededor de los impuestos sobre las rentas y el capital, es importante revisar lo que nuestra legislación consagra a este respecto.

Así, en la Ley del Impuesto sobre la renta¹²¹ en lo referente a los Convenios para evitar la doble imposición, el artículo 5 dice como sigue:

Los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación sólo serán aplicables a los contribuyentes que acrediten ser residentes en el país de que se trate y cumplan con las disposiciones del propio tratado y de las demás disposiciones de procedimiento contenidas en esta Ley, incluyendo las obligaciones de registro, de presentar dictámenes y de designar representante legal...

En los casos en que los tratados para evitar la doble tributación establezcan tasas de retención inferiores a las señaladas en esta Ley, las tasas establecidas en dichos tratados se podrán aplicar directamente por el retenedor; en el caso de que el retenedor aplique tasas mayores a las señaladas en los tratados, el residente en el extranjero tendrá derecho a solicitar la devolución por la diferencia que corresponda.

Las constancias que expidan las autoridades extranjeras para acreditar la residencia surtirán efectos sin necesidad de legalización y solamente será necesario exhibir traducción autorizada cuando las autoridades fiscales así lo requieran¹²².

No hay que perder de vista los artículos 190, 192 y 208 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que se relacionan directamente con el artículo anteriormente citado.

El artículo 190 consagra que la ubicación de la fuente de riqueza se encuentra ubicada en territorio nacional cuando sea residente en México la persona que los haya emitido o cuando el valor contable de

¹²⁰ Carrasco Iriarte, Hugo. *Derecho Fiscal I. Introducción y generalidades*. México, Iure Editores, 2001, pag.50.

¹²¹ Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1º de enero de 2002, última reforma publicada Diario Oficial de la Federación 27 de diciembre 2006.

¹²² *Fisco Agenda 2007 Correlacionada y tematizada*, Títulos en los artículos y correlaciones por Efraín Lechuga Santillán, México, ed. ISEF, 2007. Pag. 5.

dichas acciones o títulos valor provenga directa o indirectamente en más de un 50% de bienes inmuebles ubicados en el país.

El artículo 192 establece que se considera que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando una de las partes que celebre dichas operaciones sea residente en México o residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país y sean referidas a acciones o títulos valor para operaciones financieras derivadas de capital.

Además, el pago del impuesto, deberá efectuarse por el residente en el país o por el residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país, salvo en los casos en que la operación se efectúe a través de un banco o por casa de bolsa residentes en el país, en cuyo caso el banco o la casa de bolsa deberán efectuar la retención que corresponda...

El artículo 208, por su parte, establece que para ser representante para el pago de impuesto cuando este título así lo establezca se deberá ser residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente en México y conservar a disposición de las autoridades fiscales, la documentación comprobatoria relacionada con el pago del impuesto por cuenta del contribuyente, durante cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que se hubiere presentado la declaración.

Dentro del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta también existen disposiciones que tienen que ver con los tratados para evitar la doble imposición, estas son, el artículo 6 y el 258:

El artículo 6 establece que, los contribuyentes que deseen acreditar su residencia fiscal en otro país con el que México tenga celebrado un tratado para evitar la doble tributación, podrán hacerlo mediante las certificaciones de residencia o de la presentación de la declaración del último ejercicio del impuesto., para efectos del artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Las certificaciones a que se refiere este artículo deberán estar expedidas por la autoridad fiscal del país de que se trate y tendrán vigencia durante el año de calendario en el que se expida.

Por su parte, el artículo 258 marca que en los casos en que la enajenación de acciones o títulos valor que representen la propiedad de bienes, se encuentre exenta en los términos de los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México los contribuyentes podrán no representar el dictamen a que se refiere el artículo 190 de la Ley y en concordancia con lo dispuesto en el artículo 5º de la misma Ley, siempre que los contribuyentes designen representante en el país, en los términos del artículo 208 de la Ley y presenten ante la autoridad fiscal competente, dentro de los treinta días siguientes a la designación del representante, aviso de dicha designación mediante escrito libre¹²³.

3.1.9 Código Fiscal de la Federación

¹²³ Idem. Pag. 101.

El Código fiscal de la federación¹²⁴ es el conjunto de disposiciones legales básicas en materia impositiva que se aplican a todos los impuestos de naturaleza federal, a menos que se modifiquen por leyes especiales¹²⁵.

En el caso de los tratados para evitar la doble imposición, tenemos que remitirnos a los artículos 1 y 9, y en la práctica resulta indispensable revisar principalmente el artículo 8¹²⁶ dado que tiene cierta correlación con los anteriores.

El artículo 1 consagra que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para gastos públicos pero también preve que los Estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos Estados.

El artículo 9 trata de los que se consideran residentes en el territorio nacional, y así:

Se consideran residentes en territorio nacional:

I. A las siguientes personas físicas:

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considerará que el centro de intereses vitales está en territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:

1. Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.

2. Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero.

II. Las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas, así como las que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

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

Las personas físicas o morales que dejen de ser residentes en México de conformidad con este Código, deberán presentar un aviso ante las autoridades fiscales, a más tardar dentro de los 15 días inmediatos anteriores a aquél en el que suceda el cambio de residencia fiscal¹²⁷

¹²⁴ Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981, en vigor a partir del 1 de enero de 1983, excepción hecha del título VI, del procedimiento contencioso administrativo, cuya vigencia inició el 1 de abril de 1983. Última actualización publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 2006.

¹²⁵ Rodríguez Lobato, Raul. *Derecho fiscal*, Colección Textos Jurídicos Universitarios, México, Ed Oxford, 1998, Pag. 35.

¹²⁶ *Ibidem* Pag. 36.

El artículo 8 establece que para los efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial.

3.2 Convenio Modelo de la OCDE para evitar la Doble Imposición sobre la renta y el patrimonio.

Como lo hemos mencionado anteriormente en el capítulo II, la mejor forma de resolver problemas de la doble imposición internacional es a través de tratados o convenios internacionales bilaterales, celebrados entre los países que desean beneficiar a sus residentes respecto de ingresos provenientes del país con el cual celebran estos tratados o convenios.

Para nuestro país, un elemento fundamental relativo a estos convenios o tratados para evitar la doble imposición es la Convención Modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico para Evitar la Doble Imposición sobre la Renta y el Capital (Modelo de la OCDE), que tiene como función servir como punto de partida en las negociaciones de tratados a nivel bilateral en aras de evitar la doble tributación. Dado que este instrumento es creado, impulsado y recomendado por la OCDE, es de importancia conocer la adhesión de México a dicha organización, pues es ahí donde encontramos el sustento para considerarla parte de la legislación nacional.

El 14 de abril de 1994 el consejo de la OCDE adoptó en su sesión 825 la decisión de invitar a nuestro país a adherirse a la Convención de la Organización.

El propio 14 de abril, nuestro país suscribió una declaración sobre la aceptación de sus obligaciones como miembro de la OCDE¹²⁸. En tanto que esta aceptación de obligaciones implicaba formal y materialmente la adhesión a un tratado internacional, la misma fue sometida para su aprobación a la Cámara de Senadores en términos de lo establecido por nuestra Constitución Política.

El 10 de mayo de 1994, el Senado aprobó la Suscripción de Aceptación del Gobierno de México, con base en lo cual, el 14 del mismo mes fue formulada la ratificación de dicha suscripción de aceptación de obligaciones depositándose, para todos los efectos legales, el 18 de mayo de ese mismo año.

El 5 de julio de 1994 se publicaron en el Diario de la Federación los documentos relativos a la promulgación de la convención de la OCDE, de tal suerte que la misma ha surtido plenamente sus efectos en territorio nacional en términos de la Ley sobre Celebración de Tratados y de la propia Constitución.

¹²⁷ Código Fiscal de la Federación en Fisco Agenda 2007, Op Cit. Pag.95.

¹²⁸ Estas obligaciones se adquirieron adhiriéndose al tratado multilateral con título Convención de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), adoptado en París Francia el 14 de diciembre de 1960, firmado por México el 14 de abril de 1994, con entrada en vigor para México con fecha de 18 de mayo de 1994 y publicada la promulgación en el Diario Oficial de la Federación el 5 de Julio de 1994. En www.sre.gob.mx.

En la declaración del gobierno de nuestro país al aceptar sus obligaciones como miembro de la OCDE, México hizo distintas reservas a las recomendaciones hechas por el consejo en la materia fiscal en los siguientes aspectos:

1. Sobre la determinación de precios de transferencia entre empresas asociadas
2. Sobre asistencia administrativa multilateral para la tramitación de solicitudes de devolución de impuestos;
3. Sobre la forma estandarizada para el intercambio automático de información según acuerdos impositivos internacionales;
4. Sobre la eliminación de la doble tributación con respecto al impuesto sobre propiedad, herencias o donaciones;
5. Sobre el formato magnético para el intercambio automático de información tributaria;
6. Sobre el convenio tributario de la OCDE para exámenes simultáneos tributarios y;
7. Sobre la Convención Modelo para evitar la doble imposición sobre la Renta y Capital¹²⁹.

Las reservas antes mencionadas se contienen en la publicación hecha en el Diario Oficial del 5 de julio de 1995, excepción hecha por las relativas a la Convención Modelo que nos ocupa, las cuales se dieron a conocer a los países miembros de la OCDE en documentos por separado.

Resulta oportuno precisar los alcances de las decisiones y recomendaciones que la OCDE puede adoptar, sobre este particular, los artículos V y VI de la Convención de la OCDE disponen lo siguiente:

Artículo V.

Con el fin de alcanzar sus objetivos la organización puede:

- a) tomar decisiones que salvo dispuesto de otra forma serán obligatorias para todos los miembros;*
- b) hacer recomendaciones a los miembros;*
- c) concluir acuerdos con sus miembros, con Estados no miembros y con organizaciones internacionales¹³⁰.*

Artículo VI

- 1. Las decisiones se toman y las recomendaciones se hacen por acuerdo mutuo de todos los miembros, salvo que la Organización decida por unanimidad otra cosa para casos especiales.*
- 2. Cada miembro dispone de un voto. Si un miembro se abstiene de votar una decisión o una recomendación, tal abstención no será obstáculo para la validez de dicha decisión o recomendación, que será aplicable a los demás miembros, pero no al miembro que se abstiene*

¹²⁹ Ortiz, Saenz y Tron. *Tratados Internacionales en Materia Fiscal; análisis y comentarios*, ed. Themis, México, 1998, Pag. 25.

¹³⁰ Diario Oficial de la Federación, *Convención de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos*, Primera Sección, México, 5 de Julio de 1994 Pag 20. En <http://diariooficial.segob.gob.mx>

3. *Ninguna decisión será obligatoria para miembro alguno hasta que no haya sido incorporada a su ordenamiento jurídico conforme a las disposiciones de su procedimiento constitucional. Los otros miembros podrán acordar que tal decisión se aplique provisionalmente a ellos*¹³¹.

De acuerdo con estos preceptos resulta evidente que para que una decisión de la OCDE resulte obligatoria para nuestro país será necesario: 1) que se adopte como tal, es decir, como decisión obligatoria; 2) que nuestro país haya votado a favor de la misma; y, 3) se incorpore a nuestro ordenamiento jurídico que al efecto establece nuestra Constitución.

Así, las recomendaciones a los países miembros, entre ellos México, de la OCDE como regla general no tienen carácter obligatorio, quedan por tanto en libertad los países miembros para seguir o no dichas recomendaciones.

México no tiene obligación de seguir el texto propuesto cuando celebre tratados sobre la materia, ni de seguir los comentarios del modelo al interpretar los tratados para su aplicación a casos particulares.

Sin embargo, pudiera sostenerse que, dada la costumbre internacional entre los miembros de la OCDE y la aceptación expresa de nuestro país de la recomendación en lo particular, excepción hecha de las reservas formuladas, los comentarios contenidos en el modelo, relativos a la interpretación y aplicación de los tratados, deberán ser aplicados por nuestro país, salvo que, se tenga razón fundada para no hacerlo, debiendo en todo caso comunicarlo así por conducto de la autoridad competente.

Ahora bien, en virtud de la regla 2.1.1 de la resolución miscelánea para 1997 en vigor desde el 31 de marzo de 1998, los particulares podrán acogerse a los beneficios que deriven de la aplicación de los comentarios contenidos en el modelo.

Dicha regla sigue vigente en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2007, y dispone que se mantiene el señalamiento que se refiere a la interpretación de los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México, expresando que serán aplicables los comentarios del modelo de convenio para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal a que hace referencia la recomendación adoptada por el Consejo de la OCDE del 21 de septiembre de 1995, o aquella que la sustituya, en la medida en que tales comentarios sean congruentes con las disposiciones de los tratados celebrados por México¹³².

Así entonces, existen supuestos en los cuales, por existir remisión expresa en un tratado internacional celebrado por nuestro país, los comentarios contenidos por el convenio de la OCDE adquieren obligatoriedad y carácter de ley en nuestro país, como sucede en el caso de la definición de concepto de "información relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas", en el tratado celebrado con los Estados Unidos

¹³¹ Idem.

¹³² Resolución Miscelánea para 2007 publicada en el Diario Oficial de la Federación, segunda sección, el 25 de abril de 2007, Pag 5. en www.sat.gob.mx.

de América, mismo que adopta la definición contenida en el párrafo 12 en los comentarios al artículo 12 contenidos en el modelo de la OCDE del 2000.

3.3 Convenios firmados por México.

Tratados en negociación

De acuerdo con información proporcionada por las autoridades responsables del área, a saber, la Secretaría de Relaciones Exteriores en conjunto con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través del Sistema de Administración Tributaria, nuestro país ha iniciado algunas negociaciones, para la celebración de tratados para evitar la doble imposición.

En esta situación se encuentran los Estados de Hungría, India, Islandia, Malasia Nicaragua y Nueva Zelanda.

Por otro lado ya se han concluido las negociaciones respectivas con Rusia y Venezuela.

En el caso de Venezuela, El Convenio de Los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República de Venezuela con el Objeto de Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal y el Fraude Fiscal en Materia del Impuesto Sobre la Renta, fue firmado el 6 de Febrero de 1997, sin embargo no ha obtenido la aprobación del Senado por tanto no ha podido surtir efectos.

Por su parte el Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la Federación de Rusia para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta, se firmó el 7 de junio de 2004, ha sido aprobado por el Senado con fecha de 28 de septiembre de 2004 mas no ha entrado en vigor.

Tratados en Vigor

Nuestro país tiene celebrados actualmente 34 tratados bilaterales para evitar la doble imposición que se encuentran en vigor¹³³:

1. Tratado con Alemania

Este tratado cuya denominación completa es “Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio”, fue firmado el 23 de febrero de 1993 y aprobado por el Senado el 27 de mayo de ese mismo año, según publicación en el Diario Oficial de la Federación del 16 de junio de 1993.

Dicho Tratado entró en vigor el 30 de diciembre de 1993 y es aplicable a partir del primero de enero de 1994.

2. Tratado con Argentina

¹³³ Tratados Internacionales en Materia Tributaria. Colección Tratados Internacionales, ed. Themis, México, 2000, p.785.

Su denominación completa es “Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República Argentina para Evitar la Doble imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta Provenientes de la Operación de Buques y Aeronaves en el Transporte Internacional”, firmado el 26 de noviembre de 1997, ratificado por el Senado el 29 de abril de 1998. Entró en vigor el 15 de enero de 2004, aplicable a partir del primero de enero de 2005

Fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 19 de marzo de 2004

3. Tratado con Australia.

La denominación completa de este tratado es “Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Australia para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos Sobre la Renta”, fue firmado el 9 de Septiembre de 1992 y aprobado por el Senado el 7 de octubre de 2003 con publicación en el Diario Oficial de la Federación el día 13 de febrero de 2004.

Entró en vigor el 31 de diciembre de 2003 y es aplicable a partir del primero de enero de 2004 respecto de los impuestos establecidos por Dividendos, Intereses y Regalías y a partir del primero de julio de 2004 respecto de otros impuestos.

4. Tratado con Austria.

En su forma completa la denominación de este tratado es “Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Austria para evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio” se firmó el 13 de abril de 2004, fue aprobado por el Senado el 28 de septiembre de 2004 con publicación en el Diario Oficial de la Federación con fecha de 8 de diciembre de 2004.

La entrada en vigor del tratado fue el 1 de enero de 2005 con aplicación a partir de 1 de enero de 2006.

5. Tratado con Bélgica

La denominación completa es “Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de Bélgica para Evitar la Doble Imposición e impedir la Evasión Fiscal en materia de impuestos sobre la Renta” fue firmado el 24 de noviembre de 1992 y aprobado por el Senado el 1º de junio de 1994, según publicación en el Diario Oficial de la Federación del 15 de junio de 1994. El canje de notas diplomáticas se efectuó el 24 de junio de 1994 y el 7 de noviembre de 1996, y se publicó su texto el 6 de enero de 1997.

Este tratado entró en vigor el primero de febrero de 1997 y es aplicable a partir del primero de enero de 1998.

6. Tratado con Brasil.

El título de este tratado es “Convenio entre los Gobiernos de los Estados Unidos Mexicanos y la República Federativa del Brasil para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta “ se firmó con fecha de 25 de septiembre de 2003, se aprobó por el Senado el 1 de abril de 2004, entró en vigor el 30 de noviembre de 2006 y se publicó el 1 de enero de 2007, y es aplicable a partir del 1 de enero de 2007.

7. Tratado con Canadá.

Este tratado, cuya denominación completa es “Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el gobierno de Canadá para Evitar la Doble Imposición y prevenir la Evasión Fiscal, en materia de Impuestos sobre la Renta”, fue firmado el 8 de abril de 1991 y aprobado por el Senado el 8 de julio del mismo año, se efectuó el cambio de notas diplomáticas los días 29 de agosto de 1991 y 11 de mayo de 1992, y se promulgó finalmente mediante la publicación en el Diario Oficial de la Federación del 17 de julio de 1992.

Este tratado entró en vigor el 11 de mayo de 1992 y es aplicable a partir del primero de enero de 1992.

En Materia de información el tratado fue firmado el 16 de marzo de 1990, entró en vigor el 27 de abril de 1992, aplicable a partir del primero de enero de 1993 y publicado en el Diario Oficial de la Federación el 15 de Julio de 1992.

8. Tratado de Corea

Este Tratado, cuya denominación completa es “Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Corea para Evitar la Doble Imposición e impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos Sobre la Renta”, fue firmado el 6 de octubre de 1994, aprobado por el Senado el 16 de diciembre de 1994 y publicado en el Diario Oficial de la Federación del 16 de marzo de 1995.

Este tratado entró en vigor el 13 de febrero de 1995 y es aplicable a partir del primero de enero de 1996.

9. Tratado con Chile

La denominación de este tratado es “Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Chile para Evitar la Doble imposición e impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio”, fue firmado el 17 de abril de 1998 y aprobado el 5 de noviembre de 1998.

La publicación en el Diario Oficial de la Federación fue el día 12 de Mayo de 2000, entró en vigor el 12 de noviembre de 1999 y fue aplicable a partir del primero de enero de 2000.

10. Tratado con China.

Es el Convenio más recientemente firmado a la fecha, su denominación completa es “Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República Popular China para Evitar la Doble Imposición y prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta”, fue firmado el 12 de septiembre de 2005 y aprobado el 13 de diciembre de 2005.

Entró en vigor el 13 de febrero de 2005, es aplicable el primero de enero de 2007 y fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 28 de febrero de 2006.

11. Tratado con Dinamarca.

Su denominación completa es “Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de Dinamarca para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos Sobre la Renta y Sobre el Patrimonio”, fue firmado el 11 de junio de 1997 y aprobado el 28 de octubre de 1997.

La publicación en el Diario Oficial de la Federación fue el 26 de noviembre de 1997, su entrada en vigor fue con fecha 22 de diciembre de 1997 y es aplicable a partir del primero de enero de 1998.

12. Tratado con Ecuador

El tratado se denomina en su forma completa “Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República del Ecuador para Evitar la Doble Imposición e impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta”, fue firmado el 30 de julio de 1992 y aprobado el 25 de mayo de 1994.

Fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 4 de abril de 2001, entró en vigor el 13 de diciembre de 2000 y es aplicable a partir del primero de enero de 2001.

13. Tratado con España.

La denominación completa es “Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para Evitar la Doble Imposición e impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos Sobre la Renta y el Patrimonio y prevenir el Fraude y la Evasión Fiscal”, fue firmado el 24 de julio de 1992 y aprobado por el Senado el 27 de mayo de 1993.

Este tratado entró en vigor el 6 de octubre de 1994 y es aplicable a partir del primero de enero de 1995.

14. Tratado con Estados Unidos de América

Este tratado, cuya denominación completa es “Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para Evitar la Doble Imposición e impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos Sobre la Renta”, fue firmado el 18 de septiembre de 1992 y aprobado

por el Senado el 12 de julio de 1993, según publicación en el Diario Oficial de la Federación el 3 de Febrero de 1994.

Este tratado entró en vigor el 28 de diciembre de 1993 y es aplicable a partir del primero de enero de 1994.

