

321309

UNIVERSIDAD DEL TEPEYAC

ESCUELA DE DERECHO
CON ESTUDIOS RECONOCIDOS OFICIALMENTE POR
ACUERDO No. 3213-09 CON FECHA 16 - X - 1979
DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO



ANÁLISIS SOBRE LOS CONVENIOS IMPOSITIVOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

TESIS
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
PRESENTA

BERENICE GONZÁLEZ MARTÍNEZ

ASESOR DE LA TESIS:
LIC. CLAUDIA SANTOS LÓPEZ
CED. PROFESIONAL No. 1764002

m346586



Universidad Nacional
Autónoma de México



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.

ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA

Autorizo a la Dirección General de Bibliotecas de la UNAM a difundir en formato electrónico e impreso el contenido de mi trabajo recepcional.

NOMBRE: González Martínez Berenice

FECHA: 03 de agosto de 2005

FIRMA: [Firma]

AGRADECIMIENTO:

A mis padres:

Gracias por todo

Gracias por todo su apoyo, comprensión y dedicación, este logro es de ustedes , y esto es apenas el comienzo de una vida llena de triunfos y satisfacciones, de la que ustedes son parte. Papá quiero que sepas que eres un gran ejemplo a seguir, siempre estás al pendiente de que la familia esté bien.

A ti mamá porque aparte de que eres una madre ejemplar, eres la mejor amiga, gracias por tus consejos, quiero decirles que los amo mucho y me siento sumamente orgullosa de ustedes.

A mis hermanos:

Guillermo, Lizbeth, Hugo, Mónica, Nancy, gracias por quererme y apoyarme siempre, pero sobre todo, por la unión que nos ha mantenido siempre fuerte ante cualquier obstáculo.

A mis sobrinos:

Yamileth, Cinthya, Nicole, Hugo, Heli Sofía son un motor muy importante para mí, son mi adoración, son mi todo.
Y gracias por todo su apoyo, comprensión y dedicación.

A mis cuñados:

Martha, Juan José, José Luis, Rene gracias por formar parte de nuestra familia porque somos un pequeño mundo que para mí es perfecto.

A cada uno que forma parte de este mundo los quiero mucho.

A todas las personas que han formado y siguen siendo parte de mi vida:

Gracias porque cada una ha dejado huella en mi vida y una gran enseñanza.

INTRODUCCIÓN

El tema del cual es materia de estudio tiene por objeto primordial evitar la Doble Tributación por medio de Convenios entre países desarrollados y en vías de serlo, producto de continuos esfuerzos internacionales orientados a eliminar el efecto de gravar más de una vez, un mismo ingreso orientado a los contribuyentes residentes y extranjeros.

Con el transcurso de los años se ha comprobado que en los sistemas fiscales territoriales, no es posible que los Estados se mantengan aislados en su política fiscal y en todo aquello que dentro del concepto universal se genera, es por ello que se hacen las siguientes preguntas:

¿ Qué importancia tiene y hasta donde trasciende la necesidad de ampliar sus funciones en materia fiscal complementándose de la doctrina y materia tributaria a nivel internacional al implementar Convenios impositivos para evitar la Doble Tributación?

Para tratar de solucionar estas interrogantes se tiene como objetivo analizar el conocimiento sobre los procedimientos que emplean los Estados para evitar el efecto de la doble tributación y el desarrollo de los elementos jurídicos que deben tomarse en cuenta para que el país donde el sujeto sea residente, la autoridad fiscal competente, le otorgue los beneficios que se derivan de estos convenios para evitar la doble tributación.

Es importante también señalar, que con el fin de consolidar la globalización fiscal en materia internacional, los organismos regulatorios han emitido recomendaciones en relación a la legislación interna y recomendaciones relativas a los

convenios fiscales, para intensificar la cooperación internacional con respecto a la competencia fiscal nociva.

La pluralidad internacional en los negocios, así como la globalización de la economía en la mayoría de los países, ha propiciado que a un ritmo acelerado los Estados que no habían participado en este reto, pretendan como es el caso de nuestro país, celebrar convenios para evitar la doble tributación con aquellos socios comerciales con los que se tenga frecuencia en la realización de los negocios.

En el capítulo primero se va analizar cuál ha sido la evolución de la política fiscal financiera, las partes que conforman los tratados tributarios y dar un paso hacia atrás para destacar los antecedentes de los países que fueron pioneros en incursionar en los modelos de doble tributación, así como las bases que se extren para su celebración como son: Ley sobre la celebración de tratados, Decreto de la promulgación de la Convención de Viena y específicamente en el caso de México la normatividad internacional para la interpretación de los Convenios sobre la doble tributación.

También se lleva acabo un análisis exhaustivo de cómo los convenios tributarios se estructuran conforme a los modelos de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y el americano (USA).

Por lo cual el sistema tributario mexicano ha mantenido su desenvolvimiento logrando cada vez más internacionalizarse a través de la celebración de convenios tributarios con diversos Estados.

Por otra parte en el capítulo segundo se especificará el procedimiento de acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero conforme a la política fiscal mexicana, de cómo está dotada de un gran dinamismo característica esencial que la

distingue, debido a esto se desarrolla en función de las situaciones económicas, sociales, políticas que en cada región impera, debiendo contar con procedimientos que le van a permitir adaptarse a los constantes cambios en beneficio de los fines y metas que ella persigue.

En relación con el dinamismo del cual se encuentra dotada, se rige bajo el principio territorial, es decir, que se limita exactamente a su ámbito, por lo que para que se logren los objetivos más allá de sus fronteras, se deberá implementar instrumentos impositivos internacionales que permiten rebasar sus fronteras, en este caso hablamos de los Convenios para evitar la doble tributación.

Los Convenios pretenden un equilibrio en el aspecto de la retención que impera en cada uno de los Estados Contratantes, con el fin de que las tasas no sean un impedimento a la inversión, o un efecto de evasión y elusión, ya que al crearse un consenso entre los países partícipes, se aplicará la misma tasa en cada uno de ellos y su diferencia radicarán en forma exclusiva, en la característica que cada país le otorgue al concepto de ingreso universal, así como al crédito impositivo.

Los Convenios de doble tributación, al permitir este equilibrio y eliminar barreras económicas inconvenientes que desestimen al 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.

Los antecedentes de nuestro país al momento de ingresar a la OCDE y de los que se desprenden sus responsabilidades y obligaciones al firmar diversos convenios para evitar la doble tributación bajo el modelo de esta organización. Se profundiza sobre el futuro de la materia tributaria a nivel internacional, haciendo hincapié en la administración impositiva, así como en la falta de intención de mantener gravámenes a

las empresas con inversión extranjera para trasladar la respectiva recaudación a las personas físicas que obtienen ingresos por salarios.

Nuestro país ha seguido incursionando en la materia impositiva internacional celebrando por un lado, convenios para evitar la doble tributación, existe por nuestro gobierno federal la intención de continuar en la negociación de convenios con otros Estados así como superar los obstáculos internos para incentivar y promover la inversión extranjera.

El Servicio de Administración Tributaria (SAT) ha mantenido la política fiscal de enriquecer las relaciones impositivas internacionales, firmando convenios tributarios, se desprende que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sostiene la directriz de utilizar como instrumento de negociación al modelo tributario que ha sido implementado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (Modelo OCDE).

En el capítulo tercero se darán a conocer los alcances de los tratados tributarios y contar con elementos que orienten el estudio, se requiere señalar que existen siete principios rectores (ahorro, fuerza de atracción, punto de origen, presencia sustancial, asistencia en el cobro, no discriminación y procedimiento amistoso) que en términos generales son aceptados entre los países firmantes de los acuerdos, para eliminar o atenuar los efectos de la doble tributación provocando un impacto importante en los alcances de los respectivos preceptos que conforman los instrumentos impositivos internacionales.

Para concluir este estudio, el capítulo cuarto hablará que en la mayor de los Estados las normas tributarias se aplican tomando en cuenta la condición del residente, del contribuyente así como el origen de los ingresos, es decir, si los ingresos obtenidos por un residente de un Estado pueden ser gravados por el Estado en donde se originan

estos ingresos, a falta de disposición expresa en los convenios internacionales para evitar la doble tributación, por el Estado en el cual reside el sujeto pasivo.

Cuando las tasas de impuesto alcanzan los niveles que prevalecen en la actualidad, las cargas fiscales producto de la doble tributación pueden ser onerosas e interferir de manera importante en el desarrollo de la inversión y del comercio internacional. Para un contribuyente resulta muy difícil evitar los conflictos de residencia y origen por el efecto de la globalización tributaria.

Los analistas fiscales han dirigido su atención a los impuestos indirectos con el ánimo de abandonar como elemento primordial de la recaudación a los gravámenes directos, esto se debe a la importancia que esto merece y sobre todo por el impacto que estos estudios ocasionan en el ámbito de los convenios para evitar la doble tributación.

Los gravámenes, si bien en lo general deben desarrollarse en un ambiente de equidad y proporcionalidad, esta equidad y proporcionalidad juega un papel diferente al conocerse al sujeto pagador, razón por la cual la autoridad fiscal debe ser sensible por los efectos directos o indirectos que resulten de reformas fiscales a estos impuestos.

Se ha buscado que los impuestos directos al ingreso sean equitativos, proporcionales y sencillos en su aplicación y lo que se ha logrado es la crítica del sector contribuyente en el sentido de la complejidad de la norma para poder cumplir, lo alto de los gravámenes que atropellan la equidad y la proporcionalidad, al grado que los tribunales han venido señalando a través de sus resoluciones que algunos impuestos sean declarados inconstitucionales.

La globalización impositiva en nuestro país ha reflejado un constante crecimiento abarcando dentro del ámbito de sus convenios para evitar la doble tributación, la

incorporación cada vez en mayor medida, de países con los que México tiene una relación económica y comercial de importancia.

La globalización impositiva que fue iniciada por nuestra política fiscal hace ya algunos años, se ha mantenido en su dinámica abarcando cada vez más posibilidades para conformar el ingreso universal de los contribuyentes.

Es por eso que existen tres métodos para evitar la doble tributación que en el presente capítulo se detallarán con precisión.

Es importante destacar que si bien no hay una afectación a los compromisos impositivos internacionales, sí en cambio las modificaciones que sobre esta materia se plasma en nuestra nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, aclaran conceptos y procedimientos para los contribuyentes tanto nacionales como extranjeros, puedan aplicar los beneficios que se desprendan en función a las tasas reducidas que se señalan a estos instrumentos internacionales.

En cuanto al ámbito internacional en el que se contemplan los negocios y los efectos que ha provocado la globalización, ha propiciado que la manera impositiva se adecue a los momentos políticos y económicos por los que se ha atravesado en los últimos meses.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	II
CAPÍTULO I. ANTECEDENTES DE LOS MODELOS DE DOBLE TRIBUTACIÓN	1
1.1 Actividad Financiera del Estado	2
1.1.1 Criterios de Vinculación de los Impuestos	8
1.1.2 Los sujetos, el objeto, la base impositiva y la tasa en los Tratados Tributarios	13
1.2 Antecedentes de los Modelos de Doble Tributación	24
1.3 Modelo de los Estados Unidos de América del Tratado de Impuestos sobre ingresos (USA)	29
1.4 Modelo del Convenio de Impuestos sobre ingresos y sobre capital de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)	37
1.5 Ámbito juridical interno y externo en materia de instrumentos internacionales para evitar la Doble Tributación	44
1.5.1 Ley sobre la celebración de Tratados	50
1.5.2 Decreto de promulgación de la Convención de Viena	54
1.5.3 Normatividad Internacional para la interpretación de los Convenios sobre Doble Tributación celebrados por México	61
CAPÍTULO II. ANÁLISIS DEL PROCEDIMIENTO DE ACREDITAMIENTO DE IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTRANJERO CONFORME A LA POLÍTICA FISCAL MEXICANA	64
2.1 Medidas Unilaterales	65
2.2 Convenios Internacionales	68
2.3 Amortización fiscal	74
2.4 Cómo aplica la doble imposición en el marco de la OCDE	75
2.5 Situación actual al ser miembro de los Convenios de la Unión Europea	85
2.6 Situación a medio plazo al pertenecer a los Convenios de la Unión Europea	89
2.7 Alternativa a largo plazo al pertenecer a Convenios de la Unión Europea	96

CAPÍTULO III. PRINCIPIOS RECTORES DE LOS MODELOS TRIBUTARIOS	98
3.1 Principio de Ahorro	99
3.2 Principio de Fuerza de Atracción	102
3.3 Principio de Punto de Origen	105
3.4 Principio de Presencia Substancial	107
3.5 Principio de Asistencia en el Cobro	110
3.6 Principio de No Discriminación	111
3.7 Principio de Procedimiento Amistoso	113
CAPÍTULO IV. MÉTODOS DE DESGRAVACIÓN DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN	115
4.1 Método de Exención	121
4.2 Método de Crédito y Método de Deducción	124
4.3 Acreditación de los Modelos para evitar la doble tributación	133
CONCLUSIONES	136
BIBLIOGRAFÍA	143

I. ANTECEDENTES DE LOS MODELOS DE DOBLE TRIBUTACIÓN

1.1 Actividad Financiera del Estado

La actividad financiera del Estado es la función que éste desarrolla para procurarse los recursos necesarios y estar en condiciones de sufragar los gastos públicos, destinados a satisfacer las necesidades colectivas a su cargo, mediante la prestación de los servicios públicos correspondientes. Asimismo, esta actividad se desenvuelve dentro de la administración pública y tiene como finalidad la satisfacción de las necesidades colectivas.”¹

Álvaro Rodríguez Bereijo establece que “la actividad financiera es un concepto encrucijada, ya que en él convergen múltiples aspectos políticos, sociológicos, económicos, jurídicos, etc”.²

De lo expuesto anteriormente se desprende que la actividad financiera está integrada por tres etapas:

1. Obtención de ingresos, los cuales pueden provenir de la realización de actos regulados dentro del marco del derecho privado, como son aquellos que obtiene el estado cuando logra ganancias por medio de sus empresas y por el ejercicio de actividades dentro de la esfera como comerciales o por actividades realizadas dentro de la esfera del derecho público, como son los que percibe por medio de impuestos.
2. La administración y fomento de los recursos obtenidos y derivados de su actuación en cualquiera de sus dos personalidades, ya sea como ente de derecho público y como sujeto de derecho privado.

¹ Francisco Ponce Gómez y Rodolfo Ponce Castillo, Derecho Fiscal, p. 9.

² Álvaro Rodríguez Bereijo citado por Antonio Jiménez González, Lecciones de Derecho Tributario, p. 14

3. Las erogaciones necesarias para la realización de las múltiples y variadas atribuciones, actividades y finalidades, tanto propias como de la colectividad que el Estado tiene a su cargo.

Manolo Sánchez Hernández dice, en su libro “Derecho Tributario”, que las etapas que conforman la actividad financiera “no tendría la importancia y utilidad que les corresponde, si no existiera el marco jurídico que les diera vida”³, art. 74 fraccs. II y IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Sergio Francisco de la Garza señala que los aspectos de la actividad financiera son los siguientes:

- Económico. Es incuestionable que la actividad financiera posee un aspecto económico por cuanto se ocupa de la obtención o inversión de recursos económicos, necesarios para el cumplimiento de los fines del Estado.
- Político. Pugliese, citado por Sergio Francisco de la Garza, dice que la actividad financiera tiene naturaleza política, porque político es el sujeto agente, políticos son los poderes de las que éste aparece investido, políticos son también los fines del Estado para lo que se desarrolla la actividad financiera.
- Jurídico. Este aspecto es importante, ya que la actividad financiera se regula por el Derecho objetivo; por tanto el estadio del aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado comprende al Derecho Financiero.
- Sociológico. Por último la actividad financiera del Estado tiene aspectos sociológicos porque el régimen de las contribuciones y de los gastos públicos ejerce una determinada influencia sobre los grupos sociales que operan dentro del Estado.

3 Mayolo Sánchez Hernández, Derecho Tributario, p. 7

De lo expuesto anteriormente, se puede concluir, como dice Záinz de Bujanda, citado por Sergio Francisco de la Garza, que la actividad financiera del Estado “es la actividad dominada por un principio político finalista, si bien su contenido es de carácter económico. Esta última orientación es, la más correcta. Según ella, el fenómeno financiero es complejo: político, por la naturaleza del ente público que lo produce y de los fines que persigue; económico, por los medios empleados; jurídico, por la forma en que actúa y se desenvuelve”.⁴

Entonces la actividad financiera que realiza el estado con fines instrumentales, es decir no es un fin del estado, sino un medio que le permite alcanzar sus fines (de justicia distributiva, seguridad, etc., todos tendientes al bien público temporal o bien común). En estas condiciones, se encuentra a los ingresos, primer momento de la actividad financiera y cuyo principal objetivo es que el Estado adquiera los recursos que, posteriormente, mediante el gasto, le permitirán atender el cumplimiento de sus fines.

Para Catalina García Viscaino, el Estado afronta los gastos públicos con recursos provenientes de diversas fuentes: la explotación y administración de su patrimonio, el producto de sanciones pecuniarias, el crédito público, la emisión de moneda y los ingresos tributarios y considera a estas últimos como los más importantes recursos del Estado moderno,”... originando la cuestión acerca de cómo se debe distribuir su carga entre los individuos de la comunidad”.⁵

Es conveniente completar esa noción, al comentar que el Estado puede disponer del poder de imperio sobre los gobernados a fin de procurarse recursos para cubrir los gastos públicos; pero puede también proveerse de medios financieros sin emplear

⁴ Sergio Francisco De la Garza, citado por Raúl Rodríguez Lobato, Derecho Fiscal, p. 4-5

⁵ Catalina García Vizcaino, Derecho Tributario, Tomo I, p. 48

procedimientos coercitivos, por ejemplo, realizando actividades productivas en condiciones de libre competencia.

La parte de la actividad financiera que nos interesa es la tributación, la que se ocupa principalmente de dos aspectos: de cómo sufragar los servicios básicos que debe aportar el Estado (como impartir justicia, proveer defensa y seguridad, hacer respetar la ley, etc.), y de cómo financiar aquellos programas que han de eliminar los efectos colaterales de una economía de mercado como pobreza, desempleo y contaminación”.⁶

El Estado debe diseñar sus sistemas tributarios atendiendo a una serie de criterios (principios) de carácter tanto teórico como constitucional, lo que permitirá que el sistema tributarios que se aplique sea el más adecuado para el país de que se trate.

Sin embargo, al respetar las tendencias políticas y las reacciones de la población, el Estado debe evitar caer en el extremo de formas de distribución de la carga tributaria que, aun cuando se perciban como equitativas en principio, destruyan elementos de la riqueza nacional, tales como el capital; o desincentiven el esfuerzo individual, ya que las consecuencias irían contra los intereses de los propios gobernados, por lo que también es aconsejable que, en el ejercicio de su Potestad Tributaria, además de razones políticas y sociales, tenga en cuenta consideraciones de carácter económico.

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

6 B. J. Mc Cormick, Prólogo de La Teoría de la Tributación, p. 7

poder tributario “es exclusivo del Estado y éste lo ejerce, en primer lugar, a través del Poder Legislativo, pues en observancia del principio de legalidad este Poder expide las leyes que establecen los tributos y que deben contener los elementos esenciales de los mismos; en segundo lugar, a través del Poder Ejecutivo, pues éste debe aplicar la ley tributaria y proveer en la esfera administrativa para su cumplimiento y en ocasiones, cuando está facultado por la ley, debe dirimir las controversias entre la Administración y el gobernado que surgen con motivo de la aplicación de 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 el Legislativo”.⁷

Se puede observar que la potestad tributaria del Estado comprende tres funciones: la normativa, la administrativa y la jurisdiccional, para cuyo ejercicio el Estado tiene facultades de legislación, de reglamentación, de aplicación, de jurisdicción y de ejecución que ejercen los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, según la competencia que les confieren las leyes. La actividad financiera del Estado es la función que éste desarrolla para procurarse los recursos necesarios y estar en condiciones de sufragar los gastos públicos, destinados a satisfacer las necesidades colectivas a su cargo, mediante la prestación de los servicios públicos correspondientes. Asimismo, esta actividad se desenvuelve dentro de la administración pública y tiene como finalidad la satisfacción de las necesidades colectivas.⁸ Por otro lado Álvaro Rodríguez Bereijo establece que “la actividad financiera es un concepto encrucijada, ya que en él convergen múltiples aspectos políticos, sociológicos, económicos, jurídicos, etc”.⁹

⁷ Ratil Rodríguez Lobato, *Derecho Fiscal*, p. 6-7

⁸ Francisco Ponce Gómez y Rodolfo Ponce Castillo, *Op. Cit.*, pág. 9.

⁹ Alvaro Rodríguez Bereijo, citado por Antonio Jiménez González, *Op. Cit.*, pág. 14

De lo expuesto anteriormente se desprende que la actividad financiera está integrada por tres etapas:

1. Obtención de ingresos, los cuales pueden provenir de la realización de actos regulados dentro del marco del derecho privado, como son aquellos que obtiene el estado cuando logra ganancias por medio de sus empresas y por el ejercicio de actividades dentro de la esfera como comerciales o por actividades realizadas dentro de la esfera del derecho público, como son los que percibe por medio de impuestos.
2. La administración y fomento de los recursos obtenidos y derivados de su actuación en cualquiera de sus dos personalidades, ya sea como ente de derecho público y como sujeto de derecho privado.
3. Las erogaciones necesarias para la realización de las múltiples y variadas atribuciones, actividades y finalidades, tanto propias como de la colectividad que el Estado tiene a su cargo.

Mayolo Sánchez Hernández dice, que las etapas que conforman la actividad financiera “no tendría la importancia y utilidad que les corresponde, si no existiera el marco jurídico que les diera vida”¹⁰, art. 74 fraccs. II y IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Sergio Francisco de la Garza señala que los aspectos de la actividad financiera son los siguientes:

- Económico. Es incuestionable que la actividad financiera posee un aspecto económico por cuanto se ocupa de la obtención o inversión de recursos económicos, necesarios para el cumplimiento de los fines del Estado.
- Político. Pugliese, citado por Sergio Francisco de la Garza, dice que la actividad financiera tiene naturaleza política, porque político es el sujeto agente, políticos son

10 Mayolo Sánchez Hernández, Op. Cit., p. 7

los poderes de las que éste aparece investido, políticos son también los fines del Estado para lo que se desarrolla la actividad financiera.

- Jurídico. Este aspecto es importante, ya que la actividad financiera se regula por el Derecho objetivo; por tanto el estadio del aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado comprende al Derecho Financiero.
- Sociológico. Por último la actividad financiera del Estado tiene aspectos sociológicos porque el régimen de las contribuciones y de los gastos públicos ejerce una determinada influencia sobre los grupos sociales que operan dentro del Estado.

1.1.1 Criterios de vinculación de los Impuestos.

El Estado, en razón de su soberanía y en ejercicio de su potestad tributaria, tiene plena libertad para adoptar el criterio que estime más idóneo para establecer y exigir de los particulares los tributos, según su organización jurídica, su sentido de justicia y sus necesidades financieras. Llámese criterio de vinculación al señalamiento por la ley de cómo, cuándo, dónde y por qué surge el nexo entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación.

Nos dice Flores Zavala que si el Estado grava a las personas teniendo en cuenta su situación económica general, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de las rentas o de sus bienes, se le llama sujeción personal y si el Estado grava a las personas teniendo en cuenta las rentas creadas y los bienes situados en su territorio y no las cualidades de las personas que los perciben o poseen, se llama sujeción real. En el primer caso se trata de los criterios subjetivos de vinculación, como son la nacionalidad y el domicilio y la residencia. En el segundo caso se trata de los criterios objetivos, como son la fuente de riqueza y el establecimiento permanente.

Conforme al criterio de nacionalidad, o sea, el vínculo jurídico y político que une a la persona con el Estado, los nacionales de un país están obligados a contribuir para

los gastos públicos de ese país, independientemente de dónde tengan su domicilio, su residencia fiscal o cual sea el lugar de origen de sus ingresos o dónde estén ubicados sus bienes.

Conforme al criterio de domicilio, están obligados al pago de tributos en un país las personas que en él tienen su domicilio y corresponde a la legislación interna de cada país definir este concepto. En México, el artículo 29 del Código Civil para el Distrito Federal en Materia común y para toda la República en Materia Federal establece que “el domicilio de una persona física es el lugar donde reside con el propósito de establecerse en él; a falta de éste, el lugar en que tiene el principal asiento de sus negocios; y a falta de uno y otro, el lugar en que se halle.”¹¹ El artículo 30 de este ordenamiento dispone que “se presume el propósito de establecerse en un lugar cuando se reside por más de 6 meses en él.”¹² Para las personas morales, el artículo 33 del Código Civil mencionado dispone que éstas tienen su domicilio en el lugar en que se halle establecida su administración.”¹³

El artículo 31 del Código Civil en cita establece que “el domicilio legal de una persona es el lugar donde la ley le fija su residencia para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, aunque de hecho no esté allí presente.”¹⁴ Este concepto es interesante en materia fiscal, cuya finalidad es, precisamente, fijar el lugar donde el contribuyente podrá ejercitar sus derechos y deberá cumplir sus obligaciones. El artículo 10 del Código Fiscal de la Federación prevee que se considera domicilio fiscal:

a) Tratándose de personas físicas:

1. Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.