Cabe señalar que se han llevado a cabo modificaciones y la última se publicó el 22 de julio de 2003 en el Diario Oficial de la Federación.

Existe un tratado específico en materia de información que fue firmado el 9 de noviembre de 1989 con modificación el 8 de septiembre de 1994, cuya actualización entró en vigor el 25 de octubre de 1995, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 25 de enero de 1996.

15. Tratado con Finlandia

Este tratado es denominado en su forma completa “Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Finlandia para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos Sobre la Renta”, fue firmado el 12 de febrero de 1997 y fue aprobado por el Senado de la República el día 26 de noviembre de 1997.

La entrada en vigor del tratado fue el 14 de julio de 1998, siendo aplicable a partir del primero de enero de 1999 y fue publicado en el Diario Oficial de la federación el 11 de agosto de 1999.

16. Tratado con Francia.

Este tratado, cuya denominación completa es “Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República Francesa para Evitar la Doble Imposición e impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos Sobre la Renta”, fue firmado el 7 de noviembre de 1991 y aprobado por el Senado el 18 de diciembre de 1992, según publicación en el Diario Oficial de la Federación del 16 de marzo de 1993.

Este tratado entró en vigor el 31 de diciembre de 1992 y es aplicable a partir del primero de enero de 1993.

17. Tratado con Grecia

Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República Helénica para Evitar la Doble imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y el Capital, firmado el 13 de abril de 2004, fue aprobado por el Senado el 28 de septiembre de 2004.

18. Tratado con Indonesia

La forma completa de llamar al Convenio es “Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República de Indonesia para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta”, firmado el 6 de septiembre de 2002.

Aprobado por el Senado el 29 de abril de 2003, entró en vigor el 28 de octubre de 2004 y se aplicó a partir del primero de enero de 2005. Fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 8 de diciembre de 2004.

19. Tratado con Italia

La denominación completa es “Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República Italiana para Evitar la Doble Imposición en materia de Impuestos Sobre la Renta y prevenir la Evasión Fiscal”, fue firmado el 8 de julio de 1991, y aprobado por el Senado el 25 de mayo de 1994, se efectuó el canje de notas diplomáticas los días 23 de junio de 1994 y 8 de febrero de 1995, se promulgó finalmente mediante la publicación en el Diario Oficial de la Federación del 29 de marzo de 1995.

Este tratado entró en vigor el 10 de marzo de 1995 y es aplicable a partir del primero de enero de 1996.

20. Tratado con Israel

Su denominación completa es “Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Estado de Israel para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio”, firmado el 20 de julio de 1999.

Aprobado por el Senado el 28 de abril del 2000, entró en vigor el 9 de mayo del 2000 y fue aplicable a partir del primero de enero del 2000. Se publicó el 11 de agosto de 2000.

21. Tratado con Irlanda

Su denominación completa es “Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos e Irlanda para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre las Ganancias de Capital, fue firmado el 22 de octubre de 1998 y aprobado por el Senado el 14 de diciembre de 1998.

Entró en vigor el 31 de diciembre de 1998, es aplicable a partir del primero de enero de 1999 con publicación en el Diario Oficial de la Federación el 9 de agosto de 2000.

23. Tratado con Japón

Este tratado, cuya denominación completa es “Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Japón para Evitar la Doble Imposición e impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos Sobre la Renta”,

fue firmado el 9 de abril de 1996, aprobado por el Senado el 29 de abril de 1996, se efectuó el canje de notas diplomáticas el día 6 de octubre de 1996.

Dicho tratado entró en vigor el día 6 de noviembre de 1996 y sus disposiciones son aplicables a partir del primero de enero de 1997, habiéndose publicado en el Diario Oficial de la Federación el 6 de enero de 1997.

24. Tratado con Luxemburgo

Denominado “Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gran Ducado de Luxemburgo para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Capital”, firmado el 7 de febrero de 2001.

Aprobado por el Senado el 25 de abril de 2001, entró en vigor el 27 de diciembre de 2001 y fue aplicable a partir del primero de enero de 2002. Se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 6 de febrero de 2002.

25. Tratado con Noruega.

La denominación completa de este tratado es “Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de Noruega para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio”, firmado el 23 de marzo de 1995 y aprobado por el Senado el 14 de noviembre de 1995.

Entró en vigor el 23 de enero de 1996, fue aplicable a partir del 1 de enero de 1997. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de agosto de 1996.

26. Tratado con los Países Bajos

denominación completa es “Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de los Países Bajos para Evitar la Doble Imposición e impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta”, firmado el 27 de septiembre de 1993 y aprobado por el Senado el 22 de junio de 1994.

Entró en vigor el 13 de octubre de 1994 y fue aplicable a partir del primero de enero de 1995. Se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1994.

27. Tratado con Polonia

La denominación completa de este tratado es “Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República de Polonia para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión

Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta”, fue firmado, el 30 de noviembre de 1998, su publicación en el Diario Oficial de la Federación fue el 18 de octubre de 2002 ya que fue aprobado por el Senado el 26 de abril de 1999.

Su entrada en vigor fue el 28 de agosto de 2002 y la aplicación es a partir del día primero de enero de 2003.

28. Tratado con Portugal

Este tratado se denomina en su forma completa “Convenio entre Estados Unidos Mexicanos y la República Portuguesa para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta” fue firmado el 11 de noviembre de 1999 y fue aprobado el 28 de abril de 2000.

Entró en vigor el 9 de enero de 2001, con aplicación a partir del primero de enero de 2002 y con publicación en el Diario Oficial de la Federación el 3 de abril de 2001.

29. Tratado con el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.

Cabe precisar que este tratado entró en vigor en el año de 1994 y que sus disposiciones se aplican retroactivamente desde el mes de abril de dicho año; sin embargo, la confirmación en este sentido de que el Ministerio de Asuntos Exteriores británico remitió la nota diplomática relativa a la entrada en vigor del Convenio el día 15 de diciembre de 1994, fue recibida por la Dirección General de Política de Ingresos y Asuntos Fiscales Internacionales hasta el día 19 de enero de 1995.

La denominación completa es “Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para Evitar la Doble Imposición e impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos Sobre la Renta y Ganancias de Capital”, fue firmado el 2 de junio de 1994 y aprobado por el Senado el 6 de julio de 1994. Publicado el 15 de marzo de 1995.

30. Tratado con la República Checa

La denominación completa del tratado es “Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República Checa para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio”, fue firmado el 4 de abril de 2002, aprobado por el Senado el 18 de septiembre de 2002 y publicado por el Diario Oficial de la Federación 28 de enero de 2003.

31. Tratado con Rumania

Su denominación completa es “Convenio entre Estados Unidos Mexicanos y Rumania para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y el Capital”, fue firmado el 4 de julio de 2000, fue aprobado el 18 de septiembre de 2002 y publicado en el Diario Oficial de la Federación el 12 de diciembre de 2001.

Su entrada en vigor fue el día 15 de agosto de 2001 y es aplicable a partir del 1 de enero de 2002.

32. Tratado con Singapur.

La denominación completa de este tratado es “Convenio entre el gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República de Singapur para Evitar la doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de impuestos sobre la Renta”, fue firmado el 9 de noviembre de 1994 y aprobado por el Senado el 26 de abril de 1995, se efectuó el canje de notas diplomáticas el 22 de junio y 8 de septiembre de 1995, se promulgó finalmente mediante la publicación en el Diario Oficial de la Federación del 23 de agosto de 1996.

Este tratado entró en vigor el 14 de septiembre de 1995 y es aplicable a partir del primero de enero de 1996.

33. Tratado con Suecia

Cuya denominación completa es “Convenio entre el Gobierno de los Estado Unidos Mexicanos y el Reino de Suecia para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta”, fue firmado el 21 de septiembre de 1992 y aprobado por el Senado el 15 de diciembre de ese mismo año, según publicación en el Diario Oficial de la Federación del 17 de diciembre de 1992.

El texto del mismo fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de febrero de 1993, tras haberse realizado el canje de notas diplomáticas en la ciudad de México los días 11 y 18 de diciembre de 1992.

Este tratado entró en vigor el 18 de diciembre de 1992 y es aplicable a partir del primero de enero de 1993.

34. Tratado con Suiza

La denominación completa de este tratado es “Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Consejo Federal Suizo para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuesto sobre la Renta”, fue firmado el 3 de agosto de 1993, y aprobado por el Senado el primero de junio de 1994, se efectuó el canje de notas diplomáticas los días 12 de julio y 8 de septiembre de 1994, se promulgó finalmente mediante la

publicación en el Diario Oficial de la Federación del 24 de octubre de 1994. Este Tratado entró en vigor el 8 de septiembre de 1994 y es aplicable a partir del primero de enero de 1995.¹³⁴

¹³⁴ La información acerca de los Convenios para evitar la doble imposición internacional que ha firmado México se consultó en:

- Bettinger Barrios, García Cornejo. Estudio Práctico sobre los Convenios Impositivos para Evitar la Doble Tributación 2007, México, Ediciones fiscales ISEF, 2007
- Tratados Internacionales en Materia Tributaria. *Op Cit.* 785
- Página electrónica del Sistema de Administración Tributaria. www.sat.gob.mx.

ESTADO QUE GUARDAN LOS CONVENIOS FISCALES CELEBRADOS POR MÉXICO

PAÍS	EN NEG.	FECHA DE FIRMA	APROBACIÓN POR EL SENADO MEXICANO	FECHA DE PUBLICACIÓN DE DECRETO EN EL D.O.F.	APROBADO POR EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE A PARTIR	PUBLICACIÓN DEL CONVENIO EN EL D.F.O.
Alemania		23-feb-93	27-may-93	16-jun-93	•	Español Alemán	30-dic-93	01-ene-94	16-mar-94 6-May-1994 ¹³⁵ 15-Jun-1994 ¹³⁶
Australia		09-sep-02	07-oct-03	30-dic-03	•	Inglés Español	31-dic-03	1- Ene-2004 ¹³⁷ 1-Jul-2004 ¹³⁸	13-feb-04
Austria		13-abr-04	28-sep-04	28-oct-04	•	Español Inglés Alemán	01-ene-06	01-ene-06	08-dic-04
Argentina ¹³⁹		26-nov-97	29-abr-98	19-jun-98	•	Español	01-ene-05	01-ene-05	19-mar-04
Barbados	•								
Bermuda ¹⁴⁰	•								
Bélgica		24-nov-92	01-jun-94	15-jun-94	•	Español Francés Holandés	01-feb-97	01-ene-98	06-ene-97
Brasil		25-sep-03	01-abr-04	28-may-04		Español Portugués			
Canadá		08-abr-91	08-jul-91	15-ago-91	•	Español Francés Inglés	11-may-92	01-ene-92	17-jul-92
Canadá		12-sep-06 ¹⁴¹	27-feb-07	10-abr-07	•	Español Francés Inglés	12-abr-07	01-ene-08	20-jun-07
Canadá ¹⁴²		16-mar-90	08-jul-91	15-ago-91	•	Español Francés Inglés	27-abr-92	1-ene-93	15-jul-92
Chile		05-nov-98	05-nov-98	30-dic-98	•	Español	12-nov-99	01-ene-99	12-may-00
China		12-sep-05	13-dic-05	26-ene-06	•	Español Chino	13-feb-06	01-ene-07	28-feb-06
Dinamarca		11-jun-97	28-oct-97	26-nov-97	•	Español Danés	22-dic-97	01-ene-98	27-may-98
Ecuador		30-jul-92	25-may-94	15-jun-94	•	Español	13-dic-00	01-ene-01	04-abr-01

¹³⁵ Publicación de Fe de Erratas

¹³⁶ Modificación al Protocolo

¹³⁷ Respecto de los impuestos establecidos de conformidad con los Artículos 10(Dividendos), 11(Intereses) y 12(Regalías) respecto de cantidades pagadas o acreditables a partir esa fecha.

¹³⁸ Respecto de otros impuestos.

¹³⁹ Para evitar la Doble Imposición en Materia de Transporte Internacional

¹⁴⁰ En materia de Intercambio de Información

¹⁴¹ Fecha de firma de Convenio renegotiado

¹⁴² En materia de intercambio de información

PAÍS	EN NEG.	FECHA DE FIRMA	APROBACIÓN POR EL SENADO MEXICANO	FECHA DE PUBLICACIÓN DE DECRETO EN EL D.O.F.	APROBADO POR EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE A PARTIR	PUBLICACIÓN DEL CONVENIO EN EL D.F.O.
España		24-jul-92	27-may-93	16-jun-93	•	Español	06-oct-94	01-ene-95	31-dic-94
EUA		18-sep-92	12-jul-93	5-Ago-1993*	•	Español	28-dic-93	01-ene-94	03-feb-94
		08-sep-94*	10-ene-95	3-Jun-2003*		Inglés	28-Oct-1995*	26-Oct-1995*	25-Ene-1996*
		09-sep-92*	29-abr-03				3-Jul-2003*		22-Jul-2003*
EUA ¹⁴³		09-nov-89	19-dic-89		•	Español	18-ene-90	18-ene-90	23-ene-90
		8-Sep-1994*	10-ene-90	10-Ene-1995*		Inglés	26-Oct-1995*	26-Oct-1995*	25-ene-96*
Finlandia		12-feb-97	28-oct-97	26-nov-97	•	Español Finlandés	14-jul-98	01-ene-99	11-ago-99
Francia		07-nov-91	18-dic-92	29-dic-92	•	Español Francés	31-dic-92	01-ene-93	16-mar-93
Grecia		13-abr-04	28-sep-04	03-mar-05	•	Español Griego	07-dic-05	01-ene-05	31-dic-05
Hungría	•								
India	•								
Indonesia		06-sep-02	29-abr-03	26-jun-03	•	Español Indonesio	28-oct-04	01-ene-05	08-dic-04
Italia		08-jul-91	25-may-94	15-jun-94	•	Español Italiano	10-mar-95	01-ene-96	29-mar-95
Israel		20-jul-99	28-abr-00	11-ago-00	•	Español Hebreo	09-may-00	01-ene-00	11-ago-00
Irlanda		22-oct-98	14-dic-98	30-dic-98	•	Español Inglés	31-dic-98	01-ene-99	09-ago-00
Islandia									
Japón		09-abr-96	29-abr-96	14-may-96	•	Español Japonés	06-nov-96	01-ene-97	06-ene-97
Libano	•								
Luxemburgo		07-feb-01	25-abr-01	04-jun-01	•	Español Francés	27-dic-01	01-ene-02	06-feb-02
Malasia	•								
Nicaragua	•								

¹⁴³ En materia de Intercambio de Información
*Modificación al Tratado

PAÍS	EN NEG.	FECHA DE FIRMA	APROBACIÓN POR EL SENADO MEXICANO	FECHA DE PUBLICACIÓN DE DECRETO EN EL D.O.F.	APROBADO POR EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE A PARTIR	PUBLICACIÓN DEL CONVENIO EN EL D.F.O.
Noruega		23-mar-95	14-nov-95	20-dic-95	•	Español Noruego	23-ene-96	01-ene-97	26-ago-96
Nueva Zelanda		16-nov-06	11-abr-07	08-may-07	•	Español Inglés	16-jun-07	1-ago-07 ¹⁴⁴ 1-ene-08 ¹⁴⁵	
Países Bajos		27-sep-93	22-jun-94	06-jul-94	•	Español Holandés	13-oct-94	01-ene-95	31-dic-94
Panamá	•								
Polonia		30-nov-98	26-abr-99	17-may-99	•	Español Polaco	28-ago-02	01-ene-03	18-oct-02
Portugal		11-nov-99	28-abr-00	20-oct-00	•	Inglés Portugués	09-ene-01	01-ene-02	03-abr-01
Reino Unido		02-jun-94	06-jul-94	25-jul-94	•	Español Inglés	15-dic-94	1-Abr-1994 ¹⁴⁶	15-mar-95
Rep. Checa		04-abr-02	18-sep-02	13-nov-02	•	Español Checo	27-dic-02	01-ene-03	28-ene-03
Rep. Eslovaca		13-may-06	22-mar-07	19-jul-07	•	Español Eslovaco Inglés	28-sep-07	01-ene-08	
Rumania		20-jul-00	31-oct-00	28-nov-00	•	Español Rumano	15-ago-01	01-ene-02	12-dic-01
Rusia		07-jun-04	28-sep-04	28-oct-04		Español Ruso			
Singapur		09-nov-94	26-abr-95	13-jun-95	•	Español Inglés	14-sep-95	01-ene-96	23-ago-96
Panamá	•								
Suecia		21-sep-92	15-dic-92	17-dic-92	•	Español Sueco Inglés	18-dic-92	01-ene-93	10-feb-93
Suiza		03-ago-02	05-nov-98	30-dic-98	•	Español Francés	08-sep-94	01-ene-95	24-oct-94
Tailandia	•								
Ucrania	•								
Venezuela		06-feb-97			•	Español			

¹⁴⁴ Respecto de los impuestos retenidos sobre rentas, beneficios o ganancias obtenidas por un no residente, por las cantidades pagadas o acreditadas a partir de la fecha que se indica.

¹⁴⁵ Respecto de otros impuestos.

¹⁴⁶ Entrada en vigor retroactivo.

3.4 Reservas de México sobre los Comentarios al Modelo de la OCDE

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), al emitir los comentarios a su modelo, crea obligatoriedad en su utilización y alcance, por lo que los países que basan su negociación en éste modelo, aceptan de antemano los comentarios a él. Mismos que se utilizan para la orientación en la aplicación de los artículos que conforman el convenio, así como para solucionar las posibles discrepancias que surjan tanto entre el sujeto pasivo como en el sujeto activo, o sea, contribuyente y autoridades fiscales.

No obstante la obligatoriedad que se deriva de los comentarios del Modelo de la OCDE a los contribuyentes y a las autoridades en cuanto a su contenido y alcance, los Estados Contratantes se pueden “reservar” en forma total o parcial a estos comentarios y tomar en cuenta lo propio del país que así lo considere, sin que esto afecte su compromiso contractual fiscal internacional.

El término “reserva” lo debemos entender como: “el acto jurídico unilateral por el cual un Estado parte en un tratado declara que rechaza la aplicación de ciertas disposiciones o que le atribuye determinado sentido”¹⁴⁷.

En los comentarios que el organismo vierte de manera genérica, “reserva”¹⁴⁸ implica que el Estado que así lo solicite no tendrá que acatar lo que en forma genérica haya señalado la OCDE, y que por tanto se establecen limitaciones o aclaraciones de carácter territorial¹⁴⁹.

La “reserva” de un Estado Contratante puede ser genérica para todos aquellos convenios de doble tributación que firme, o específica, solamente para un modelo tributario o con un Estado Contratante determinado, y asimismo, podrá ser referenciado a un precepto en general, a un párrafo, fracción o inciso específico de un artículo, o bien, respecto de todo un artículo.

Reservas de los Estados Unidos Mexicanos

Las reservas que México ha establecido en relación a los artículos del Modelo de la OCDE son las que a continuación se señalan:

En cuanto al artículo 4.

México se reserva el derecho de usar una prueba del sitio de constitución para determinar la residencia de una sociedad y, de no pasar esa prueba, negar a las compañías con doble residencia ciertos beneficios del Convenio.

¹⁴⁷ Seara Vazquez, Modesto. Derecho Internacional Público, México, Editorial Porrúa, 2006, Vigésima segunda edición, p. 229.

¹⁴⁸ Una definición de “reserva” es :A reservation is a formal declaration of wick a State when signing, ratifying or acceding a treaty, specifies as a condition of its willignes to become a party to the treaty certain terms which will limit the effect of the treaty in so far as it made apply in the relations of that State whit the other State or states which may be parties to the treaty. En McNair, Arnold Lord. The Law of Treaties, Clarendon Press, 1986. Reimpresión, p. 158.

¹⁴⁹ Ortiz, Saenz y Tron. Op. cit. 23-25

En cuanto al artículo 5:

México se reserva su posición con respecto al párrafo 3 y considera que cualquier obra de edificación o proyecto de construcción, ensamble o instalación que dure más de seis meses debe considerarse como establecimiento permanente.

México se reserva el derecho de aplicar impuestos a una empresa que realice actividades de supervisión durante más de seis meses en relación con una obra de edificación o proyecto de construcción, ensamble o instalación.

México se reserva el derecho para personas físicas prestadoras de servicios o con otras actividades de carácter independiente, para que presten sus servicios si están en territorio nacional por un periodo o periodos que excedan a los 183 días de cualquier periodo de doce meses.

México se reserva el derecho de excluir la mención de la letra x) del párrafo 4 de ese artículo para considerar la existencia de un establecimiento permanente, en el caso de que se mantenga un lugar fijo para los negocios ante cualquiera de las actividades señaladas en la a) y en la e) del párrafo 4.

En cuanto al artículo 7:

México se reserva el derecho a someter a imposición en el Estado donde esté situado el establecimiento permanente, los beneficios comerciales e industriales derivados de las ventas de bienes y mercancías realizadas directamente por la oficina central situada en el otro Estado Contratante, siempre que los bienes y mercancías sean idénticas o similares a las vendidas por medio de dicho establecimiento permanente. El Gobierno de México aplicará esta regla únicamente para evitar abusos y no como principio general y absoluto; así la regla no será aplicable si la empresa demuestra que las ventas se han realizado por razones distintas de la obtención de beneficios del Convenio.

En cuanto al artículo 8:

México se reserva el derecho a someter a imposición como beneficios de transporte interior, los beneficios derivados del transporte de pasajeros o mercancías embarcados en un lugar del respectivo país.

Asimismo, México se reserva el derecho a gravar en la fuente los beneficios derivados de la prestación de servicios de alojamiento.

En cuanto al artículo 9:

México se reserva el derecho a no incluir en sus convenios el segundo párrafo.

En cuanto al artículo 10:

México se reserva los tipos impositivos previstos en el segundo párrafo.

En cuanto al artículo 11 del segundo párrafo:

México reserva su posición en lo relativo al tipo de gravamen previsto en el párrafo segundo.

En cuanto al artículo 11 del tercer párrafo:

México se reserva el derecho a excluir del ámbito de aplicación de este artículo a los intereses de créditos otorgados o cedidos principalmente con el propósito de obtener una ventaja de este artículo y no por razones comerciales de buena fe. México reserva su derecho a considerar como intereses otros tipos de renta, tales como las rentas derivadas del arrendamiento financiero y de los contratos de facturación.

En el artículo 11 del sexto párrafo:

México se reserva el derecho a sustituir las palabras “habida cuenta del crédito por el que se paguen” (inmediatamente antes de la palabra “excede”) por las palabras “por cualquier razón”. Ello permite tratar los intereses y otros pagos con respecto a determinados préstamos como distribuciones de beneficios en una serie de casos previstos por su legislación interna, incluidos aquellos en la cuantía del préstamo o del tipo de interés, u otras condiciones relativas al mismo, no corresponden a las que hubieran sido acordadas en ausencia de una relación especial.

En cuanto al artículo 12 del segundo párrafo:

México se reserva el derecho a excluir del ámbito de aplicación de este artículo a los cánones derivados de bienes o derechos constituidos o cedidos principalmente con el propósito de obtener los beneficios de este artículo y no por razones comerciales de buena fe.

México se reserva el derecho a continuar incluyendo los rendimientos derivados del arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos, y de contenedores, en la definición de “cánones” contenida en el párrafo 2 del artículo 12 del Convenio Modelo de 1977.

En cuanto al artículo 12 del tercer párrafo:

Con la finalidad de suprimir lo que estiman ser una laguna en el artículo, México propondrá a los países con los que negocie la inserción de una disposición que defina la fuente de los cánones por analogía con la disposición del párrafo 5 de artículo 11, que trata lo mismo en lo relativo a los intereses.

En cuanto al artículo 13:

México reserva su posición para retener la posibilidad de aplicar las disposiciones de su legislación relativas a la imposición de las ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones o derechos que tengan una participación sustantiva en una sociedad residente de México.

En cuanto al artículo 18:

México se reserva el derecho de proponer que todas las pensiones sean gravables exclusivamente en el país de residencia del receptor.

En cuanto al artículo 21:

México formula una reserva a este artículo y desea conservar el derecho a gravar las rentas derivadas de fuentes situadas en el respectivo país.

En cuanto al artículo 25:

México formula una reserva a la segunda frase del segundo párrafo, ya que considera que la ejecución material de desgravaciones o devoluciones impositivas derivadas de un acuerdo amistoso debe ser relacionada con el plazo previsto en su respectiva legislación interna.

México reserva su posición en lo referente a la segunda frase del párrafo 3 ya que no tiene autoridad conforme a su legislación para eliminar la doble imposición en casos no previstos en el Convenio.

Por otro lado y como se comentó en párrafos anteriores, es también importante conocer "las reservas" que a su vez han formulado otros Estados con los que México ha firmado un convenio para evitar la doble imposición¹⁵⁰.

¹⁵⁰ Todas las reservas referidas en Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición en materia de Impuestos Sobre la Renta y el Patrimonio, ed Themis, México 2000.

Capítulo IV. Los convenios en la práctica

4.1 Aplicación práctica de los tratados

De todo lo antes expuesto, podemos enunciar los pasos a seguir para una aplicación práctica de los tratados internacionales celebrados por nuestro país para evitar la doble imposición¹⁵¹:

1. En primer lugar, tratándose de operaciones en las que intervengan residentes en el extranjero, en las que puedan presumirse la imposición de gravámenes por el Estado Mexicano, sea por establecimiento permanente o por ingresos con fuente de riqueza en México, deberá analizarse el asunto a la luz de las disposiciones en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

De no existir gravamen en términos de esta Ley en la operación en cuestión, no habrá impuesto a pagar, pues el único vehículo para establecer un gravamen es la Ley, como antes se indicó.

2. En el supuesto de que sí exista un gravamen u obligación fiscal para el residente en el extranjero en la Ley, deberá entonces procederse a verificar si existe o no tratado fiscal en vigor con el país del cual el contribuyente que nos ocupa sea residente.

3. De existir un tratado fiscal en vigor con el país del cual sea residente, el contribuyente en cuestión, deberá entonces proceder a verificar, en primer lugar, si el tratado resulta o no aplicable tanto al contribuyente en particular, como al caso concreto.

Lo anterior en virtud de que en algunos tratados se contienen cláusulas restrictivas de los beneficios que se otorgan para evitar prácticas abusivas conocidas como *treaty shopping*, práctica que puede definirse, en un primer momento, como el abuso por sujetos que en principio no deberían gozar de los beneficios que otorga el tratamiento preferencial de los tratados.

4. Por último y de ser aplicable el tratado, entonces habrá que establecer si en el mismo se conceden reducciones impositivas o exenciones que beneficien al receptor del ingreso.

Partiendo del desarrollo de los pasos prácticos para la aplicación de los tratados, encontramos que uno de ellos consiste en verificar si un tratado resulta o no aplicable al contribuyente en particular, en el caso concreto.

La definición de quién es o no residente para efectos fiscales en ese Estado, debe hacerse conforme a la ley nacional del mismo, tal y como lo enuncian todos los tratados hasta ahora celebrados por México, así como la Convención Modelo de la OCDE.

Conforme al artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, analizada anteriormente tenemos que para poder proceder a la aplicación de los beneficios contenidos en cualquier tratado para evitar la doble

¹⁵¹ Ortiz, Saenz y Tron. *Tratados Internacionales en Materia Fiscal; análisis y comentarios*, ed. Themis, México, 1998, Pag. 27.

imposición, será necesario que el residente en México que efectúe los pagos correspondientes se encuentre en amplitud de acreditar:

1. la residencia para efectos fiscales en el país de que se trate,
2. el cumplimiento de las disposiciones fiscales adjetivas que al efecto se hayan expedido y se encuentren en vigor, y
3. el cumplimiento de las disposiciones que en su caso existan dentro del propio tratado de que cualquier forma restrinjan o limiten la aplicación del mismo, así como de las demás disposiciones fiscales¹⁵².

4.2 El abuso de los tratados para evitar la doble imposición

Anteriormente se analizó como se lleva a la práctica la aplicación de los Convenios para evitar la doble imposición internacional, dentro de los pasos a seguir, no hay que perder de vista que para que los tratados firmados cumplan los objetivos para los que fueron creados se debe dar la efectiva verificación de que los beneficios otorgados sean aplicados únicamente a los contribuyentes de los Estados signatarios.

Así pues, para entender los Convenios en la práctica, hay que tener presentes los usos abusivos que se les pueden dar, esto con el fin de hacer un balance de la efectividad de los tratados.

La finalidad de los convenios para evitar la doble imposición internacional consiste en promover el intercambio de bienes y servicios, y el movimiento de capitales y personas entre los países contratantes.

Cuando dos Estados celebran un convenio, hacen concesiones recíprocas con el objeto de beneficiar a los residentes de ambos Estados, no previéndose su extensión a residentes en terceros Estados.

Las ventajas previstas en los convenios son a menudo indebidamente aprovechadas por sujetos no residentes en los Estados contratantes, con el solo objeto de facilitar la obtención de los beneficios del convenio.

4.2.1 El *treaty shopping*

El *treaty shopping* indica el uso de un convenio de doble imposición por parte de una persona jurídica, física o sujeto de derecho que, con propiedad, carece de legitimidad para hacerlo.

El uso impropio de un tratado consiste en la situación que se produce cuando un residente de un tercer Estado que no es parte contratante establece una persona jurídica o entidad dentro de uno de los Estados contratantes del tratado, en orden a obtener ventajas de sus previsiones¹⁵³.

El sujeto busca, al amparo de un convenio de doble imposición que no le es aplicable, un resultado fiscalmente más favorable.

¹⁵² Ley del impuesto sobre la renta. Fisco Agenda 2007, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2007.

¹⁵³ Agustín Bugallo Enrique, *Compatibilidad de las cláusulas antiabuso con los tratados de doble imposición*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Argentina 2002. Pag 19.

La forma de realización consiste en la interposición de una persona jurídica o entidad en alguno de los Estados contratantes cuando el beneficiario efectivo no es residente de ninguno de ellos.

La mutua limitación de poder tributario entre los Estados contratantes crea una ventaja no deseada a un no residente de un tercer Estado, que, obviamente, no puede ser tenido en cuenta en el marco bilateral del convenio de doble imposición, vehículo de beneficios fiscales exclusivamente a los residentes de los Estados contratantes.

Un tratado bilateral entre dos Estados no puede interpretarse como un tratado con el mundo.

El uso impropio del convenio de doble imposición, entonces, se verifica por el uso, a cargo de residentes de un tercer Estado, de entidades interpuestas situadas en uno de los Estados contratantes con el propósito o finalidad fiscal exclusiva de conseguir para sí los beneficios que sólo están reservados a los residentes legítimos de cualquiera de ambos.

El uso se califica como impropio puesto que el convenio de doble imposición no extiende sus pactos a los sujetos que no estén legitimados para recibir los beneficios que contienen, ni tiene título para considerarlos beneficiarios.

La cuestión se suscita toda vez que aquellas personas que, en ningún caso, tendrían título y legitimación para aventajarse de la disposición de un convenio de doble imposición, recurren a entidades legales interpuestas para buscar su cobijo.

El *treaty shopping*, en suma, consiste en crear la situación propicia para obtener ventaja de las previsiones de un tratado por parte de una persona que no es residente en ninguno de los Estado signatarios, mediante una entidad dentro del territorio de alguno de ellos.

El procedimiento se considera abusivo por dos motivos principales¹⁵⁴:

- a) las ventajas del tratado se aprovechan por sujetos residentes de un tercer Estado ajeno a los Estados contratantes, lo cual lleva al fracaso del principio de reciprocidad y rompe el equilibrio de los sacrificios consentidos por los mismos.
- b) cada uno de los Estados contratantes acuerda beneficios fiscales a los residentes de la otra para eliminar o atenuar la doble imposición. Esto supone que la base imponible, cuya carga fiscal se reduce, queda en tal Estado y no se transfiere a un tercer Estado después de resultar sometido a una imposición más reducida.

Podríamos decir que un contribuyente “compra” los beneficios de un tratado que normalmente no le corresponderían. Para este fin, generalmente el contribuyente interpone una sociedad en un país que tiene una ventaja por la firma de un convenio.

El término connota un esfuerzo premeditado para sacar ventaja de la red de tratados internacionales seleccionando el tratado más favorable para su propósito. De acuerdo con esto, el *treaty shopping* es una herramienta utilizable en la planificación fiscal internacional.

¹⁵⁴ Victor Ukmar. *Curso de derecho tributario internacional*, trad. Cristian G. Billardi, ed. Temis, Bogotá, 2003, Pag 111.

4.2.2 Principales formas de *treaty shopping*

El Comité sobre Asuntos Fiscales de la OCDE expresa preocupación por el uso impropio de los tratados contra la doble imposición y esencialmente distingue la violación directa de la violación indirecta de las normas del tratado.

4.2.2.1 Sociedades Conductoras Directas (*Direct Conduit Companies*)

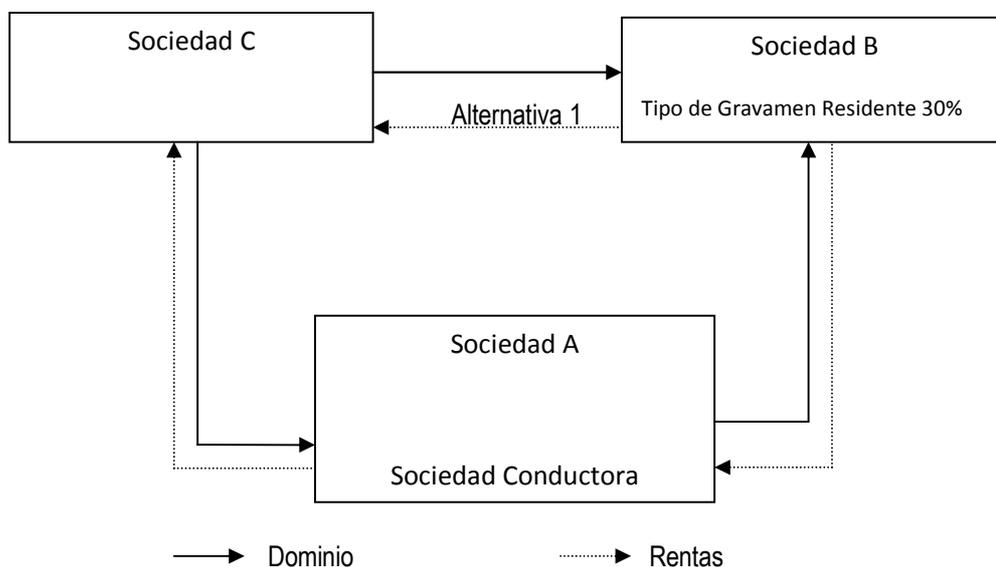
El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE describe esta estructura de la siguiente forma¹⁵⁵:

Una sociedad residente en el Estado A recibe dividendos, intereses o royalties del Estado B. Bajo el convenio entre los Estados A y B, la compañía determina que está total o parcialmente exenta de las retenciones de impuesto del Estado B. El dueño de la sociedad es un residente de un tercer Estado que no es acreedor de los beneficios del tratado firmado entre los Estados A y B.

La sociedad radicada en el Estado A ha sido creada con el objetivo de sacar ventaja de los beneficios de este convenio y para este propósito los derechos originados en los dividendos, intereses o royalties fueron canalizados a través de ésta.

Así mediante la interposición de una sociedad en A, el residente del Estado C reduce su carga fiscal global o total.

El siguiente esquema plasma la estructura básica del *treaty shopping* mediante la utilización de una sociedad conductora.



¹⁵⁵ Alessi, Verónica. *Treaty Shopping- Abuso a los convenios internacionales*. Buenos Aires, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 2004, pag 20.

Alternativa 1: Sin la interposición de sociedad conductora:

Beneficio en Estado B 1000

Impuesto 30% (300)

Rendimiento neto 700

Rendimiento neto 700

Retención No residentes 20% (140)

Renta expedida a Estado C 560

Alternativa 2: Interponiendo sociedad conductora en Estado A:

Beneficio en Estado B 1000

Impuesto 30% (300)

Rendimiento neto 700

Rendimiento neto 700

Retención Según Convenio 5% (35)

Renta expedida a Estado A 665

Estado A con baja imposición (1%), por lo que la renta expedida a C es de 658,35

4.2.2.2 Estructura empresarial tipo *Stepping-stone* o Sociedades “Trampolín”

La estructura básica es idéntica a la descrita en las sociedades conductoras directas, sin embargo, la diferencia principal es que en las sociedades tipo “trampolín”, las rentas obtenidas por la sociedad intermedia no están exentas de tributación en el Estado del que es residente.

Para evitar que materialmente los rendimientos tributen en el Estado intermedio, los ingresos que producen se compensan con gastos facturados por entidades residentes en un tercer Estado. Como consecuencia de estos gastos, la base imponible de la sociedad intermedia se vacía o erosiona logrando materialmente que los rendimientos obtenidos en el Estado de la Fuente no tributen en el Estado de residencia de la sociedad intermedia.

La compensación ingreso / gasto no tiene por qué ser total. Normalmente es necesario dejar cierto margen de tributación, para permitir que la Administración tributaria del Estado de la sociedad intermedia acepte esta operación

Es necesario tener en cuenta que, en la estructura “stepping stone” el rendimiento obtenido en el Estado de la fuente fluye hacia un tercer Estado, distinto del Estado de la Sociedad intermedia, vía gasto. Estos gastos, normalmente son facturados por una sociedad base situada en un Estado de baja tributación.

Para que la estructura tenga sentido, es necesario que el ingreso que obtiene la sociedad que factura el gasto a la sociedad intermedia no esté sujeto a tributación por obligación real de contribuir.

En consecuencia esta estructura elimina la imposición por obligación personal en el Estado intermedio a través de la compensación con gastos facturados por sociedades residentes en terceros Estados. Para permitir que dicha compensación tenga lugar, el gasto debe ser deducible en la base imponible de la sociedad intermedia.

Con independencia de la estrategia que se adopte, directa o indirecta, hay que tener presente que la sociedad intermedia debe establecerse en Estados que cuenten con las siguientes características: que tengan una buena red de convenios internacionales, con un trato especial a los pagos y cobros de rentas procedentes del exterior, que tengan un buen sistema bancario y financiero, una buena red de comunicaciones, estabilidad política y una buena tradición en prestaciones de servicios de intermediación¹⁵⁶.

Es común la existencia de estos beneficios en los países considerados paraísos fiscales, sin embargo también pueden obtenerse beneficios en países con regímenes fiscales normales.

4.3 Medidas para prevenir el uso del *Treaty Shopping*

El Comité de Asunto fiscales de la OCDE ha expresado que el *treaty shopping* es indeseado por varias razones:

- Los beneficios de un convenio negociado por dos Estados se extienden a residentes de un tercer Estado de una manera no pretendida por los Estados contratantes; de esta forma, el principio de reciprocidad es violado y el equilibrio de sacrificios realizados por las partes contratantes alterado.
- El ingreso de rentas internacionales puede quedar enteramente exento o sujeto a impuesto de forma inadecuada, siendo esta circunstancia indeseada por los Estados contratantes. Esta situación es inaceptable porque los beneficios concedidos por un país en el marco de un tratado se basa, excepto en casos especiales, en el hecho que ese ingreso esté sujeto a impuesto en el otro Estado.
- El Estado de residencia del beneficiario final no encuentra interés en suscribir un convenio con el Estado de la fuente, debido a que sus residentes pueden recibir indirectamente los beneficios de un tratado sin necesidad que él otorgue beneficios recíprocamente.

Las autoridades fiscales han adoptado medidas para prevenir el uso del *treaty shopping* y sus diversos mecanismos descritos anteriormente. Así, se han encontrado soluciones tanto en el ámbito de los convenios para evitar la doble imposición, incluyendo específicas cláusulas antiabuso, como a nivel nacional, mediante la aplicación de soluciones previstas en las leyes impositivas locales.

¹⁵⁶ Barandas Mollins, Francesc, *Tributación de No Residentes y Fiscalidad internacional*. Ediciones Gestión, 2ª edición, Barcelona 1997, pag. 45.

4.3.1 Cláusulas incluidas en los Convenios de doble imposición.

Los países desarrollados se encuentran abocados a evitar que los residentes de terceros países utilicen abusivamente los beneficios derivados de los convenios.

Con dicha finalidad, el Modelo de Convenio de la OCDE de 1992 establece disposiciones relativas a la aplicación de la reducción del gravamen sólo si el perceptor de la renta es su “beneficiario efectivo”.

La aplicación práctica de esta cláusula ha planteado inconvenientes, por cuanto cada país mantiene criterios particulares sobre a quién debe considerarse como beneficiario efectivo.

Ante la ineficacia de ésta cláusula, varios países han incorporado medidas concretas a fin de evitar este abuso de tratados, pudiéndose diferenciar: la cláusula de abstinencia, la cláusula de exclusión, la cláusula de transparencia, la cláusula de sujeción efectiva al impuesto, la cláusula de tránsito y la cláusula de buena fe¹⁵⁷.

4.3.1.1 Cláusula de Abstinencia

Generalmente el “treaty shopping” se da por la interposición de sociedades en países que ofrecen un régimen tributario favorable para el contribuyente. Muchos países se abstienen de concluir tratados con países que consideran paraísos fiscales. Por consiguiente la cláusula de abstinencia significa que un país no firmará un convenio con un Estado que posea baja imposición o sea apto para el establecimiento de “sociedades conductoras”.

Australia, Francia, Alemania, España, Singapur, Estados Unidos, entre otros, se han abstenido de firmar tratados con países que consideran paraísos fiscales. Otros países como Canadá han cerrado convenios con algunos países considerados paraísos fiscales mientras que no lo han hecho con otros bajo similares condiciones.