¹¹ Código Civil para el Distrito Federal, <http://www.paot.org.mx/centro/codigos/df/pdf/cdfn-pdf>, art. 29

¹² Ibid., art. 30

¹³ Ibid., art. 33

¹⁴ Ibid. 31

2. Cuando no realicen las actividades señaladas en el punto anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades.
3. En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

b) En el caso de personas morales:

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

Conforme al criterio de residencia, las personas están obligadas al pago de tributos en un país por su sola estancia en él, por lo tanto, se prescinde aquí de consideraciones subjetivas y basta la comprobación de la situación de hecho, completamente objetiva, de la estancia para atribuir la residencia. Para efectos fiscales, el artículo 9º del Código Fiscal de la Federación dispone que 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.

Concluye este precepto estableciendo que salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas o morales de nacionalidad mexicana son residentes en territorio nacional.

Resulta interesante observar la gran similitud de conceptos que hay entre domicilio, según el Derecho Civil y residencia, según el Derecho Fiscal, sin embargo la diferencia esencial consiste en que para atribuir el domicilio debe atenderse al aspecto subjetivo del propósito de la persona de establecerse en el lugar y para atribuir la residencia sólo interesa el aspecto objetivo de la estancia en el país durante el tiempo previsto por la ley fiscal y se prescinde del aspecto subjetivo.

Conforme al criterio de la fuente de riqueza, las personas están obligadas al pago de tributos en un país si en él se origina el ingreso gravado o en él se encuentran los bienes afectos al tributo, sin importar su nacionalidad, domicilio o residencia. En el primer caso podemos encontrar dos variantes, pues se ha considerado que la fuente de riqueza puede estar en el lugar en donde se realiza el acto del que derivará el ingreso gravado, o bien, en el lugar en donde se producen los efectos jurídicos del acto mencionado; por ejemplo: el lugar en donde se celebra el contrato de compraventa, o el

lugar en donde se paga el precio, o el lugar en donde se entrega la mercancía. El artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone que están obligados al pago del impuesto los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, estos ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento¹⁵

Conforme al criterio de establecimiento permanente, están obligadas al pago de tributos en un país las personas que sin tener domicilio o residencia en ese país, tengan en él un lugar de negocios en el que se realicen actividades gravadas, respecto de los ingresos atribuibles al establecimiento. Para este criterio, a diferencia del anterior, no interesa el origen del ingreso, sino si es o no atribuible al establecimiento permanente.

En México, los artículos 1º, fracción II; 2º; 3º y 4º de la Ley del Impuesto sobre la Renta se refieren a este criterio de vinculación al prever que están obligadas al pago del tributo las personas físicas y morales residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento; que se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales, entre los cuales se encuentran las sucursales, las agencias, las oficinas, las fábricas, los talleres, las instalaciones, las minas, las canteras o cualquier lugar de explotación o extracción de recursos naturales.

También se considera que existe establecimiento permanente, aun cuando no haya lugar de negocios en territorio nacional, si un residente en el extranjero actúa en el país a través de una persona física o moral que tenga y ejerza poderes para celebrar contratos a nombre del residente en el extranjero, tendientes a la realización de las

¹⁵ Ley del Impuesto sobre la Renta, Fisco Agenda 2004, art. 6, p. 5

actividades empresariales de éste en el país que no sean de las mencionadas en el artículo 3º, donde, por excepción se prevén actos que no actualizan la hipótesis de establecimiento permanente, o que tenga existencias de bienes o mercancías con las que efectúe entregas por cuenta del residentes en el extranjero, respecto de todas las actividades que dicha persona realice para el residente en el extranjero.

Son ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los provenientes de la actividad empresarial que desarrolle, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en territorio nacional, efectuadas por la oficina central de la sociedad, por otro establecimiento de ésta o directamente por la persona física residente en el extranjero, según sea el caso.

1.1.2 Los Sujetos, el objeto, la base impositiva y la tasa en los tratados tributarios.

Concepto de Impuesto:

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2º fracción I define que “impuesto son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas a las señaladas en las fracciones II, III y IV”¹⁶ de ese mismo artículo (aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, respectivamente).

Se considera que el impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato.

¹⁶ Código Fiscal de la Federación, art. 15, p.13

Los elementos del impuesto son:

A) Los Sujetos: Por lo que corresponde a los sujetos en materia fiscal internacional y al igual que en materia interna y tomando en cuenta su actuación a través de la relación jurídica tributaria, estos sujetos se clasifican en activos y en pasivos.

A.1. Sujeto Activo: En México, constitucionalmente, el único sujeto activo de la obligación fiscal es el Estado, ya que el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política del país, al establecer la obligación de contribuir para los gastos públicos, únicamente menciona a la Federación, los Estados y Municipios.

Son sujetos activos en la relación jurídica impositiva, los Estados en que el convenio de naturaleza fiscal intervienen, o sea, son aquellos países que aceptan a través de un tratado tributario y en base a un acuerdo de voluntades de carácter contractual, establecer los lineamientos que permitan determinar y mantener tasas de retención que sean semejantes o en su caso, disposiciones que liberan a los ingresos generados en un Estado contratante del cumplimiento fiscal a través de efectuar la retención del gravamen.

Los sujetos activos por lo tanto son las autoridades fiscales de cada uno de los países que convinieron en el acto para evitar la doble tributación y estas autoridades las debemos calificar como activas.

A.2. Sujeto Pasivo: En México sólo las personas, físicas o morales, pueden ser sujeto pasivo de la obligación fiscal, pues solamente ellas están previstas como contribuyentes, tanto por el Código Fiscal de la Federación, cuyo artículo 1º dispone que “las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, como por las leyes específicas que establecen cada uno de los tributos.”¹⁷

¹⁷ Ibid., art. 1, p.1

Que tan criticable es la falta de definición del sujeto pasivo, tanto cuando es titular de la deuda como cuando es responsable del pago, o sea cuando es deudor directo y cuando es deudor indirecto, como criticable es que el Código Fiscal de la Federación indique que toda responsabilidad del pago es solidaria, pues ello significa ignorar que el origen de la responsabilidad no es siempre el mismo, circunstancias que se puede apreciar de la sola lectura de los casos listados en el artículo 26 del código citado.

Dentro del carácter de sujetos activos, las autoridades fiscales que por su actuación se califican de pasivas, ya que no participan en forma directa en el convenio tributario, más sin embargo durante el desarrollo de una operación extraterritorial se ven involucradas y pretenden por este motivo obtener el beneficio de la recaudación.

“Las autoridades fiscales pasivas en base a los convenios tributarios no tienen derecho a participar en la recaudación, sin embargo no por esto se deben ignorar, ya que a través del principio de observancia obligatoria de sus normas fiscales territoriales, pueden provocar a través del proceso de retención, una recaudación que genere el supuesto de la doble tributación mismo que no podrá ser eliminado a través del convenio celebrado por los Estados que efectivamente participan y en los que sus residentes son contribuyentes.”¹⁸

De manera individual cada país deben prever normas internas que sin distinción de la autoridad fiscal que lleve a cabo el acto de la retención, permitan un procedimiento de acreditamiento que no afecte a su residente con un encarecimiento fiscal al pagar más de una vez un impuesto por el mismo ingreso.

¹⁸ Herbert Bettinger Barrios, Estudio práctico sobre los Convenios Impositivos para evitar la Doble Tributación, p. 134

Los sujetos pasivos ante los convenios para evitar la doble tributación, es posible señalar que son aquellos que detentan la característica de residentes en los Estados contratantes.

Los sujetos pasivos residentes, podrán ser tanto personas físicas como personas jurídicas y al detentar esta característica, se verán beneficiados en sus actuaciones en el Estado en que obtienen un ingreso, siempre y cuando sean a su vez considerados residentes del extranjero.

Los beneficios de un convenio de doble tributación, se obtienen en el país donde los sujetos pasivos tienen la característica de residentes del extranjero y demuestren dicha residencia en el país con el cual se ha celebrado este convenio, ya que en el Estado en el que tienen su residencia fiscal se aplicará la ley doméstica.

En términos generales y para los efectos de los convenios tributarios se consideran como residentes “a cualquier persona que, bajo las leyes del Estado, está sujeta a impuestos en virtud de su domicilio, residencia, sede de operación o cualquier otro criterio de carácter similar. No obstante, este término no incluye a cualquier persona que esté sujeta a impuestos en el otro Estado con respecto únicamente a ingresos obtenidos de fuentes establecidas en dicho Estado o de capital situado en el mismo.”¹⁹

Los sujetos pasivos deberán acreditar su residencia fiscal en el Estado en el que se les considera como extranjeros y tan es así, que el Código Fiscal de la Federación en México, señala que: Los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación sólo serán aplicables cuando el contribuyente acredite que es residente en el país de que se trata y cumplan con las disposiciones del propio tratado.

¹⁹ Ibid., p. 135

Por otro lado, la resolución que establece reglas de carácter general aplicables a los impuestos y derechos federales en este sentido, hace referencia a los lineamientos que se deben seguir para obtener una constancia de residencia o en su caso una certificación de residencia. En caso de requerir una constancia de residencia a su vez señala: "Las personas residentes en México, de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, podrán acreditar su residencia fiscal para los efectos de solicitar que les sean aplicados los tratados internacionales celebrados por México, mediante la constancia que previa solicitud por escrito emita la autoridad mexicana, en la cual certificará que dicha persona presentó la declaración anual del ejercicio inmediato anterior conforme al régimen establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta para los residentes en México."²⁰

Los contribuyentes que en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no hayan estado obligados a presentar la declaración anual a que se refiere el párrafo anterior, podrán solicitar la expedición de la constancia antes mencionada, siempre que acompañen copia de su inscripción y de los avisos correspondientes que hayan presentado para efectos del Registro Federal de Contribuyentes y, en su caso, copia de la declaración del último ejercicio por el que hubiera presentado conforme al régimen que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta para los residentes en México.

La solicitud para obtener la constancia de residencia deberá presentarse ante la autoridad competente (Administración de Recaudación) y utilizando la forma oficial.

Se puede considerar que los únicos que podrán beneficiarse de los lineamientos establecidos en los convenios tributarios, son aquellos sujetos pasivos que puedan demostrar que son residentes de uno de los Estados contratantes. Sin embargo, éste no es una limitante, ya que sin detentar esta característica los establecimientos

²⁰ Código Fiscal de la Federación, Op. Cit., art. 4-A, p. 3

permanentes a su vez también se podrán beneficiar con los principios que se desprenden de los convenios.

De acuerdo a nuestra legislación, se considera como establecimiento permanente a cualquier lugar de negocio en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales. Se entenderá como establecimiento permanente entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de explotación o extracción de recursos naturales.

También se otorga el tratamiento de establecimiento permanente a las bases fijas en el país de residentes en el extranjero, a través de las cuales se presten servicios personales independientes; asimismo esta característica se le otorga al residente en el extranjero que actúe en el país a través de una persona física, moral o base fija en relación con todas las actividades que se lleven a cabo para el residente en el extranjero, aun cuando no se tenga en territorio nacional un lugar de negocios o un lugar para la prestación de servicios, si dicha persona ejerce poderes para celebrar contratos a nombre del residente en el extranjero tendientes a la realización de actividades de éste en el país que no sean consideradas de aquellas que se encuentran excluidas.

Por lo anterior, tanto los sujetos pasivos que demuestren su residencia fiscal en alguno de los Estados contratantes, como los establecimientos permanentes y bases fijas tendrán el derecho de que se les otorguen los beneficios que se desprenden del convenio que sobre doble tributación ambas naciones han aceptado.

Es importante aclarar la diferencia conceptual que prevalece entre sujeto pasivo por residencia en el extranjero y establecimiento permanente que adquiere la característica de sujeto pasivo en cualquier Estado contratante.

Por sujeto pasivo residente del extranjero debemos considerar únicamente a las personas físicas y a los entes jurídicos que demuestren que son contribuyentes de alguno de los Estados contratantes o sea, están dados de alta en los padrones fiscales y prestan sus declaraciones o informes sobre los ingresos que generan y los gastos o deducciones que efectúan. Esta característica los distingue como residentes del países donde cumplen en términos tributarios y al llevar a cabo operaciones en otro país que ha celebrado convenio de doble imposición, reciben el calificativo de residentes del extranjero y tendrán derecho a los beneficios del convenio celebrado, en caso contrario, deberán pagar el gravamen de acuerdo a la ley fiscal que rija en el lugar donde se obtuvo el ingreso.

El establecimiento permanente también puede ser considerado un lugar fijo de negocios por medio del cual, un sujeto pasivo considerado residente del extranjero realiza toda o parte de su actividad empresarial.

En la práctica la consideración de establecimiento permanente por contar con un lugar fijo dentro de un territorio determinado, no representa para la autoridad fiscal, un obstáculo para ejercer sus facultades. Sin embargo y en relación a las facultades de comprobación, la autoridad fiscal tiene experiencias negativas para determinar obligaciones fiscales cuando por medio de uno o varios actos de carácter empresarial, debe determinar y sustentar que estos actos se consideran como llevados a cabo por un establecimiento permanente de un sujeto pasivo del extranjero y ubicándose en consecuencia como un contribuyente al que se le debe aplicar la ley interna.

Finalmente cabe señalar que el término, establecimiento permanente, se emplea tanto para actos empresariales llevados a cabo en un lugar fijo de negocios, como por actos que generan un ingreso sin la presencia física de residente en el extranjero dentro del territorio de otro Estado.

B) El objeto: El objeto en los convenios tributarios se debe dividir en tres grandes aspectos y conforme al orden de importancia que cada uno de ellos merece:

1. Control sobre el ingreso universal.
2. Equilibrio de las tasas impositivas de retención.
3. Equidad tributaria.

El principal objeto que se persigue en la celebración de un convenio tributario, es precisamente como se indica en el primer numeral, contar con elementos técnicos o procedimientos que permitan un control sobre el ingreso universal y no como la generalidad piensa para evitar la doble tributación. Este control es de carácter fiscal y sobre las operaciones que llevan a cabo los residentes de los Estados que en el convenio intervienen.

En los sistemas fiscales donde la política de acumulación de ingresos se basa en la generación universal que obtengan los sujetos pasivos residentes en su territorio, es prácticamente imposible lograr un control o simplemente contar con elementos que permitan detectar ingresos fuera de su país, si éstos a su vez no son manifestados por los contribuyentes.

Al no manifestarse los ingresos generados en otros países las autoridades hacendarias se tendrían que limitar a que el contribuyente efectuara gastos superiores a los ingresos reportados y configurar a través de signos externos de riqueza un crédito fiscal. Sin embargo, si quien genera el ingreso no lo gasta en donde tiene su residencia, las autoridades se limitan en cuanto a sus facultades, en virtud de no contar con la posibilidad de obtener información sobre el comportamiento que lleva a cabo el contribuyente fuera de su territorio.

Con el fin de lograr y mantener un control impositivo sobre el ingreso universal, las autoridades fiscales de diversos países a través de sus propias estructuras legales se han encaminado a celebrar tratados que eviten la doble tributación. En base a estos convenios los Estados contratantes además de obligarse en actos estrictamente fiscales, se obligan también a intercambiar información sobre el comportamiento que respectivamente realizan los residentes de los Estados contratantes.

Por lo regular antes de celebrar un convenio tributario se llevan a cabo acuerdos bilaterales que permitan el intercambio de información fiscal, lo que a su vez logra fuerte la negociación del tratado sobre doble tributación, un control sobre el ingreso universal.

A través del convenio de doble tributación es posible configurar el ingreso universal, así como contar con elementos o soportes de carácter legal que impidan que el contribuyente deje de cumplir con sus obligaciones fiscales dentro de su territorio.

En cuanto al segundo numeral, es también objeto del convenio tributario equilibrar las tasas de retención por los ingresos generados en uno de los países contratantes y por lo tanto, eliminar las consecuencias económicas que pudieran afectar la decisión para celebrar un negocio de un Estado determinado.

Por equilibrio de tasa de retención, debemos entender que “tanto un Estado como el otro Estado contratante llegan al acuerdo de señalar un porcentaje o un monto determinado de retención que en igualdad de circunstancias se aplique en ambos Estados, eliminando la discrecionalidad que cada uno tenga en base a su legislación doméstica para que dentro de sus límites, no se establezca una tasa superior o inferior en comparación a la que señala en su marco de actuación el otro Estado contratante.”²¹

²¹ Herbert Bettinger Barrios, Op. Cit., p. 140.

El tercer numeral se encamina a configurar la equidad impositiva bajo un esquema de ingreso universal y misma que a través de diversos actos trata de eliminar o atenuar la doble tributación. Cabe establecer que la doble tributación se presenta cuando un sujeto pasivo residente de un Estado contratante, paga más de una vez un impuesto por la generación de un ingreso.

El efecto de la doble tributación por lo tanto se presenta cuando se dan los supuestos del párrafo anterior, en caso de faltar alguno de ellos, no estaremos en presencia del efecto de la doble tributación, sino del encarecimiento fiscal en la realización de una operación determinada.

Por lo anterior se deben presentar los siguientes supuestos para estar frente a un efecto de doble tributación:

- a) Que sea el mismo sujeto pasivo.
- b) Que sea por la misma generación o fuente del ingreso.
- c) Que se pague el mismo impuesto más de dos veces.

C) La base impositiva: Los convenios tributarios hacen referencia en forma única a los ingresos que en base al acuerdo celebrado entre los Estados contratantes se clasifican de la siguiente manera:

Son ingresos tutelados, aquéllos a los que el convenio tributario se refiere en una forma precisa e individual, ya sea en el sentido de permitir al Estado contratante que aplique una tasa de retención por los ingresos generados por el residente en el extranjero o no efectuar retención alguna.

Los ingresos tutelados que contemplan una tasa serán desarrollados en el siguiente apartado y en éste solamente se señalan que en el caso de los artículos que hacen referencia a los ingresos tutelados sin reflejar una tasa, la pretensión se

encamina a establecer cual de los Estados contratantes tiene derecho a la recaudación y por lo tanto el otro Estado contratante tendrá la obligación de otorgar un crédito por el impuesto pagado por el residente extranjero.

Por lo que corresponde a los ingresos no tutelados, tenemos que son aquellos que no se encuentran contemplados en una forma precisa e individual en los artículos del convenio. Estos ingresos tienen una referencia genérica en el apartado que corresponde a *otras rentas*.

Como otras rentas debemos considerar aquellos ingresos que obtiene un residente de un Estado contratante, y que no son identificados en forma individual en los artículos del convenio y que son generados en el otro Estado contratante, sujetos a imposición en este otro Estado.

En el caso de *otras rentas*, se deja en libertad al Estado contratante para gravar los ingresos que obtiene el residente del extranjero de acuerdo a su ley doméstica, sin tener la obligación de otorgar un trato preferencial diferente de aquel que le corresponde al residente en su extensión territorial.

D) Tasa: En la estructura de los convenios tributarios, sólo en algunos de sus artículos se establecen tasas de retención por los ingresos generados. Estas tasas por lo regular se expresan a través de un porcentaje que se aplica sobre el importe bruto de beneficio económico generado en el Estado contratante y en el cual quien lo obtiene se considera como residente del extranjero.

Los porcentajes de las tasas podrán aumentar o disminuir en el transcurso del tiempo, lo que deberá estar previsto al momento de la firma del convenio tributario. En la mayoría de los acuerdos entre Estados contratantes, las tasas de retención en el transcurso del tiempo tienden a disminuirse con el fin de abatir la carga fiscal extranjera

y aplicar cada vez más las disposiciones legales del país donde el sujeto pasivo tiene su residencia para efectos impositivos.

La tasa de retención se aplica tanto a los sujetos que demuestran su residencia en el extranjero, como a las operaciones o entes que son considerados establecimientos permanentes o bases fijas.

Por otro lado, cuando los artículos que hacen referencia a los ingresos tutelados no señalan una tasa de retención, como es el caso de aquellos que se refieren a rentas inmobiliarias, ganancias de capital, trabajos dependientes, trabajos independientes, entre otros, se debe aplicar la tasa que se señala en la Ley interna de cada país participante en el convenio tributario. Esta tasa interna contemplada en la legislación de cada uno de los Estados contratantes, deberá aplicarse y el monto que resulte por concepto de retención, será objeto de recuperación en el otro Estado.

La tasa interna contemplada en la legislación se podrá disminuir o en su caso eliminar, siempre que la autoridad fiscal del Estado donde se haya generado el ingreso lo permita a través de emitir notas técnicas, que señalen dicha disminución o eliminación.

1.2 Antecedentes de los Modelos de Doble Tributación

Los modelos de doble tributación "son acuerdos fiscales entre países desarrollados y en vías de serlo, producto de los continuos esfuerzos internacionales orientados a eliminar el efecto de gravar más de una vez, un mismo ingreso."²² Estos trabajos se iniciaron por la Sociedad de las Naciones, proseguidos por la Organización de Cooperación Económica Europea hoy llamada Organización para la Cooperación y el Desarrollo

²² Ibid., p. 75

Económico (OCDE), en foros regionales, así como en la Organización de las Naciones Unidas y se ha formulado una serie de modelos o de proyectos de modelos de convenios fiscales bilaterales.

En 1921, la Sociedad de las Naciones, por conducto de su Comité Financiero, en respuesta a la necesidad planteada en la Conferencia Financiera Internacional de Bruselas de 1920, para que se adoptaran medidas encaminadas a eliminar la doble tributación, confió a un grupo de cuatro expertos (Estados Unidos de América, Italia, Países Bajos y Reino Unido), la tarea de preparar un estudio de los aspectos económicos de la doble tributación internacional.

"El Comité Financiero de la Sociedad en 1922 formó un grupo de siete funcionarios fiscales (Bélgica, Checoslovaquia, Francia, Italia, Países Bajos, el Reino Unido y Suiza) para estudiar los aspectos administrativos y prácticos de la doble tributación y de la evasión de impuestos a nivel internacional. En 1925 el grupo fue reestructurado y se le sumaron expertos de Alemania, Argentina, Japón, Polonia y Venezuela. En 1927 se unió al grupo por primera vez un funcionario de Estados Unidos de América. En los períodos de sesiones celebrados en 1923 a 1927, el grupo elaboró Convenios bilaterales para evitar la doble tributación en materia especial de impuestos directos, en relación con los impuestos sobre la renta y la propiedad; un convenio bilateral para evitar la doble tributación sobre los derechos sucesorios; un convenio bilateral de asistencia administrativa en cuestiones fiscales y un convenio bilateral de asistencia judicial en la recaudación de impuestos."²³

Siguiendo las recomendaciones de la Reunión General de Expertos Gubernamentales, el Consejo de la Sociedad de las Naciones en 1929 designó un Comité Fiscal permanente. Este Comité dedicó una atención considerable al problema

²³ Ibid., pp. 75-76.

de formular, con fines fiscales, normas para la imputación de los ingresos comerciales de las empresas que operaban en varios países. En el marco de esas actividades se elaboró un proyecto de convenio para la distribución de las rentas de las empresas entre los Estados involucrados en la tributación, primero en reuniones de un subcomité, celebradas en Nueva York y en Washington, bajo los auspicios de la sección americana de la Cámara de Comercio Internacional, y posteriormente en una reunión plenaria del Comité Fiscal, en junio de 1933.

El Comité Fiscal en 1940 convocó a un subcomité en los Países Bajos, para examinar los avances obtenidos en relación con los acuerdos fiscales a los que se llegó en la reunión de Ginebra llevada a cabo en 1929 y en el que participaron 27 países. Los resultados de sus trabajos se examinaron en una Conferencia Tributaria Regional efectuada en junio de 1940 en México, D. F., ésta reanudó labores en julio de 1943 en el mismo país asistiendo representantes de Argentina, Bolivia, Canadá, Colombia, Chile, Ecuador, Estados Unidos de América, México, Perú, Uruguay y Venezuela. La segunda Conferencia Tributaria Regional aprobó un modelo de convenio bilateral para evitar la doble tributación sobre la renta y su protocolo, así como un modelo de convenio bilateral para evitar la doble tributación de sucesiones y su protocolo y además, un modelo de convenio bilateral para el establecimiento de una ayuda recíproca en materia de aplicación y cobranza de los impuestos directos y su protocolo.

El Consejo Económico y Social de la Organización de las Naciones Unidas el 1º de octubre de 1946 formó una Comisión Fiscal, a la que se pidió *emprender estudios y asesorar al Consejo en el campo de la hacienda pública, especialmente en sus aspectos jurídicos, administrativos y técnicos*. En 1954 la Comisión Fiscal y su Comité de Relaciones Fiscales internacionales dejaron de actuar y la función para el estudio de la doble tributación internacional se desplazó hacia la Organización de Cooperación Económica Europea (OCEE).

El consejo de la OCEE adoptó su primera recomendación sobre la doble tributación el 25 de febrero de 1955, esa recomendación se tradujo en el establecimiento del Comité Fiscal de la OCEE en marzo de 1956. La OCEE se convirtió en Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), en septiembre de 1961.

La OCDE, reconociendo que el esfuerzo por eliminar la doble tributación entre países miembros debía ir más allá de la esfera de los impuestos periódicos sobre la renta y el capital, solicitó en 1963 al Comité Fiscal elaborar un proyecto de convención que plasmara lineamientos uniformes para resolver los problemas de doble tributación en materia de patrimonios y herencias, mismo que se dio a conocer en 1966.

Por otro lado, a nivel regional también se han llevado a cabo esfuerzos para evitar la doble tributación a través del Grupo de Expertos de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC), el cual aprobó en 1976 criterios para evitar la doble tributación entre los países miembros y aquellos no pertenecientes a la región. A nivel subregional la comisión del Acuerdo de Cartagena aprobó en noviembre de 1971 una convención de modelo para evitar la doble tributación entre los países miembros y otros no pertenecientes a la subregión andina y la convención para evitar la doble tributación dentro del Grupo Andino.

Los modelos de doble tributación conforme a la experiencia lograda producto de su aplicación, se han adecuando a los sistemas impositivos de los países que los utilizan para formular sus acuerdos tributarios bilaterales, siendo la base para éstos el convenio de las Naciones Unidas publicado en 1980 y el de la OCDE de 1977, mismo que ha sido revisado constantemente y su última actualización fue hecha el 28 de enero de 2003.

Los modelos sobre doble tributación son un instrumento importante en los sistemas fiscales, que consideran dentro de su configuración de ingresos, aquellos que se obtienen en forma universal. Estos modelos se desarrollan acorde con el crecimiento de las corrientes de inversión de los países desarrollados y de aquellos que no cuentan con una economía similar y buscan la prevención o eliminación de la doble tributación internacional", es decir, la aplicación de impuestos análogos de dos o más Estados a un mismo contribuyente y con respecto a una misma base, cuyos efectos son nocivos para los intercambios de bienes y servicios y para el movimiento de capitales para el desarrollo de las inversiones internacionales y la circulación de personas.

Los convenios fiscales, incluyen la plena protección de los contribuyentes contra la doble tributación y la prevención del efecto disuasivo que puede tener la tributación, en la libre circulación del comercio y de las inversiones internacionales y la transmisión de tecnología. Los convenios, tienen también por objeto impedir la discriminación entre los contribuyentes en la esfera internacional y ofrecer un elemento razonable de seguridad jurídica y fiscal, como marco en el que puedan realizarse las operaciones internacionales. Sobre esas bases, los acuerdos fiscales deben contribuir a la equidad tributaria y mejorar la cooperación entre las autoridades fiscales en el desempeño de sus funciones.

Como podemos ver se han hecho grandes esfuerzos para eliminar la doble tributación a través de medidas unilaterales de desgravación y, sobre todo, mediante convenios fiscales bilaterales, que se han convertido desde 1960, en un elemento destacado de las relaciones económicas entre los países.

Los modelos de convenios de doble tributación de uso generalizado, son en primer lugar, el de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y en segundo lugar, el de los Estados Unidos de América (USA).

Estados Unidos de América en lo individual, participó en forma activa en la estructura tanto del modelo de las Naciones Unidas, como en el desarrollo a través de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), sin embargo, con el fin de armonizar su sistema impositivo doméstico con los lineamientos de ingreso universal, tomó la postura de elaborar su propio modelo para evitar la doble tributación, mismo que quedó concluido en 1977, siendo revisado en 1981.

Los dos primeros modelos fueron traducidos del idioma inglés, bajo una interpretación de acuerdo con la experiencia propia.

1.3 Modelo de los Estados Unidos de América del Tratado de Impuestos sobre Ingresos (USA)

"Alcance General:

1. Este convenio se aplicará a las personas que sean residentes de uno o ambos de los Estados contratantes, excepto se disponga de otros modo en el propio convenio.
2. El convenio no restringirá de manera alguna cualquier exclusión, exención, deducción, crédito u otra compensación que sea acordada en este momento o en el futuro:
 - a) Por las leyes de cualquiera de los Estados contratantes; o
 - b) Por cualquier otro acuerdo celebrado entre los Estados contratantes.
3. Un Estado contratante puede gravar a sus residentes de acuerdo a lo establecido en el apartado de residencia, y en virtud de su nacionalidad puede gravar a sus ciudadanos como si el convenio no hubiese entrado en vigor. Para este propósito, el término *ciudadano* incluirá a exciudadanos cuya pérdida de la nacionalidad haya tenido como uno de sus propósitos principales evitar la aplicación del impuesto sobre ingresos, aunque solamente por un período de 10 años después de tal pérdida.

Impuestos incluidos:

1. Los impuestos existentes a los cuales se aplicará este convenio son:

En los Estados Unidos: los impuestos federales sobre ingresos aplicados por el Código de Ingresos Internos (pero excluyendo los impuestos sobre ganancias acumuladas, los impuestos sobre compañías tenedoras de acciones personales de otras compañías e impuestos para la seguridad social), y los impuestos indirectos aplicados sobre primas de seguros pagadas a aseguradores extranjeros y con respecto a fundaciones privadas. No obstante, el convenio se aplicará a los impuestos indirectos aplicados sobre primas de seguros pagadas a aseguradores extranjeros únicamente en el grado en que los riesgos cubiertos por tales primas no se reaseguren con una persona que no tenga derecho a los beneficios de éste o cualquier otro convenio aplicable a estos impuestos.

2. El convenio se aplicará también a cualesquiera otros impuestos idénticos o sustancialmente similares aplicados después de la fecha de firma del convenio, en adición a o en sustitución de los impuestos existentes. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se notificarán entre sí sobre cualesquiera cambios significativos que se hayan realizado en sus respectivas leyes fiscales y sobre cualquier material oficial publicado relacionado con la aplicación del convenio, incluyendo explicaciones, regulaciones, reglamentos y decisiones judiciales.

Residencia:

1. Para propósitos de este convenio, el término *residente de un Estado contratante* significa cualquier persona que, bajo las leyes de tal Estado, esté sujeta a impuestos en virtud de su domicilio, residencia, nacionalidad, sede de operación, sede de constitución o cualquier otro criterio de carácter similar, considerando, no obstante, que:

- a) Este término no incluye a cualquier persona que esté sujeta a impuestos en tal Estado con respecto únicamente a ingresos obtenidos de fuentes establecidas en dicho Estado o de capital situado en el mismo, y
 - b) En el caso de ingresos obtenidos por o pagados por una sociedad, una sucesión o un fideicomiso, este término se aplica solo en el grado en que los ingresos obtenidos por tal sociedad, sucesión o fideicomiso estén sujetos a impuestos en ese Estado como ingresos de un residente, ya sea que estén en su poder o en poder de sus socios o beneficiarios.
2. Cuando por virtud de las disposiciones del párrafo 1 algún individuo sea residente de ambos Estados contratantes, su condición se determinará de la siguiente manera:
- a) Se considerará como residente del Estado en el que tenga residencia permanente disponible; si tiene residencia permanente disponible en ambos Estados, se considerará como residente del Estado en el que sus relaciones personales y económicas sean más cercanas (centro de intereses vitales);
 - b) Si no es posible determinar el Estado en el que dicho individuo tiene su centro de intereses vitales, o si no tiene residencia permanente disponible en ninguno de los Estados, se considerará como residente del Estado en el que el individuo tenga alojamiento habitual;
 - c) Si el individuo tiene alojamiento habitual en ambos Estados o no lo tiene en ninguno de los Estados, se considerará como residente del Estado del cual el individuo tenga la nacionalidad;
 - d) Si el individuo tiene la nacionalidad de ambos Estados o no la tiene de ninguno de los Estados, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán la cuestión de común acuerdo.
3. Cuando por virtud de las disposiciones del párrafo 1 una compañía sea residente de ambos Estados contratantes, si está constituida de acuerdo con las leyes de un

Estado contratante o de una subdivisión política de tal Estado, se considerará como residente de ese Estado.

3. Cuando por virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona, que no sea un individuo o una compañía, sea residente de ambos Estados contratantes, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán la cuestión de común acuerdo y determinarán la forma de aplicación del convenio a tal persona.

Establecimiento permanente:

1. Para propósitos de este convenio, el término “establecimiento permanente” significa un sitio fijo de operación por medio del cual se realizan total o parcialmente las actividades empresariales de una empresa.
2. El término “establecimiento permanente” incluye específicamente:
 - a) Una sede de administración;
 - b) Una sucursal;
 - c) Una oficina;
 - d) Una fábrica;
 - e) Un taller; y
 - f) Una mina, un pozo de petróleo o gas, una cantera o cualquier otro sitio de extracción de recursos naturales.
3. Una obra o un proyecto de construcción o instalación, o un equipo de instalación o perforación, o una embarcación usada para exploración o explotación de recursos naturales, constituyen un establecimiento permanente sólo si su realización dura más de 12 meses.
4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, no se debe considerar que el término “establecimiento permanente” incluya:
 - a) El uso de instalaciones solamente para propósitos de almacenamiento, exhibición o entrega de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;

- b) El mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa, exclusivamente para propósitos de almacenamiento, exhibición o entrega;
 - c) El mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa, exclusivamente para propósitos de proceso por parte de otra empresa;
 - d) El mantenimiento de un sitio fijo de operación solamente para propósitos de compra de bienes o mercancías o de obtención de información para la empresa;
 - e) El mantenimiento de un sitio fijo de operación exclusivamente para propósitos de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar;
 - f) El mantenimiento de un sitio fijo de operación solamente para cualquier combinación de las actividades indicadas en los incisos a) a e).
5. No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2, cuando una persona que no sea un agente de condición independiente, al cual se le aplica el párrafo 6 actúe a nombre de una empresa y tenga, y ejerza habitualmente, en un Estado contratante de autorización para celebrar contratos a nombre de la empresa, se considerará que tal empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado con respecto a cualesquiera actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de tal persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4, las cuales, si se efectúan a través de un sitio fijo de operación, no convertirían a este sitio fijo de operación en un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese párrafo.
6. No se considerará que una empresa tenga un establecimiento permanente en un Estado contratante tan sólo porque realice operaciones comerciales en ese Estado por medio de un intermediario, un agente comisionista general o cualquier otro agente de carácter independiente, siempre que tales personas actúen de la misma manera en que realizan sus operaciones ordinarias.

7. El hecho de que una compañía que sea residente de un Estado contratante controle o esté controlada por una compañía que sea residente del otro Estado contratante, o que realice operaciones comerciales en el otro Estado (ya sea a través de un establecimiento permanente o de otra manera), no significa que ninguna de las compañías constituya un establecimiento permanente de la otra compañía.

Compensación por doble aplicación de impuesto:

1. De acuerdo con las disposiciones y sujeto a las limitaciones de las leyes de los Estados Unidos de América (que pueden ser modificadas en algún momento sin cambiar el principio general) éste otorgará a un residente o ciudadano un crédito contra los impuestos sobre ingresos determinados precisamente en los Estados Unidos de América.

- a) Los impuestos sobre ingresos pagados a _____ por o a nombre de tal ciudadano o residente, o
- b) En el caso de una compañía de los Estados Unidos de América que posea por lo menos el 10% de las acciones con derecho a voto de una compañía que sea residente de _____ y por las cuales recibe dividendos la compañía de los Estados Unidos de América, los impuestos sobre ingresos pagados a _____ por o a nombre de la compañía que hace la distribución con respecto a las utilidades sobre las cuales se pagan los dividendos.

Para los propósitos de este párrafo, los impuestos a los que se hace referencia en el inciso 1 b) y el párrafo 2 del Artículo 2 (impuestos incluidos) serán considerados como impuestos sobre ingresos. Los créditos igualmente permisibles para los impuestos a los que se hace referencia en el inciso 1 b) y el párrafo 2 del Artículo 2 no excederán en cualquier año fiscal la proporción de los impuestos sobre ingresos de los

Estados Unidos de América, que los ingresos gravables originados en _____ guardan con respecto a los ingresos gravables totales.

2. De acuerdo con las disposiciones y sujeto a las limitaciones de las leyes de _____ (que pueden ser modificadas en algún momento sin cambiar el principio general de esto), _____ otorgarán a un residente o ciudadano de _____ un crédito contra los impuestos sobre ingresos.
3. Para propósitos de permitir la compensación por doble imposición de impuestos, de acuerdo con este artículo, se considerará que los ingresos se originan exclusivamente de las siguientes maneras:

- a) Los ingresos obtenidos por un residente de un Estado contratante que puedan ser gravados en el otro Estado contratante según este convenio (por otras razones además de la razón de nacionalidad, de acuerdo con el párrafo 2 del Artículo 1 (alcance general) se considerarán como originados en ese otro Estado;
- b) Los ingresos obtenidos por un residente de un Estado contratante que no pueden ser gravados en el otro Estado contratante según este convenio se considerarán como originados en el primer Estado mencionado.

Las reglas de este párrafo no se aplicarán para determinar créditos contra impuestos de los Estados Unidos de América distintos a los impuestos referidos en el inciso 1 b) y el párrafo 2 del Artículo 2 (impuestos incluidos).

Procedimiento de Acuerdo Mutuo:

1. Cuando una persona considere que las acciones de uno o ambos de los Estados contratantes resulten o resultaran en su caso en una determinación de impuestos incongruente con las disposiciones de este convenio, tal persona puede, independientemente de las soluciones previstas por las leyes locales de tales

Estados, presentar su caso a la autoridad competente del Estado contratante del cual es residente o ciudadano.

2. La autoridad competente se esforzará, si la objeción parece ser justificada y por sí misma no pueda llegar a una solución satisfactoria, por resolver el caso de mutuo acuerdo con la autoridad competente del otro Estado contratante, con objeto de evitar la aplicación de impuestos que sea incongruente con este convenio. Cualquier acuerdo alcanzado será aplicado, no obstante las limitaciones de tiempo u otras limitaciones de procedimiento de las leyes locales de los Estados contratantes.
3. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se esforzarán por resolver de mutuo acuerdo cualesquier dificultades o dudas que surtan sobre la interpretación o la aplicación de este convenio. En particular, las autoridades competentes de los Estados contratantes pueden acordar:
 - a) La misma atribución de ingresos, deducciones, créditos o compensaciones de una empresa de un Estado contratante a su establecimiento permanente ubicado en el otro Estado contratante;
 - b) La misma distribución de ingresos, deducciones, créditos o compensaciones entre personas;
 - c) La misma caracterización de tipos particulares de ingresos;
 - d) La misma aplicación de reglas de origen con respecto a tipos particulares de ingresos;
 - e) El significado común de un término;
 - f) Incrementos en cualesquier cantidades específicas a las que se hacen referencia en este convenio, para reflejar desarrollos económicos o monetarios, y
 - g) La aplicación de las disposiciones a las leyes locales con respecto a sanciones, multas e intereses de manera congruente con los propósitos de este convenio.

También podrán consultarse mutuamente para la eliminación de la doble aplicación de impuestos en los casos no contemplados en este convenio.

4. Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse directamente entre sí para propósitos de alcanzar un acuerdo en el sentido de los párrafos anteriores.

Entrada en vigor:

1. Este convenio estará sujeto a ratificación de acuerdo con los procedimientos aplicables de cada Estado contratante y los instrumentos de ratificación serán intercambiados _____ en tan pronto como sea posible.
2. El convenio entrará en vigor en el momento de intercambio de los instrumentos de ratificación y sus disposiciones tendrán efecto:
 - a) Con respecto a impuestos retenidos en el punto de origen, para cantidades pagadas o acreditadas el primer día o después del primer día del segundo mes siguiente a la fecha en que el convenio entre en vigor;
 - b) Con respecto a otros impuestos, para períodos fiscales que empiecen el primer día o después del primer día del mes de enero siguiente a la fecha en que el convenio entre en vigor.

1.4 Modelo del Convenio de Impuestos sobre ingresos y sobre capital de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)

Personas comprendidas:

1. Mientras que los primeros tratados en general eran aplicables a ciudadanos de los Estados contratantes, los tratados más recientes se aplican por lo general a residentes de uno o ambos Estados contratantes, independientemente de su nacionalidad. Algunos tratados tienen incluso mayor alcance, ya que se aplican,

de manera más general, a contribuyentes de los Estados contratantes; y, por lo tanto, son también aplicables a personas que, aun cuando no residan en ninguno de dichos Estados tengan responsabilidad fiscal en parte de sus ingresos o capital en cada uno de ellos. Por razones prácticas, se ha considerado preferible disponer que el tratado se aplique a personas que sean residentes de uno o ambos Estados contratantes.

2. Las leyes de cada país difieren en cuanto al tratamiento de las sociedades personales. Estas diferencias crean diversas dificultades al aplicar los tratados fiscales en relación con las sociedades personales. Estas dificultades se analizan en el informe del Comité sobre materia fiscal titulado *Aplicación de Modelo de Tratado Fiscal de la OCDE a Sociedades Personales*.
3. Una fuente importante de dificultades es el hecho de que ciertos países consideran a las sociedades personales como unidades sujetas a impuesto (en ocasiones, incluso como compañías), mientras que otros países adoptan lo que puede llamarse un enfoque fiscalmente transparente, de acuerdo con el cual la sociedad personal se ignora para efectos fiscales y los socios individuales están sujetos a impuestos sobre su respectiva participación en los ingresos de la sociedad personal.
4. Una primera dificultad es la medida en la que la sociedad personal tiene derecho, como tal, a los beneficios de las disposiciones del tratado. Solamente las personas que sean residentes de los Estados contratantes tienen derecho a los beneficios del convenio fiscal celebrado por tales Estados.
5. Cuando una sociedad personal es tratada como una compañía o está sujeta a impuestos iguales que una compañía, es residente del Estado contratante que aplica impuestos a la sociedad personal, por lo tanto tiene derecho a los beneficios del convenio. No obstante, cuando una sociedad personal recibe el tratamiento fiscalmente transparente en un Estado, la sociedad personal no está *sujeta a impuestos* en ese Estado, de modo que no puede ser residente del mismo para efectos del convenio. En tal caso, la aplicación del convenio a la sociedad

personal como tal sería rechazada, a menos que en el convenio se dispusiera una regla especial que cubriese a las sociedades personales. Cuando la aplicación del convenio se rechace de esa manera, las sociedades personales deben tener derecho, con respecto a su participación de los ingresos de la sociedad personal, a los beneficios dispuestos por los tratados celebrados por el Estado del que sean residentes en la medida en que los ingresos de la sociedad personal son asignados a ellas para propósitos de imposición de impuestos en su Estado de residencia.

6. La relación entre el derecho de la sociedad personal a los beneficios del convenio Fiscal y el derecho de los socios da origen a otras cuestiones.
 - 6.1 Una de tales cuestiones es el efecto que la aplicación de las disposiciones del convenio a una sociedad personal puede tener sobre la aplicación de impuestos a los socios. Cuando una sociedad personal es considerada como residente de un Estado contratante, las disposiciones del convenio que restringen el derecho del otro Estado contratante a aplicar impuestos a la sociedad personal sobre sus ingresos no se aplican para restringir el derecho de ese otro Estado para aplicar impuestos a los socios que son residentes de este Estado sobre su participación de los ingresos de la sociedad personal. Algunos Estados pueden desear incluir en sus convenios una disposición que confirme expresamente el derecho de un Estado contratante para aplicar impuestos a los socios residentes sobre su participación de los ingresos de una sociedad personal que es considerada como residente del otro Estado.
 - 6.2 Otra cuestión es la del efecto de las disposiciones del convenio en el derecho de un Estado contratante para gravar los ingresos originados en su territorio cuando el derecho a los beneficios de uno o más convenios es distinto para los socios y la sociedad personal.
7. La primordial finalidad de los convenios de doble imposición es promover los intercambios de bienes y servicios y los movimientos de capitales y personas mediante la eliminación de la doble imposición internacional; sin embargo, no deben facilitar la evasión o el fraude fiscales. Ciertamente, los contribuyentes

tienen la posibilidad de aprovechar, al margen de los convenios de doble imposición, las diferencias entre los niveles impositivos existentes en los Estados y los beneficios fiscales reconocidos en las legislaciones fiscales de los diferentes países, correspondiendo a los Estados en cuestión adoptar las disposiciones adecuadas en su legislación interna para evitar tales maniobras. En ese caso, dichos Estados desearán salvaguardar sus convenios bilaterales de doble imposición la aplicación de las disposiciones de esa naturaleza contenidas en su legislación interna.

- 7.1 Los contribuyentes pueden verse tentados a abusar de las leyes tributarias de un Estado explotando las diferencias entre las leyes de distintos países. Tales intentos pueden ser contrarrestados por las disposiciones o las reglas de jurisprudencia que son parte de las leyes internas del Estado en cuestión. Entonces es poco probable que un Estado en esa situación apruebe disposiciones de tratados bilaterales para evitar la doble tributación que tendrían el efecto de permitir operaciones abusivas, que de otro modo serían impedidas por las disposiciones y las reglas de esta clase contenidas en sus leyes.
8. Es también importante notar que la extensión de los tratados para evitar la doble tributación aumenta el riesgo de abusos al facilitar el uso de interpretaciones jurídicas artificiales enfocadas a obtener los beneficios, tanto de las ventajas fiscales disponibles de acuerdo con ciertas leyes internas, como la desgravación de impuestos dispuesta en los tratados para evitar la doble tributación.

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 sólo en la medida en que sean imputables a ese 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 permanente los beneficios que el mismo hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y 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 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 comprenden rentas regulares separadamente en otros artículos de este convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo.²³

²³ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, <http://www.oecd.com>

Comentarios al Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

1. El criterio de establecimiento permanente que se utiliza normalmente en los convenios internacionales de doble imposición para establecer si determinada categoría de renta debe o no ser sometida a imposición en el país donde se genera, pero no proporciona por sí mismo una solución completa al problema de la doble imposición de los beneficios empresariales. Para evitar la doble imposición en esta materia es necesario complementar la definición de establecimiento permanente añadiendo un conjunto de reglas convenidas que sirvan de referencia para calcular los beneficios realizados por el establecimiento permanente o por una empresa que efectúe operaciones con miembros extranjeros pertenecientes al mismo grupo de empresas. En otros términos, cuando una empresa de un Estado contratante realice actividades empresariales en el otro Estado contratante, las autoridades de este segundo Estado, antes de gravar los beneficios de la empresa, deben plantearse dos cuestiones: en primer lugar, si la empresa tiene un establecimiento permanente en su territorio; en caso afirmativo, cuáles son los beneficios por los que debe tributar el establecimiento permanente. Los siete puntos antes escritos son las reglas aplicables para dar respuesta a la segunda pregunta. Las normas para determinar los beneficios de una empresa del otro Estado contratante que realiza operaciones con una empresa del otro Estado contratante cuando las dos empresas pertenecen al mismo grupo o están sometidas a un control común.

2. La cuestión de qué criterios deben usarse al atribuir utilidades a un establecimiento permanente, y como asignar utilidades a un establecimiento permanente, y de cómo asignar utilidades a partir de operaciones entre empresas bajo un control común, ha tenido que tratarse en un gran número de convenios para evitar la doble tributación, y es justo decir que las soluciones adoptadas en general han cumplido con un patrón estándar. Por lo general se reconoce que los principios esenciales sobre los que se basa este patrón estándar están bien fundamentados, y se ha pensado que es suficiente

replantearlos con ligeras modificaciones y cambios dirigidos principalmente a lograr una mayor claridad. El comercio moderno se organiza en una variedad infinita de formas y sería imposible, dentro de los estrechos límites de un artículo de un convenio para evitar la doble tributación, especificar un grupo exhaustivo de reglas para tratar todos los tipos de problemas que puedan presentarse, no obstante, dado que tales problemas pueden dar como resultado ciertas utilidades, es más importante que las autoridades fiscales convengan de mutuo acuerdo en métodos congruentes para tratar estos problemas usando, cuando resulte apropiado, el procedimiento de mutuo acuerdo para adoptar interpretaciones unilaterales de principios básicos con los que se deba cumplir a pesar de las diferencias de opinión con otros Estados.

2.1. Antes de 2000, los ingresos por servicios profesionales y otras actividades de carácter independiente eran similares a las aplicables a las utilidades de empresas, pero empleaban el concepto de base fija en lugar del concepto de establecimiento permanente, ya que originalmente se había pensado que este último concepto debía reservarse a actividades comerciales e industriales.