4.3.1.2 Cláusula de Exclusión

Mediante esta cláusula se excluye de los beneficios otorgados por el convenio a aquellas empresas residentes en uno de los Estados contratantes que gocen de un régimen fiscal privilegiado.

Otra medida menos drástica, sería restringir el alcance de esta exclusión a determinadas rentas como dividendos, intereses, honorarios de directores, ganancias de capital. Bajo estas circunstancias las empresas seguirían gozando de otros beneficios provenientes del convenio como por ejemplo el de la protección a la no discriminación (art. 24 Modelo OCDE¹⁵⁸).

¹⁵⁷Ukmar, Víctor. Op. Cit., Pag 113.

¹⁵⁸ Modelo de Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), México, ed Themis 1º de septiembre de 1992 y actualizaciones, 1995, 1997 y 2000.

Un ejemplo de utilización de esta cláusula la encontramos en el convenio suscrito por España con Luxemburgo, en cuyo protocolo se establece la no aplicación del Convenio a las sociedades holding definidas en la Ley especial de Luxemburgo de 1929.

4.3.1.3 Cláusula de Transparencia (*look-through approach*)

Bajo esta solución los beneficios del convenio de doble imposición son concedidos a empresas cuyos dueños o accionistas sean residentes del país contratante. De este modo, no es suficiente para obtener los beneficios del tratado que la empresa sea residente del Estado contratante, sino que también deben serlo el dueño o quien controla directamente o a través de una o más sociedades a aquella empresa.

Los Estados contratantes que deseen utilizar esta cláusula deberían acordar en sus negociaciones el criterio según el cual se considerará a una empresa poseída o controlada por no residentes.

Una versión refinada de este enfoque se refiere a considerar la residencia de la persona que finalmente recibe los dividendos y no los accionistas nominales. Aunque esta versión puede traer problemas con respecto a su aplicación práctica parece ser la mejor respuesta a situaciones complejas.

Dinamarca, Francia, Italia, Estados Unidos, entre otros han adoptado esta cláusula. Las autoridades fiscales de estos países deben “descorrer el velo” societario y mirar a través de los accionistas para determinar si a la luz de su residencia son titulares de los beneficios del tratado.

Estados Unidos supedita la aplicación de los beneficios del convenio, en el Estado fuente de la renta, para las organizaciones exentas de un Estado, a condición de que la mitad de los beneficiarios de dicha organización tengan derecho a los beneficios del convenio.

4.3.1.4 Cláusula de la sujeción efectiva al impuesto (*subject-to-tax approach*)

Bajo este concepto se obtiene el beneficio del convenio con la condición que el ingreso derivado de un Estado esté sujeto a impuesto en el otro Estado. Se previene que el ingreso de una empresa esté exceptuado de imposición en ambos Estados.

Esta política es seguida por varios países, entre ellos, Austria, Francia, Alemania, Italia, España.

Un buen ejemplo de la aplicación de esta cláusula se encuentra en los tratados que Bélgica, Francia, Alemania e Italia han concluido con Suiza. En estos, una sociedad residente en Suiza en la que no residentes de este país tienen un interés sustancial, sólo pueden reclamar los beneficios del tratado sobre intereses, royalties y ganancias de capital provenientes del otro Estado contratante, si estos intereses, royalties o ganancias de capital están sujetas a impuesto, en el lugar donde está establecida la sociedad, bajo iguales o similares condiciones.

4.3.1.5 Cláusula del tránsito (*channel approach*)

Esta cláusula apunta específicamente a evitar las estructuras del tipo *stepping-stone*. De acuerdo con esta, se niegan los beneficios de un convenio de doble imposición a los dividendos, intereses y regalías si un cierto porcentaje de ese ingreso es utilizado para realizar pagos en concepto de gastos a individuos o empresas no residentes en alguno de los estados contratantes.

Su objeto es obstaculizar que la renta de la sociedad aparente sea absorbida por los pagos a los accionistas o personas vinculadas en forma de gastos deducibles de la actividad empresarial. Chipre y Dinamarca han firmado tratados con Estados Unidos que contienen esta cláusula.

El convenio con Chipre requiere que el ingreso de las sociedades no sea utilizado en forma sustancial, directa o indirectamente, para pagar deudas a personas que no son residentes de alguno de los dos Estados. El tratado con Dinamarca determina que no más del 50% del ingreso proveniente de dividendos, intereses y regalías de una sociedad puede ser destinado al pago de intereses a residentes de un tercer país.

4.3.1.6 Cláusula de la buena fe

Las soluciones descritas para evitar el *treaty shopping* necesitan estar acompañadas en mayor o menor medida por cláusulas que garanticen el goce de los beneficios de los tratados internacionales en los casos de transacciones realizadas de buena fe¹⁵⁹.

Este enfoque se concreta mediante la introducción de ciertas cláusulas en los tratados.

En los comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE se mencionan las siguientes:

- Cláusula general de buena fe: las cláusulas antiabuso anteriores no se aplicarán cuando la sociedad establezca que su propósito principal, y la adquisición o mantenimiento de la participación u otra propiedad de la cual provenga el ingreso en cuestión, esta motivada en verdaderas razones comerciales y no tiene como objetivo primario obtener algún beneficio proveniente del convenio.
- Cláusula de la actividad: las cláusulas antiabuso anteriores no se aplicarán cuando la sociedad ejerza importantes operaciones comerciales en el Estado contratante del cual es residente y la reducción de impuestos solicitada en el otro Estado contratante afecte a rentas que estén vinculadas a tales operaciones.
- Cláusula de la cuantía de los impuestos: las cláusulas antiabuso anteriores no se aplicarán cuando la reducción de impuesto solicitada no excede el monto del impuesto pagado en el Estado de residencia de la empresa.
- Cláusula de la cotización en bolsa: las cláusulas antiabuso anteriores no se aplicarán a una sociedad residente de un Estado contratante si sus acciones de principal categoría cotizan en una bolsa de valores reconocida en un Estado contratante o si son poseídas en su totalidad, directamente o a

¹⁵⁹ Alessi, Verónica. Op cit. Pag. 39.

través de la intermediación de una o más sociedades residentes del primer Estado, por una sociedad residente del primer Estado y sus acciones de la categoría principal cotizan de la misma manera.

- Cláusula de la reducción alternativa: en los casos en que una cláusula antiabuso se refiera a los no residentes, se podrá prever que esta expresión sea interpretada de forma que no incluya a los residentes de terceros países que hayan concluido convenios relativos al impuesto sobre la renta con el Estado contratante en el que se solicita la reducción impositiva, siempre que no sea inferior a la solicitada en virtud del presente convenio¹⁶⁰.

De algunos países que han incluido este tipo de cláusulas en sus tratados, se pueden mencionar a Australia, Dinamarca, Estados Unidos.

Como ejemplo se pueden mencionar los tratados firmados por Estados Unidos con Australia y Dinamarca. En estos se prevé que sociedades residentes de un Estado están excluidas de gozar de los beneficios del convenio a menos que el 75 % o 50 % respectivamente de su participación corresponda a residentes de los países firmantes, o a menos que una parte sustancial de la tenencia de acciones de principal categoría coticen en una bolsa de valores reconocida en uno de los Estados.

A no ser que el establecimiento, adquisición y mantenimiento de aquella sociedad y la conducta de sus operaciones no tengan como objetivo principal obtener algún beneficio proveniente del convenio.

La OCDE en el párrafo 20 de su Comentario al artículo 1º del Modelo de Convenio, propone a los países miembros definir el concepto de “residente calificado” con el fin de prevenir que una sociedad que no es residente de ninguno de los dos Estados contratantes pueda adquirir tal carácter en forma ardidosa.

Considera que un residente está calificado si ese residente es:

- a) una persona física;
- b) un organismo gubernamental;
- c) una sociedad, si:
 - 1) sus acciones principales cotizan en una bolsa de valores reconocida y son negociadas regularmente en uno o más mercados de valores calificados, o
 - 2) al menos el 50% de sus votos o del capital, en valor, es poseído directa o indirectamente por cinco o menos sociedades titulares de los beneficios en los términos del punto 1) anterior, con tal que cada intermediaria sea residente de uno de los Estados contratantes.
- d) un organismo de beneficencia u otro organismo exento que se establezca con el único fin de brindar una pensión o beneficio similar, siempre que más del 50% de los beneficiarios sean individuos residentes en alguno de los países firmantes; o

¹⁶⁰ Bettinger Barrios, García Cornejo. Estudio Práctico sobre los Convenios Impositivos para Evitar la Doble Tributación 2007, México, Ediciones fiscales ISEF, 2007

e) una persona jurídica, si:

- 1) al menos la mitad de los días de un año fiscal, personas que son residentes calificados de acuerdo con los puntos a), b), o d), c), e) del presente párrafo, posean, directa o indirectamente al menos el 50% de sus votos o del capital, en valor, y
- 2) menos del 50 % del ingreso sujeto a impuesto de la persona es pagado, directa o indirectamente, a personas que no son residentes de los Estados contratantes en la forma de pagos deducibles de impuesto¹⁶¹.

4.3.2 Cláusulas incluidas en Leyes Nacionales

Con relación a las disposiciones internas para evitar el uso de convenios internacionales por residentes en terceros países, con excepción de los casos de Australia, Singapur, Suiza y Estados Unidos, la normativa fiscal nacional del resto de los países, incluyendo México, no contienen en general normas antielusión.

A este respecto se suelen aplicar, con dificultad, las normas generales para evitar la evasión o la elusión fiscal.

En los países con tradición jurídica anglosajona prevalece la capacidad de las autoridades fiscales para determinar cuándo una transacción es consecuencia de razones comerciales justificables o, por el contrario, cuándo se pretende exclusivamente obtener, con ánimo elusor, ventajas de un convenio fiscal.

Australia es uno de los países que aplica las normas generales antievasión de su legislación interna para evitar el problema del “treaty shopping” revelado en la forma de sociedades conductoras.

Otro ejemplo es el de Singapur que aplica las normas de su legislación nacional para evitar que las sociedades de ese país canalicen sus ingresos hacia sociedades residentes en otro Estado, mediante el pago de intereses, comisiones, honorarios, y otros gastos similares.

Bajo la ley fiscal de Singapur el test del “propósito comercial” se utiliza para determinar si una operación es considerada “artificial o ficticia”. La presunción de una operación ficticia o artificial sólo puede evitarse, si esa transacción es una operación comercial ordinaria y a precio de mercado (arm's length transaction).

Esto provoca un conflicto entre las normas de la legislación nacional y los convenios internacionales.

En Suiza y Estados Unidos se han creado normas específicamente destinadas a evitar la figura del “treaty shopping”.

En el caso de Suiza en 1962 el Consejo Federal adoptó en su legislación interna normas que consisten en establecer la existencia del abuso de un tratado cuando una sociedad residente recibe una

¹⁶¹Vogel, K. “Changes to the OECD Model Treaty and Commentary since 1992”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, núm. 12/1997, pp. 532-538.

renta, beneficiada por el convenio de doble imposición, la cual transfiere, en parte sustancial, a un no residente que carece de legitimidad para acceder a tales ventajas.

Estas disposiciones se aplican a dividendos, intereses y cánones sometidos a retención en el Estado de la fuente.

Naturalmente, la normativa interna ha de incorporarse a la red de convenios firmada por el país que la adopte.

De hecho, estas medidas se han plasmado en los Convenios de Doble Imposición que Suiza firmó con Alemania, Italia, Francia, Bélgica, e Inglaterra.

Sin embargo, estas normas son relativamente sencillas de eludir pues se considera que no existe abuso cuando la sociedad suiza:

- mantiene un nivel de endeudamiento inferior a seis veces su neto patrimonial;
- distribuye a terceras personas no residentes menos del 50% de los ingresos que se beneficiaron del convenio; y
- al menos un 25% de los beneficios que ha disfrutado de las ventajas del convenio es distribuido a los socios y se ha sometido a retención en Suiza¹⁶².

Estados Unidos el 18 de mayo de 1976 publica su primer Modelo de Convenio, mismo que sufrió una pequeña modificación un año más tarde. El artículo 16 del modelo contenía una reserva relativa a ingresos financieros y *holding* societario. Cinco años más tarde, en 1981, se publica un segundo Modelo de Convenio, el artículo 16 de esta nueva versión incluye una cláusula contra el “*treaty shopping*” que se extiende sobre personas físicas y todo tipo de ingresos¹⁶³.

Éste no fue el fin del tratamiento de este tema en la historia de Estados Unidos, por el contrario, dicha nación introduce en 1986 una cláusula antiabuso en su ley nacional. Mediante la reforma introducida a la Sección 884 (a) del *Internal Revenue Code*, se adoptan nuevas medidas para evitar el abuso de los tratados. Se intenta corregir una falla del sistema de imposición de ganancias en ese país que daba ventajas a la instalación de meras sucursales en el territorio de Estados Unidos con relación a la creación de subsidiarias.

Por lo tanto, el objetivo era una equiparación de ambas situaciones a los efectos tributarios. En particular, se aplica el impuesto a las utilidades de la sucursal, pese a la existencia de un convenio de doble imposición, en el caso de que la sociedad matriz no sea un “residente calificado” del otro Estado contratante.

En 1988, *the Technical and Miscellaneous Revenue Act*, Sección 7852 (d) (1), a fin de determinar la relación entre normas de un convenio de doble imposición y cualquier ley de los Estados Unidos que afecte la

¹⁶² Bugallo Enrique, Agustín . Op. Cit. Pag.28.

¹⁶³ Idem.

renta, sienta un principio por el cual ni el tratado ni la ley tendrán prelación por razón de ser un tratado o una ley.

Esta equiparación significa que la ley local puede, con la misma jerarquía, modificar unilateralmente por su propia eficacia cualquier convenio existente.

Por lo tanto, a diferencia de lo que ocurre en la mayoría de los países, no existe un orden de prelación entre la ley interna y los tratados, sino que la última ley deroga a la anterior y los últimos convenios lo hacen con los precedentes. Pero la ley local puede modificar unilateralmente convenios preexistentes cuando se tornen inconsistentes con la nueva legislación.

Según lo expuesto en el párrafo anterior, la ley interna de los Estados Unidos puede revocar un tratado o descartar su aplicación, no obstante el derecho internacional positivo vigente, según el cual una parte no puede invocar las disposiciones de su derecho interno como justificante de la no ejecución de un tratado (Convención de Viena, art.27).

En el mismo sentido, el "Grupo de los Seis", de la Comunidad Europea, condenó la introducción de instrumentos unilaterales para evitar el abuso de los tratados, considerando que la lucha contra los mismos debe ser objeto de renegociación bilateral.

También la OCDE recomendó a sus países miembros que deben evitar la sanción de leyes cuyos efectos pretendidos se opongan a sus obligaciones asumidas en acuerdos de doble tributación.

Considera que aunque una medida sea adoptada con la finalidad de impedir el uso inadecuado de acuerdos de doble tributación, los estaría dañando si limitara sus beneficios.

En los tratados se determina cuáles personas están beneficiadas por éste. Si un tratado determina que todos los residentes de un Estado, incluyendo las corporaciones organizadas bajo la ley de ese Estado, son receptoras de los beneficios del convenio, ninguno de los Estados contratantes podría unilateralmente modificar lo convenido anteponiendo sus leyes nacionales.

La solución estaría dada por la existencia de una renegociación del tratado. Una postura en contrario, en su carácter más general, desnaturalizaría la regla del *pacta sunt servanda*, que consiste en afirmar que las ventajas del convenio de doble imposición deben asegurarse inclusive al que hace uso impropio o incorrecto, a menos que contenga cláusulas de salvaguardia que lo impidan.

4.4 Efectividad de los convenios

Como ha quedado expuesto, la finalidad fundamental de los convenios es la de evitar la doble imposición sobre las rentas y ganancias sujetas a dos jurisdicciones fiscales. Por tanto, la consecución de su propio objetivo ya supone efectos positivos derivados de la existencia de los mismos.

4.4.1 Las ventajas derivadas de la existencia de dichos convenios

Además de la finalidad dada en el cumplimiento del objetivo del Convenio, de lucha contra la doble imposición, la existencia de convenios conlleva una serie de consecuencias y efectos positivos que alcanzan a aspectos de índole diversa, jurídicos, económicos, técnicos, políticos, etc., dichos efectos se deben analizar detenidamente para valorar la efectividad de los tratados.

Estas consecuencias convierten a los convenios además de en una solución técnico-tributaria a la doble imposición, en un instrumento de potenciación de las relaciones económicas y políticas entre los Estados firmantes.

4.4.1.1 Ventajas de carácter jurídico general

Los convenios son acuerdos entre dos países sobre el régimen fiscal que van a aplicar a aquellos sujetos y rentas sobre las que ambas jurisdicciones fiscales tengan competencia, es decir, nos encontramos ante una suerte de contrato de reparto de soberanía fiscal, que establece con claridad las reglas del juego en el aspecto fiscal de las relaciones económicas entre ambos países.

Por tanto, en cuanto acuerdo o contrato, con un contenido claro y una vocación de permanencia, estos convenios suponen la creación de un marco jurídico estable de las consecuencias fiscales de cualquier operación que afecte a ambos Estados. La existencia de dicho marco proporcionará, por tanto, seguridad jurídica a quienes actúen o lleven a cabo operaciones económicas entre ambos países.

Este escenario de seguridad jurídica, que es un efecto positivo en sí mismo, tiene especial relevancia sobre aquellas operaciones económicas con vocación de continuidad en el tiempo, como es el caso de las inversiones directas.

Cuando un agente económico se plantea decisiones de inversión, que lógicamente se van a ver afectadas por el marco jurídico aplicable, la existencia de estos acuerdos fiscales, en primer lugar, establecen con claridad el régimen jurídico-fiscal vigente; y en segundo lugar, le transmiten la idea de que ese régimen actual será el escenario en el que se van a mover en los próximos años.

Así pues, el fomento de las operaciones económicas estables y duraderas siempre se verá favorecido por el escenario de seguridad jurídica que supone la firma de estos convenios.

Observado en algunos casos, una consecuencia derivada de este escenario de seguridad jurídica creíble es el efecto de "fidelización"¹⁶⁴. En estos, la llegada de inversión en proyectos con rentabilidad a largo plazo se ha producido cuando se han dado estas condiciones de seguridad jurídica en general, fruto de los compromisos contraídos por los poderes públicos.

¹⁶⁴ José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa. Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes. Instituto de Estudios Fiscales, España 2002, Pag 50.

En este conjunto de compromisos, los convenios para evitar la doble imposición juegan un papel importantísimo, dando seguridad al régimen fiscal de las inversiones y contribuyendo a la imagen general de estabilidad.

Por otro lado, la seguridad jurídica en el ámbito fiscal viene además potenciada por la propia naturaleza jurídica de los convenios. Dichos convenios son tratados internacionales y, como tales, suelen requerir del refrendo legislativo para su ratificación o anulación.

En el caso mexicano tienen este carácter de tratados internacionales; los mismos no pueden ser modificados por el poder ejecutivo, con lo que su estabilidad y vigencia temporal están mucho más garantizadas que la de cualquier régimen establecido por el poder ejecutivo en la normativa interna, por beneficioso que éste pueda ser.

Para finalizar, también refuerzan este marco de seguridad las siguientes cuestiones derivadas de los convenios:

- 1) La realización de un reparto justo y claro de soberanía fiscal entre los Estados firmantes.
- 2) El que en ellos se establezca la forma mediante la cual se va a procurar la eliminación de la doble imposición (método de exención o de imputación).
- 3) El establecimiento de reglas para resolver cuestiones litigiosas.
- 4) El establecimiento de mecanismos para solucionar aquellas situaciones en las que el contribuyente no esté de acuerdo con la aplicación que del convenio se realice.

4.4.1.2 Ventajas de carácter político: la condición de “socio político”

La firma de un convenio, como ya hemos señalado, es la firma de un tratado internacional entre dos países soberanos. Aunque el contenido del mismo se circunscribe al régimen fiscal de las relaciones económicas entre los mismos, tiene también un significado político en cuanto acuerdo de renuncia de soberanía. Es por tanto, una muestra de buenas relaciones políticas¹⁶⁵.

Esta naturaleza política de los convenios se ve acentuada por una práctica cada vez más frecuente, como es la de vincular todos los aspectos económicos, comerciales y fiscales en los acuerdos internacionales de carácter político-económicos suscritos por ciertos países.

En concreto, la idea es la de considerar a aquellos países con los que se establecen este tipo de acuerdos como “socios políticos”, de forma que los acuerdos sobre política comercial, ayudas al desarrollo, cooperación y asistencia técnica, y convenios fiscales se consideren como parte de un todo, recibiendo mejor trato aquellos países que se hayan hecho acreedores de esa consideración de socio político.

¹⁶⁵José María de la Villa Gil. “Relaciones fiscales internacionales; la realidad española”, en *Relaciones fiscales internacionales*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, pág. 80.

En este contexto, puede ser muy útil contar con convenios suscritos como muestra de disposición favorable a ser considerado como “socio político” de los países con los que se haya firmado, pudiendo de esta forma ser especiales beneficiarios de otras medidas de política económica favorable.

4.4.1.3 Ventajas de carácter económico: el fomento de las inversiones directas

Las inversiones directas en el exterior, dependen de una amplia gama de factores, entre los que se encuentra el marco jurídico en general y el mercantil-fiscal en particular.

Esos factores, pueden ser considerados como estructurales y, por tanto, independientes de la actuación de los poderes públicos y los agentes privados; pero sobre otros sí existe la posibilidad de influir, de forma que la adopción de medidas sobre estos factores supondría un apoyo o fomento de las inversiones directas.

La definición de un marco fiscal cierto y estable, sin ser el principal factor del que depende, sí ayuda a definir un escenario atractivo a la inversión directa, por lo que se podría hablar de los efectos económicos derivados de esta inversión como efectos económicos favorecidos o impulsados por los convenios para evitar la doble imposición.

En este sentido, podemos citar como efectos económicos de la inversión directa los siguientes¹⁶⁶:

- 1) Permite financiar la expansión de la planta productiva del país, con lo que se produce un aumento de la producción nacional, y una mejora en las condiciones de producción (por ejemplo, de la productividad).
- 2) Se produce un aumento del empleo, tanto directo como indirecto. Efectivamente, no sólo aquellas empresas o industrias en las que se invierte crecen y aumentan el número de empleados, sino que se genera en muchas de ellas (banca, industrias extractivas, etc.) un importante volumen de empleo indirecto.
- 3) Aumenta la transferencia de tecnología de vanguardia; de esta forma, los países receptores de inversión directa acceden a un tipo de tecnología que de otra forma les estaría vedada. Además, esto tiene un efecto inducido beneficioso sobre la investigación y la generación de tecnología nacional.
- 4) Todo lo anterior coadyuva a generar unas condiciones macroeconómicas más atractivas, lo que a su vez puede atraer nueva inversión. Es frecuente que empresas que deciden salir al exterior vuelvan su vista hacia países en los que la experiencia inversora de otras empresas nacionales haya sido satisfactoria.

¹⁶⁶ José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa. Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes. Instituto de Estudios Fiscales, España 2002, Pag 55.
Los efectos se llevarán a cabo sólo en el caso de que la inversión no vaya a la bolsa de valores.

- 5) Por otra parte, el comportamiento de los agentes privados y su estrategia de inversión directa en el exterior, viene determinada fundamentalmente por dos razones, aparte de por supuesto ciertas variables exógenas que delimitan el contexto económico internacional en cada momento:
1. La mejora del acceso a los mercados, y
 2. La reducción de los costes operativos

Pues bien, aceptando la validez de este postulado, se debe concluir que la existencia de convenios para evitar la doble imposición favorece ambas razones:

La primera de ellas porque al establecer un marco cierto de consecuencias fiscales, elimina la incertidumbre en uno de los aspectos de las condiciones de la inversión, lógica consecuencia de la mayor seguridad jurídica; y la segunda porque un convenio de este tipo, en la medida en que evita situaciones de doble imposición que de otra forma tendrían difícil solución, reduce la factura fiscal de la inversión, mejorando de esta forma la rentabilidad financiero-fiscal de la misma.

En definitiva, se promueven la inversión y se mejoran las condiciones macroeconómicas y políticas, favoreciéndose de este modo el fenómeno de la fidelización antes referida.

Por otro lado, la existencia de estos convenios también tiene consecuencias en lo que al diseño de la política económica se refiere; en concreto, a las políticas destinadas al fomento de las inversiones directas procedentes del exterior.

Tal y como se puso de manifiesto en el análisis realizado del problema de la doble imposición, la elección del método adoptado en la legislación interna para evitar la doble imposición, exención o imputación, no es neutral en sus efectos sobre la inversión procedente del exterior.

En concreto, el método de exención, adoptado por parte del país de residencia, permite que el país de la fuente, que recibe la inversión, establezca los incentivos que desee sin que, cuando se incorporen los beneficios a la base imponible del país de residencia, aquellos se vean eliminados o minorados.

Pero por otra parte, con este método se favorece la repatriación de los beneficios, al no estar gravados cuando se repatrian.

Por el contrario, el método de imputación elimina los beneficios que el país de la fuente pueda establecer, ya que al volver la renta al país de residencia se le aplica el régimen tributario interno, pero, por la misma razón, puede suponer un desincentivo a la repatriación de beneficios.

En este sentido, al establecerse en los convenios los tipos de mecanismos que se aplicarán en la resolución de la doble imposición, los países contratantes pueden inclinarse por el método que más convenga a sus objetivos de política sobre inversiones exteriores.

4.4.1.4 Ventajas de carácter técnico-fiscal

La existencia de convenios soluciona una serie de problemas técnicos derivados de las fricciones entre las legislaciones internas cuando se presenta la adopción de las medidas unilaterales.

En concreto, la implementación de los convenios presentan las siguientes posibilidades técnicas:

- 1) soluciona problemas prácticos de coordinación entre las legislaciones internas de los países signatarios, por ejemplo:
 - a) permite delimitar claramente el marco de colaboración entre las dos administraciones tributarias implicadas, ya que establece perfectamente quiénes son las personas y cuáles los impuestos a los que van alcanzar las medidas de coordinación, a lo que se refieren los art. 1 y 2 del Modelo de Convenio de la OCDE.
al mismo tiempo, también da seguridad jurídica en la medida que quienes se encuentren en el ámbito objetivo o subjetivo de aplicación de los mismos, saben que tienen un tratado internacional que ampara sus relaciones económicas, en lo que a las consecuencias respecta.
 - b) soluciona los problemas que puedan venir provocados por una diferente concepción o definición de los sujetos susceptibles de gravamen; así, los convenios permiten conciliar las definiciones de lo que en cada legislación interna se entiende por persona, sociedad, empresa, autoridad competente, nacional, residente o establecimiento permanente entre otros, tal y como se establece en el art. 3 de los modelos, dedicados a las definiciones generales.
 - c) evita los problemas que pudieran surgir por la diferente calificación de ciertos tipos de renta, que, como ya hemos tenido oportunidad de ver, suele ser fuente de situaciones de doble imposición.

En este aspecto, los convenios permiten que ambas partes acuerden qué entienden por cada tipo de renta, de forma que si existen diferencias entre las normativas nacionales a la hora de calificar un determinado rendimiento, ésta se pone de manifiesto a la hora de negociar el convenio. Pudiendo en dicho proceso negociador adoptar las medidas de coordinación procedentes para evitar que esa divergencia provoque situaciones de doble imposición, por ejemplo, pactando la ampliación o restricción de la definición de aquellos tipos de rentas que lo precisen. En este sentido, los modelos de convenios dedican un importante número de artículos.

- 2) Permite mejorar la aplicación de otros aspectos fiscales tratados en las legislaciones internas, en virtud de las ventajas que supone el recurso al procedimiento amistoso, art.25. Entre los aspectos en

que esta posibilidad puede tener virtualidad destacan por su importancia los ajustes por precios de transferencia.

El art. 9 del Modelo de Convenio de la OCDE se refiere a las operaciones entre empresas vinculadas, estableciéndose en el apartado 2 del mismo la posibilidad de realizar ajustes bilaterales, es decir, la posibilidad de realizar un ajuste secundario que siga al realizado en el país que aplique su normativa interna sobre operaciones vinculadas.

Ésta es sin duda la posibilidad más efectiva y cómoda para solucionar el problema de los ajustes derivados de este tipo de operaciones. Incluso en caso de que no exista este art. 9.2, el convenio ofrece la posibilidad de, mediante el procedimiento amistoso, solucionar dicha cuestión.

Si no existiese convenio, con o sin art. 9.2, no habría ningún mecanismo jurídico con base en el cual exigir o solicitar ese ajuste secundario que compensase la mayor carga impositiva que la aplicación de la normativa interna supone.

- 3) Otra de las grandes cuestiones en las que la existencia de convenios de doble imposición puede ser muy útil es en el tema de la subcapitalización.

Es bastante frecuente que las legislaciones nacionales incorporen, entre sus medidas antielusión, medidas contra la subcapitalización o infracapitalización.

Éstas implican un cambio de calificación y de tratamiento tributario respecto de una de las partidas que suelen aparecer en las relaciones entre matrices y filiales; en concreto, se califica como dividendos lo que hasta ese momento la empresa filial había considerado intereses financieros, y por tanto, pasan a considerarse como gasto no deducible.

El problema puede surgir si los países de residencia de la matriz no reconocen la existencia de esos intereses reconvertidos en dividendos, de forma que para ellos siguiesen siendo intereses, y por tanto no permitiesen a las matrices aplicarse respecto de los mismos las exenciones o deducciones establecidas por la legislación para evitar la doble imposición.

Pues bien, esta situación puede encontrar solución en los convenios, en la medida en que los países puedan adoptar soluciones a los casos de doble imposición provocado por sus respectivas legislaciones.

4.4.1.5 Otras ventajas: El intercambio de información

La adecuada aplicación tanto de los convenios para evitar la doble imposición como de las medidas unilaterales domésticas exige disponer de la información adecuada; hasta tal punto es así que, se puede afirmar que la información es la principal materia prima del trabajo desarrollado por las administraciones tributarias.

En este sentido, los modelos de convenios establecen expresamente mecanismos para intercambiar la información que las partes necesiten para la mejor gestión de sus sistemas tributarios y la lucha contra el fraude.

De esta forma, junto a las soluciones técnicas que estos convenios proveen, también ofrecen la posibilidad de mejorar el acceso a la información necesaria para que esas soluciones puedan resultar plenamente operativas.

Esta posibilidad es especialmente interesante para aquellos países con muchos nacionales expatriados por motivos laborales, en la medida en que sus administraciones tributarias podrían, mediante este recurso, acceder a una información sobre su situación económica que de otra forma no podrían obtener.

4.4.2 Inconvenientes de la existencia de convenios para evitar la doble imposición: la pérdida de imposición directa

Lo que los países buscan cuando negocian un convenio es, junto a la seguridad de un marco estable, el reparto de la soberanía tributaria sobre las personas y rentas sobre las que ambos pueden actuar.

Esto se consigue definiendo, para cada tipo de renta, cuál va a ser la soberanía competente para gravarla o si esa potestad se va a compartir, en éste último caso, también se establecen los porcentajes correspondientes a cada uno.

Lógicamente, si los convenios buscan eliminar la doble tributación mediante un reparto pactado de la posibilidad de gravamen, esto supondrá una merma en la recaudación directa obtenida de las rentas y personas sometidas al convenio.

Éste suele ser el mayor argumento, por no decir prácticamente el único, que se suele esgrimir como razón para justificar una postura reticente a la negociación de convenios.

Lo cierto es que si esa pérdida es inevitable en un primer momento, en lo referente a recaudación directa, para valorar de forma adecuada los efectos sobre la recaudación hay que tener en cuenta dos circunstancias:

- 1) Antes hemos visto los efectos positivos que sobre la actividad económica en general, el empleo y la inversión en tecnología se derivan de la inversión directa.

En estas circunstancias, si bien la recaudación directa procedente de las rentas sometidas al convenio tiene que bajar necesariamente, es lógico pensar que de las nuevas rentas y contribuyentes que aparezcan como consecuencia de esa actividad económica generada, se obtendrá una cierta recaudación que compensará, en gran parte, la pérdida antes citada.

- 2) En segundo lugar, si bien pudiera disminuir la recaudación obtenida, del mismo modo disminuirán los pagos de nuestros residentes por impuestos en el extranjero al establecer el tratado menores tasas impositivas o incluso el método de exención. Por tanto, disminuirán las deducciones que nuestros

residentes podrán practicarse en nuestro país, lo que conllevará un aumento de recaudación por este concepto.

Si bien existe la posibilidad de sufrir una reducción de la recaudación, la realidad nos indica que se trata de reducciones en el corto plazo, que tendien a compensarse a medio y largo plazo.

Por otro lado, las situaciones de países que argumentan experiencias negativas en este sentido como razón en contra de la firma de convenios son cada menos frecuente debido a que hoy en día, con modelos de referencia de uso generalizado como los de la ONU o la OCDE, las negociaciones se ajustan mucho más a los intereses de ambos países.

CONCLUSIONES

En la economía el fenómeno de la globalización, ha traído consigo una movilidad de los factores de producción, principalmente el capital, entre las distintas regiones del mundo, pero este proceso no ha estado libre de obstáculos, un ejemplo claro está dado por el fenómeno de la doble imposición que no es otra cosa que la superposición de distintas soberanías tributarias sobre el mismo contribuyente.

En los capítulos anteriores hemos abordado el tema para tratar de entender el fenómeno de la doble imposición internacional y sus consecuencias a nivel global, por un lado, y las formas de evitarlo o en su defecto disminuirlo.

Así pues, por el capítulo primero tenemos que:

Al acercarnos al Derecho internacional tributario debemos de hacer el recuento de los principios generales que rigen esta materia.

El principio de deslinde de soberanías fiscales que intenta evitar las disparidades de criterios entre dos o más Estados o por lo menos disminuir sus efectos adversos.

El principio de la no discriminación se basa en la igualdad de la persona ante la ley, es decir, que en un convenio los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado a ningún impuesto relativo al mismo que no se exija o sea más gravoso, que aquellos a los que puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado e incluso se extiende hasta el caso de los no residentes de uno o ambos Estados incluyendo a los apátridas.

El principio de la reciprocidad internacional pretende que se equiparen las concesiones que se otorgan mutuamente dos Estados generalmente mediante Convenio, por tanto, exige que las reglas de los convenios se redacten de manera correlativa para que ambos Estados asuman las mismas obligaciones.

El principio de la cortesía internacional reserva un trato de favor a los propios Estados o a sus representantes legales, que trasladado al campo tributario, implica la no exigibilidad de impuestos por parte de un Estado a otro Estado.

El Principio de asistencia técnica administrativa intenta que exista una adecuada disposición para el intercambio de información, todo en aras de la correcta aplicación del Convenio. La mayoría de los principios analizados anteriormente son compartidos con otras ramas del Derecho.

Una vez conociendo los principios del Derecho internacional tributario, se concluye que la potestad tributaria comprende un concepto clave en la doble imposición debido a que “es el orden jurídico del Estado para establecer contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos”¹.

¹ Carrasco Iriarte, Hugo. *Derecho Fiscal I, Introducción y generalidades*, ed. México, IURE editores, 2001, Pp 33-46.

Los Estados tienen como regla general incluir en su estructura jurídica interna ciertas limitaciones a su potestad tributaria, estas limitaciones pueden ser del tipo subjetivo, es decir, las que derivan de la naturaleza y condición jurídica propias de los sujetos que pudieran gravados por un Estado.

Y las limitaciones del tipo objetivo, dentro de las cuales podemos encontrar las que se refieren a otros Estados y demás sujetos de Derecho Internacional que por naturaleza propia escapan a la sujeción de poder tributario alguno, y las que se refieren a particulares extranjeros que se encuentran sujetos a soberanía del Estado del cual son súbditos.

Para poder establecer la limitación tributaria se tienen que revisar los criterios atributivos de potestad tributaria que contienen criterios de vinculación del sujeto hacia el Estado; los criterios de sujeción personal incluyen la nacionalidad y residencia como criterios de vinculación, y los criterios de sujeción económica comprenden la sede de negocios (establecimiento permanente) y la fuente de riqueza como sus criterios vinculantes.

Al analizar la doble imposición conviene tener una definición bastante precisa del fenómeno para partir de ahí en el estudio de sus formas y consecuencias, así pues, un concepto bastante acertado es el dado por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) que establece a la doble imposición internacional como el resultado de la percepción de impuestos similares en dos o más Estados, sobre un mismo contribuyente, por la misma materia imponible y por idéntico periodo de tiempo².

Dentro del concepto de doble imposición podemos encontrar dos clases en función del criterio usado para definirla, partiendo de un criterio económico objetivo, que atiende al patrimonial de una determinada transacción, encontramos la doble imposición económica y, a partir de un criterio jurídico subjetivo que atiende a un efecto impositivo en el patrimonio de los sujetos que intervienen, tenemos la doble imposición jurídica.

Ambos tipos se diferencian pues en que en la doble imposición económica no existe el elemento de la identidad del sujeto, mientras que es fundamental en la imposición jurídica, es decir, desde el punto de vista económico la doble imposición está presente cuando se grava dos veces el mismo acto aunque se trate de sujetos distintos, por ello la doble imposición que interesa a la comunidad internacional evitar, y en esta investigación se intenta entender, es la de naturaleza jurídica.

Al tener clara la definición de la doble imposición internacional y conceptos claves como los criterios de atribución y los criterios de vinculación podemos tener idea de que las causas fundamentales que originan este fenómeno están dadas por el hecho de que diversos Estados no respetan los límites existentes al ejercicio de su potestad tributaria o que parten de diferentes interpretaciones de los mismos.

² Borrás, Alegría. *La doble imposición; problemas jurídico – internacionales*, España, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, 1974, pag. 57.

Existen diferentes consecuencias y efectos de la doble imposición internacional que generalmente se traducen en problemas de técnica fiscal, enmarcados en discusiones acerca de los diversos criterios o puntos de conexión de los diversos estados, sin embargo la mayor y fundamental consecuencia es la afectación inminente de la justicia fiscal.

Esta gran consecuencia trae aparejados varios inconvenientes traducidos en que se impide la movilidad de recursos económicos, dificulta las inversiones y pone trabas a la intercomunicación de los conocimientos técnicos, además, favorece la creación de fiscalidades paralelas, la evasión y la creación de paraísos fiscales.

Por el segundo capítulo tenemos que:

Una vez tomado en cuenta el análisis acerca de la doble imposición con sus elementos, causas y efectos, toca concluir acerca del análisis hecho a las formas y métodos de solución de los efectos adversos del fenómeno.

En la búsqueda concienzuda de los métodos que eliminen o desaparezcan los efectos negativos de la doble imposición encontramos que existen diferentes alternativas de solución dadas, básicamente, por la búsqueda de principios generales susceptibles de convertirse en ley uniforme supranacional, la concertación de acuerdos bilaterales o multilaterales y la armonización de las legislaciones.

A decir verdad, encontramos que el único criterio apto es el referente a la creación de una ley supranacional, sin embargo, al nivel de desarrollo global parece aun no viable por lo que los Estados tienen que implementar las otras soluciones mencionadas, aunque sean parciales, pues dependen de la voluntad jurídica y política de los Estados involucrados.

De tal forma, con objeto de atenuar o evitar la doble imposición existen instrumentos unilaterales y medidas implementadas por medio de convenios bilaterales o multilaterales.

Dentro de los métodos unilaterales se pueden distinguir, por un lado, la restricción de la imposición al país destinatario de la inversión, es decir, con la aplicación del criterio de la fuente; o el establecimiento de vinculación de renta mundial pero limitando su alcance, dentro del cual los métodos generalmente seguidos son el método de exención o reparto que actúa sobre la base imponible, y el de imputación o crédito fiscal que descansa en la reducción del impuesto determinado.

A la luz de los métodos revisados tenemos que para los países importadores de capital representa una ventaja el método de exención dado que favorece la inversión extranjera, especialmente en los casos en que la tasa es menor a la del país de residencia o cuando existen incentivos fiscales al ingreso de capitales.

Por otro lado, no debemos dejar de lado que el método de exención representa un factor desfavorable pues en el país de residencia crea un tratamiento inequitativo para los beneficios de fuente nacional respecto de los beneficios de fuente extranjera.

En el caso del método de imputación, podemos decir que asegura neutralidad para los países exportadores de capital igualando el tratamiento fiscal de los residentes de un país con independencia del lugar de origen de las rentas, sin embargo, desanima la inversión en países distintos al de residencia pues el inversor asume una mayor carga tributaria si la tasa del país de origen es menor y la deducción tiene límites.

También desalienta la repatriación de beneficios obtenidos en el exterior, no obstante, la mayor crítica del método de imputación va hacia el hecho de que neutraliza los incentivos fiscales otorgados por el país de la fuente destinados a atraer la inversión.

Aunque el método de exención y el de imputación son los habituales, existen otras variantes de ellos destinados a cumplir con el mismo objetivo, estos son: el método de deducción simple, el de deducción total, el método del impuesto no pagado y el de deducción del impuesto subyacente, todos ellos con los principios básicos del método de imputación.

Una vez analizados los métodos unilaterales, toca concluir acerca de los métodos que se apoyan en los convenios internacionales, es decir, estos métodos son tratados internacionales entre dos o más Estados que se crean con el fin de regular la problemática de la doble tributación.

Es necesario decir que dentro de los convenios para evitar la doble imposición se incluyen, como parte de las obligaciones que adquieren los Estados, cualquiera de los métodos unilaterales antes estudiados, así como las reglas en las definiciones de conceptos básicos en la materia a tratar, como residencia y establecimiento permanente, entre otros.

Debe tenerse en cuenta que un convenio de doble imposición es un tratado internacional ante todo, y una vez ratificado y publicado tiene el carácter de Ley, y que tiene por interés fundamental el de los propios Estados contratantes, interés de justicia aunado al interés económico.