Párrafo 1

3. Este párrafo se refiere a dos cuestiones. En primer lugar confirma el principio generalmente admitido en los convenios de doble imposición según el cual una empresa de un Estado no debe ser la que realice actividades empresariales en ese otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado allí. Parece innecesario defender aquí las ventajas de este principio. Bastará con recordar que es un principio reconocido en el ámbito de la fiscalidad internacional que hasta que una empresa de un Estado abre un establecimiento permanente en otro Estado no puede considerarse que participa efectivamente en la vida económica de ese otro Estado en la medida suficiente para que quede sometida a la jurisdicción fiscal de ese otro Estado.

4. A partir de los años 50 se han producido rápidos acontecimientos en las actividades espaciales: el lanzamiento de cohetes y naves espaciales, la presencia permanente en el espacio de satélites con tribulaciones que permanecen periodos cada vez más largos en

el espacio, la realización en el espacio de actividades industriales. Dado que todo ello pudiera dar lugar a situaciones nuevas en lo referente a la aplicación de los convenios de doble imposición, se ha planteado la cuestión de si sería oportuno incluir en el convenio modelo disposiciones especiales que contemplen tales situaciones. En primer lugar, ningún país considera la extensión de su soberanía fiscal a las actividades realizadas en el espacio o la asimilación de las mismas actividades realizadas o que puedan realizarse allí no soportan riesgos nuevos de doble imposición. En segundo lugar, si se plantearan problemas de doble imposición, el convenio modelo debe ser suficiente para resolverlos mediante la aplicación de las reglas que definen los derechos de gravamen del Estado de residencia y del Estado de la fuente de las rentas.

5. El segundo punto, y el más importante, es el que se expresa en la segunda frase, según la cual cuando una empresa realice actividades empresariales por medio de un establecimiento permanente situado en el otro estado, ese Estado puede gravar los beneficios de la empresa, pero sólo en la medida en que puedan imputarse al establecimiento permanente, lo que significa que el derecho de imposición no se extiende a los beneficios que la empresa pueda obtener en ese estado por otros medios.

1.5 Ámbito Jurídico interno y externo en materia de instrumentos internacionales para evitar la doble tributación.

La materia fiscal en su necesidad de ampliar sus funciones, así como con el fin de dotar a las autoridades hacendarias de elementos que les permitan configurar el ingreso universal de los contribuyentes residentes dentro de su circunscripción territorial, ha venido apoyándose en instrumentos jurídicos de carácter internacional que les permitan ejercer más allá de las fronteras un control que derive en posibles actos de fiscalización.

Con el ánimo de ubicar el ámbito jurídico de los instrumentos internacionales, es importante comentar que el Poder Judicial de la Federación ha determinado en función a su jerarquía y respecto del planteamiento sobre la superioridad de las normas en

nuestro sistema jurídico que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es la norma fundamental por lo que las disposiciones de los tratados internacionales que nuestro país celebre, debe estar de acuerdo a ésta.

Sin embargo, 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 la supremacía del derecho federal frente al local, misma jerarquía de los dos, y la existencia de *leyes constitucionales*, siendo la ley suprema aquella que sea calificada de constitucional. No obstante, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 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 deriva de que los 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, siendo que por medio de su ratificación, obliga a las autoridades a su observancia.

Otro aspecto importante a considerar en la jerarquía de los tratados, es la relativa a que en esta materia no existe limitación de competencia entre la Federación y las entidades federativas, esto es, no se toma en cuenta la competencia federal o local sobre el contenido del tratado, sino que por mandato expreso, el Presidente de la República y el Senado pueden obligar al Estado mexicano en cualquier materia, independientemente de que para otros efectos ésta sea competencia única de las entidades federativas.

Como consecuencia de lo anterior, se llega a considerar en un tercer lugar al derecho federal y al local en una misma jerarquía. En este mismo sentido, los países se ha dado a la tarea de celebrar convenios impositivos para evitar la doble tributación. Estos convenios implican un acuerdo contractual de dos Estados los cuales ceden parte de su soberanía o limitan parte de ésta, con el fin de hacer atractivo a los inversionistas acudir a realizar negocios en un país determinado.

Antes de comentar sobre el marco jurídico en el que se desenvuelven los convenios tributarios, es importante mencionar que el mismo se divide en interno y externo; es interno cuando sólo se deben observar las disposiciones legales territoriales de los Estados Contratantes, sin necesidad de medir su efecto ante otras autoridades o bien, ante otras políticas impositivas extranjeras. El marco jurídico externo es aquel que toma en consideración que los acuerdos bilaterales a los que llegan las partes contratantes se cumplan, dentro de un ámbito universal y en el que claro está, participan estos Estados contratantes.

Para efecto de facilitar la comprensión de los siguientes párrafos, en primer lugar se hace referencia a las disposiciones legales de aplicación interna (México) y de acuerdo a su respectiva jerarquía, ante el evento de la celebración de un convenio tributario.

Tomando en cuenta la importancia de las normas que configuran nuestro sistema jurídico, es indispensable en primer lugar hacer referencia a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Sin embargo, antes de comentar este aspecto, es importante mencionar que la finalidad de los siguientes párrafos no consiste en efectuar un estudio que permita determinar si algunos de los actos llevados a cabo por el gobierno mexicano en materia tributaria internacional, transgreden o no a la Constitución Política, sino simplemente enmarcar los instrumentos del orden jurídico

que se utilizan con el fin de que un convenio tributario sea de observancia obligatoria dentro de nuestro territorio.

Por lo que corresponde a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se señala que es facultad exclusiva y obligación del Presidente de la República, dirigir la política exterior y celebrar los tratados de carácter internacional. Estos tratados de carácter internacional, deberán someterse invariablemente a la aprobación del Senado de la República, mismos que analiza 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 de la Unión, además deberán aprobar los tratados internacionales y convenciones diplomáticas que celebre el Ejecutivo de la Unión.

Sin embargo y en relación a la facultad que tiene el Presidente de la República, para la celebración de tratados internacionales, dentro del sistema jurídico mexicano se promulgó la Ley sobre la Celebración de Tratados y misma, que tiene por objeto llevar a cabo éstos, así como los actos interinstitucionales en el ámbito internacional.

Con base en esta Ley sobre la Celebración de Tratados, se permite al Presidente de la República otorgar plenos poderes con la finalidad de que una o varias personas representen a los Estados Unidos Mexicanos en cualquier acto relativo a la celebración de estos acuerdos.

La ley de referencia ha creado inquietud y controversia dentro de nuestro ámbito jurídico, en virtud de que algunos tratadistas se inclinan por señalar que la facultad que tiene el Presidente de la República para dirigir la política exterior y celebrar tratados internacionales no es delegable y por lo tanto, esta corriente aprecia que los convenios tributarios firmados por apoderados del Presidente deberán ser analizados con el fin de eliminar los vicios que en base a esta ley se pudieran presentar.

En forma independiente a lo anterior y un vez que se han llevado a cabo los procedimientos que enmarca nuestra Constitución y el convenio tributario que sea publicado en el Diario Oficial de la Federación, constituye un instrumento dentro de la jerarquía que guardan nuestras normas legales y es considerado como parte de la ley suprema de toda la Unión, en virtud de estar de acuerdo con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y con las leyes que del Congreso de la Unión emanen.

Por otro lado y una vez que ha sido publicado el convenio fiscal en el mencionado Diario Oficial y el plazo para su vigencia se ha iniciado, en términos de nuestro sistema interno este acuerdo impositivo adquiere obligatoriedad y por lo tanto se deberá observar. Sin embargo, no se debe olvidar que el convenio se debe aplicar en forma limitativa y únicamente a los residentes del estado con el que se haya contratado, ya que en caso contrario se deben utilizar las leyes internas para fundamentar y motivar los actos que de la autoridad emanen.

Por lo que toca a los residentes en territorio nacional, éstos deben observar y aplicar las leyes internas y sólo cuando lleven a cabo actos con residentes del extranjero, deberán tomar en cuenta el convenio impositivo y siempre que el sujeto demuestre que se encuentra dentro de los supuestos que se señalen en éste.

En cuanto al ámbito internacional, los convenios tributarios deberán observar ciertos lineamientos de los cuales se desprenden derechos y obligaciones para los Estados Contratantes. Estos derechos y obligaciones que emanan de la celebración de los tratados son independientes de aquellos supuestos que las leyes internas de los Estados Contratantes respectivamente contemplan.

En el ámbito internacional, el marco de legalidad se expresa a través del Decreto de Promulgación de la Convención de Viena sobre el Derecho de los tratados entre

Estados y organizaciones internacionales o entre organizaciones internacionales, adoptada el 21 de marzo de 1986 en la ciudad de Viena, Austria.

Este decreto de su parte medular y de acuerdo a la materia impositiva hace referencia a que los supuestos que se desprenden de la convención son de observancia obligatoria en los tratados y por lo tanto se deben cumplir por los Estados contratantes.

Esta convención también es de observancia obligatoria en las funciones, actos y procedimientos que emanan de los organismos que tienen a su cargo la administración e implementación de los modelos tributarios.

El decreto de Promulgación de la Convención de Viena, es aplicable y sólo podrá ser invocado para ejercer un derecho o para que se cumpla una obligación, por los Estados que participen en un tratado y por las organizaciones internacionales y no por otros sujetos pasivos como en materia fiscal serían los residentes y ciudadanos, los residentes en el extranjero, los establecimientos permanentes o las bases fijas.

Por otro lado, ante el evento de una controversia que surja o se desprenda de la aplicación o interpretación de un convenio de doble tributación, los sujetos pasivos a que se ha hecho referencia en el párrafo anterior, podrán en base al principio de procedimiento amistoso, presentar su caso ante la autoridad competente del Estado en el cual sean residentes. En base a este procedimiento o soluciones que se contemplen en la legislación interna de Estado que llevó a cabo el acto de imposición que se considera que no está de acuerdo al convenio tributario.

Por su parte cuando la autoridad competente del Estado donde el sujeto pasivo tiene su residencia, considera que la reclamación está fundada y ella misma no está en condiciones de adoptar una solución satisfactoria, deberá hacer lo posible por resolver dicha reclamación mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro

Estado contratante, a fin de evitar un efecto impositivo que no se ajuste al convenio, y siempre que la autoridad competente del otro Estado contratante haya sido notificada del caso dentro de los cuatro años y medio siguientes a la fecha en que se presentó o debió haberse presentado la declaración o retención del gravamen en este otro Estado, lo que ocurra primero. En tal caso, cualquier acuerdo alcanzado se implementará dentro de los diez años contados a partir de la fecha en que se presentó o debió haberse presentado la declaración o acto de retención en este otro Estado, lo que ocurra posteriormente, o en un período más amplio cuando lo permita el derecho interno de este otro Estado.

Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o disipar las dudas que plantee la interpretación o aplicación del convenio mediante un acuerdo amistoso. También podrán consultarse en lo relativo a casos no previstos en el convenio.

En el caso de que la reclamación no sea resuelta por la autoridad competente de conformidad con los párrafos anteriores, la problemática podrá someterse a un arbitraje, siempre y cuando las autoridades competentes de ambos Estados contratantes y el o los contribuyentes así lo acuerden, caso en el cual el o los contribuyentes deberán aceptar por escrito y someterse a la decisión que surja en dicho arbitraje. La decisión que la junta de arbitraje establezca en un caso particular, será obligatoria para ambos Estados. Los procedimientos se establecerán entre ambos Estados a través de un intercambio de notas por la vía diplomática.

1.5.1 Ley sobre la celebración de Tratados.

“ARTÍCULO 1º. La presente Ley tiene por objeto la celebración de tratados y acuerdos interinstitucionales en el ámbito internacional. Los tratados sólo podrán ser celebrados entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos

de Derecho Internacional Público. 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.

ARTÍCULO 2º. Para los efectos de la presente Ley se entenderá por:

- I. *Tratado*: el convenio regido por el Derecho Internacional Público, celebrado por escrito entre el gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de Derecho Internacional Público, ya sea que para su aplicación requiera o no la celebración de acuerdos en materias específicas, cualquiera que sea su denominación, mediante el cual los Estados Unidos Mexicanos asumen compromisos.

De conformidad con la Fracción I del artículo 76 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los tratados deberán ser aprobados por el Senado y serán Ley Suprema de toda la Unión cuando estén de acuerdo con la misma, en los términos del artículo 133 de la propia Constitución.

- II. *Acuerdo Interinstitucional*: el convenio regido por el Derecho Internacional Público, celebrado por escrito entre cualquier dependencia u organismo descentralizado de la Administración Pública Federal, estatal o municipal y uno o varios órganos gubernamentales extranjeros u organizaciones internacionales, cualquiera que sea su denominación, sea que derive o no de un tratado previamente aprobado.

El ámbito material de los acuerdos interinstitucionales deberá circunscribirse exclusivamente a las atribuciones propias de las dependencias y organismos descentralizados de los niveles de gobierno mencionados que los suscriben.

- III. *Firma ad referendum*: el acto mediante el cual los Estados Unidos Mexicanos hacen constar que su consentimiento en obligarse por un tratado requiere, para ser considerado como definitivo, de su posterior ratificación.

- IV. *Aprobación*: el acto por el cual el Senado aprueba los tratados que celebra el Presidente de la República.
- V. *Ratificación, adhesión o aceptación*: el acto por el cual los Estados Unidos Mexicanos hacen constar en el ámbito internacional su consentimiento en obligarse por un tratado.
- VI. *Plenos Poderes*: el documento mediante el cual se designa a una o varias personas para representar a los Estados Unidos Mexicanos en cualquier acto relativo a la celebración de tratados.
- VII. *Reserva*: la declaración formulada al firmar, ratificar, aceptar o adherirse a un tratado, con objeto de excluir o modificar los efectos jurídicos de ciertas disposiciones del tratado en su aplicación a los Estados Unidos Mexicanos.
- VIII. *Organización Internacional*: la persona jurídica creada de conformidad con el Derecho Internacional Público.

ARTÍCULO 3°. Corresponde al Presidente de la República otorgar Plenos Poderes.

ARTÍCULO 4°. Los tratados que se sometan al Senado para los efectos de la fracción I del artículo 76 de la Constitución, se turnarán a comisión en los términos de la Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, para la formulación del dictamen que corresponda. En su oportunidad, la resolución del Senado se comunicará al Presidente de la República. Los tratados, para ser obligatorios en el territorio nacional deberán haber sido publicados previamente en el Diario Oficial de la Federación.

ARTÍCULO 5°. La voluntad de los Estados Unidos Mexicanos para obligarse por un tratado se manifestará a través de intercambio de notas diplomáticas, canje o depósito del instrumento de ratificación, adhesión o aceptación, mediante las cuales se notifique la aprobación por el Senado del tratado en cuestión.

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

ARTÍCULO 7°. Las dependencias y organismos descentralizados de la Administración Pública Federal, estatal o municipal deberán mantener informada a la Secretaría de Relaciones Exteriores acerca de cualquier acuerdo interinstitucional que pretendan celebrar con otros órganos gubernamentales extranjeros u organizaciones internacionales. La Secretaría deberá formular el dictamen correspondiente acerca de la procedencia de suscribirlo y, en su caso, lo inscribirá en el Registro respectivo.

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

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

ARTÍCULO 9°. El Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos no reconocerá cualquier resolución de los órganos de decisión de los mecanismos internacionales para la solución de controversias a que se refiere el artículo 8°. cuando esté de por medio la seguridad del Estado, el orden público o cualquier otro interés esencial de la Nación.

ARTÍCULO 10. De conformidad con los tratados aplicables, el presidente de la República nombrará, en los casos en que la Federación sea parte en los mecanismos internacionales para la solución de controversias legales a los que se refiere el artículo 8º, a quienes participen como árbitros, comisionados o expertos en los órganos de decisión de dichos mecanismos.

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

ARTÍCULO TRANSITORIO

ARTÍCULO ÚNICO. La presente Ley entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.²⁵

1.5.2 Decreto de Promulgación de la Convención de Viena.

Para concluir con el ámbito jurídico en materia de doble tributación internacional, se hace referencia al instrumento normativo externo que se deberá aplicar en esta área.

Cabe recordar que la Ley sobre la celebración de Tratados ofrece como norma de aplicación, los elementos internos que sumados al Decreto de promulgación de la Convención de Viena, sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre organizaciones Internacionales, adoptada en la Ciudad de Viena,

²⁵ Ley sobre la celebración de tratados, <http://www.cddhcu.gob.mx/leyinfo/pdf/216.pdf>

Austria, el 21 de marzo de 1986 que enseguida se comenta, generan en forma las reglas que los convenios tributarios en estos ámbitos deben observar en forma obligatoria.

Las partes en la presente Convención:

Considerando la función fundamental de los tratados en la historia de las relaciones internacionales.

Reconociendo el carácter consensual de los tratados y su importancia cada vez mayor como fuente de derecho internacional.

Advirtiendo que los principios de libre consentimiento y de la buena fe están universalmente reconocidos.

Afirmando la importancia de intensificar el proceso de codificación y de desarrollo progresivo del derecho internacional con carácter universal.

Convencidos de que la codificación y el desarrollo progresivo de las normas relativas a los tratados entre Estados y organizaciones internacionales o entre organizaciones internacionales son medios para fortalecer el orden jurídico en las relaciones internacionales y para servir los propósitos de las Naciones Unidas.

Teniendo presentes los principios de derecho internacional incorporados en la Carta de las Naciones Unidas, tales como los principios de la igualdad de derechos y de la libre determinación de los pueblos, de la igualdad soberana y la independencia de todos los Estados, de la no ingerencia en los asuntos internos de los Estados, de la prohibición de la amenaza o el uso de la fuerza y del respeto universal a los derechos humanos y a las libertades fundamentales de todos y la efectividad de tales derechos y libertades.

Teniendo también presentes las disposiciones de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, de 1969.

Reconociendo la relación que existe entre el derecho de los tratados entre Estados y organizaciones internacionales o entre organizaciones internacionales.

Considerando la importancia de los tratados entre Estados y organizaciones internacionales o entre organizaciones internacionales como medios eficaces de desarrollar las relaciones internacionales y de asegurar las condiciones para la cooperación pacífica entre las naciones, sean cuales fueren sus regímenes constitucionales y sociales.

Teniendo presentes las características particulares de los tratados en que sean partes organizaciones internacionales como sujetos de derecho internacional distintos de los Estados.

Advirtiendo que las organizaciones internacionales poseen la capacidad para celebrar tratados que es necesaria para el ejercicio de sus funciones y la realización de sus propósitos.

Reconociendo que la práctica de las organizaciones internacionales en lo que respecta a la celebración de tratados con Estados o entre ellas debería estar conforme con sus instrumentos constitutivos.

Afirmando que nada de lo dispuesto en la presente convención se interpretará de modo que afecte a las relaciones entre una organización internacional y sus miembros, que se rigen por las reglas de esa organización.

Afirmando asimismo que las controversias relativas a los tratados, al igual que las demás controversias internacionales, deberían resolverse, de conformidad con la Carta de las Naciones Unidas, por medios pacíficos y según los principios de la justicia y del derecho internacional.

Afirmando asimismo que las normas de derecho internacional consuetudinario continuarán rigiendo las cuestiones no reguladas en las disposiciones de la presente Convención.

Beneficios empresariales: Suecia, Francia, Alemania, Suiza, España, Países Bajos, Gran Bretaña e Irlanda del Norte, Corea, Italia, Japón, Singapur, Noruega, Venezuela, Irlanda y Estado de Israel.

1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice o haya realizado su actividad en el otro Estado contratante por medio de un Establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a este establecimiento permanente.

Cuando una empresa residente de un Estado contratante tenga un establecimiento permanente en el otro Estado contratante y enajene mercancías a personas en este otro Estado, de tipo idéntico o similar a las que enajene por medio del establecimiento permanente, los beneficios derivados de dichas enajenaciones serán atribuibles a este establecimiento permanente a menos que la empresa demuestre que tales enajenaciones no hubieran podido ser realizadas por el establecimiento permanente dentro de su actividad acostumbrada.

2. Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo 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 éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase 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 aplicación de los párrafos 1 y 2, los ingresos o las ganancias imputables a un establecimiento permanente durante su existencia se someterán a imposición en el Estado contratante en que se encuentre dicho establecimiento permanente, aun cuando los pagos sean diferidos hasta después que este establecimiento permanente haya dejado de existir.
4. Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos en que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte. Sin embargo, no serán deducibles los pagos que efectúe, en su caso, el establecimiento permanente (que no sean los hechos por concepto de reembolso de gastos efectivos) a la oficina central de la empresa o alguna de sus otras sucursales a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio de utilizar patentes u otros derechos, a título de comisión, por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de una empresa bancaria, a título de intereses sobre el dinero prestado al establecimiento permanente. Tampoco se tendrán en cuenta, para determinar los beneficios de un establecimiento permanente, las cantidades que cobre este establecimiento permanente (por conceptos que no sean reembolso de gastos efectivos) a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras sucursales, a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar

patentes u otros derechos, o a título de comisión por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de una empresa bancaria a título de intereses sobre el dinero prestado a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras sucursales.

5. No se atribuirá ningún beneficio a un establecimiento permanente por el mero hecho de que compre bienes o mercancías para la empresa.
6. A los efectos de los párrafos 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 en otra forma.
7. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este convenio, las disposiciones de aquellos no quedarán afectadas por las del presente artículo.

Beneficios empresariales: Ecuador, Bélgica, Finlandia, Dinamarca, Polonia, República de Chile, Portugal, Rumania, República Checa y Gran Ducado de Luxemburgo.

1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice o haya realizado su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a :
 - a) Este establecimiento permanente; o
 - b) Las ventas en este otro Estado de bienes o mercancías de tipo idéntico o similar al de las vendidas por medio de ese establecimiento.
2. Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo 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 éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase 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 aplicación de los párrafos 1 y 2, los ingresos o las ganancias imputables a un establecimiento permanente durante su existencia se someterán a imposición en el Estado contratante en que se encuentre dicho establecimiento permanente, aun cuando los pagos sean diferidos hasta después que este establecimiento permanente haya dejado de existir.
4. Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos en que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte. Sin embargo, no serán deducibles los pagos que efectúe, en su caso, el establecimiento permanente (que no sean los hechos por concepto de reembolso de gastos efectivos) a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras sucursales a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio de utilizar patentes u otros derechos, a título de comisión, por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de una empresa bancaria, a título de intereses sobre el dinero prestado al establecimiento permanente. Tampoco se tendrán en cuenta, para determinar los beneficios de un establecimiento permanente, las cantidades que cobre este establecimiento permanente (por conceptos que no sean reembolso de gastos efectivos) a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras sucursales, a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar

- patentes u otros derechos, o a título de comisión por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de una empresa bancaria a título de intereses sobre el dinero prestado a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras sucursales.
5. No se atribuirá ningún beneficio a un establecimiento permanente por el mero hecho de que compre bienes o mercancías para la empresa.
 6. A los efectos de los párrafos 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 en otra forma.
 7. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este convenio, las disposiciones de aquellos no quedarán afectadas por las del presente artículo.

1.5.3 Normatividad internacional para la interpretación de los convenios sobre doble tributación celebrados por México.

Los instrumentos legales que enmarcan la actuación del gobierno mexicano para llevar a cabo compromisos contractuales de carácter internacional, mismos que se deberán basar tanto en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como en su caso, en la Ley sobre la Celebración de Tratados y en el Decreto de Promulgación de la Convención de Viena.

La ley mencionada y la convención de referencia, permiten al Poder Ejecutivo actuar dentro de nuestro territorio como fuera de él y contar, con el soporte jurídico que protejan su actuación frente a otros Estados con los que lleve a cabo convenios de carácter impositivo (entre otros) con efectos y repercusión en la generación de ingresos provenientes de fuente de riqueza universal.

Los ordenamientos antes señalados (la ley y la convención) al nivel de los sujetos pasivos tienen limitantes en su aplicación y no tutelan la actuación, generación y cumplimiento fiscal de éstos en una operación en la que se obtengan ingresos en otro Estado en el que no se consideren residentes, establecimientos permanentes o bases fijas. Estas normas que se desprenden tanto de la ley como de la convención, sólo protegen a los contribuyentes ante violaciones cometidas por las autoridades fiscales al no apegar su actuación al articulado que conforma un convenio para evitar la doble tributación.

El sujeto pasivo para actuar ante cualquier disposición impositiva y derivado de su complejidad, requiere de orientaciones que le permitan cumplir dentro del marco que la norma establece.

Tan es así, que las leyes cuentan con reglamentos, se publican decretos, circulares entre otros, razón por la cual la materia fiscal internacional no deber quedarse fuera de estos beneficios de orientación para una debida actuación que guía al sujeto del impuesto.