Existen numerosos modelos del tipo de acuerdos que intentan eliminar la doble imposición de los que echan mano los diferentes Estados en busca de la justicia tributaria y su interés propio, estos modelos reciben su nombre del organismo en donde se gestaron.

De esta manera, tenemos: el Modelo de la OCDE, el Modelo de la ONU, el Modelo de los Estados Unidos y el Modelo de la Decisión 40 incorporada al Acuerdo de Cartagena.

Todos los convenios tienen una misma estructura básica, se encuentran apoyados sobre una base dispositiva y una segunda de notas y comentarios relativos a cada uno de los artículos que determinan el real alcance que se pretende otorgar a cada uno de ellos.

Dentro de la parte dispositiva se encuentra una estructura común en cuanto a los aspectos componentes de las mismas como ahora se menciona: a) ámbito de aplicación de impuestos, b) definiciones generales, c) imposición sobre las rentas, d) imposición sobre el patrimonio e) métodos para evitar la doble imposición, f) disposiciones especiales y g) disposiciones finales.

Aunque de manera general se respete el texto del modelo, los firmantes pueden apartarse de los lineamientos definidos en la redacción de determinados puntos, o introducir ciertas aclaraciones en el protocolo anexo al momento de suscribir el acuerdo.

La doctrina sostiene que el tratado debe de interpretarse, y esto como regla general, considerando el sentido que las partes quisieron transmitir en el articulado, y sólo cuando hay coincidencia del texto a discusión con el Modelo, recurrir a los comentarios a efectos de resolver la cuestión.

La forma de interpretación de los tratados se remite a lo consagrado en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o Entre Organizaciones Internacionales.

Así pues se deberá interpretar un tratado de buena fe conforme al sentido corriente y teniendo en cuenta su objetivo final; el contexto comprenderá el preámbulo y sus anexos además del texto; habrá de tenerse en cuenta todo acuerdo que se refiera al tratado y que haya sido concertado entre las partes, y todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado, y se dará a un término un sentido especial si consta que fue voluntad de las partes.

Además de las normas interpretativas de la Convención de Viena existen otros criterios que pueden usarse de manera complementaria como la jurisprudencia o doctrina de otros Estados, la documentación preparatoria de los acuerdos, la aplicación analógica de otros convenios y los textos en otros idiomas.

Teniendo claros métodos unilaterales y los convencionales para evitar la doble imposición, toca analizar el modelo de convenio de la OCDE como importante fuente que representa una guía en la realización de los Convenios bilaterales para evitar el fenómeno de la doble imposición, para ello tenemos que tener presente que los Modelos de Convenio para evitar la doble imposición surgieron por la necesidad de conseguir un grado aceptable de justicia tributaria con la coordinación internacional, que asegura condiciones fiscales de competencia.

Aunque ya existían algunos modelos de Convenio, el Modelo de Convenio de la OCDE surgió cuando esta organización aún era La Organización Europea para la Cooperación Económica y la causa estuvo dada por las lagunas que los Modelos existentes presentaban y por la creciente interdependencia de los Estados miembros en el periodo de posguerra.

Fue en 1963 cuando la ya Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico presenta el Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de carácter general, al que se le añadió una serie de comentarios que interpretan su articulado.

En los siguientes años el Modelo y sus Comentarios fueron revisados por el Comité de Asuntos Fiscales y el 11 de abril de 1977 se aprueba un nuevo informe con una nueva revisión del Modelo de Convenio de la OCDE y sus Comentarios.

Durante quince años el Comité de Asuntos Fiscales dictó una serie de informes y trabajos que fueron incorporados finalmente al nuevo Modelo de la OCDE de 1992, el 23 de julio que es el vigente con actualizaciones en 1994, 1995, 1997 y 2000 que han afectado no tanto al Modelo como a sus Comentarios.

En cuanto al Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición se concluye que es un instrumento cuya finalidad es orientar a los países miembros para la celebración de tratados en la materia, que permite la aplicación de principios y criterios armónicos que eviten efectivamente la doble imposición, es importante tener en cuenta que es Modelo de convenio más utilizado a nivel mundial, de ahí deriva su importancia.

Por el tercer capítulo, tenemos lo siguiente:

Basado en el análisis de los capítulos primero y segundo, tenemos a los Convenios como principal método efectivo y viable para evitar la doble imposición, por ello es de importancia tener clara la forma en que se procede conforme al Derecho Mexicano para su aplicación.

Igualmente importante es conocer que la regulación jurídica de los Tratados internacionales en México está contenida en: la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la Ley sobre la celebración de tratados, la Ley del Servicio Exterior Mexicano, el Reglamento Interior de la Secretaría de Relaciones Exteriores, la Ley sobre la aprobación de Tratados Internacionales en Materia Económica, el Código Fiscal de la Federación y la Ley del impuesto sobre la Renta³

Con la observancia de todos los procedimientos y cumpliendo todas las fases que establece el Derecho Mexicano para la entrada en vigor y observancia de un tratado internacional, debemos establecer la jerarquía que estos tendrán dentro del sistema jurídico nacional.

El artículo 133 Constitucional establece de manera precisa que en términos de jerarquía de las leyes se encuentra en primer lugar la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en segundo lugar las Leyes del Congreso de la Unión y los Tratados, y en tercer lugar las normas estatales.

A pesar de lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha tenido diferentes criterios, en primer lugar se ha equiparado el nivel de jerarquía de la Constitución y los tratados considerándolos con la misma jerarquía normativa, una segunda decisión por parte de la Corte fue la de poner a los tratados por encima de las leyes federales pero por debajo de la Constitución.

El último criterio emitido por la Corte fue en febrero de 2007, aquí se agrega un matiz conforme al cual, los tratados y las leyes generales son superiores a las leyes federales.

³³ López – Bassols, Hermilo. *Derecho Internacional Público Contemporáneo e Instrumentos Básicos*, México, Editorial Porrúa, 2003, Segunda Edición, p.41.

Los diferentes criterios adoptados por la Suprema Corte han presentado problemas principalmente al incluir los términos de leyes generales y leyes federales que no aparecen en la Constitución, leyes o jurisprudencia, por lo cual al aplicarse estas categorías con enfoques contradictorios se generan problemas.

Lo cierto, es que a pesar de la problemática antes mencionada, queda claro que existe una tendencia a nivel global para homogeneizar la impartición de justicia de un Estado a otro, por lo que los convenios internacionales están cobrando una importancia fundamental por ser los instrumentos para lograrlo, por ello en México los tratados comienzan a tener mayor peso en cuanto a jerarquía normativa se refiere.

Al tener un panorama general de la normatividad en México de los tratados internacionales, podemos entonces formarnos una imagen de las redes de Convenios que tiene México para evitar la doble imposición.

Así pues, podemos decir que de acuerdo a la información otorgada por las autoridades responsables del área (Secretaría de Hacienda y Crédito Público), México ha iniciado algunas negociaciones para la celebración de convenios bilaterales para evitar la doble imposición en donde se encuentran los Estados de Hungría, India, Islandia, Malasia, Nicaragua y Nueva Zelanda.

En cuanto a los Estados con negociaciones ya concluidas tenemos a Venezuela, que ha concluido el proceso entero salvo la aprobación del Senado por lo que aún no puede surtir efectos. Por su parte, el Convenio con Rusia se firmó y ratificó en 2004 más no ha entrado en vigor.

De los tratados que México ha firmado con el objetivo de evitar la doble imposición podemos contar 34 tratados bilaterales que se encuentran en vigor y que ha firmado con Alemania, Argentina, Australia, Austria, Bélgica, Brasil, Canadá, Corea, Chile, China, Dinamarca, Ecuador, España, Estados Unidos de América, Finlandia, Francia, Grecia, Indonesia, Italia, Israel, Irlanda, Japón, Luxemburgo, Noruega, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido de Inglaterra e Irlanda del Norte, República Checa, Rumania, Singapur, Suecia y Suiza.

Teniendo en cuenta que los tratados anteriormente citados se han firmado usando como guía el Modelo de Convenio de la OCDE, es importante resaltar que éste al emitir sus comentarios crea obligatoriedad en su utilización y alcance, no obstante la obligatoriedad referida, los Estados contratantes se pueden reservar en forma total o parcial a estos comentarios para tomar en cuenta lo propio del país pero sin afectar el tratado fiscal internacional.

Por lo anterior, es fundamental tener claro que “la reserva es el acto jurídico unilateral por el cual un Estado parte en un tratado, declara que rechaza la aplicación de ciertas disposiciones o que le atribuye determinado sentido”⁴

⁴ Seara Vazquez, Modesto, Derecho Internacional Público. México, Editorial Porrúa, 2006, Vigésima segunda edición, p. 229.

Por el cuarto capítulo, concluimos lo siguiente:

Al entrar al estudio de los tratados para evitar la doble imposición, en la práctica tenemos que considerar, en primer lugar, la revisión de lo establecido por la Ley del impuesto sobre la Renta cuando se trata de operaciones en las que intervengan residentes en el extranjero sujetas a gravamen por el Estado mexicano.

Una vez que se tiene detectada la obligación fiscal para el residente en el extranjero en la Ley, se debe verificar si existe o no un tratado fiscal con el país del cual el contribuyente sea residente, que se encuentre en vigor.

La residencia, en materia fiscal, debe hacerse conforme a la ley nacional del Estado que se trate, por tanto, en México, y basados en la Ley del impuesto sobre la renta, la aplicación de beneficios consagrados en un tratado puede proceder siempre y cuando el residente en México que efectúe los pagos, acredite: la residencia para efectos fiscales, el cumplimiento de las disposiciones fiscales adjetivas y el cumplimiento de las disposiciones que se encuentren dentro del tratado, que restrinjan o limiten la aplicación del mismo⁵.

Lo anterior se debe hacer gracias a que existen tratados que contienen cláusulas restrictivas que tienen como fin evitar el abuso del Convenio, estas prácticas abusivas son conocidas como *Treaty Shopping*.

Una vez teniendo la certeza de que el tratado es aplicable habrá que establecerse si lo que se conceden son reducciones impositivas o exenciones para el perceptor del ingreso.

Con el conocimiento de la práctica específica de los Convenios para evitar la doble imposición, a través de los capítulos anteriores, debemos tener en cuenta y como principal objetivo de esta investigación, si los objetivos para los que fueron creados se cumplen de manera efectiva.

Entonces, es momento de tener en cuenta los usos abusivos de los Convenios para evitar la doble imposición internacional, lo cual nos brindará un balance respecto de la efectividad real de los Tratados.

Así pues, el *Treaty Shopping* indica el uso de un convenio por parte de una persona jurídica, física o sujeto de derecho, que carece de legitimidad para hacerlo⁶, la forma de realizarlo consiste en la interposición de una persona jurídica o entidad dentro de los Estados contratantes del tratado para obtener ventajas que en principio no le pertenecen.

Es como, en la mutua limitación del poder tributario, se crea una ventaja no contemplada y no deseada para un residente de un tercer Estado que no puede ser tenido en cuenta en un marco bilateral de un Convenio para evitar la doble imposición, transporte de beneficios fiscales únicamente a los residentes de los Estados signatarios.

El procedimiento se considera abusivo porque sujetos de un tercer Estado se benefician con prerrogativas que dos Estados se han otorgado mutuamente, llevando al fracaso el principio de reciprocidad;

⁵ Ley del impuesto sobre la renta. Fisco Agenda 2007, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2007.

⁶ Agustín Bugallo, Enrique. *Compatibilidad de las cláusulas antiabuso con los tratados de doble imposición*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Argentina, 2002, Pag. 19.

pero principalmente, porque un tercero compra los beneficios de un tratado, implicando con ello un esfuerzo premeditado para sacar ventaja de la red de convenios internacionales, al seleccionar el tratado más favorable para su propósito.

Dentro del *Treaty Shopping* existen dos formas principales, una es la directa conocida como "sociedades conductoras directas (*Direct Conduit Companies*)" y otra la indirecta llamada también "estructura empresarial de trampolín (*Stepping –stone*)".

Las sociedades conductoras directas funcionan mediante la imposición de una sociedad en un Estado A, proveniente de un residente de un Estado C, que no está contemplado en un previo Convenio bilateral para evitar la doble imposición suscrito entre el Estado A y un Estado B. Con la imposición de dicha sociedad, el estado C reduce su carga fiscal total, sacando ventaja de los beneficios que el Estado B tiene convenidos con el Estado A.

Por otra parte, la estructura empresarial tipo *stepping – Stone*, funciona de idéntica forma que las sociedades conductoras directas, salvo que los beneficios de la sociedad no están exentos de tributación, sino que para evitar la carga impositiva se deducen gastos facturados por entidades residentes en un tercer Estado, puede ser éste el propio Estado C u otro distinto.

No importando qué forma se utilice, si la directa o la indirecta, para el *treaty shopping*, las sociedades intermedias deben establecerse en Estados que tengan una amplia red de convenios fiscales, una buena red de comunicaciones, estabilidad política y buena tradición en prestaciones de servicios de intermediación.

Según el Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, el *treaty shopping* es indeseable porque el principio de reciprocidad de los signatarios de un Convenio es violado, el ingreso de rentas internacionales puede quedar exento enteramente o sujeto a impuesto de forma inadecuada, y porque el Estado de residencia del beneficiario final no encuentra interés en suscribir un Convenio con el Estado de la Fuente dado que puede recibir sus beneficios indirectamente sin necesidad de concederlos él mismo.

La solución del uso del *treaty shopping*, se ha dado incluyendo cláusulas específicas antiabuso, una de ellas la ha utilizado la OCDE al considerar reducciones de gravamen sólo si se trata de un "beneficiario efectivo", sin embargo, es difícil llevarlo a cabo dado que los países usan diferentes criterios para considerar quién es un beneficiario efectivo.

Ante el poco resultado de ésta cláusula, los países han incorporado varias cláusulas complementarias que tienen el mismo fin de evitar el uso abusivo de los tratados, tales como: la cláusula de abstinencia, la de exclusión, la de transparencia, la de tránsito y la de buena fe.

La cláusula de abstinencia es en donde los Estados se abstienen de firmar tratados con otros Estados que se consideran paraísos fiscales.

La cláusula de exclusión es aquella que priva de los beneficios otorgados en el Convenio para evitar la doble imposición internacional a países que tengan un régimen fiscal privilegiado.

La cláusula de transparencia es donde un Estado exige a una empresa comprobar que la residencia de la persona que finalmente recibe los dividendos es del mismo Estado para poder otorgarle los beneficios acordados previamente en un Convenio para evitar la doble imposición internacional.

Con la cláusula de sujeción efectiva al impuesto se obtienen beneficios del Convenio con la condición que el ingreso de un Estado esté sujeto a impuesto en el otro Estado.

La cláusula de tránsito, trata de evitar principalmente las estructuras trampolín (*stepping stone*), así, los beneficios se niegan a los dividendos, intereses y regalías, si un cierto porcentaje es utilizado para realizar pagos en concepto de gastos a sujetos no residentes en ninguno de los Estados contratantes.

Y la cláusula de buena fe que contempla que las soluciones antes descritas para evitar el *treaty shopping*, necesitan estar en mayor o en menor medida acompañadas de otras cláusulas que garanticen el goce de los beneficios estipulados en los Convenios en los casos en que se trate de transacciones realizadas de buena fe. De éstas podemos rescatar las mencionadas en los comentarios de la OCDE, que son: la cláusula general de buena fe, la de la actividad, la de la cuantía de los impuestos, la de la cotización en bolsa y la de la reducción alternativa.

En la cláusula general de buena fe no se aplican la cláusulas antiabuso anteriores siempre que la sociedad establezca que su propósito principal esta motivado por razones comerciales verdaderas y no tiene el objetivo de obtener algún beneficio que no le pertenece de un Convenio.

La cláusula de la actividad no usa las medidas antiabuso anteriores cuando la sociedad realice importantes operaciones comerciales en el Estado contratante y la reducción de impuestos solicitada en el otro Estado contratante afecte a las rentas vinculadas a dichas operaciones.

En la cláusula de la cuantía de impuestos no se usan las anteriores mediadas antiabuso cuando la reducción del monto solicitada no excede el monto del impuesto pagado en el Estado de residencia de la empresa.

La cláusula de cotización en bolsa no utiliza las anteriores medidas antiabuso, si las acciones principales de una sociedad residente en un Estado contratante cotizan en la bolsa de valores reconocida por lo Estados signatarios del Convenio.

Con la cláusula de reducción alternativa, en los casos en que una cláusula antiabuso se refiera a los no residentes se podrá prever que esto sea interpretado de forma que no incluya a los residentes de terceros países que hayan concluido convenios fiscales con el Estado contratante que solicita la reducción impositiva.

Una vez analizadas las medidas antielusión mediante tratado, conviene revisar las medidas a niveles nacionales, de ello podemos concluir que con excepción de los casos de Australia, Singapur, Suiza y Estados Unidos donde prevalece la capacidad de las autoridades fiscales para determinar cuándo una transacción

obedece a razones fiscales justificables, o por el contrario, cuándo se pretende obtener beneficio de un tratado, con ánimo elusor, la normatividad fiscal del resto de los países de la comunidad internacional no contemplan dentro de sus derecho interno medidas antielusión.

Lo anterior nos sirve en extremo, dado que México es uno de los países que no tienen en su legislación interna medidas efectivas para evitar el abuso de los tratados para evitar la doble imposición internacional; así, teniendo el conocimiento de los medios que se usan de manera efectiva en otros países, podemos hacer un análisis comparativo e influir en teorías y reformas novedosas para hacer que los tratados consagrados por México cumplan sus propósitos para los que fueron creados y no sirvan de vehículo para evasores que contribuyan al desequilibrio en la distribución internacional del producto de los tributos.

Es momento, echando mano de toda la información concluida de nuestra investigación, de sacar el balance final, que es el objetivo básico y primordial de esta investigación, esto con la ayuda del análisis en las comparaciones entre las ventajas y las desventajas que conlleva la suscripción de Convenios para evitar la doble imposición internacional y la evasión fiscal. Al tener claro que los convenios son acuerdos sobre el régimen fiscal entre dos países a aquellos sujetos y rentas sobre las que ambas jurisdicciones tengan competencia, podemos decir que estamos ante un contrato de reparto de soberanía fiscal que establece claramente sus reglas, esto genera un efecto positivo al crear una vocación de permanencia y un marco jurídico estable de las consecuencias fiscales que afectan a ambos Estados, dando certeza y creando las circunstancias precisas para que se efectúen operaciones económicas de continuidad en el tiempo como las inversiones directas.

Así pues, el fomento de operaciones económicas estables y duraderas siempre será favorecido en un escenario de seguridad jurídica que supone la firma de un Convenio fiscal.

Un efecto derivado de la seguridad jurídica y que se presenta en algunos casos es el de fidelización, donde la llegada de inversión en proyectos rentables a largo plazo se da por los compromisos adquiridos por los poderes públicos de los Estados contratantes en un Convenio.

Además, la seguridad jurídica se potencia por la naturaleza jurídica de los convenios, pues al ser tratados internacionales requieren el refrendo legislativo que garantiza su permanencia a posibles cambios en las administraciones de los Estados.

Otras razones derivadas de los Convenios fiscales que refuerzan el marco de seguridad están dadas por un reparto justo de la soberanía fiscal de los Estados signatarios, el establecimiento claro de las medidas para evitar la doble imposición, así como las reglas para resolver las controversias y también se acuerdan los mecanismos para solucionar las situaciones en donde el contribuyente no esté de acuerdo con la aplicación del Convenio.

Existen también ventajas de carácter político dado que la naturaleza política de los convenios hace que se consideren a aquellos países con los que se establecen Convenios internacionales como "socios

políticos” de manera que, los acuerdos de tipo comercial, ayudas al desarrollo, cooperación y asistencia técnica, y convenios fiscales se consideren parte de un todo, recibiendo mejor trato aquellos Estados que sean socios políticos.

Ya hemos comentado que la inversión directa es una consecuencia de un marco de seguridad jurídica que se crea gracias a la consecución de Convenios fiscales, pero además la inversión directa en sí, trae aparejadas diversas ventajas de tipo económico tales como los ejemplos subsiguientes.

La financiación de la expansión de la planta productiva del país, un aumento en la tasa de generación de empleos tanto directos como indirectos, aumenta la transferencia de tecnología de vanguardia, se generan condiciones macroeconómicas más atractivas que generan aun más inversión, y se mejora el acceso a los mercados y la reducción de los costes operativos⁷.

La existencia de convenios fiscales también influye en el diseño de la política económica de los Estados que los suscriben dado que, los métodos que se acuerdan para evitar la doble imposición no son neutrales, sino que el método de exención adoptado por el país de residencia permite que el país de la fuente que recibe la inversión establezca los incentivos que desee sin que se vean aminorados cuando se incorporen a los beneficios de la base imponible del país de residencia, por ello con este método se favorece la repatriación de los beneficios al no estar gravados cuando se repatrian.

En el caso del método de imputación se eliminan los beneficios que el país de la fuente pueda establecer ya que al volver la renta al país de residencia se le aplica el régimen tributario interno que supone el desincentivo para la repatriación de los beneficios.

Por tanto, los países pueden elegir los mecanismos que se aplicarán para evitar la doble imposición que más les convengan y que respondan a sus objetivos de política económica relativa a inversiones exteriores.

Otra ventaja dada por los Convenios fiscales es de carácter técnico - fiscal pues soluciona problemas derivados de las fricciones entre las legislaciones internas cuando adoptan medidas unilaterales, así pues, soluciona problemas prácticos de coordinación como delimitar el marco de colaboración entre las administraciones tributarias implicadas, pues establece perfectamente quiénes son las personas y cuáles son los impuestos.

Dan seguridad jurídica pues quien suscribe un tratado ampara sus relaciones económicas en lo que a consecuencias se refiere, soluciona problemas provocados por una diferente concepción o definición de los sujetos susceptibles a gravamen, y evita los problemas que pudieran surgir por la diferente calificación de ciertos tipos de renta.

⁷ Esto sólo en los casos en que la inversión no vaya a la bolsa de valores.

Además, permite mejorar la aplicación de otros aspectos fiscales tratados en las legislaciones internas en virtud de las ventajas de procedimiento amistoso, como es el caso de los ajustes por precios de transferencias, que se refiere a las operaciones de empresas vinculadas.

Otra cuestión en donde los Convenios de doble imposición resultan útiles, es sobre la subcapitalización que se da cuando se cambia de calificación y de tratamiento tributario respecto de las partidas que suelen aparecer en las relaciones entre matrices y filiales, se califica como dividendos lo que hasta ese momento habían sido intereses financieros para la filial y por tanto pasan a considerarse como gasto no deducible; por tanto, se presentan problemas cuando la matriz no reconoce la existencia de estos intereses reconvertidos en dividendos no permitiendo a las matrices aplicarse las exenciones o deducciones pertinentes, y generando así doble imposición. Por tanto los Convenios para evitar la doble imposición puede ser una solución efectiva a este problema al homogeneizar los casos en que se deben aceptar los cambios en el tratamiento tributario en las dos jurisdicciones competentes.

Otra gran ventaja dada gracias a la firma de tratados fiscales es el intercambio de información, pues ésta es básica para ejercer los convenios e incluso la práctica unilateral en contra de la doble imposición, Así pues, los Convenios consagran los mecanismos para compartir información que las partes necesiten para cumplir mejor con la gestión de sus sistemas tributarios y la lucha contra el fraude.

Una vez contempladas todas las ventajas detectadas, tenemos que realizar el análisis de las desventajas, por ello tenemos que considerar que los tratados buscan eliminar la doble tributación mediante un reparto pactado de la posibilidad de gravamen, lo que supone una merma en la recaudación directa obtenida de las rentas y personas sometidas al convenio.

Ésta es en sí la única desventaja, pero hay que tomar en cuenta que, si bien existe la posibilidad de sufrir una reducción en la recaudación de impuestos, la realidad nos indica que se trata de reducciones en el corto plazo, que tienden a compensarse a medio y largo plazo.

Por todo lo anterior y respondiendo a la pretensión inicial de solución al cuestionamiento sobre en qué medida son efectivos los convenios para evitar la doble imposición internacional, tenemos como principal conclusión que, los Convenios son efectivos en la medida que eviten de manera real la doble imposición internacional, promuevan la inversión y se mejoren las condiciones macroeconómicas y políticas favoreciendo de este modo la fidelización.

Además, su efectividad es aumentada al ayudar a la buena relación política entre los Estados contratantes al considerarse socios políticos mutuamente y homogeneizar el panorama general internacional y sus métodos en cuanto a fiscalización internacional se refiere, lo que otorga orden y justicia en la repartición de las rentas internacionales.

Todos estos beneficios que resultan en mayor efectividad sólo se encuentran en contra de una posible desventaja que es la renuncia de soberanía, no obstante, los Convenios para evitar la doble

imposición internacional, a pesar de la renuncia de recaudación que implican, ofrecen un saldo sin duda positivo para los países que los firman puesto que consolidan la inversión, el comercio y las relaciones humanas, y se reducen las posibilidades de evasión fiscal.

Por un lado, aquellos que son exportadores de capital obtienen un marco de seguridad jurídica para sus inversiones, en la medida en que los convenios establecen el conjunto de reglas que, con vocación de permanencia, van a regir los aspectos fiscales de las relaciones económicas.

Por otro lado, en lo que respecta a los países importadores de capital, éstos obtienen mayores flujos de inversión, con el consiguiente efecto multiplicador sobre la producción y el empleo, aumentan su apertura al exterior y mayores transferencias de tecnología.

Por todo ello, la comparación entre ventajas y desventajas arroja un saldo enteramente positivo contemplando a los convenios para evitar la doble imposición internacional como un método altamente efectivo que si se aplica de la manera correcta y con las debidas cláusulas antielusión, proporciona certeza, consolida la inversión, el comercio internacional y las relaciones diplomáticas, y se reducen las posibilidades de evasión fiscal.

BIBLIOGRAFÍA

Libros de Consulta General

- 1) *Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana*, México, Universidad Iberoamericana, 2002.
- 2) *Diccionario jurídico mexicano*. México, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, Editorial Porrúa, 1985 -1999.
- 3) *Enciclopedia Jurídica Mexicana*. Instituto de Investigaciones Jurídicas. México, UNAM, Editorial Porrúa, 2001.
- 4) Emilio Catalayud Pérez, et al. *Diccionario básico jurídico*. Granada, España, ed. Comares, 1997.
- 5) Falcón y Tella, R.: "Doble imposición internacional". *Enciclopedia Jurídica Básica*. Volumen II, Madrid, Editorial Cívitas, 1995.

Libros especiales sobre el tema.

- 6) Abril Abadín, Eduardo. *Métodos para evitar la doble imposición internacional, en la XX semana de estudios de derecho financiero.* , Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1973.
- 7) Alessi, Verónica. *Treaty Shopping - Abuso a los convenios internacionales*. Buenos Aires, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 2004.
- 8) Barandas Mollins, Francesc, *Tributación de No Residentes y Fiscalidad internacional*. Barcelona, España, Ediciones Gestión, 1997, Segunda Edición.
- 9) Binetti Carlo, Carrillo Fernando. *¿Democracia con desigualdad? Una mirada de Europa hacia América Latina*. Colombia, Banco Interamericano de desarrollo y la Comisión Europea, 2004.
- 10) Borrás, Alegría. *La doble imposición; problemas jurídico – internacionales*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, España.
- 11) Bugallo Enrique, Agustín. *Compatibilidad de las cláusulas antiabuso con los tratados de doble imposición*. Buenos Aires, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Argentina 2002.
- 12) Bühler, Ottmar. *Derecho internacional tributario*. Madrid, traducción española, Editorial de Derecho Financiero, 1968.
- 13) Bustos Buiza, José Antonio. *Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2003.
- 14) Calderón Carrero, José Manuel. *La doble imposición internacional en los convenios de doble imposición y en la Unión Europea*. Pamplona, España, Editorial Aranzadi, 1997.

- 15) Calderón Carrero, José Manuel. *La Doble Imposición Internacional y los Métodos para su Eliminación*. Madrid, Mc. Graw-Hill, 1997.
- 16) Calvo, Nicolau Enrique. *Tratados para evitar la doble imposición*. México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 1992.
- 17) Campagnale Norberto, Pablo. Silvia, Catinot. Alberto, Parrondo. *El impacto de la tributación en las operaciones internacionales*. Argentina. Buenos Aires, Editorial La Ley, Fondo Editorial del Derecho y Economía, 2000.
- 18) Carrasco Iriarte, Hugo. *Derecho Fiscal I, Introducción y generalidades*, México, ed. IURE editores, 2000.
- 19) Colmenar Valdés, Salvador. *La doble imposición internacional sobre beneficios societarios y su corrección en la legislación interna*. España, Editorial La Ley, tomo I, 1985.
- 20) Córdón Ezquerro, Teodoro. Manuel Gutiérrez Lousa. *Integración económica y fiscalidad internacional*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1998.
- 21) Case Karl, Fair Ray. Principios de Macroeconomía. Tr Enrique Mercado Gonzalez 4ª edición. México, ed Prentice Hall, 1997, pag. 32.
- 22) Cosín Ochaíta, Rafael, "Medidas unilaterales españolas para evitar la doble imposición internacional", Cap. 5, en Córdón Ezquerro, T. (director): *Manual de Fiscalidad Internacional*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2004, Segunda Edición.
- 23) Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz. *Problemas derivados de la doble imposición interestatal e internacional*. México, UNAM, 1991.
- 24) Damm Arnal Arturo. *La revolución Fiscal en México. Una cuestión pendiente*. México, ed Panorama, 1995.
- 25) Del Arco Ruete, Luis. *Doble imposición internacional y Derecho tributario internacional*. Ministerio de Hacienda, 1997.
- 26) Del Arco Ruete, Luis; María de la Villa José. *Estudios de doble imposición internacional*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980.
- 27) De la Villa Gil, José María. "Relaciones fiscales internacionales; la realidad española", en *Relaciones fiscales internacionales*. Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda, 1987.
- 28) Desentis Reyes, Arturo. *Estudio de los Convenios de doble imposición con EUA y Canada*. México, Dofiscal Editores, 1994.
- 29) Elisur Arteaga Nava, *Derecho Constitucional*. México, ed. Oxford, 1999.
- 30) *Fiscalidad internacional: Convenios de doble imposición: doctrina y jurisprudencia de los tribunales españoles*. Pamplona, Asociación Española de Asesores fiscales, ed. Aranzadi, 1988.
- 31) Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. México. Porrúa 1999.

- 32) Giulliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*, tomo I. Buenos Aires, ed. Desalma, 1984.
- 33) Gómez Cotero, José de Jesús. *Precios de transferencia, una visión jurídica*. México, Dofiscal Editores, 2004, Tercera Edición.
- 34) Cruz Padiál, Ignacio. *Transparencia fiscal internacional: régimen e interrelación con los convenios de doble imposición*. Valencia, ed Tirant lo Blanch, 2000.
- 35) Juan Peñalosa, José Luis de. "La doble imposición internacional. Convenios de doble imposición", en *Relaciones Fiscales Internacionales*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1987.
- 36) Juan Peñalosa, José Luis de. *Doble imposición internacional*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1972.
- 37) Kaye J, Dionisio; Christian Kaye Trueba. *Nuevo Derecho Fiscal y Administrativo*, México, ed. Themis, 2003.
- 38) López – Bassols, Hermilo. *Derecho Internacional Público Contemporáneo e Instrumentos Básicos*, México, Editorial Porrúa, 2003, Segunda Edición.
- 39) Margáin Manatou, Emilio. *Nociones de Política Fiscal*, segunda edición, México, Porrúa, 1988.
- 40) Margáin, Hugo B. *Tesis para evitar la doble tributación en el campo internacional en materia del impuesto sobre la renta, basada en la teoría de la fuente gravable*. México, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, 1956.
- 41) Murillo Belmontes, Francisco. *Lecciones de Derecho Tributario*. México, Derecho Fiscal de la Facultad de Contaduría y Administración UAZ, 1997, Segunda Edición.
- 42) Nuñez Miñana Horacio. *Finanzas Públicas*, Argentina, ediciones Macchi, 1999
- 43) Ortiz Ahlf, Loretta. *Derecho Internacional Público*. México, ed. Harla, 1991.
- 44) Ortiz, Sainz y Tron. *Tratados Internacionales en Materia Fiscal; análisis y comentarios*. México, ed. Themis, 1998.
- 45) Palacios Treviño, Jorge. *Tratados: Legislación y Práctica en México*. Secretaría de Relaciones Exteriores, México, 2001, Tercera Edición.
- 46) Reuter, Paul. *Introducción al Derecho de los Tratados*. Trad. Eduardo L. Suárez. México UNAM, FCE, , 2001.
- 47) Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*, Colección Textos Jurídicos Universitarios. México, ed. Oxford, 1998.
- 48) Rodríguez Ondarza, José Antonio; Juan José Rubio Guerrero, *Convenios de Doble Imposición*. Madrid, Actualidad Editorial, 1994.
- 49) Romero del Prado, Víctor N. *Derecho internacional privado*, Córdoba Argentina, ed Assandri, 1961.
- 50) Sánchez García, Nicolás. *La doble imposición internacional*. España, Sindicatura de Cuentas de la Generalitat Valenciana, 2000.

- 51) Serrano Antón, Fernando. *La Modificación del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal*. Madrid, Instituto de Estudios fiscales, 2001.
- 52) Trejo García, Elma del Carmen. *El procedimiento interno para la aprobación de un tratado internacional en México*. México, Cámara de diputados, Sistema de Investigación y Análisis, 2005.
- 53) Ukmar, Victor. *Curso de derecho tributario internacional*, trad. Cristian G. Billardi. Bogotá, ed. Temis, 2003.
- 54) Vallejo Chamorro José María; Manuel Gutiérrez Lousa. *Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes*. España, Instituto de Estudios Fiscales, 2002.
- 55) Vázquez Alfaro, José Luis. *Evolución y perspectiva de los órganos de jurisdicción administrativa en el ordenamiento mexicano*. México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2001, pag. 163- 177.

Hemerografía

- 56) Arellano García, Carlos. *La jerarquía de las normas jurídicas en el derecho constitucional mexicano*. Revista Responsa, México, CUM, Año 4, núm 4, 2001.
- 57) Arias Abellán, Ma. Dolores, "La deducción por doble imposición de dividendos e internacional en las entidades financieras". *Revista española de derecho financiero*. España, 1987, núm. 53.
- 58) Atchabahian, Adolfo. "Grupo Andino y su enfoque sobre la doble tributación internacional". España, *Hacienda Pública española*, 1975, núm. 32.
- 59) Briones Fernández, Luís, "Tributación de las rentas obtenidas en el extranjero en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades", *Actualidad Financiera*. México, 1996, número monográfico segundo trimestre.
- 60) Bustos Gisbert, Antonio; Francisco Pedraja Chaparro. "*La doble imposición de los dividendos: un análisis comparado*". España, Hacienda Pública Española, 1999; núm. 149.
- 61) Calderón Carrero, José Manuel. "Estudio de las nuevas medidas para la eliminación de la doble imposición intersocietaria internacional y el tratamiento de las sociedades holding españolas", *Impuestos*, vol. II, Madrid, 1997.
- 62) Casero Barrón, Ramón. "Modificaciones del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición y de sus comentarios". *Carta Tributaria*. España, Monografías, núm. 242, 1996.
- 63) Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz. *La doble tributación internacional*, Trimestre fiscal, Asociación Latinoamericana de Libre Comercio, año 12, México, Junio1991, núm. 37.
- 64) Figueroa Antonio, Hugo. *Doble tributación internacional. Situación actual y experiencia argentina*. Revista la información, tomo XLV, Buenos Aires, 1982, núm. 630.

- 65) López Ribas, Silvia. "Corrección de la doble imposición interna intersocietaria e incentivos a la internacionalización de las empresas", *Revista de Contabilidad y Tributación*. Argentina, Centro de Estudios Financieros, 1996, núm. 164.
- 66) Martínez Vera, Rogelio. El derecho fiscal internacional y el combate a la evasión, *Revista IUSTITIA*. México, Mayo, 2002, núm. 3.
- 67) En Ricardo, David. *Principios de economía política y tributación*. Méxic, 1959, Fondo de Cultura Económica. Pp 114-117.
- 68) Schulthess, Walter, Evasión fiscal, Trimestre Fiscal, año 13, México, Abril – Junio 1992, núm. 39.

Leyes y Reglamentos

- 69) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. revisada y actualizada por Miguel Carbonell. México, Porrúa, 2007.
- 70) Código Fiscal de la Federación. Fisco Agenda 2007. México, Ediciones Fiscales ISEF, 2007.
- 71) Ley orgánica de la Administración Pública Federal, Agenda de la Administración Pública Federal. México, Ediciones Fiscales ISEF, 2007.
- 72) Ley sobre la Celebración de los Tratados. Agenda de la Administración Pública Federal. México, Ediciones Fiscales ISEF, 2007.
- 73) Ley sobre la aprobación de Tratados Internacionales en Materia Económica. Agenda de la Administración Pública Federal. México, Ediciones Fiscales ISEF, 2007.
- 74) Ley del impuesto sobre la renta. Fisco Agenda 2007. México, Ediciones Fiscales ISEF, 2007.
- 75) Resolución Miscelánea fiscal 2006 - 2007 y cometarios prácticos. México, Ediciones Fiscales ISEF. 2007.

Documentos

- 76) Committee on Fiscal Affairs: Activities 1971-1990 and Current Work Programme, Bulletin for International Fiscal Documentation 1990.
- 77) Convención de Viena sobre el derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales, U.N. Doc A/CONF.39/27 (1969), 1155 U.N.T.S. 331, entered into force January 27, 1980. Viena, 23 de mayo de 1969.
- 78) Liga de Naciones, *Londres y México Modelo de Convenio: texto y comentarios*, Doc. C.88.M.88.1946.

- 79) Modelo de Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), México, ed Themis 1º de septiembre de 1992 y actualizaciones, 1995, 1997 y 2000.
- 80) Organización de Naciones Unidas, *Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries*, Naciones Unidas, ST/ESA/PAD/SER.E/37, Nueva York, 1979
- 81) Organization for Economic co-operation and development, Model Double Taxation Convention on Income and on Capital. Report of the Committee on Fiscal Affairs, Paris, 1977.
- 82) Organization for Economic co-operation and development, "Model Double Taxation Convention on Income and Capital", OECD, París, 1992.
- 83) Tratados Internacionales en Materia Tributaria. Colección Tratados Internacionales, ed. Themis, México, 2000.
- 84) Tratados para evitar la doble tributación, ed. IMPC Colegio de Contadores Públicos de México, Comisión Fiscal Internacional, México 2002.

Páginas Electrónicas

- 85) <http://www.oecd.org/daf/fa/treaties/treaty.htm>.
- 86) <http://www.infojuridicas.unam.mx>.
- 87) <http://www.tratados.sre.gob.mx>.
- 88) <http://www.ordenjuridico.gob.mx>.

ANEXO

MODELO DE CONVENIO DE IMPUESTOS SOBRE INGRESOS Y SOBRE CAPITAL DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE) DEL 29 DE ABRIL DE 2000.

CAPÍTULO I

AMBITO DE APLICACIÓN DEL CONVENIO

ARTÍCULO 1 (OCDE)

Personas comprendidas

El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes.

ARTÍCULO 2 (OCDE)

Impuestos Comprendidos

1. El presente Convenio se aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, exigibles por cada uno de los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, cualquiera que sea el sistema de exacción.
2. Se consideran impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe de sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías.
3. Los impuestos actuales a los que se aplica este Convenio son, en particular:
 - a) (en el Estado A);
 - b) (en el Estado B);
4. El convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo, y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se comunicarán mutuamente, al final de cada año, las modificaciones que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.

CAPÍTULO II

ARTÍCULO 3 (OCDE)

Definiciones Generales

1. A los efectos del presente Convenio, a menos que de su contexto infiera una interpretación diferente:

- a) El término “persona” comprende las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas;
 - b) El término “sociedad” significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos;
 - c) El término “empresa” es aplicable en relación a la realización de cualquier negocio;
 - d) Las expresiones “empresa de un Estado contratante” y “Empresa del otro Estado contratante” significan, respectivamente una empresa explotada por un residente del otro Estado contratante;
 - e) La expresión “tráfico internacional” significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa cuya sede de dirección efectiva esté situada en un Estado contratante, salvo cuando el buque o aeronave se exploten únicamente entre puntos situados en el otro Estado contratante;
 - f) La expresión “autoridad competente” significa:
 - i) (en el Estado A);
 - ii) (en el Estado B);
 - g) El término “nacional” significa:
 - i) Una persona física que posea la nacionalidad de un Estado contratante, y
 - ii) Una persona jurídica, sociedad de personas o asociación constituida conforme a la legislación vigente.
 - h) El término “negocio” incluye la prestación de servicios profesionales o de otras actividades de carácter independiente.
2. Para la aplicación del Convenio por un Estado contratante en un momento determinado, cualquier término o expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya a la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación fiscal sobre el que resultaría otras ramas del Derecho de ese Estado.

ARTÍCULO 4 (OCDE)

Residente

1. A los efectos de este Convenio la expresión “residente de un Estado contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado este sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades sociales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición a ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo.

2. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado de una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:
 - a) Dicha persona será considerada residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);
 - b) Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente solamente del Estado donde viva habitualmente;
 - c) Si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente del Estado del que sea nacional;
 - d) Si fuera nacional de ambos Estado, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán en caso de común acuerdo.
3. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente solamente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva.