El sistema tributario mexicano, considera a través de la resolución que establece para 2003, las reglas de carácter general aplicables a los impuestos y derechos federales, excepto a los relacionados con el comercio exterior y misma que es conocida como la resolución miscelánea, que los convenios sobre doble imposición deben interpretarse conforme a su Regla número 2.1.1. que a su letra señala: "...para la interpretación de los tratados celebrados por México, serán aplicables los comentarios del modelo del convenio para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal, a que hace referencia la recomendación adoptada por el consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico el día 21 de septiembre de 1995 (a la publicación de esta obra la fecha de actualización es 28 de enero de 2003) o aquella que

la sustituya, en la medida en que tales comentarios sean congruentes con las disposiciones de los tratados celebrados por México.²⁶

De lo transcrito se desprende que con el fin de conocer los alcances que se derivan de los artículos de los diversos convenios tributarios celebrados por nuestro países, el sujeto pasivo se podrá apoyar para su interpretación y análisis, en los comentarios que se efectuaron al modelo OCDE.

Tomando en cuenta que lo señalado en el párrafo anterior, no es congruente ni es la finalidad que la Regla 2.1.1. persigue y por lo que imaginamos que fue un error de redacción y por lo tanto debemos entender, que los alcances del modelo OCDE incluyendo sus modificaciones del 21 de septiembre de 1995 y las subsecuentes, así como las del 28 de enero de 2003 y las que le sigan, son el apoyo de interpretación que el residente en México, los establecimientos permanentes y las bases fijas, pueden utilizar.

En apoyo a los alcances de los convenios sobre doble tributación celebrados por nuestro país, se podrán utilizar las explicaciones técnicas emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mismas que esperamos sean dadas a conocer cuando se emitan a través del Diario Oficial de la Federación.

²⁶ Herbert Bettinger Barrios, Op. Cit., p. 130

II. ANÁLISIS DEL PROCEDIMIENTO DE ACREDITAMIENTO DE IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTRANJERO CONFORME A LA POLÍTICA FISCAL

El sistema tributario mexicano no es ajeno a la necesidad mundial de eliminar barreras impositivas que pueden afectar el desarrollo económico y de negocios, tanto de contribuyentes dentro del país, como de aquellos residentes en el extranjero que pretenden llevar a cabo un negocio en México.

La política fiscal mexicana en la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece “un procedimiento de acreditamiento de los impuestos pagados en el extranjero, con el fin de que los residentes en territorio nacional no paguen un impuesto superior al que se aplica en nuestro territorio nacional y si este efecto apareciera, es debido a las altas tasas impositivas que utilizan otros Estados en los cuales se llevó a cabo la generación del ingreso.”²⁸

La ley que se comenta señala “que los residentes en México podrán acreditar contra el impuesto sobre la renta que les corresponda pagar en nuestro país, el impuesto directo que a su vez hayan pagado en el extranjero, por los ingresos procedentes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, siempre que se trate de ingresos por los que se esté obligado al pago del impuesto en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.”²⁹

La misma disposición legal señala “para el caso de dividendos o utilidades distribuidas por sociedades residentes en el extranjero a personas jurídicas residentes en México, que también podrán acreditar el impuesto sobre la renta cubierto por estas sociedades en un monto proporcional a aquél que le corresponda al dividendo o utilidad

²⁸ Ley del Impuesto sobre la Renta, art. 6 p. 5

²⁹ Idem.

obtenida por el residente en México. En este caso, quien efectúe el acreditamiento deberá considerar como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido, el monto del impuesto directo pagado por la sociedad, correspondiente al dividendo o utilidad percibido por el residente en México. Este acreditamiento solo será procedente en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando la persona jurídica residente en México sea propietaria de cuando menos el 10% del capital social de la sociedad residente en el extranjero al menos durante los seis meses anteriores a la fecha en que se decreta el dividendo o utilidad de que se trate."³⁰

Cabe señalar en relación al párrafo anterior, "que el monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero por la sociedad residente en otro Estado correspondiente al ingreso acumulable obtenido por el residente en México, se calcula dividiendo dicho ingreso entre el total de la utilidad obtenida por la sociedad residente en el extranjero y misma que sirve para determinar el impuesto sobre la renta a su cargo y multiplicando el cociente por el impuesto pagado por la sociedad. Para efectos de este cálculo de acreditamiento, se deberá acumular el dividendo o la utilidad percibida, así como el monto del impuesto sobre la renta pagado por la sociedad residente en el extranjero correspondiente al dividendo o la utilidad percibida, así como el monto del impuesto sobre la renta pagado por la sociedad residente en el extranjero correspondiente al dividendo o utilidad obtenida por la persona jurídica residente en México, aún en el supuesto de que el impuesto acreditable tenga alguna limitación como más adelante te indica."³¹

El acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero por dividendos que obtenga un residente en territorio nacional, tendrá derecho a dicho acreditamiento hasta un segundo nivel corporativo, ya que la Ley del Impuesto sobre la Renta a la que se ha

³⁰ Idem.

³¹ Ibid. p. 6

venido refiriendo señala que, “también se podrán acreditar los gravámenes pagados por la sociedad presidente en el extranjero que distribuya dividendos a otras sociedades residentes también en el extranjero si ésta última a su vez, lo distribuye a una persona jurídica residente en México.”³²

El procedimiento de acreditamiento de acuerdo a nuestra legislación establece los límites al efecto de la doble tributación puesto que tratándose de personas jurídicas, el monto del impuesto acreditable no podrá exceder de la cantidad que resulte de aplicar la tasa corporativa que se señala en nuestra legislación.

Por lo que corresponde a las personas físicas residentes en México, el monto del impuesto acreditable tampoco podrá exceder de la carga fiscal que establezca nuestra legislación, de acuerdo al monto de los ingresos generados.

En términos generales, en este apartado se hace referencia al procedimiento de acreditamiento conforme a nuestra legislación y como se podrá apreciar, se recoge el método de crédito que fue señalado con anterioridad.

Finalmente, para tener derecho a acreditar los gravámenes pagados en el extranjero, se requiere que el sujeto pasivo demuestre ante las autoridades fiscales que efectivamente cubrió el impuesto con la documentación que cada legislación fiscal en su caso establezca. De no contar con la documentación, las autoridades fiscales extranjeras, no otorgan un crédito de impuestos no obstante que se demuestre que en su relación contractual se cubrieron los gravámenes respectivos.

En nuestro ambiente de negocios y conforme a las estructuras empresariales que nuestra legislación establece, al encontrar por ejemplo la figura de la asociación en

³² Idem.

participación en la que la documentación fiscal y corporativa en general se encuentra a nombre de la asociación o sea a nombre del asociante, por lo que si el asociado es un residente en el extranjero no contará con elementos documentales que le permitan acreditar los impuestos que proporcionalmente pagó en México, por carecer de la documentación oficial. Sin embargo, el pago respectivo del gravamen se podrán acreditar si el residente en el extranjero se registra como establecimiento permanente en nuestro país.

La asociación en participación es una estructura jurídica que debe servirnos de ejemplo cuando invitamos a un residente del extranjero a llevar a cabo un negocio en territorio nacional, ya que en este caso en particular, el sujeto pasivo que cumple su obligación fiscal en otra jurisdicción, no podrá verse beneficiado con el acreditamiento del impuesto en el Estado donde es residente, por carecer de documentación idónea para que las autoridades fiscales permitan la minimización del impuesto local por la utilización de los métodos de referencia.

2.1 Medidas unilaterales.

Las medidas unilaterales pueden ser definidas como "las disposiciones establecidas por cada poder tributario individualmente y que tienden a evitar la doble imposición para los sujetos sometidos a ese poder tributario; este tipo de medidas serán generalmente adoptadas por el país que está gravando en virtud del criterio de la residencia aunque las pretensiones que puede realizar, en este sentido, el país que grava según criterios de naturaleza real, puede conducir a idénticos resultados."³³

Estas medidas se han manifestado como un instrumento importante de lucha contra la doble imposición internacional, y aunque entran en juego en ausencia de

³³ E. Abril Abadín. Métodos para evitar la Doble Imposición Internacional, p. 145

convenio internacional, han servido para concienciar a numerosos países de los beneficios que se derivan de encontrar una solución internacional a estos problemas.

En el caso mexicano, estas medidas han venido teniendo un importante papel en las relaciones económicas con los países en vías de desarrollo, con las que México apenas si tiene convenios de doble imposición.

Las ventajas que se obtienen con las medidas que tienen su origen en el Derecho Internacional, frente las que adoptan los Estados de forma individual, se puede fundamentar en un hecho concreto: la eliminación de la doble imposición internacional no se lograría adoptando todos los países idénticos criterios, sino que exigiría, además, una armonización de las estructuras tributarias, cuestión ésta que no parece una opción cercana, ni siquiera en países como los que son miembros de la Unión Europea, que participan activamente en una organización de integración económica.

Las distintas técnicas que se utilizan para articular las medidas unilaterales para evitar la doble imposición son los siguientes:

- La exención en la base imponible del impuesto nacional de toda o parte de la renta o patrimonio situados en territorio extranjero, exigiéndose normalmente que los citados hechos imponibles hayan sido efectivamente gravados en ese tercer país.
- El crédito fiscal que puede utilizar el residente en un país en la deuda tributaria a pagar al país donde es residente respecto al impuesto pagado, o a pagar, en el extranjero.
- Permitir la deducción en la base imponible, en calidad de gasto deducible, del impuesto pagado o devengado en el extranjero.
- Prever una reducción en el tipo de gravamen del Impuesto nacional si la renta o los capitales situados en el extranjero son gravados en el país de la residencia o un tipo de gravamen menor.

Como puede observarse, todas las técnicas que tiene a su alcance el legislador para evitar, o cuando menos limitar, la doble imposición internacional, están basadas en una misma filosofía, la conciencia generalizada existente en los distintos Estados de que un excesivo gravamen de determinadas rentas, aún siendo algo justificable en virtud de la soberanía de cada país, puede incidir gravemente sobre la producción y el intercambio comercial, quiebra los incentivos fiscales, y lejos de suponer un aumento en los ingresos del Estado, supone un aumento de la resistencia del contribuyente frente a la Administración tributaria y de la evasión fiscal.

2.2 Convenios internacionales.

Este medio de evitar la doble imposición internacional es sin duda el que ha tenido un desarrollo mayor, y el que ha logrado unos resultados más efectivos, desde que distintos organismos o conferencias internacionales han promovido estudios sobre la necesidad de que cada país disponga de una suficiente red de convenios, que además fueran redactadas según unos criterios homogéneos, cuando no uniformes.

Desde que en 1920 la Sociedad de Naciones comenzará sus trabajos al respecto, creándose en su seno la Comisión Económica y Financiera, han sido numerosos los comités de expertos y proyectos que han ido fomentando la concienciación internacional sobre estos temas, habiéndose llegado a un punto en que la eliminación de la doble imposición internacional se ha convertido en uno de los temas claves desarrollados en organizaciones tan diversas como la ONU, OCDE, Unión Europea, OEA o el Pacto Andino; e instituciones no gubernamentales del estilo del *Instituto de Droit International*, la *International Fiscal Association* o la Cámara de Comercio Internacional.

Los convenios ofrecen importantes puntos de interés para cualquier Estado. Los países desarrollados se aseguran que sus inversiones realizadas en el exterior no

soportan un gravamen excesivo, al tiempo que fomentan sus exportaciones; respecto a los países en vías de desarrollo, hay que hacer notar que una importante red de convenios, unido a una serie de medidas administrativas tendientes a favorecer las inversiones extranjeras, puede coadyuvar a su desarrollo económico.

Se pueden utilizar, asimismo, los convenios internacionales para introducir cláusulas encaminadas a mejorar las relaciones fiscales entre los Estados contratantes, las llamadas *tax sparing clause* orientadas a fomentar las inversiones en países en vías de desarrollo, permitiendo una deducción en la cuota del Impuesto exigible en el país de la residencia; o para fomentar la cooperación entre dos o más países en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal.

"Los mecanismos concretos que se siguen en los distintos convenios internacionales, pueden dividirse en dos grandes grupos:"³⁴

a) Métodos de exención:

- Exención íntegra: un Estado, al exigir el impuesto de sus residentes, excluirá de gravamen, a todos los efectos, aquellas rentas cuya imposición se reserva, en virtud del Convenio a otro Estado; para aquel Estado es como si estas rentas no hubieran existido.
- Exención con progresividad: las rentas que se van a declarar exentas se van a integrar transitoriamente en la base imponible del residente, con la finalidad de aumentar el tipo medio de gravamen de la renta que más tarde se gravará de forma efectiva; como puede imaginarse, este método sólo tiene virtualidad en relación con aquellos Impuestos cuyo tipo de gravamen sea progresivo.

b) Métodos de imputación:

- Imputación íntegra: el Estado de la residencia permitirá la deducción, en calidad de deducción en la cuota, de los impuestos pagados en el extranjero, sin ningún tipo de

³⁴ J. M. De la Villa Gil, Convenios Fiscales de Doble Imposición, p. 377

limitación, e integrado, en consecuencia, en la base imponible todas las rentas del sujeto pasivo residente.

- Imputación ordinaria: la deducción por razón de impuestos pagados en un tercer país, no podrá ser superior a la parte del impuesto devengado en el Estado de la residencia que corresponda a las rentas procedentes del primero de los Estados.

En cualquier caso, las posibilidades son tantas como variantes deseen introducir los Estados en el momento de alcanzar los convenios, quedando a la elección de éstos, las reglas específicas de como deberá efectuarse la exención, o los criterios para el cálculo de la deducción.

Junto a estos métodos, que en mayor o menor medida evitan la doble imposición, algún autor recoge un tercer grupo de criterios que en lugar de eliminar la doble imposición, se orientan hacia su atenuación, a través de alguno de los siguientes mecanismos.

c) Método de la deducción: el impuesto pagado en el extranjero es considerado como un gasto deducible de la renta global del residente.

d) Método del tipo impositivo especial: en virtud de este criterio, las rentas de origen extranjero se harán tributar a un tipo especial.

Estos mecanismos son, sin embargo, más propios de ser contemplados por las leyes tributarias de los diferentes Estados, en el marco de las medidas unilaterales referidas en el apartado anterior. Se puede apreciar, en concreto, que ninguno de estos métodos aparecen recogidos en los diferentes convenios internacionales existentes.

En todo caso, y recapitulando lo comentado en relación con los métodos de imputación y exención, no cabe concluir de una forma absoluta sobre la bondad de cada

uno de los sistemas; un juicio sobre cada uno de estos dos sistemas nos obligará a remitirnos en cada caso a las estructuras y principios inspiradores de los sistemas tributarios de los Estados contratantes, a los procedimientos de determinación de la base imponible y el tipo de gravamen en los Impuestos que estén coordinando, a los procedimientos de gestión respectivos y, por supuesto, a los fines concretos que se persigan con la finalización del convenio.

Ha de hacerse notar, no obstante, que ante la alternativa planteada, cabe formular un juicio favorable a la recepción en los distintos convenios de doble imposición del método de exención. Tanto desde el punto de vista de la administración tributaria, como del contribuyente, es más práctico, más simple y se ajusta más al concepto de sistema tributario justo recogido en nuestra Constitución.

El método de exención evita la doble imposición de una forma más radical, exime de numerosas obligaciones formales a los contribuyentes y no necesita el establecimiento de canales permanentes de información y colaboración entre los Estados, cuestión ésta especialmente compleja entre sistemas tributarios no homogéneos.

El problema más grave que puede plantear la aplicación del método de exención en su versión más pura, el llamado método de exención integral, es la quiebra que se puede producir en el principio básico de nuestro ordenamiento jurídico de que los contribuyentes tributen de acuerdo con su capacidad económica.

En la medida en que se disminuye la base imponible, se reduce en igual medida el tipo efectivo de gravamen en nuestro país; esta quiebra de la justicia tributaria suele agravarse en numerosas ocasiones pues este método crea un ambiente favorable para que el sujeto pasivo pueda aprovecharse de las diferencias entre los distintos sistemas

tributarios, transfiriendo gran parte de su actividad industrial hacia Estados con bajos o nulos niveles de presión fiscal.

La corrección de los efectos negativos que se pueden producir por la aplicación del método de exención es, como puede imaginarse, la articulación de lo que se ha dado en llamar método de exención con progresividad. Este método, aunque introduce algunas complicaciones de índole formal e introduce de nuevo alguno de los inconvenientes del método de imputación, es bastante más satisfactorio que el anterior en el plano de la justicia tributaria.

En relación a la opción entre las dos modalidades del método de exención es aconsejable realizar una distinción:

- Debería aplicarse en su modalidad integral en los convenios existentes entre los países miembros de la Unión Europea, pues ello evitaría el que determinados contribuyentes estén sometidos a una presión fiscal discriminatoria respecto a las que tributan en un sólo Estado, al tiempo que facilitaría el intercambio comercial y la libertad de movimiento de los agentes económicos.
- Los convenios de doble imposición firmados con el resto de los países deberían incluir el método de exención con progresividad, pues ello permitiría mantener los objetivos de la política tributaria del Estado, al tiempo que se frenaría, en parte, el éxodo hacia los paraísos fiscales o países con tipos de gravamen reducidos, de aquellos que transfieren parte de su actividad económica a un tercer Estado por motivos estrictamente fiscales.

2.3 Armonización fiscal.

"En este apartado se recogerían las normas jurídicas dictadas por las organizaciones internacionales de integración, cuyas decisiones no revisten la forma jurídica del convenio internacional y, sin embargo, no tienen rango inferior a las normas aprobadas

por cada uno de los parlamentos o gobiernos de los países miembros."³⁵ El ejemplo más evidente de lo que venimos comentando son las directivas aprobadas en una organización como la Unión Europea en donde, tanto en su elaboración como en su aprobación, intervienen órganos comunitarios, sin que se necesite ratificación alguna por parte de los Estados miembros.

La consideración de los mecanismos de armonización fiscal como un mecanismo de eliminación de la doble imposición, no se desvirtúa por el hecho de que el art. 189-3 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea establezca "que una directiva sólo obliga a los Estados en cuanto al resultado, dejando libertad a las instancias nacionales la competencia respecto a la forma y los medios a utilizar para obtenerlo."³⁶ El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha insistido con frecuencia en que la directiva supone para los Estados miembros una exigencia ineludible de inmediata obligatoriedad.

No se pueden integrar en esta instancia los trabajos que han desembocado en la elaboración de distintos modelos de convenios, entre los que destacan los elaborados por la ONU, OCDE, o el Grupo de Expertos de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio, pues estos modelos son opciones que se ofrecen a los distintos países de la comunidad internacional con la finalidad de que puedan utilizarlos como patrón a la hora de elaborar los verdaderos convenios, que serán aprobados por los procedimientos constitucionales establecidos en cada uno de los países.

Es cierto que las medidas adoptadas o propuestas armonización fiscal no va dirigida de modo directo a lograr la eliminación de la doble imposición internacional; puede suceder que ni siquiera lo persiga de forma secundaria, pero es evidente que toda

³⁵ L. Del Arco Ruete, "Doble Imposición Internacional y Derecho Tributario Español", pp. 166-167

³⁶ Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea,
http://noticias.juridicas.com/base_datos/Admin/ttce.13+13.html

armonización u homogeneización de las estructuras fiscales lleva consigo como resultado inequívoco limar los conflictos que se suscitan entre los diferentes países afectados.

2.4 Cómo aplica la doble imposición en el marco de la OCDE

"Existen tres modelos básicos de convenios para evitar la doble imposición en los impuestos sobre la renta, siendo cada uno tributario, en sus rasgos fundamentales, de los distintos países que han participado en su elaboración."³⁷ La razón de esta diferencia radica en que los convenios para evitar la doble imposición presentan distinta finalidad según se observe desde el punto de vista de los países desarrollados o en vías de desarrollo.

Los países industrializados buscan aliviar el gravamen excesivo que recae sobre las inversiones que han realizado sus residentes en el extranjero, al tiempo que pretenden no discriminar este tipo de operaciones frente a sus inversiones domésticas.

Los países en vías de desarrollo tratan de utilizar los convenios de doble imposición como un instrumento apto para atraer inversiones del exterior, al tiempo que buscan participar en aquellas rentas originadas en su territorio, aunque luego sean exportadas.

Planteadas así las cosas, los diferentes modelos existentes han optado por los siguientes criterios de sujeción de las rentas. "En el convenio tipo aprobado en el marco de la Asociación Americana de Libre Comercio -Grupo Andino-predomina el principio de gravamen en el país donde la renta se ha originado. En los diferentes modelos elaborados en el marco de la O.C.D.E. -tanto en el de 1963, como en los de 1977 y 1992- prevalece el criterio de tributación en el país de la residencia. Este último

³⁷ F. Sainz de Bujanda, *Hacienda y Derecho*, p. 470-473

criterio es asumido, asimismo, por el modelo elaborado por la O.N.U., aunque ensanchando la actuación del principio de gravamen en el país de la fuente."³⁸

En nuestro repaso a la experiencia en la eliminación de la doble imposición internacional nos vamos a detener en el estudio de los Impuestos que son objeto de los convenios de doble imposición; para este fin hemos analizado fundamentalmente el art. 2 del Convenio Modelo OCDE por ser el que de forma unánime siguen los países miembros de la Unión Europea.

El artículo 2 del modelo de convenio OCDE. contempla el ámbito de aplicación de los convenios, es decir, "los impuestos que se encuentran integrados o se consideran cubiertos por el tratado concreto que firmen dos Estados siguiendo el Modelo."³⁹ El artículo se edifica sobre tres criterios objetivos básicos que buscan la efectividad del convenio:

a) El modelo de convenio abarca a todos los impuestos sobre la renta, independientemente de quien los haya establecido, regulado, o de quien los recaude. Se busca establecer un marco amplio que recoja y agrupe multiplicidad de situaciones válidas para cualquier modelo de organización política. En el apartado 1 de este art. 2 habilita, en concreto, "la posibilidad de que estén comprendidos en los convenios de doble imposición todos los impuestos sobre la renta, ya sea sobre la totalidad o parte de ella, cuya titularidad sea de cualquiera de las subdivisiones políticas de los Estados o de las Entidades Locales que se integren en éstos."⁴⁰

La prohibición del art. 6.2 de la Ley Orgánica de Financiación de las comunidades autónomas, de que los parlamentos autonómicos establezcan "impuestos cuyos hechos imponible lo sean, a su vez, de impuestos estatales impide, en principio,

³⁸ R. Fernández Pérez, *Criterio del Reparto de la Potestad Tributaria según los distintos modelos de convenio*, p. 113

³⁹ Herbert Bettinger Barrios, Op. Cit., p. 287

⁴⁰ Idem.

que esta posibilidad prevista en el modelo tenga alguna virtualidad. Es cierto que determinados impuestos autonómicos pueden originar ciertos problemas de coordinación con el Impuesto sobre la Renta de las personas físicas, o con el impuesto sobre sociedades, pero nunca podrán gravar la renta, ni total, ni parcialmente."⁴¹

En donde sí puede tener una gran trascendencia, es en relación a la posibilidad que tienen concedida las comunidades autónomas por el art. 12 LOFCA de "establecer recargos sobre el Impuesto estatal que grava la renta de las personas físicas."⁴² El modelo OCDE recoge expresamente la dicción *cualquiera que sea el sistema de exacción*, por lo que debe entenderse que en esta expresión se comprenden, no sólo los Impuestos que de un modo directo gravan la renta, sino todas aquellas figuras a cuenta, complementarias o que supongan una sobre imposición del impuesto principal. Esta tesis se ve reforzada por "el reconocimiento que de la inclusión en la deuda tributaria"⁴³, realiza el art. 58 L.G.T. en relación a los recargos sobre la cuota exigible por alguna Administración Pública distinta de la titular del Impuesto principal.

b) El modelo afecta a los impuestos que gravan la totalidad de la renta de las personas físicas o jurídicas, disponiendo que se incluirán en esta mención los impuestos que gravan las ganancias derivadas de la enajenación de bienes o inmuebles y los que gravan las plusvalías: Lo que se pretende en el artículo 3.2 del modelo OCDE, siguiendo a de la Villa Gil, "es diferenciar el concepto de renta, dentro del cual se incluirán, en todo caso, las ganancias de capital, del concepto de plusvalía, que vendría referida a las ganancias de capital no realizadas o puestas de manifiesto por mera anotación contable."⁴⁴

⁴¹ Ley Orgánica de Financiación de las comunidades autónomas, <http://www.igsap.map.es/cia/dispo/25088.htm#cz>

⁴² Idem.

⁴³ Ley General Tributaria, http://noticias.juridicas.com/basc_datos/Fiscal/158-2003.html

⁴⁴ J. M. De la Villa Gil, Op. Cit., p. 48

No parece, sin embargo, que el modelo OCDE esté construyendo un concepto de plusvalía al margen de concepto de renta. El modelo lo único que parece pretender es dejar una puerta abierta para que el legislador nacional pueda incluir en el concepto de renta que se somete a gravamen en el impuesto correspondiente, distintos supuestos de aumentos de valor no realizados, puesto que el concepto de ganancia de capital, tal y como es conocido en la comunidad internacional exigiría en todo caso realización.

El modelo OCDE, al menos en su versión en lengua inglesa, está distinguiendo entre el concepto de *capital gains* y el concepto genérico de *capital appreciation*, pues en aquellos países de los que se importa el término ganancia de capital, este tiene un sentido concreto, pues se exige que haya disposición o cesión del elemento patrimonial que origina la apreciación o aumento de valor que se está gravando, independientemente del título por el que se realice aquella.