ARTÍCULO 5 (OCDE)

Establecimiento Permanente

1. A efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.
2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial:
 - a) Las sedes de dirección;
 - b) Las sucursales;
 - c) Las oficinas;
 - d) Las fábricas;
 - e) Los talleres;
 - f) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.
3. Una obra de construcción, instalación o montaje sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede doce meses.
4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo; se considera que la expresión “establecimiento permanente” no incluye:

- a) La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías permanentes a la empresa;
 - b) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
 - c) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
 - d) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, o de recoger información para la empresa;
 - e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;
 - f) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.
5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2 cuando una persona, distinta de un agente independiente al que será aplicable el apartado 6, actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos de que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.
6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.
7. 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 empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente.

CAPITULO III
IMPOSICIÓN DE LAS RENTAS

ARTÍCULO 6 (OCDE)

Rendimientos Inmobiliarios

1. Los rendimientos que un residente de un Estado contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado contratante pueden someterse a Imposición en ese otro Estado.
2. La expresión "bienes inmuebles" tendrá el significado que le atribuya el Derecho del Estado contratante en que los bienes estén situados. Dicha expresión comprende en todo caso a los bienes accesorios a los bienes inmuebles, el ganado y el equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que sean aplicables las disposiciones de derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de los bienes inmuebles y el derecho a percibir pagos fijos o variables en contraprestación por la explotación, o la concesión de la explotación, de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales; los buques; embarcaciones y aeronaves no tendrán la consideración de los bienes inmuebles.
3. Las disposiciones del apartado 1 son aplicables a los rendimientos derivados de la utilización directa, el arrendamiento o aparcería así como de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.
 3. Las disposiciones de los apartados 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa y de los bienes inmuebles utilizados para la prestación de servicios personales independientes.

ARTÍCULO 7 (OCDE)

Beneficios Empresariales

1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero solo en la medida en que sean imputables al establecimiento permanente.
2. Sin perjuicio de las disposiciones del apartado 3, cuando una empresa de un Estado contratante, realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán a dicho establecimiento los beneficios que el mismo hubiera podido obtener de ser una empresa distinta separada que realice las mismas o

similares actividades, en las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.

3. Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de la administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte.
4. Mientras sea usual en el Estado contratante determinar los beneficios imputables a un establecimiento permanente sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el apartado 2 no impedirá que ese Estado contratante determine de esta manera los beneficios imponibles; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido sea conforme a los principios contenidos en este artículo.
5. No se atribuirán beneficios a un establecimiento permanente por razón de la simple compra de bienes o mercancías para la empresa.
6. A efectos de los apartados anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.
7. Cuando los beneficios comprendan rentas regulares separadamente en otros artículos de éste Convenio, las disposiciones de aquellos no quedarán afectadas por las del presente artículo.

ARTICULO 8 (OCDE)

Navegación Marítima, Interior y Aérea

1. Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en el tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que está situada la sede de la dirección efectiva de la empresa.
2. Los beneficios procedentes de la explotación de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.
3. Si la sede de dirección efectiva de una empresa de transporte marítimo o de una empresa de transporte por aguas interiores estuvieran a bordo de un buque o embarcación, se considerará situada en el Estado contratante donde esté el puerto base del buque o embarcación, o si no existiera tal puerto base, en el Estado contratante del que sea residente la persona que explota el buque o embarcación.
4. Las disposiciones del apartado 1 son también aplicables a los beneficios procedentes de la aparición en el "pool", en una empresa mixta o en una agencia de explotación internacional.

ARTÍCULO 9 (OCDE)

Empresas Asociadas

1. Cuando

a) Una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control del capital de una empresa del otro Estado contratante, o

b) Unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control del capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante, y en uno y otro caso las dos empresas estén en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por las empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrían incluirse en los beneficios de esa empresa y sometidos a imposición en consecuencia.

2. Cuando un Estado contratante incluya en los beneficios de una empresa de ese Estado -y someta, en consecuencia, a imposición- los beneficios sobre los cuales una empresa del otro Estado contratante ha sido sometida a imposición en ese otro Estado, y los beneficios así incluidos son beneficios que habrían sido realizados por la empresa del Estado mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen convenido entre empresas independientes, ese otro Estado practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esos beneficios. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio y las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso necesario.

ARTÍCULO 10 (OCDE)

Dividendos

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Sin embargo, dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:
 - a) 5 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las sociedades de personas) que posea directamente al menos 25 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos;
 - b) 15 por 100 del importe bruto de los dividendos en los demás casos.

Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicación de estos límites.

Este apartado no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se pagan los dividendos.

3. El término "dividendos" en el sentido de este artículo significa los rendimientos de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito que permitan participar en los beneficios, así como los rendimientos de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado del que la sociedad que hace la distribución, sea residente.
4. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no aplican a si el beneficiario propietario de los dividendos siendo residente en un Estado contratante, realiza operaciones comerciales en el otro Estado contratante, del cual sea residente la compañía que paga los dividendos a través de un establecimiento permanente situado ahí, y la tenencia del capital con respecto al cual dichos dividendos son pagados está efectivamente relacionada con dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7.
5. Cuando una sociedad residente de un Estado contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado contratante, ese otro Estado no podrá exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que esos impuestos se paguen a un residente de ese otro Estado o la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente o a una base fija situados en ese otro Estado, ni someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados a los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de ese otro Estado.

ARTICULO 11 (OCDE)

Intereses

1. Intereses que se originan en un Estado contratante, pagados a un residente en otro Estado contratante pueden ser gravados en ese otro Estado.
2. Sin embargo, tales intereses también pueden ser gravados en el Estado contratante en el que se originan y de acuerdo con las leyes de ese Estado, pero si el beneficiario de los intereses es residente del otro Estado contratante, el impuesto exigible no excederá del 10 % de la cantidad bruta de los intereses. Las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán, por acuerdo mutuo, el modo de aplicar dicha limitación.
3. El término "intereses" usado en este artículo, significa ingreso proveniente del instrumento de deuda de todo tipo, estén o no estén asegurados por hipoteca, lleven o no lleven el derecho de participar en

las utilidades del deudor, y en particular, ingresos provenientes de valores gubernamentales e ingresos sobre bonos o pagarés, incluyendo primas y premios relacionados con tales valores, bonos o pagarés. Cargos por pagos atrasados no serán considerados como intereses para los fines de este artículo.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no serán aplicables si el beneficiario de los intereses, siendo residente de un Estado contratante, tenga negocios en el otro Estado contratante en el que se originan los intereses a través de un establecimiento permanente en él situado, y el instrumento de deuda por el que pagan los intereses está relacionado efectivamente con tal establecimiento permanente. En tal caso se aplicarán las disposiciones del Artículo 7.
5. Se considera que los intereses se originan en un Estado contratante cuando el pagador es residente de ese Estado. Sin embargo, donde la persona que paga los intereses, sea o no sea residente de un Estado contratante, tenga un establecimiento permanente en un Estado contratante, en relación con la cual la deuda, sobre la cual se pagan los intereses fue incurrida y tales intereses son a cargo de tal establecimiento permanente, entonces tales intereses serán considerados como originados en el Estado en que está situado el establecimiento permanente.
6. Donde por alguna relación especial entre el pagador y el beneficiario, o entre ambos y algún tercero, el importe de los intereses, en relación con el instrumento de deuda por el cual se pagan los intereses, excede el importe que hubiera sido convenido entre el pagador y el beneficiario en ausencia de tal relación, las disposiciones de este Artículo solamente se aplicarán al importe mencionado en segundo término. En tal caso, la parte excedente de los pagos permanecerá gravable de acuerdo con las leyes de cada Estado contratante, dando debida consideración a las otras disposiciones de este Convenio.

ARTICULO 12 (OCDE)

Cánones

1. Los cánones procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado si dicho residente es el beneficiario efectivo de los cánones.
2. El término "regalías" usado en este artículo significa los pagos de cualquier tipo que se reciben como una consideración a cambio del uso, o del derecho al uso, de cualquier derecho de autor de cualquier obra literaria, artística o científica, incluyendo películas cinematográficas, cualquier patente, marca registrada, diseño o modelo, plano, fórmula o proceso secreto, por la información relacionada con experiencia industrial, comercial o científica.
3. Las disposiciones del apartado 1 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los cánones, residente de un Estado contratante, realiza en el Estado contratante del que proceden los cánones una actividad

empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, o presta servicios personales independientes por medio de una base fija situada allí, y el bien o el derecho por el que se pagan los cánones están vinculados efectivamente a dichos establecimiento permanente o base fija. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7.

4. Cuando por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los cánones, habida cuenta del uso, derecho o información por los que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

ARTICULO 13 (OCDE)

Ganancias de Capital

1. Ganancias derivadas por el residente de un Estado contratante por la enajenación de bienes raíces, a que se refiere el artículo 6, situados en otro Estado contratante, podrán ser gravados en ese otro Estado.
2. Ganancias por la enajenación de bienes muebles que forman parte de la propiedad del negocio de un establecimiento permanente que la empresa de un Estado contratante posee en el otro Estado contratante, incluyendo las ganancias por enajenación de tal establecimiento permanente (solo o con la empresa total), podrá ser gravadas en ese otro Estado.
3. Ganancias por la enajenación de buques o aviones operadores en tráfico internacional, barcos empleados en transporte por vías fluviales, o bien muebles pertenecientes a la operación de tales buques, aviones o barcos, serán gravados solamente en el Estado contratante en el que se encuentre situado el lugar efectivo de la administración de la empresa.

ARTICULO 14 (OCDE)

(Eliminado)

ARTÍCULO 15 (OCDE)

Empleo

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19, los sueldos y salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de Estado contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en ese Estado a no ser que el empleo se realice en el otro Estado contratante. Si el empleo se realiza de esa forma, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones del apartado 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo realizado en el otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar si:
 - a) El perceptor permanece en el otro Estado durante un periodo o periodos cuya duración no exceda en conjunto de 183 días en cualquier periodo de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y
 - b) las remuneraciones se pagan por o en nombre de, un empleador que no sea residente del otro Estado, y
 - c) Las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o por una base fija que el empleador tenga en el otro Estado.
3. No obstante las disposiciones precedentes de este artículo, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo realizado a bordo de un buque o aeronave explotados en tráfico internacional, o de una embarcación destinada a la navegación interior, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

ARTÍCULO 16 (OCDE)

Participaciones de Consejeros

Las participaciones, dietas de asistencia y otras retribuciones similares que un residente de un Estado contratante obtenga como miembro de un consejo de administración o de vigilancia de una sociedad residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

ARTÍCULO 17 (OCDE)

Artistas y Deportistas

1. No obstante las disposiciones de los artículos 7 y 15, los ingresos derivados por el residente de un Estado contratante, como artista de teatro, cine, radio o televisión, o como músico o como deportista, por sus actividades personales como tal llevadas a cabo en otro Estado contratante, podrán ser gravados en ese otro Estado.
2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades personales de los artistas del espectáculo o los deportistas, en esa calidad, se atribuyan no al propio artista del espectáculo o deportista, sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que se realicen las actividades del artista del espectáculo o el deportista.

ARTÍCULO 18 (OCDE)

Pensiones

Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 19, las pensiones y demás remuneraciones similares pagadas a un residente de un Estado contratante por razón de un empleo anterior sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

ARTICULO 19 (OCDE)

Funciones Públicas

1. a) Los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares, excluidas las pensiones, pagadas en un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una personal física por razón de servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, y
- b) Sin embargo, dichos sueldos, salarios y remuneraciones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si los servicios se prestan en ese Estado y la persona física es un residente de ese Estado que:
 - i) Es nacional de ese Estado, o
 - ii) No ha adquirido la condición de residente de ese Estado solamente para prestar los servicios.
2. a) Las pensiones pagadas por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales, bien directamente o con cargo a fondos constituidos, a una persona física por razón de servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.
- b) Sin embargo, dichas pensiones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si la persona física es residente y nacional de ese Estado.
3. Lo dispuesto en los artículos 15 y 16, 17 y 18 se aplica a los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares, ya las pensiones pagadas por razón de servicios prestados en el marco de una actividad empresarial realizada por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

ARTICULO 20 (OCDE)

Estudiantes

Las cantidades que reciba para cubrir sus gastos o mantenimiento, estudios o formación práctica de un estudiante o una persona en práctica que sea, o haya sido inmediatamente antes de llegar a un Estado contratante, residente del otro Estado contratante y que se encuentre en el Estado mencionado en primer

lugar con el único fin de proseguir sus estudios o formación práctica, no pueden someterse a imposición en ese Estado siempre que procedan de fuentes situadas fuera de ese Estado.

ARTÍCULO 21(OCDE)

Otras Rentas

Las rentas de un residente en un Estado contratante, cualquiera que fuese su procedencia no mencionadas en los anteriores artículos del presente Convenio sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

1. Las disposiciones del párrafo 1 no se aplicarán a los ingresos que no sean ingresos provenientes de bienes raíces según la definición contenida en el párrafo 2 del artículo 6, si el receptor de tales ingresos, siendo residente de un Estado contratante, lleve a cabo negocios en el otro Estado contratante a través de un establecimiento permanente situado en el mismo y el derecho o propiedad respecto del cual se paga el ingreso, está conectado efectivamente con tal establecimiento permanente. En tal caso es aplicable la disposición del artículo 7.

CAPITULO IV

IMPOSICIÓN DEL PATRIMONIO

ARTÍCULO 22 (OCDE)

Patrimonio

1. El patrimonio constituido por bienes inmuebles, en el sentido del artículo 6, que posea un residente en un Estado contratante y esté situado en el otro Estado contratante, puede someterse a imposición en ese otro Estado.
2. El patrimonio constituido por bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, o por bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado contratante disponga en el otro Estado contratante para la prestación de servicios personales independientes, puede someterse a imposición en ese otro Estado.
3. El patrimonio constituido por buques o aeronaves explotados en tráfico internacional o por embarcaciones utilizadas en la navegación interior, así como por bienes muebles afectos a la explotación de tales buques, aeronaves o embarcaciones, sólo puede someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.
4. Todos los demás elementos patrimoniales de un residente de un Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

CAPITULO V
MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

ARTÍCULO 23-A (OCDE)

Método de exención

1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que de acuerdo con lo dispuesto en el presente Convenio pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar dejará exentas tales rentas o elementos patrimoniales, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2 y 3.
2. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas que de acuerdo con las disposiciones de los artículos 10 y 11 pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado contratante mencionado en primer lugar admitirá la deducción en el impuesto sobre las rentas de dicho residente de un importe igual al impuesto pagado en ese otro Estado.

Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en ese otro Estado.

3. Cuando de conformidad con cualquier disposición del Convenio de las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante o el patrimonio que posea estén exentos de impuestos en ese Estado, dicho Estado podrá no obstante, tener en cuenta las rentas o el patrimonio a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de dicho residente.
4. Las disposiciones del párrafo 1 no son aplicables al ingreso derivado o al capital propiedad de un residente de uno de los Estados contratantes, siempre que el otro Estado contratante aplique las disposiciones de ese Convenio para exentar dicho ingreso o capital o bien, resulten aplicables las disposiciones contenidas en el párrafo 2 del artículo 10 u 11.

ARTÍCULO 23-B (OCDE)

Método de imputación

1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posee elementos patrimoniales que de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado e primer lugar admitirá:
 - a) La deducción en el impuesto sobre las rentas de ese residente de un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en ese otro Estado;
 - b) La deducción en el impuesto sobre el patrimonio de ese residente de un importe igual al impuesto sobre el patrimonio pagado en ese otro Estado

En uno y otro caso, dicha deducción no podrá, sin embargo, exceder de la parte del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio, calculando antes la deducción, correspondiente, según sea el caso, a las rentas o al patrimonio que pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Cuando de conformidad con cualquier disposición del Convenio las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante o el patrimonio que posea estén exentos de imposición en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de dicho residente.

CAPITULO VI DISPOSICIONES ESPECIALES

ARTÍCULO 24 (OCDE)

No discriminación

1. Los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia.

No obstante las disposiciones del artículo 1, la presente disposición es también aplicable a las personas que no sean residentes de uno o de ninguno de los Estados contratantes

2. Los apátridas residentes de un Estado contratante no serán sometidos en ninguno de los Estados contratantes a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquéllos a los que están o puedan estar sometidos los nacionales del Estado en cuestión que se encuentren en las mismas condiciones.
3. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no serán sometidos a imposición en ese Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades.

Esta disposición no podrá interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a conceder a los residentes del otro Estado contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.

4. A menos que se apliquen las disposiciones del apartado 1 del artículo del artículo 9, del apartado 6 del artículo 11, o del apartado 4 del artículo 12, los intereses, cánones y demás gastos pagados por una empresa en un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante serán deducibles para determinar los beneficios sujetos a imposiciones de dicha empresa, en las mismas condiciones que si se hubieran pagado a un residente del Estado mencionado en primer lugar.

Igualmente, las deudas de una empresa de un Estado contratante contraídas con un residente del otro Estado contratante serán deducibles para la determinación del patrimonio de dicha empresa en las mismas condiciones que si se hubieran contraído con un residente del Estado mencionado en primer lugar.

5. Las empresas de un Estado contratante cuyo capital esté, total o parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado contratante, no se someterán en el Estado mencionado en primer lugar a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o quedan estar sometidas otras empresas similares del Estado mencionado en primer lugar.
6. No obstante las disposiciones del artículo 2, las disposiciones del presente artículo son aplicables a todos los impuestos, cualquiera que sea su naturaleza o denominación.

ARTÍCULO 25 (OCDE)

Procedimiento amistoso

1. Cuando una persona considera que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el Derecho interno de esos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante, del que sea residente o, si fuera aplicable el apartado 1 del artículo 24, a la del Estado contratante del que sea nacional.

El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.

2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio.

El acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el Derecho interno de los países contratantes.

3. Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las deudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un acuerdo amistoso. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.
4. A fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los apartados anteriores, las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse directamente, incluso en el seno de una comisión mixta integrada por ellas mismas o sus representantes.

ARTICULO 26 (OCDE)

Intercambio de información

1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o en el Derecho interno de los Estados contratantes de acuerdo a los impuestos comprendidos en el Convenio en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no vendrá limitado por el artículo 1.

Las informaciones recibidas por un Estado contratante serán mantenidas secretas en igual forma que las informaciones obtenidas en base al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos tribunales y órganos administrativos) encargadas de las gestiones o recaudación de los impuestos comprendidos en el convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos.

Dichas personas o autoridades sólo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

2. En ningún caso las disposiciones del apartado 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a :
 - a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado contratante;
 - b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado contratante;
 - c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o información cuya comunicación sea contraria al orden público.

ARTÍCULO 27 (OCDE)

Miembros de Misiones Diplomáticas y de Oficinas Consulares

Las disposiciones del presente Convenio no afectarán a los privilegios fiscales de que disfruten los miembros de las misiones diplomáticas o de las oficinas consulares de acuerdo con los principios generales del Derecho internacional o en virtud de las disposiciones de acuerdos especiales.

ARTÍCULO 28 (OCDE)

Extensión Territorial

1. El presente Convenio podrá aplicarse, en su forma actual o con las modificaciones necesarias, [a cualquier parte del territorio (Estado A) o del (Estado B) que esté específicamente excluida del ámbito de aplicación del Convenio o] a cualquier otro Estado o territorio de las que (el Estado A) o

(el Estado B) asuma las relaciones internacionales, que perciba impuestos de carácter análogo a aquellos a los que se aplica el Convenio.

Dicha extensión tendrá efecto a partir de la fecha, y con las condiciones y modificaciones, incluidas las relativas a la cesación de su aplicación, que se fijen de común acuerdo por los Estados contratantes mediante intercambio de notas diplomáticas o por cualquier otro procedimiento que se ajuste a sus normas constitucionales.

2. A menos que los dos Estados contratantes convengan lo contrario, la denuncia del Convenio por uno de ellos, en virtud del artículo 30 pondrá término a la aplicación del Convenio en las condiciones previstas en este artículo [a cualquier parte del territorio (Estado A) o del (Estado B) o] a cualquier Estado o territorio a los que se hayan hecho extensiva, de acuerdo con este artículo.

REDACTADO en _____, por aplicado, en lengua inglesa y _____, ambos contratos con la misma autenticidad, el _____ de _____ de _____.

POR LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

Por _____

ARTÍCULO 29 (OCDE)

Entrada en Vigor

1. El presente Convenio será ratificado, y los instrumentos de ratificación serán intercambiados en lo antes posible.
2. El Convenio entrará en vigor a partir del intercambio de los instrumentos, se ratificará y sus disposiciones se aplicarán:
 - a) (en el Estado A) : _____
 - b) (en el Estado B) : _____

ARTÍCULO 30 (OCDE)

Denuncia

El presente Convenio permanecerá en vigor mientras no se denuncie por uno de los Estados contratantes. Cualquiera de los Estados contratantes puede denunciar el Convenio por vía diplomática comunicándolo al menos seis meses de antelación a la terminación de cualquier año civil posterior al año _____. En tal caso, el Convenio dejará de aplicarse:

a) (en el Estado A): _____

b) (en el Estado B): _____