El modelo de convenio, consciente de que incluso bajo la citada denominación, pueden gravarse en determinados países determinados aumentos de valor que no han sido realizados, es por lo que no cierra la posibilidad de que los distintos convenios puedan cubrir esta alternativa, siempre que así lo deseen los Estados, y sin que la posible lectura que pueda hacerse del término *ganancias de capital* pueda impedirlo.

c) El modelo trata de inspirar en los convenios que lo sigan una vocación clara de permanencia, estableciendo que éstos serán de aplicación, no sólo a los impuestos que expresamente sean recogidos en el texto del convenio, sino que se ampliará a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se puedan establecer con posterioridad a la fecha de la firma del mismo, que se añadan a los inicialmente previstos, o los sustituyan.

La precisión del artículo 4.2 del modelo del convenio recogida en el párrafo anterior tiene una relevancia práctica importante, debido fundamentalmente a que "la

utilización del sistema tributario como instrumento de política económica, ha derivado en que sea uno de los sectores más cambiantes del ordenamiento jurídico."⁴⁵ Con la incorporación de una disposición de este tipo a los convenios de doble imposición se puede lograr, por ejemplo, que tenga relevancia práctica el convenio que firmaron los plenipotenciarios del Reino de Marruecos y de España en 1978, cuando todavía se encontraban vigentes todos los impuestos anteriores a la reforma de 1978, y que fue publicado el 22 de mayo de 1985.

La única servidumbre que les quedará a los Estados firmantes será la de comunicarse a final de cada año las modificaciones de interés que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones tributarias. Como puede observarse, no sólo se logra acompañar el lento proceso de elaboración y aprobación de los tratados internacionales con el, a veces frenético, proceso de revisión de las estructuras tributarias, sino que también se consigue evitar la necesaria revisión del conjunto de los convenios firmados por un país, cada vez que en éste tenga lugar una modificación estructural en alguno de los Impuestos comprendidos en aquellos, o una simple modificación de su denominación.

En lo que afecta a la doble imposición de los incrementos de patrimonio gravados en los impuestos sobre las adquisiciones patrimoniales lucrativas, ha de hacerse notar que no tiene la trascendencia económica que se da en "los impuestos que de forma general gravan la renta o el patrimonio de las personas físicas o jurídicas, pero desde el punto de vista del contribuyente es de importancia extraordinaria, pues al ser elevados los tipos de gravamen de estos impuestos, la concurrencia de dos o más de éstos puede causarle un grave perjuicio al contribuyente."⁴⁶

⁴⁵ Herbert Bettinger Barrios, *Op. Cit.*, 298

⁴⁶ M. Uriarte Zulueta, *Estudios de Derecho Financieros*, p. 563

"Los impuestos sobre sucesiones y donaciones están generalizados en la práctica totalidad de los países desarrollados, teniendo en todos ellos idéntico tratamiento de impuesto directo que recae sobre los bienes adquiridos por herencia o legado y determinándose la cuantía de la deuda tributaria en función de dos factores: la cuantía del incremento patrimonial experimentado por el heredero o legatario y la relación de parentesco existente entre el causante y el causahabiente;"⁴⁷ en virtud de ello, es fácil que se den puntos de conflicto entre dos impuestos nacionales, conflictos que tendrán su origen en las mismas causas que las que originan la doble imposición en los impuestos sobre la renta, con las especialidades propias derivadas de los criterios de determinación de la base imponible existentes en los impuestos a los que nos venimos refiriendo.

La problemática originada en estos casos no ha movido a la comunidad internacional a dotarse de una red de convenios de doble imposición como la existente en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, situación de la que nuestro país es uno de sus máximos exponentes pues apenas si ha firmado dos convenios sobre la materia, amén de un convenio consular con disposiciones fiscales sobre las herencias.

La OCDE, haciéndose eco de esta carencia existente en las relaciones internacionales, aprobó en 1966 un proyecto de convenio, al cual ha seguido posteriormente un nuevo convenio modelo, que siguiendo los mismos criterios básicos, es susceptible de abarcar todos los supuestos de doble imposición originados en la aplicación de los impuestos que gravan las adquisiciones patrimoniales lucrativas, con independencia de que se reciban los bienes en una transmisión *mortis causa* o *inter vivos*, y cuyos rasgos básicos coinciden con los del art. 13 del modelo OCDE de 1977, donde se establece el régimen general aplicable a los supuestos de doble imposición de las ganancias de capital.

⁴⁷ L. De Pablos Escobar, El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España, p. 202

El Modelo de 1982, al igual que el de 1977, introduce dos métodos alternativos para evitar la doble imposición: el método de exención y el de imputación, con las variantes ya estudiadas. Entre estos métodos no cabe incluir la deducción de las deudas en la base imponible, cuestión que se regula en el art. 8 del convenio modelo, y que afectaría en todo caso, al grado de justicia tributaria existente en cada sistema tributario; es por ello por lo que pensamos que no hay que referirse en esta instancia, al contrario de lo que hace Uriarte Zulueta, "a la deducibilidad, en la base imponible del Impuesto nacional de las deudas extranjeras, entre ellas, lógicamente, las tributarias."⁴⁸

La comisión de la Unión Europea ha estimado siempre que la remisión a los convenios entre los Estados miembros no es satisfactoria, entre otros, por las siguientes razones:

- a) Los convenios de doble imposición crean corrientes privilegiadas de intercambios a nivel bilateral, excluyendo a los países miembros no firmantes de aquellos, al tiempo que contribuye a hacer imposible la igualdad de condiciones que debería darse en todo mercado común.
- b) Los convenios no se aplican de forma automática, sino que requieren una demanda de aplicación por parte de los contribuyentes.
- c) La red de convenios existentes entre países miembros no es completa y el funcionamiento de los convenios bilaterales no es satisfactorio.
- d) No se modifica el derecho interno de los países contratantes; al contrario, deben adaptarse al derecho interno y esta adaptación es la que procedimentalmente es muy larga.

⁴⁸ M. Uriarte Zulueta, Op. Cit., 531-532

Ciertamente, la remisión a los Estados miembros otorga a éstos un protagonismo que no sabemos hasta que punto puede ser aconsejable en el proceso de construcción de una estructura supranacional entre los países miembros de la Unión Europea, pues la comisión europea sólo participaría en una medida muy limitada en su procedimiento de elaboración, en tanto en cuanto sea requerida su participación por los Estados, como órgano técnico de asesoramiento; sucede igualmente, que la experiencia armonizadora en el campo de la Imposición indirecta ha sido lo suficientemente satisfactoria, como para pensar en la posibilidad de tomar algún tipo de iniciativa en el campo de los impuestos directos, para eliminar otro de los elementos perturbadores del normal funcionamiento del Mercado Común.

Creemos que el referido art. 220 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea "no supone una remisión incondicional a los convenios entre los Estados miembros, pues ya se encarga de remarcar el propio tenor literal del artículo que eso será así en la medida en que ello sea necesario; no cabe perder de vista que lo previsto en este artículo no debiera tener relevancia directa e inmediata sobre el Ordenamiento Jurídico de la Comunidad pues no tiene por objeto una actividad propia de ésta, sino una actividad propia de los Estados miembros a las cuales se debe referir."⁴⁹

La doble imposición surge en numerosas ocasiones como consecuencia que no existe uniformidad en las estructuras tributarias entre dos Estados, y desde el momento en que no se han previsto mecanismos a los cuales acudir los Estados en caso de conflicto de jurisdicciones tributarias; nada impediría, pues, "tal y como se recogía en el Programa de acción de 26 de junio de 1977, sobre los impuestos directos que, en un primer momento, se instara desde los órganos de decisión comunitarios la elaboración de un convenio multilateral entre los Estados miembros de la Unión Europea, para

⁴⁹ Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea, Op. Cit., art. 220

pasar más tarde a un ambicioso programa de armonización de los elementos básicos de los diferentes impuestos directos, al tiempo que se podrían establecer mecanismos comunitarios que pudieran sustituir a los previstos en los convenios bilaterales actualmente existentes."⁵⁰

Se ha llegado a concluir de que esta alternativa es perfectamente factible, pues aunque no exista nada previsto al respecto en el Tratado de Roma, los artículos 100 y 101 habilitan al Consejo de la Unión Europea "adoptar cualquier tipo de medida tendente a la armonización de las legislaciones nacionales en los supuestos en que las divergencias o funcionamiento del Mercado común provoque algún tipo de distorsión en él."⁵¹ La directiva comunitaria, que sería "el instrumento a utilizar en esta armonización tributaria es un instrumento adecuado pues quedaría en manos de cada uno de los Estados, en razón de su política económica concreta, la forma y los medios concretos a utilizar para la consecución de los fines que se fijan en aquella."⁵²

Las posibilidades que tienen los órganos directivos de la Unión Europea no han sido aprovechadas hasta la fecha y apenas si han quedado plasmadas en un conjunto disperso de directivas y proyectos de directiva que se orientan, fundamentalmente, a la realización del mercado interior.

La Unión Europea ha aprobado diversas directivas relativas al régimen de fusiones, escisiones y aportaciones de activos; régimen fiscal de sociedades matrices y filiales; o a la creación de un procedimiento de arbitraje para la eliminación de la doble imposición en el supuesto de rectificación de beneficios entre empresas asociadas.

⁵⁰ Tratado de Roma, <http://chio.rediris.es/udidactica/traroma.htm>

⁵¹ Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea, Op. Cit. Art.100-101

⁵² Tratado de Roma, Op. Cit.

Como puede observarse, las posibilidades que se le ofrecen a la comisión y al consejo de la Unión Europea son infinitamente mayores a lo que se ha realizado hasta la fecha y, en concreto, las propuestas de mayor calado siguen esperando la aprobación por el Consejo de la Unión.

Desde hace mucho tiempo se encuentran en estudio propuestas que apuestan por eliminar la doble imposición económica que recae sobre los dividendos, cánones e intereses, o por armonizar la base imponible de los Impuestos sobre Sociedades, tema este último que traerá numerosas ventajas si algún día llega a aprobarse, no por evitar la doble imposición de forma inmediata, sino porque al homogeneizar los Impuestos que entran en conflicto, facilitaría en gran medida la aplicación de los convenios concretos de doble imposición que tuviesen firmados los Estados miembros.

2.5 Situación actual al ser miembro de los convenios de la Unión Europea

A la luz de las distintas experiencias que se han realizado en el campo del Derecho Internacional Tributario a las cuales hemos hecho referencia, y especialmente de los trabajos promovidos por la OCDE, los países miembros de la Unión Europea se han ido dotando de una tupida red de convenios de doble imposición que ha venido resolviendo, con mayor o menor éxito, los problemas que han ido planteando por la coexistencia de sistemas tributarios no homogéneos, que además, se superponen en el espacio.

Sin negar el papel que estos convenios bilaterales han jugado en las relaciones económicas y comerciales entre estos países, no podemos dejar de hacer notar las siguientes observaciones:

a) La red de convenios actualmente en vigor tiene sus lagunas importantes, pues determinados países no tienen establecidos convenios con todos sus socios comunitarios.

b) Muchos de los convenios existentes solamente afectan a los impuestos sobre la renta, dejando sin regular los distintos impuestos que gravan el patrimonio de las personas físicas y/o jurídicas.

c) Incluso dentro de los convenios que gravan la renta, no se prevén de forma expresa todas las figuras tributarias locales y regionales que gravan alguna modalidad de aquella.

d) En relación a la doble imposición que se produce en materia de impuestos que gravan las sucesiones y donaciones, la situación es todavía más deficiente pues se ha suscrito un muy reducido número de entre los países comunitarios, llegando a existir algún Estado que no tienen convenio alguno sobre esta cuestión.

En el caso de México y tomando en cuenta que se han celebrado convenios de doble tributación, la Ley del Impuesto sobre la Renta establece un procedimiento para acreditar el pago de los gravámenes enterados en el extranjero. Este procedimiento se aplica a los ingresos que provengan de países con los que haya o no celebrado convenio impositivo y dicho acreditamiento se podrá llevar a cabo contra el impuesto que conforme a esta ley corresponda pagar por los ingresos procedentes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, siempre que se trate de los ingresos por los que se está obligado a enterar el impuesto sobre la renta en territorio nacional.

Con bases en lo anterior cabe reiterar que exclusivamente los residentes en México podrán acreditar el impuesto pagado en el extranjero, siempre y cuando los ingresos por los que se pagó el impuesto fuera de México, están regulados por la ley que se aplica en nuestro país, en caso contrario no se otorgará este tratamiento de neutralidad fiscal.

El acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero que otorga la Ley del Impuesto sobre la Renta, puede ser total o parcial o sea, en algunos rubros de ingresos

se castiga un porcentaje determinado de recuperación, como es el caso de los dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero a personas morales residentes en México, ya que esta proporción se fija conforme al monto del dividendo o utilidad que sea percibido por el residente en México.

En este caso particular esta proporción se obtendrá dividiendo la utilidad percibida por la persona moral residente en México, entre el total de la utilidad que obtenga la sociedad residente en el extranjero, que sirva para determinar el impuesto sobre la renta a su cargo y multiplicando el cociente por el impuesto pagado por la sociedad.

Bajo este tenor se deberá acumular la utilidad percibida y el total del impuesto pagado por la sociedad residente en el extranjero, correspondiente a la utilidad obtenida por la persona moral residente en México.

El monto que resulte acreditable se deberá limitar a la cantidad que resulte de aplicar la tasa del impuesto sobre la renta establecida en México, a la utilidad determinada de acuerdo con las disposiciones aplicable en el país de residencia de la sociedad en el extranjero que distribuyó el dividendo o la utilidad percibida.

Quien efectúe el acreditamiento al que se refiere se considerará como ingreso acumulable, además del dividendo o la utilidad percibida, el monto del impuesto sobre la renta pagado por la sociedad correspondiente al dividendo o utilidad percibida por el residente en México. Este acreditamiento sólo procederá cuando la persona moral residente en México sea propietaria de cuando menos el 10% del capital social de la sociedad residente en el extranjero durante los seis meses anteriores a la fecha en que se decreta el dividendo o la utilidad.

Por lo que corresponde a los demás ingresos susceptible de ser generados por las personas morales y no se trate de dividendos o utilidades distribuidas, el impuesto

acreditable no podrá exceder de la cantidad que resulte de aplicar la tasa del impuesto sobre la renta que se establece en México a la utilidad fiscal que resulte conforme a las disposiciones que señala la Ley, por los ingresos percibidos en el ejercicio de fuente de riqueza ubicada en el extranjero.

En el caso de las deducciones por gastos ocurridos en el extranjero que no sean atribuibles exclusivamente a los ingresos de fuente de riqueza ubicada fuera de nuestro país, se podrán considerar en la misma proporción que representa el ingreso proveniente del extranjero, respecto del ingreso total del contribuyente en el ejercicio.

Por lo que corresponde a las personas físicas el monto del impuesto acreditable no podrá excederse la cantidad que resulte de pagar conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Las personas físicas que residen en México y que se encuentran sujetas al pago del impuesto en el extranjero por su nacionalidad o ciudadanía, podrán efectuar el acreditamiento hasta por la cantidad equivalente al impuesto que hubieran pagado en el extranjero de no haber tenido dicha condición.

Las personas morales y las personas físicas podrán acreditar el impuesto pagado en el extranjero en la declaración anual del ejercicio o se podrá efectuar en los diez ciclos fiscales siguientes.

En los casos en que el impuesto acreditable esté determinado en moneda extranjera, se deberá efectuar la conversión cambiaria respectiva considerando el tipo de cambio que en su momento se determine.

Finalmente cabe reiterar que los convenios sobre la doble tributación, pretenden evitar que un mismo sujeto pague más de una vez un impuesto por la generación del

ingreso. Esta finalidad debe perseguir además de la equidad impositiva internacional, que el sistema fiscal que se aplique en el país de donde es residente el sujeto pasivo que generó el ingreso en el extranjero, cuente con normas que permitan la neutralidad tributaria por medio de procedimientos que le otorguen el derecho de recuperar el acreditamiento o la deducción, los impuestos enterados fuera del país donde cumple con sus obligaciones fiscales definitivas, o sea, donde acumula los ingresos y deduce los gastos que se generan en la totalidad de las operaciones llevadas a cabo dentro de un período determinado.

2.6 Situación a medio plazo al pertenecer a los convenios de la Unión Europea

Se cree que la situación que hemos expuesto, unida a la evidente necesidad de establecer mecanismos suficientes para evitar la doble imposición exige que los países comunitarios tomen la iniciativa que les permita el art. 220 del Tratado de Roma de promover y concluir un Convenio multilateral de doble imposición.

El dato que tradicionalmente se ha venido poniendo de manifiesto en relación a este artículo 220, "es el nulo papel que se le otorga a las instituciones comunitarias, especialmente si se contempla junto con el art. 235 del mismo Tratado, donde se reserva la iniciativa a los órganos de la Unión;"⁵³ esta cuestión se puede subsanar dando participación a la Comisión en los trabajos preparatorios del Convenio, o encargando diversos estudios a Comisiones de notables creadas al efecto.

En este sentido, conectaríamos con lo que en su día se expresó en los 8º, 9º y 10º informes generales de las actividades de la comunidad, publicados entre los años 1965 y 1967, en donde se expresaba esta necesidad, que "en ningún caso se vería afectada por la no menos urgente, pero si más complicada desde el punto de vista práctico, necesidad de armonizar las estructuras de la imposición directa entre los países

⁵³ Tratado de Roma, Op. Cit., art. 220-235

comunitarios,"⁵⁴ paso previo ésta a la efectividad de las cuatro libertades fundamentales consagradas en el Tratado de Roma.

La propuesta que se plantea exigiría la conclusión de dos convenios que abarcarían la totalidad de los Impuestos directos y que responderían básicamente a las diferentes iniciativas que se han desarrollado en el Derecho Internacional Tributario y que, de alguna manera, han encontrado su máxima expresión en los modelos de convenios de la OCDE. "El primero de los convenios abarcaría todos los impuestos que gravan la renta y el patrimonio, con independencia de que graven a las personas físicas y jurídicas, y el segundo de ellos regularía la doble imposición que se produce en relación a los Impuestos que gravan las adquisiciones patrimoniales o ganancias de capital."⁵⁵

No se cree que pudieran calificarse estos convenios como Derecho Comunitario Europeo pues no tendrían su origen en los órganos propios de decisión de la Unión Europea, y por lo tanto no serían dogmáticamente equiparables a una directiva, ni se cree que se puedan integrar en lo que doctrinalmente se denomina *armonización fiscal* y a la que ya se ha hecho referencia. En relación al contenido concreto sobre los cuales deberían construirse estos convenios de doble imposición, en concreto, el que afecta a renta y patrimonio, se cree que debería realizarse según los siguientes criterios:

Comprendería todos los impuestos sobre la renta y el patrimonio existentes en los países comunitarios, cualquiera que sea la forma que se perciben, y que siguiendo lo recogido en la Directiva 77/799/CEE, comprendería "los impuestos sobre la renta total o sobre los elementos de la renta o del patrimonio, incluidos los impuestos sobre los beneficios procedentes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos

⁵⁴ Idem.

⁵⁵ Idem

sobre el importe de los salarios pagados por los empresarios, y los impuestos sobre la plusvalía."⁵⁶

En el art. 1-3º de la citada Directiva sobre asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros se realiza una enumeración exhaustiva de los Impuestos directos que gravan la renta y el patrimonio, listado que debe tenerse por ampliado a lo que disponen los posteriores Tratado de Adhesión a la Unión Europea, (en nuestro caso el apdo. V-5º del Tratado de Adhesión de Portugal y España). Deberá, no obstante, abrirse un período de reflexión que permitiera la detección de otros impuestos locales y regionales que utilizan la renta y el patrimonio como materia imponible, y que como ya hemos puesto de manifiesto con anterioridad, no son recogidos en los convenios, muchas veces ni siquiera bajo una remisión genérica.

En lo que afecta a las definiciones generales que suelen incluirse en los convenios bilaterales, se cree que dada la homogeneidad que preside los convenios existentes en la actualidad, y en relación a las que se recogen en el modelo de convenio OCDE, el único punto a determinar sería el de la especificación de cuales habrían de ser las autoridades competentes en cada Estado, cuestión esta que tenemos igualmente resuelto en el art. 1-5º de la Directiva 77/799/CEE. Habría que dejar, no obstante, la puerta abierta, a posibles directivas armonizadoras del derecho de sociedades que pudieran afectar al concepto de empresa o al de sociedad, tal y como se recoge en el modelo OCDE.

La homologación entre los convenios actualmente en vigor y el modelo OCDE ha motivado que en distintas directivas y proyectos de directiva que se han elaborado hasta la fecha se recogen las definiciones a las que hacemos referencia. El concepto de residencia del art. 4 del modelo OCDE ha sido recogido en el art. 6 de la propuesta de

⁵⁶ Directiva 77/799/CEE, <http://europa.eu.int/scadplus/leg/es/lvb/l33029.htm>

directiva de la comisión relativa a los impuestos indirectos que gravan la transmisión de títulos, de 31 de marzo de 1976 y en el art. 4-b de la directiva del consejo, de 17 de julio de 1969 relativa a los impuestos indirectos que gravan las concentraciones de capital.

El concepto de establecimiento permanente que se incluye en el art. 5º del modelo OCDE es casi idéntico al que se recoge en el art. 5º de la proposición de directiva relativa al régimen fiscal aplicable a las fusiones, escisiones y aportaciones de activos en donde intervengan más de dos sociedades de Estados miembros de la Unión Europea, propuesta ésta de fecha 15 de enero de 1969; de igual manera, la proposición de directiva relativa a la eliminación de la doble imposición en los supuestos de corrección de beneficios societarios, de 25 de noviembre de 1976 incluye el concepto de empresas asociadas que ha sido desarrollado en el art. 9 del modelo de convenio OCDE.

Todas estas coincidencias técnicas no deben asombrar a nadie, pues no se debe perder de vista que los diferentes modelos de convenio promovidos por la OCDE no son el resultado de un acuerdo coyuntural entre un grupo no homogéneo de países, sino que son fruto de una larga reflexión que han llevado adelante fundamentalmente los países miembros de esta organización internacional desde el inicio, y que son básicamente los Estados miembros de la Unión Europea y, en todo caso, Estados industriales avanzadas donde su actividad económica está presidida por el principio de libertad de mercado.

En cuanto a la especificación de los criterios de reparto de las distintas rentas, proponemos las siguientes:

a) Las rentas procedentes del disfrute de bienes inmuebles o derechos sobre estos y de su enajenación se adjudicarán al Estado en que éstos se encuentren situados. Se deberían asimilar a este supuesto los de disfrute y enajenación de títulos representativos

de determinadas sociedades cuyo activo esté básicamente constituido por bienes inmuebles.

b) Las rentas y ganancias de capital procedentes de bienes muebles de todo tipo se imputarán como criterio general al Estado de la residencia del sujeto pasivo. En los supuestos de pago de dividendos e intereses, creemos que la tradicional participación que en estas rentas han venido teniendo los Estados donde el pagador de aquéllas es residente, se aseguraría con la unificación del tipo de retención en la fuente de esta clase de rentas, tipo que se convertiría así en una tributación mínima en el país de origen y que podría fijarse en el 20 por 100.

c) Las rentas procedentes de actividades económicas independientes, hayan sido obtenidas por personas físicas o jurídicas deberían tributar en el Estado en que éstas sean residentes, con la excepción de que la citada actividad económica se realice otro Estado a través de un establecimiento permanente o base fija, pues creemos que en estos casos existe una auténtica organización económica autónoma susceptible de quebrar el criterio general.

d) Las rentas de trabajo dependientes, participaciones de consejeros, rentas de artistas y deportistas y estudiantes deberían ser atribuidas a los Estados en donde residen las entidades pagadoras, siempre y cuando este coincida con aquel en donde se hacen efectivos los pagos y con el que se realiza la actividad que se está satisfaciendo, ya que en caso contrario debería prevalecer este segundo dato.

e) Las rentas procedentes de pagos efectuados por las distintas administraciones públicas de los Estados miembros, en todos sus niveles, seguirán los criterios anteriormente expuestos, salvo en el caso de las procedentes del ejercicio de funciones públicas y de pensiones, en donde se deberá pagar según el criterio de la nacionalidad.

f) La imposición sobre el patrimonio seguiría los criterios expuestos en relación a las rentas de los bienes y en el capítulo anterior en relación a las ganancias de capital y que supondría un criterio real para los bienes inmuebles -su localización-y otro personal para los muebles -la residencia-.

Las excepciones, además de la comentada anteriormente en relación con determinados títulos representativos del capital de sociedades serían:

- La pertenencia de un bien mueble a un establecimiento permanente o base fija, pues creemos que debería establecerse la *vis atractiva* de éstos sin referencia a la pertenencia o no en su activo.
- Los buques y aeronaves en tráfico internacional que deben tributar en el país donde se encuentre la sede de dirección efectiva de la actividad.

g) Entre los distintos métodos para evitar la doble imposición para este convenio multilateral por el método de exención con progresividad pues pensamos que habría de aligerar notablemente los requisitos de tipo formal de los sujetos pasivos, sin perjudicar los intereses legítimos de los Estados firmantes.

Si se avanzara en el proceso de armonización de las estructuras de la imposición directa se podría pensar en la introducción del método de exención íntegra, método que en la actualidad sólo sería posible en el supuesto de que la doble imposición se le produzca a una sociedad, pues los impuestos que gravan la renta de éstas no son generalmente proporcionales; resulta, sin embargo, impensable proponer dos métodos distintos según la naturaleza del sujeto sometido a esa doble imposición, pues con ello se estaría interviniendo negativamente en el desarrollo normal del mercado común, introduciendo un trato de favor hacia determinados agentes económicos.

h) Un apartado que tiene carta de naturaleza en todo convenio de doble imposición es la formulación de un principio genérico de no discriminación, tema especialmente

importante a la luz de lo dispuesto en el Tratado de Roma. Como punto de partida, no creemos que nada pudiera alegarse a la introducción de una cláusula similar a las que, siguiendo el modelo OCDE, se han introducido en la práctica los convenios existentes entre los Estados comunitarios.

El artículo 24 del Convenio modelo OCDE se establece que "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 aquéllos a los que están o estén sometidos los nacionales de este otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones."⁵⁷ Este artículo responde, en sus líneas básicas, al mismo espíritu que informa el artículo 95 del Tratado de Roma.

i) En los convenios bilaterales suele institucionalizarse un procedimiento amistoso de resolución de diferencias entre los Estados. Este procedimiento ha venido siendo un medio importante de canalización de la cooperación de los Estados en materia tributaria, siendo sus resultados nada despreciables; creemos, no obstante, que un convenio multilateral del tipo que se propone sería incompleto si no contemplara la creación de un órgano independiente especializado en la resolución e interpretación de este tipo de conflictos.

Esta Corte Internacional de Arbitraje estaría en condiciones de elaborar una importante doctrina que sería un instrumento de primera mano a la hora de interpretar posibles conflictos posteriores que se pudieran suscitar; no descubrimos nada nuevo si dejamos constancia que la instauración de este tipo de órganos quasijudiciales, tanto si se han establecido en el ordenamiento interno como en el internacional, han coadyuvado al desarrollo de determinadas materias, al tiempo que no cabe olvidar los

⁵⁷ Herbert Bettinger Barrios, Op. Cit., p. 487

ciudadanos que acuden a ellos encuentran una garantía adicional a sus derechos por la independencia y especialización que preside la actuación de estos órganos.

j) No habría necesidad de incluir disposición alguna en este convenio multilateral relativa al intercambio de información y cooperación entre las autoridades de los Estados miembros, pues en esta materia creemos que la aprobación por parte de la comunidad de la Directiva 77/799/CEE relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los Estados directos, cubre con creces las expectativas que despierta lo previsto en un sentido similar en el artículo 26 del convenio modelo OCDE.

k) En lo que afecta al ámbito de aplicación del convenio, creemos que debe seguirse el criterio general que hasta el momento se ha plasmado en los convenios actualmente en vigor, de remitir a todo el territorio de los distintos Estados firmantes, sin prever exclusiones de determinados territorios de algunos Estados, del estilo de las que se incluyen en el artículo 3-2° de la sexta Directiva sobre el IVA -77/388/CEE-.

2.7 Alternativa a largo plazo al pertenecer a convenios de la Unión Europea

La alternativa a largo plazo, tal y como se ha adelantado con anterioridad, sería la profundización en el procedimiento de armonización de las estructuras fiscales de la imposición directa. Armonización de estos impuestos y eliminación de la doble imposición son dos objetivos autónomos, pero íntimamente ligados, puesto que difícilmente puede existir coordinación de sistemas tributarios que no sean homogéneos, y debido igualmente a que la armonización limitaría notablemente los puntos de conflicto.

Sobre la posibilidad de aprobar una directiva que recogiera los criterios de reparto de la potestad tributaria a los que se ha hecho referencia en el apartado anterior,

no creemos que fuera la solución más adecuada pues los contenidos mínimos a los que hemos hecho referencia son más que suficientes,- como demuestra la experiencia en el Derecho Internacional Tributario-, para eliminar la doble imposición en los supuestos concretos en que esta se produzca, sin que sea necesaria la intervención de los Estados miembros en el desarrollo de estos temas.

La regulación por un instrumento no genuinamente comunitario de la parcela más llamativa de las relaciones tributarias internacionales no debe suponer una rémora en el proceso de construcción europea, antes bien, permite la posibilidad de ir incorporando a este convenio multilateral numerosos países, que sin ser miembros de la Unión Europea, o estando en negociaciones de adhesión, tienen sin embargo relaciones económicas y comerciales privilegiadas con éstas.

III. PRINCIPIOS RECTORES DE LOS MODELOS TRIBUTARIOS

Para conocer los alcances de los tratados tributarios y contar con elementos que orienten el respectivo estudio, se requiere señalar que existen principios rectores que en términos generales son aceptados entre los países firmantes de los acuerdos, para eliminar o atenuar los efectos de la doble tributación.

Dentro de los principios más importantes y siguiendo el orden que ofrecen los modelos tributarios, debemos enumerar los siguientes:

1. Principio de ahorro.
2. Principio de fuerza de atracción.
3. Principio de punto de origen.
4. Principio de presencia sustancial.
5. Principio de asistencia en el cobro.
6. Principio de no discriminación.
7. Principio de procedimiento amistoso.

Estos principios no son los únicos que se contemplan en los modelos o convenios de doble tributación, ya que también se tendrán que observar el de no discriminación y el de procedimiento amistoso, que si bien no contemplan en su plenitud las directrices que se tutelan en los artículos que conforman los convenios al ser específicos, no por esto se les debe desatender. Por esta razón, se tratan ambos principios al final de este capítulo.

3.1 Principio de ahorro

El principio de ahorro es uno de los más comunes y prácticamente refleja en todos los artículos que conforman un modelo para evitar la doble tributación. Este principio

tiene como finalidad que no obstante que los Estados contratantes sean partícipes de un convenio para evitar la doble tributación, puedan aplicar su ley interna sin ninguna limitación ni obstáculo que vaya en contra del acuerdo celebrado con el otro Estado contratante.

En términos generales este principio señala que "los Estados contratantes independientemente del convenio, podrán aplicar de acuerdo con su ley local, los impuestos que juzguen convenientes a sus residentes, ciudadanos o exciudadanos, cuya pérdida de nacionalidad hubiere tenido como propósito la elusión de gravámenes territoriales."⁵⁸

Para efecto de ilustrar el principio al que nos referimos en este punto se transcribe el artículo primero del modelo americano, ya que de acuerdo con su numeral tercero, es el más claro en comparación a los demás modelos tributarios, sin que esto se deba interpretar en el sentido de que este principio no se tome en cuenta en los tratados impositivos que se basan en los modelos de la ONU o en su caso el de la OCDE.

Una vez efectuada la aclaración anterior, se transcribe el artículo primero del modelo americano y posteriormente se lleva a cabo la explicación de los alcances del tercer numeral de dicho principio:

- "1. El presente convenio se aplica a las personas residentes de uno de ambos Estados contratantes, salvo que en el propio convenio se disponga otra cosa.
2. El convenio no limita en forma alguna las exclusiones, exenciones, deducciones o créditos o cualquier otra desgravación existente o que se establezca en el futuro:
- a) Por las leyes de cualquiera de los Estados contratantes; o
 - b) Por cualquier otro acuerdo entre los Estados contratantes.

⁵⁸ Ibid. p. 170

3. No obstante las disposiciones del convenio, excepto las contenidas en el párrafo 4, un Estado contratante puede someter a imposición a sus residentes, tal como se definen en el artículo 4 (residencia) y, por razón de ciudadanía puede someter a imposición a sus ciudadanos, como si el convenio no hubiese entrado en vigor. Para estos efectos, el término *ciudadano* incluye a todo aquel que hubiera tenido la condición de ciudadano y que la pérdida de dicha calidad hubiera tenido como uno de sus principales propósitos la evasión de impuestos, pero sólo por un período de 10 años posteriores a la pérdida de tal calidad.

4. Las disposiciones del párrafo 3 no afectarán:

a) los beneficios concedidos por un Estado contratante de conformidad con el párrafo 2 del artículo 9 (empresas asociadas), de conformidad con los párrafos 1 b) y 3 del artículo 19 (pensiones, anualidades y alimentos), de conformidad con el artículo 22 (organizaciones exentas) 24 (eliminación de la doble imposición), 25 (no discriminación), y 26 (procedimiento amistoso); y

b) Los beneficios concedidos por un Estado contratante de conformidad con los artículos 20 (funciones públicas), 21 (estudiantes), y 28 (agentes diplomáticos y funcionarios consulares), a personas que no sean ciudadanos o residentes permanentes legales de ese Estado.”⁵⁹

Como explicación a los alcances del numeral tercero, cabe señalar que en el mismo se contiene el principio de ahorro, el cual dispone que cada país puede aplicar impuestos de acuerdo con su ley local, independientemente del convenio, a sus residentes, ciudadanos y exciudadanos cuya pérdida de la nacionalidad tuviese como uno de sus principales propósitos eludir la aplicación de impuestos. La causación de impuestos está limitada a un período de 10 años, según dispone la sección 877 del código interno de los Estados Unidos de América (Internal Revenue Code).

⁵⁹ Ibid., p. 265

El término residencia, para propósitos de la cláusula de ahorro está determinada de acuerdo con el artículo 4 (residencia). Así, por ejemplo, si un individuo, poseedor de tarjeta verde, no es ciudadano de los EUA pero si residente de ese país, de acuerdo con el código, y también es rediente en otro Estado contratante, las reglas de determinación del párrafo 2 del artículo 4 establecen que tal individuo tendrá derecho a los beneficios de los EUA de acuerdo con el convenio.

Como consecuencia de la cláusula de ahorro, cada artículo debe interpretarse de modo que no otorgue beneficios con respecto a la aplicación de impuestos de los EUA a ciudadanos (sin importar de donde sean residentes) o residentes de ese país o con respecto a la aplicación de impuestos en otro Estado contratante.

3.2. Principio de fuerza de atracción

El principio de fuerza de atracción se desprende del modelo de las Naciones Unidas y es retomado bajo la misma rigidez por el modelo de los Estados Unidos de América y con ciertas limitantes en el modelo OCDE.

Este principio "tiene como objeto, ubicar el beneficio impositivo en el Estado contratante donde efectivamente se generó el ingreso, independientemente del lugar de la contratación, emisión de la factura o del pago."⁶⁰

Bajo los lineamientos del principio que nos ocupa, en el Estado donde se encuentre el establecimiento permanente se pueden gravar las utilidades atribuibles a los actos o a la actividad del establecimiento permanente. Ese Estado también puede gravar las utilidades derivadas de los bienes del mismo tipo de calidad que son similares a los vendidos por el establecimiento permanente.

⁶⁰ Ibid. p. 172

El principio de fuerza de atracción, se puede presentar en forma:

- a) Parcial: cuando al establecimiento permanente se le atribuyen ventas de la casa matriz de bienes iguales o similares que son vendidos por medio de un establecimiento permanente, aun cuando éste no se haya involucrado en la venta.
- b) Total: cuando independientemente de la similitud entre los bienes y servicios, se le atribuyen al establecimiento permanente el total de las ventas que realice la casa matriz y en los mismos términos que en caso anterior, aun cuando este establecimiento no se haya involucrado en la venta.

Con el fin de que el principio de fuerza de atracción en su alcance sea comprendido con mayor claridad, a continuación se transcriben los artículos que dentro de los modelos tributarios, recogen este principio haciendo referencia al de la ONU, al modelo de los Estados Unidos de América y el modelo de la OCDE que en su artículo 7 señala:

“1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice o ha realizado su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean atribuibles a:

- a) Este establecimiento permanente, aplicado para los tres modelos;

Y en el caso de la ONU y al modelo de los Estados Unidos de América aplica el siguiente inciso:

- b) Ventas en este otro Estado de bienes o mercancías de tipo idéntico o similar al de los vendidos a través de este establecimiento permanente.

Sin embargo, los beneficios derivados de las ventas descritas en el inciso b) no serán sometidos a imposición en el otro Estado si la empresa demuestra que dichas

ventas han sido realizadas por razones distintas a las de obtener un beneficio del presente convenio.

2. Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo 3 cuando una empresa de un Estado contratante realice o ha realizado 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 éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta o independiente que realizase las mismas o similares actividades en las mismas o similares condiciones.

3. Para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos en los que haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte. Sin embargo, no serán deducibles los pagos que efectúe, en su caso, el establecimiento permanente (que no sean los hechos por concepto de reembolso de gastos efectivos) a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras sucursales, a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisión, por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de una empresa bancaria, a título de intereses sobre dinero prestado al establecimiento permanente.

4. No se atribuirá ningún beneficio empresarial a un establecimiento permanente por el mero hecho de que éste compre bienes o mercancías para la empresa.

5. A efectos del presente convenio, los beneficios atribuibles al establecimiento permanente incluirán únicamente los beneficios o pérdidas provenientes de los activos

o actividades del establecimiento permanente y se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.

6. Cuando los beneficios empresariales comprenda rentas reguladas separadamente en otros artículos de este convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo.⁶¹

3.3. Principio de punto de origen

Por lo que corresponde al punto de origen, este principio se encuentra radicado en los artículos de los modelos que hacen referencia a la limitación de beneficios a los residentes de los Estados contratantes y tiene como finalidad, limitar los beneficios y otorgarlos exclusivamente a sujetos pasivos para los cuales se diseñó y que sean residentes del Estado contratante o tienen nexos comerciales con otro Estado contratante.

Los modelos tributarios tanto de las naciones unidas como de la organización para la cooperación y el desarrollo económico, no contemplan dentro de sus postulados este principio, el cual sólo lo observamos en el modelo americano en los siguientes términos:

“1. Una persona (que no sea un individuo) que sea residente de un Estado contratante no tendrá derecho, según este convenio, a compensación por aplicación de impuestos en el otro Estado contratante a menos que:

a) Más del 75 % de los intereses patrimoniales de tal persona sean propiedad, directa o indirecta, de uno o más individuos que sean residentes del primer Estado contratante mencionado, y

⁶¹ Ibid. pp. 334-335

b) Los ingresos de tal persona no se usen, en una porción sustancial, directa o indirectamente, para cubrir deudas (incluyendo obligaciones por intereses o regalías) a personas que sean residentes de un Estado ajeno a los Estados contratantes y que no sean residentes de los Estados Unidos de América.

Para propósitos del inciso a), una compañía que tenga un comercio sustancial de sus acciones en una bolsa de comercio reconocida de un Estado contratante, se considerará como propiedad de individuos residentes en ese Estado contratante.

2. El párrafo 1 no se aplicará si se determina que la adquisición o el mantenimiento de tal persona y la realización de sus operaciones no tenía como propósito principal obtener beneficios de acuerdo con el convenio.

3. Cualquier deducción de impuestos otorgada por un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante de acuerdo con el convenio será inaplicable en el grado en que, según la ley en vigor en el otro Estado, a los ingresos con los que se relaciona la deducción se les apliquen impuestos considerablemente menores en comparación con los determinados a ingresos similares originados en el otro Estado y obtenidos por residentes del otro Estado.⁶²

Como se podrá desprender de los numerales anteriores, lo que se pretende con el principio de punto de origen, es acotar los beneficios que arrojan los convenios tributarios exclusivamente a los sujetos pasivos que demuestren nexos comerciales en los Estados contratantes.

Con el fin de complementar el alcance del término presencia sustancial o nexos comerciales, el artículo transcrito del modelo americano en su primer numeral, señala

⁶² Ibid. pp. 333-334

con precisión los supuestos que se deben contemplar con el fin de ubicarse dentro del principio de punto de origen.

El principio al que se refiere no se encuentra plasmado en los otros modelos tributarios como anteriormente se señaló, es propio del modelo americano y por lo tanto, en los convenios en los que participen los Estados Unidos de America, se pretende reforzar el principio de que los actos esporádicos llevados a cabo por un sujeto pasivo en uno de los Estados contratantes, no se benefician de las bondades del convenio tributario, a menos que demuestre como se comentó, una presencia substancial o menos comerciales.

3.4. Principio de presencia substancial

El principio de presencia substancial está relacionado con las características que los sujetos pasivos adquieren en el ámbito jurídico tributario a nivel internacional.

En un ambiente impositivo interno o sea dentro de un territorio en el que se aplica el principio de residencia para efecto del cumplimiento de la ley doméstica, "los contribuyentes en términos genéricos son denominados residentes y en el caso de que lleven a cabo una operación de la cual obtengan ingresos gravados en otro Estado, en este otro Estado son calificados como residentes del extranjero."⁶³

Lo señalado en el párrafo anterior es generalmente aceptado entre los Estados contratantes, que a través del modelo de la ONU o el modelo de la OCDE han celebrado convenios tributarios.

⁶³ Ibid., p. 181

El modelo americano por su parte, no acepta que un sujeto pasivo sea considerado como residente del extranjero, si éste no demuestra que tiene una presencia substancial en el Estado que celebró un convenio tributario con los Estados Unidos de América.

En el caso de los convenios de doble imposición que bajo los modelos ONU y OCDE llevan a cabo los Estados contratantes, "la residencia de los sujetos pasivos se demuestra con la presentación de un documento emitido por la autoridad fiscal de uno de estos Estados y una copia de la última declaración del impuesto al ingreso"⁶⁴ (en nuestro país, Ley del Impuesto Sobre la Renta). Esta copia no simple es solicitada.

Conforme al modelo americano, la residencia del sujeto pasivo se demuestra con documentación, además se deberá probar que el contribuyente lleva a cabo actos de comercio, de industria, entre otros, que tiene proveedores, una contabilidad, que es conocido por terceros o sea, que efectivamente actúa dentro de un marco general y desarrolla una actividad física y activa, no simplemente numérica o documental.

El Principio de presencia substancial sólo lo encontramos en el modelo americano en su artículo 4, razón por la cual se debe tomar en cuenta cuando se lleven a cabo negocios en los que se generen ingresos sujetos a un supuesto y bajo los lineamientos contemplados en el convenio celebrado con los Estados Unidos de América, ya que en caso de no probar dicha presencia substancial, la autoridad hacendaria norteamericana no tomará en cuenta las disposiciones del convenio sobre doble tributación y aplicará las normas de su ley interna.

Antes de concluir este numeral cabe señalar que el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América ha considerado y sostenido como criterio, que a fin de

⁶⁴ Ley del Impuesto sobre la Renta, Op. Cit., art. 4, p. 5

obtener los beneficios de un convenio tributario, el sujeto pasivo tiene una presencia substancial en el país o su residencia permanente, simples que sus relaciones personales o económicas o en su caso su residencia habitual se encuentren en Estado Unidos de América y no en otro Estado.

Por su parte el Código Fiscal Interno (Internal Revenue Code) de los Estados Unidos de América, en su artículo 7701 señala, que "un extranjero se considera residente, siempre y cuando cumpla con lo siguiente:

- Sea admitido legalmente para obtener una residencia permanente. La persona será considerada como residente desde el momento en que sea admitido como tal (debiendo presentar su solicitud; y considerando que de ser desfavorable la resolución, deberá pagar la parte del impuesto que adeude).
- Pruebe la presencia substancial, como se indicó anteriormente y de acuerdo al criterio del Departamento del Tesoro.⁶⁵

Este principio se debe tener en cuenta al celebrar una operación dentro de los Estados Unidos de América, ya sea directa o indirecta, con el fin de evitar acciones de índole tributario que puedan llegar a ser consideradas de carácter fraudulento. Los convenios llevados a cabo bajo el esquema del modelo OCDE o conforme al modelo de la ONU, al no contemplar el principio de presencia substancial permiten más libertad en las acciones y reacciones de los sujetos pasivos negociantes a través de la utilización y aplicación, de las ventajas que se ofrecen al adminicular más de un convenio de doble tributación, bajo los lineamientos de lo que se denomina "Treaty Shopping".

⁶⁵ Herbert Bettinger Barrios, Op. Cit., p. 182

3.5 Principio de asistencia en el cobro

El principio de asistencia en el cobro, es de reciente inclusión en el modelo OCDE y por lo tanto, no se aprecia en la mayoría de los convenios para evitar la doble tributación que han tomado como base de la negociación bilateral este modelo. Sin embargo, los Estados que por algún motivo requieren de negociar parte de sus postulados, por lo general optan por incluir este principio.

El objeto que persigue el principio de asistencia en el cobro, consiste "en que cada Estado contratante procure recaudar por cuanta del otro Estado, los impuestos de este otro Estado en la medida necesaria para que las exenciones o reducciones de impuestos previstos en este otro Estado por el convenio sobre doble tributación celebrado, no beneficien a sujetos pasivos que no tengan derecho a los mismos."⁶⁶

Los lineamientos de este principio no deben atentar contra la soberanía jurídica de cada uno de los Estados contratantes, razón por la cual no se debe interpretar en el sentido de imponer al Estado requerido, la obligación de aplicar medios de ejecución que no estén autorizados por las disposiciones legales o reglamentarias de uno u otro de los Estados contratantes o de tomar medidas contrarias al orden público.

La asistencia en el cobro debe acompañarse del principio de fuerza de atracción y del principio de punto de origen, ya que a través de estos dos principios, que dicha asistencia se debe solicitar al otro Estado contratante de donde es residente, establecimiento permanente o base fija, el sujeto pasivo que se benefició de un convenio sin tener derecho a ello.

⁶⁶ Ibid. p. 183

El principio al que se refiere este numeral se incorpora a la legislación mexicana (a partir del año 2000), con el fin de señalar los supuestos que se deberán observar cuando los residentes en el extranjero con bienes en territorio nacional sean objeto de la aplicación del principio de asistencia en el cobro.

Nuestra legislación establece que "los impuestos y sus respectivos accesorios, que sean determinados y exigidos por los estados extranjeros cuya recaudación y cobro conforme a los tratados y convenios internacionales sobre asistencia mutua, sea solicitado al Gobierno Mexicano, le serán aplicables las disposiciones internas por lo que se refiere a la notificación y ejecución de dichos créditos fiscales."⁶⁷

Cabe señalar que para efecto de la determinación de los créditos fiscales generados en el extranjero así como su actualización, los intereses y recargos, y las sanciones que correspondan se deberán observar las disposiciones contempladas en la ley del estado extranjero que solicitó dicha ejecución. Asimismo, los plazos de la caducidad y prescripción se computarán en los términos de la legislación extranjera que en su caso, resulte aplicable.

La determinación del crédito fiscal generado en el extranjero, así como de sus accesorios, no podrá ser objeto de impugnación a través de los medios de defensa previstos en las leyes mexicanas; no así por lo que se refiere al proceso de ejecución.

Finalmente este principio lo encontramos en el convenio sobre doble tributación celebrado por México con el Reino de Bélgica y con el Japón.

⁶⁷ Código Fiscal de la Federación, Op. Cit., art. 4, p. 3

3.6 Principio de no discriminación

Este principio "asegura la aplicación o no causación de impuestos para personas en condiciones similares y dispone, que un ciudadano de un Estado contratante no puede estar sujeto a la imposición tributaria o requisitos relacionados en el otro Estado, que sean distintos o más gravosos que los gravámenes y los requisitos relacionados para un ciudadano de ese otro Estado en las mismas circunstancias."⁶⁸

Con base en lo anterior, un sujeto pasivo que tenga la calidad de ciudadano en un Estado contratante recibe protección de acuerdo con este principio aun cuando no EUA que es residente de un tercer país tiene derecho, de acuerdo con éste, al mismo tratamiento fiscal en México que un ciudadano mexicano residente en ese tercer país.

Sin embargo, un ciudadano de un Estado contratante que esté sujeto a impuestos en ese Estado por sus ingresos en todo el mundo y un ciudadano del otro Estado que no esté sujeto a impuestos en el primer Estado mencionado por sus ingresos en todo el mundo, no se encuentran en las mismas circunstancias.

El principio que nos ocupa en este apartado, se refleja en los modelos tributarios que se han venido comentando y para efecto de complementar el estudio correspondiente de los principios rectores de los modelos tributarios y con el fin, de evitar repeticiones innecesarias ya que como se podrá apreciar, los diversos modelos tributarios recogen en su extensión los mismos supuestos, no se transcriben en este capítulo los artículos que los contemplan, ya que éstos se podrán consultar en los capítulos siguientes y en los particular, en el artículo 24 de los modelos de la ONU, americano y OCDE.

⁶⁸ Ibid., p. 184

Cabe agregar que a diferencia de los demás principios en los que fue necesario transcribir los artículos correspondientes, en este principio que nos ocupa o sea el de no discriminación, no se requiere esta transcripción, ya que el principio se recoge prácticamente igual en cada uno de los modelos tributarios.

3.7 Principio de procedimiento amistoso

Este principio "establece los lineamientos que se deben contemplar, para que las autoridades competentes en los Estados contratantes cooperan en forma mutua, con el ánimo de resolver las controversias que pudieran surgir en la interpretación y aplicación de los artículos que forman parte de los convenios para evitar la doble tributación."⁶⁹

Por lo regular este principio se observa cuando se suscitan actos o conductas que al no ser frecuentes, provocan por desconocimiento la causación de un doble gravamen o el cumplimiento en el pago de un impuesto que no fue previsto en el acuerdo para evitar la doble tributación.

Al igual que el numeral anterior, se sugiere que con el fin de contemplar el análisis de este principio, se observe el artículo 25 en los modelos de la ONU, americano y OCDE.

Concluyendo este capítulo cabe señalar que los principios de ahorro, fuerza de atracción, punto de origen, presencia substancial y asistencia en el cobro, se deberán tener presentes al momento de analizar los modelos tributarios y los convenios de doble tributación, puesto que provocan un impacto importante en los alcances de los respectivos preceptos que conforman estos instrumentos impositivos internacionales.

⁶⁹ Ibid., p. 185

Por último, por lo que hace al principio de no discriminación y al de procedimiento amistoso, se sugiere que al analizar los modelos o convenios tributarios se tomen en cuenta éstos, no obstante que si bien no se reflejan en otros artículos, no por esto dejan de ser importantes, ya que por ejemplo el principio de no discriminación tiene una relación directa con el artículo primero de cada uno de los modelos o convenios y el principio de procedimiento amistoso, determina los procedimientos de corrección a las desviaciones que las autoridades competentes de los Estados contratantes puedan propiciar en sus funciones, provocando una excesiva carga tributaria a los sujetos pasivos o la limitación de un beneficio, que los convenios de doble tributación pretendan otorgar a los contribuyentes.

IV. PROCEDIMIENTOS QUE ELIMINAN LOS EFECTOS DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN

En la mayoría de los Estados, las normas tributarias se aplican tanto tomando en cuenta la condición de residente del contribuyente como el origen de los ingresos. En consecuencia, los ingresos obtenidos por un residente de un Estado pueden ser gravados por el Estado en donde se originan estos ingresos y a su vez, a falta de disposición expresa en los convenios internacionales para evitar la doble tributación, por el Estado en el cual reside el sujeto pasivo. Si las tasas del impuesto sobre la renta son bajas, como lo fueron en los primeros años de este siglo, la ineficacia y la falta de equidad causadas por la doble tributación eran modestas y por lo tanto tolerables. Sin embargo, cuando las tasas de impuestos alcanzan los niveles que prevalecen en la actualidad, las cargas fiscales producto de la doble tributación pueden ser onerosas e interferir de manera importante en el desarrollo de la inversión y del comercio internacional. La necesidad de atenuar el efecto que produce la doble tributación es claro para lograr la equidad y la proporcionalidad en el ámbito de globalización impositiva, así como para alcanzar una política fiscal sana.

La doble tributación internacional puede surgir a partir de diversas causas. Los siguientes tres efectos de doble tributación "se derivan de conflictos en cuanto a la jurisdicción fiscal de los Estados donde se generan los ingresos:

- Conflicto de origen: Dos o más Estados tienen el derecho de gravar los mismos ingresos de un contribuyente, debido a que argumentan que el origen corresponde a su jurisdicción.
- Conflicto de residencia: Dos o más Estados afirman que tienen el derecho de gravar los mismos ingresos de un contribuyente porque el sujeto pasivo es residente en ellos. El contribuyente que es residente de dos Estados con frecuencia se le denomina contribuyente con doble residencia.

- Conflicto de residencia y origen: Un Estado afirma que tiene el derecho de gravar los ingresos de un contribuyente originados en el extranjero porque el sujeto pasivo es residente de ese Estado y el otro Estado, afirma que tiene el mismo derecho de gravar los ingresos, ya que éstos se originaron dentro de su jurisdicción."⁷⁰

De estos tres efectos de doble tributación internacional, el que tiene más probabilidades de ocurrir si no existen medidas para atenuar la doble tributación, es el que se provoca por conflictos de residencia y origen. Pero un contribuyente resulta muy difícil evitar los conflictos de residencia y origen por el efecto de la globalización tributaria. En cierta medida, los sujetos pasivos pueden reducir su vulnerabilidad ante el evento de la doble tributación por medio de una cuidadosa planeación tributaria. En su mayoría, los intentos de la comunidad fiscal internacional para resolver la doble tributación internacional se han enfocado en la eliminación de los conflictos de residencia y origen.

Además de las clases de conflictos mencionadas, la doble tributación internacional puede ocurrir debido a diferencias en la forma en que los Estados definen los ingresos, la oportunidad de obtener éstos y las reglas de contabilidad fiscal que adoptan. Cabe señalar que "la doble tributación internacional también puede ocurrir debido a las disputas entre Estados, en cuanto a cómo establecer un precio adecuado en condiciones de igualdad por transferencias de bienes, créditos y servicios entre partes relacionadas."⁷¹ Otras reglas adoptadas para reducir la evasión fiscal también pueden provocar una doble tributación.

Los convenios para evitar la doble tributación, por lo general producen la desgravación de estos tres efectos de doble tributación internacional, así como de

⁷⁰ Ibid., p. 197

⁷¹ Ibid., 198

algunos otros de carácter especial que surjan producto de una política fiscal adoptada de manera errónea por los Estados Contratantes. La doble tributación que resulta de conflictos de origen se pretende resolver mediante la búsqueda de uniformidad en las reglas que regulan este concepto de origen. Por ejemplo, el artículo 11 del modelo de la organización para la cooperación y el desarrollo económico (modelo OCDE) "proporciona reglas relativas al origen de los ingresos por intereses."⁷² No obstante, la mayoría de los convenios fiscales no contienen reglas extensas en cuanto al origen.

Los casos en los que la doble tributación por origen no se resuelve en las disposiciones específicas de un convenio, pueden a su vez, resolverse por medio de la consulta entre las autoridades fiscales de los Estados firmantes del convenio (autoridades competentes) de acuerdo con los procedimientos de acuerdo mutuo.

"Los contribuyentes que son personas físicas por lo regular obtienen a través de los convenios tributarios, procedimientos para atenuar la doble tributación internacional que resulta por conflictos de residencia. Muchos de estos conflictos de residencia que involucran a dos o más entidades jurídicas, también se resuelven con la celebración de convenios tributarios. El modelo de la OCDE ofrece una serie de reglas de *desempate* para resolver los casos en los que una persona física es residente de ambos Estados. En el caso de la doble residencia de una persona jurídica ésta se resuelve de acuerdo con el modelo de la OCDE al considerar a la persona como residente del Estado donde se encuentre el sitio de administración principal."⁷³ Esta regla de desempate es por lo general modificada por Estados que utilizan como elemento, el sitio de constitución de la sociedad para determinar su residencia. El procedimiento de acuerdo mutuo, es el que se utiliza para resolver algunos casos de doble residencia.

⁷² Ibid., pp. 385-386

⁷³ Ibid., pp. 503-504

La desgravación de la doble tributación que resulta de la aplicación de impuestos por el Estado de residencia y por el Estado de origen, sobre los mismos ingresos, normalmente es otorgada por la autoridad donde el sujeto pasivo tiene su residencia.

En otras palabras el Estado donde se originan los ingresos tiene prioridad para cobrar los impuestos, sobre el Estado donde reside el sujeto pasivo.

Existen tres métodos para evitar la doble tributación. Estos métodos son:

- Método de deducción.
- Método de exención.
- Método de crédito.

Sin embargo, antes de profundizar en estos métodos es conveniente asentar lo que se debe entender por doble tributación.

El término *doble tributación* se utiliza en tantos contextos distintos que ninguna definición precisa será apropiada. El término no está definido en el modelo de la OCDE ni en el comentario al mismo, no obstante que el propio modelo se identifica y persigue como objetivo “el evitar la doble tributación con respecto a los impuestos sobre la renta y sobre el capital.”⁷⁴

La doble tributación internacional ha sido definida como la determinación de impuestos sobre la renta por parte de dos o más Estados soberanos sobre e mismo rubro de ingresos (incluyendo ganancias de capital), generados por la misma persona, durante el mismo periodo gravable. Esta definición legal o jurídica internacional de la doble tributación es muy estrecha y excluye de su alcance algunos conceptos que los expertos en la materia consideran con frecuencia como doble tributación. Esta definición idéntica lo que los estudiosos consideran como los ingredientes necesarios de la doble

⁷⁴ Ibid., p. 199

tributación internacional. Aún así, no siempre en un caso particular resulta sencillo determinar si la doble tributación existe de acuerdo con esta definición. Por ejemplo, pueden surgir dudas en cuanto a si los impuestos determinados en los dos Estados son comparables o si los rubros de ingresos sujetos a gravamen son los mismos.

La definición de la doble tributación internacional debe diferenciarse del concepto económico, más amplio, de doble tributación. De acuerdo con esta última definición la doble tributación surge simple que se determinan dos o más impuestos sobre la renta, en los mismos rubros de ingresos.

El efecto del método de deducción provoca que los residentes que generen ingresos del extranjero y que pagan el impuesto sobre la renta en el extranjero, sean gravados con una tasa fiscal combinada más elevada que la aplicada a los ingresos originados dentro de una localidad. Como resultado, el método de deducción crea una tendencia a favor de la inversión local sobre la inversión en el extranjero. Este tratamiento puede ser justificado desde el punto de vista del interés nacional. El método de deducción no solo fomenta la inversión local, sino que también los residentes con ingresos internacionales reciben el mismo tratamiento en cuanto a que pagarán el mismo porcentaje de impuesto local. Por supuesto, desde la perspectiva de la carga fiscal total (cargas local y extranjera combinadas) sobre los ingresos internacionales de un contribuyente, el método de deducción no logra un tratamiento igual para los residentes. Aún cuando los residentes con ingresos internacionales pagarán el mismo impuesto local, es posible que cubran montos superiores por gravámenes cubiertos en el extranjero. Además, el método de deducción no es neutral en términos de la distribución de la recaudación entre los Estados.

4.1 Método de exención

De acuerdo con el método de exención, el Estado de residencia grava los ingresos originados en forma local y exenta de impuestos locales a los ingresos originados en el extranjero. En efecto, el derecho para gravar los ingresos, recae exclusivamente en el Estado de origen. El método de exención elimina completamente la doble tributación internacional por conflictos de origen o residencia, ya que solamente una autoridad fiscal es la que determina el gravamen.

Algunos Estados han adoptado una variación del método de exención para regular a los ingresos generados por empresas residentes en el extranjero o sucursales extranjeras ubicadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal. De acuerdo con este método, la exención de impuestos locales por ingresos generados en el extranjero, se aplica solamente si los ingresos están sujetos a gravamen por parte del otro Estado o sujetos a una tasa mínima de impuestos por parte del otro Estado.

"De acuerdo con otra variación del método de exención, los ingresos originados en el extranjero, aún cuando están exentos, se toman en cuenta para determinar la tasa de impuesto aplicable a los demás ingresos gravables del contribuyente. A esta práctica se le conoce como *exención progresiva*."⁷⁵ En estos sistemas, los ingresos originados en el extranjero se incluyen inicialmente en los que se obtienen en forma local y con el único propósito de determinar la tasa fiscal promedio que pagaría el sujeto pasivo si los ingresos originados en el extranjero fuesen gravables. Esta tasa promedio se utiliza para calcular los impuestos reales sobre los ingresos originados localmente. Algunos Estados europeos, utilizan el método de exención progresiva.

⁷⁵ Ibid., p. 202

"Un ejemplo de la exención progresiva, se puede apreciar si consideramos que el Estado X aplica impuestos con una tasa del 20% sobre los primeros 100,000 de ingresos y del 40% sobre los ingresos que exceden de 100,000. H, es un contribuyente residente del Estado X y tiene ingresos originados localmente por 100,000 e ingresos por su actividad en el extranjero, exentos, por 100,000. H pagaría impuestos de 20,000 (20% de 100,000) de acuerdo con el sistema normal de exención. De acuerdo con un sistema de exención progresivo, H debe determinar la tasa fiscal promedio que se aplicaría si todos sus ingresos que ascienden a 200,000, fuesen originados localmente. En este ejemplo, la tasa promedio sería del 30% $\{ ([100,000 \times 0.20] + [100,000 \times 0.40]) \text{ entre } 200,000 \}$. El impuesto a pagar al Estado X sería entonces determinado aplicando la tasa promedio del 30% a los ingresos originados localmente de 100,000, para arrojar un impuesto a cubrir de 30,000."⁷⁶

El método de exención es relativamente sencillo para que las autoridades fiscales lo administren y resulta eficaz para eliminar la doble tributación internacional. El sistema de exención progresiva es más complejo, ya que requiere que las autoridades fiscales obtengan información sobre el monto de los ingresos originados en el extranjero por los contribuyentes residentes. Sin embargo, mitiga en cierta medida la falta de equidad del sistema de exención puro.

Aun cuando el método de exención se utiliza ampliamente y está sancionado por los modelos tanto de la OCDE como de la ONU, atenta contra lo que persigue la equidad individual del sujeto pasivo, no obstante otorga eficacia económica a la política fiscal. "En la medida en que los impuestos en el extranjero sean menores que los impuestos locales, los contribuyentes residentes con ingresos exentos originados en el extranjero reciben un tratamiento más favorable en comparación con los demás residentes. Aún más, un sistema de exención anima a los contribuyentes residentes a

⁷⁶ Ibid., p.203

invertir en el extranjero, en Estados con tasas fiscales bajas, especialmente en jurisdicciones de baja imposición fiscal."⁷⁷

Por la importante debilidad mencionada, resulta difícil justificar un método total de exención para evitar la doble tributación. Sin embargo, podría justificarse un sistema parcial de exención, si se usa como un sustituto conveniente y sencillo del método de crédito. En un sistema parcial de exención, un Estado exenta a los contribuyentes sobre los ingresos generados en Estados comprometidos a aplicar impuestos con tasas y bajo condiciones. Si se aplica adecuadamente, el resultado será similar al que se otenga de acuerdo al método de crédito, puesto que un Estado que emplea el método de crédito en tales circunstancias, generaría una carga tributaria no importante o quizá no recaudaría respecto a los ingresos obtenidos en el otro Estado con condiciones comparables. Esto se ilustra en el siguiente ejemplo:

"EXE es residente del Estado B, que determina impuesto sobre la renta con una tasa del 30%. EXE percibe ingresos de 1,000 en los Estados R y T, que determinan a su vez gravámenes con tasas del 40% y 50% respectivamente. El Estado B otorga a los sujetos pasivos un crédito impositivo sobre impuestos pagados en el extranjero. En consecuencia, el crédito por los impuestos pagados a los Estados R y T que ascienden a 600 y 700 respectivamente, compensarán en su totalidad al gravamen que se genera en B y que es de 800, sobre los ingresos totales originados en el extranjero de EXE, de 2,000. En el supuesto de que la tasa fiscal efectiva en el extranjero para EXE sea menor que la tasa tributaria en el Estado B, este Estado B tendrá el derecho de recaudar impuestos por los ingresos generados de EXE después de acreditar el gravamen pagado en el extranjero."⁷⁸

La tasa fiscal efectiva en el extranjero puede ser menor que las tasas del Estado B en el ejemplo anterior, aún si el Estado R y el Estado T imponen por lo general

⁷⁷ Idem.

⁷⁸ Ibid., p. 204

impuestos substanciales sobre empresas extranjeras. Uno o ambos Estados pueden ofrecer algún incentivo fiscal especial.

La supuesta virtud de un sistema de exención parcial permite reducir al mínimo los costos de cumplimiento para los contribuyentes y los costos administrativos para las autoridades fiscales. Para que el sistema de exención parcial funcione de manera eficaz, un Estado debe ser capaz de evitar que los sujetos pasivos consideren de manera inadecuada la acumulación de ingresos obtenidos en jurisdicciones de baja imposición fiscal, y debe ser capaz a su vez, de evitar que los contribuyentes trasladen artificialmente deducciones atribuibles a ingresos derivados del Estado exento hacia los ingresos derivados en un Estado considerado como jurisdicción de baja imposición fiscal.

4.2 Método de crédito y método de deducción

De acuerdo con el método de crédito, los impuestos en el extranjero pagados por un contribuyente residente, por lo general reducen el impuesto fiscal local en la proporción de los pagados en otro Estado. "Por ejemplo, si B paga en el extranjero impuestos de 10 y de otro modo estaría sujeto a impuestos locales de 40, el crédito por los impuestos pagados en el extranjero reducen los impuestos locales de 40 a 30. En consecuencia, el método de crédito elimina por completo el efecto de la doble tributación internacional originada por conflictos de residencia."⁷⁹ De acuerdo con el método de crédito, los ingresos originados en el extranjero están sujetos a impuestos locales siempre que la tasa de los impuestos en el extranjero sea menor que la tasa de los gravámenes locales.

Bajo tales circunstancias, los impuestos locales netos son una cantidad igual a la diferencia entre las dos tasas fiscales multiplicadas por los ingresos originados en el extranjero. En efecto, los impuestos en el extranjero cubren los gravámenes locales, de

⁷⁹ Idem.

modo que la tasa fiscal combinada, local y extranjera, sobre los ingresos originados en el extranjero es igual a la tasa fiscal local.

De manera invariable, los Estados en los que se utiliza el método de crédito, no consideran mecánica de reembolso de impuestos pagados en el extranjero bajo una tasa efectiva más elevada que la tasa fiscal efectiva local. Por ejemplo, el artículo 23-B del modelo de la OCDE, "no permite que el excedente de los impuestos pagados en el extranjero se compensen con los impuestos locales."⁸⁰ Para estos efectos se utilizan varias reglas de limitación, que en ocasiones son de aplicación compleja, a fin de evitar lo que se conoce como usos inadecuados de los créditos otorgados por impuestos pagados en el extranjero. Como resultado de tales limitaciones sobre el crédito, a los ingresos originados en el extranjero por lo general se les aplica la tasa fiscal efectiva extranjera, siempre que la tasa extranjera sea más elevada que la tasa local. En resumen, de acuerdo con el método de crédito, a los ingresos originados en el extranjero por lo general, se les grava con tasas fiscales locales más elevadas.

El método de crédito evita las deficiencias del método de deducción. Los contribuyentes residentes son tratados de igual manera desde una perspectiva de la carga fiscal total local y extranjera, con la sola excepción de la situación en la que los impuestos en el extranjero son más elevados que los locales. Aún más, de acuerdo con esta excepción, el método de crédito es neutral con respecto a la decisión de un contribuyente residente de invertir localmente o en el extranjero. Esto se ilustra en el ejemplo siguiente:

"Dos residentes de un Estado perciben, cada uno 1,000 de ingresos en el extranjero y los impuestos en el extranjero son de cero en un caso de 50% en el otro. Si ambos residentes están sujetos a una tasa fiscal local de 60% ellos pagarían 600 y 100

⁸⁰ Ibid., p. 458

de impuestos locales, respectivamente. En ambos casos, la tasa fiscal combinada, local y extranjera, es del 60%. Sin embargo, si los impuestos en el extranjero en uno de los Estados es de 70%, por que la jurisdicción local no otorgaría la desgravación por los impuestos en el extranjero que superen los gravámenes locales sobre ingresos en el extranjero."⁸¹

Muchos Estados permiten que el impuesto sobre la renta en el extranjero que no pueda acreditarse en el año en curso (créditos por excedentes en los impuestos en el extranjero) se acrediten contra impuestos locales en ejercicios futuros. El período de traslado a ejercicios posteriores varía de un Estado a otro. Por supuesto, las limitaciones sobre el crédito se aplican sobre estos créditos se aplican en esos ejercicios futuros. Considerando, por ejemplo, "X es residente del Estado Z, que determina impuestos con una tasa de 40%. En el primer año, X percibe ingresos originados en el extranjero de 1,000 y paga en el extranjero impuestos de 600. Se permite considerar a los impuestos como crédito contra los impuestos del Estado Z, de 400 y X tiene un crédito excedente de 200. En el segundo año, X percibe ingresos originados en el extranjero de 1,000 y paga en el extranjero impuestos de 250. Se permite un crédito de 400 (los impuestos actuales en el extranjero, de 250, más 150 del crédito excedente trasladado del primer año). Entonces, X continúa teniendo un crédito excedente de 50 para utilizarse en ejercicios futuros."⁸²

Con base en la política fiscal, el método de crédito se reconoce por lo general, como el mejor método para eliminar el efecto de la doble tributación internacional. No obstante, el método de crédito no está libre de dificultades. Lo más importante es que la operación de un método de crédito por impuestos pagados en el extranjero, puede tomar en cuenta el monto total pagado en el extranjero, tanto por el gobierno donde el sujeto pasivo es residente como por los contribuyentes en el extranjero.

⁸¹ Ibid., 205

⁸² Idem.

Cuando un Estado aplica a los contribuyentes de otro Estado, una carga fiscal comprable a la impuesta a sus ingresos originados en donde son residentes puede ser cuestionable si vale la pena revisar la actuación del sujeto pasivo por la complejidad que refleja el procedimiento de crédito. El hecho es que ante tales circunstancias, es poco probable que un Estado obtenga de esos contribuyentes una cantidad significativa de impuestos locales con respecto a los ingresos originados en el extranjero, después de permitirles un crédito por los gravámenes pagados también en el extranjero.

"Algunos Estados, como Canadá, Alemania y Austria, han concluido que los costos de un sistema total de crédito resultan demasiado elevados. Otros Estados, por ejemplo, Japón, el Reino Unido de la Gran Bretaña y los Estados Unidos de América, han concluido que los beneficios de un sistema parcial de exención no son suficientemente importantes como para justificar su adopción. Sin embargo, los Estados Unidos de América gozan de fama por su alta tolerancia hacia la complejidad."⁸³

Un método de crédito por impuesto pagado en el extranjero pueda animar a un Estado para elevar sus gravámenes por los ingresos obtenidos por no residentes, hasta el nivel de los impuestos que se determinan en el Estado donde son residentes. Tal incremento en los impuestos no efectuaría el rendimiento de los inversionistas no residentes y por lo tanto, no desanimaría en principio a la inversión extranjera.

Sin embargo, daría como resultado un traslado de ingresos por impuestos, del Estado de residencia al Estado de origen. Es más probable que un Estado se incline a aplicar un impuesto discriminatorio sobre residentes, cuya política fiscal se basa en el método de crédito, cuando la gran mayoría de la inversión extranjera en el Estado de

⁸³ Ibid., 296

origen es propiedad de un residente de alguno de los Estados que tienen tasas fiscales equivalentes.

En muchos Estados se utiliza el método de crédito para eliminar el efecto de la doble tributación internacional. Algunos de estos Estados otorgan unilateralmente un crédito por impuestos pagados en el extranjero; otros otorgan crédito solamente de acuerdo con convenios fiscales bilaterales. En la mayoría de los Estados en los que se aplica el método de crédito, lo otorgan tanto unilateralmente como derivado de convenios tributarios.

En los Estados en los que se emplea el método de crédito, se ofrecen lo que con frecuencia se llama *crédito indirecto* por impuestos pagados en el extranjero. El crédito indirecto "es el crédito otorgado a una sociedad local por los impuestos sobre ingresos originados en el extranjero, pagados por una subsidiaria extranjera. Se otorga en el momento en que la sociedad local recibe una distribución de dividendos en su sucursal extranjera. El monto del crédito impositivo es el monto del impuesto pagado en el extranjero por los dividendos generados normalmente, un crédito por impuestos pagados en el extranjero sólo es recuperable en relación al impuesto sobre la renta que paga el contribuyente residente."⁸⁴ En efecto, las reglas del crédito indirecto, ignoran la existencia corporativa independientemente de la sociedad local y extranjera, con el único propósito de permitir el crédito. Para reclamar un crédito por los impuestos pagados por una subsidiaria extranjera, la sociedad local debe poseer por lo menos un porcentaje mínimo del capital social de la empresa extranjera.

La mecánica básica de un crédito indirecto por impuestos pagados en el extranjero se ilustra en el ejemplo siguiente. "Debemos considerar que ESA, residente del Estado A, es propietaria de la totalidad del capital social de una subsidiaria, TSA,

⁸⁴ Idem.

residente en el Estado B. Los ingresos del TSA en el año son de 800 y en el Estado B se contempla una tasa de impuestos del 40%, y por lo tanto, se paga un impuesto de 320 sobre esos ingresos generados. TSA distribuye utilidades después de impuestos, de 480 (800-320) a ESA, como dividendos. ESA es objeto de impuesto en el Estado A sobre los 800, los dividendos de 480 más los impuestos subsidiarios de 320 (a esta suma se le llama *monto integrado*). Considerando que el Estado A aplica impuestos con una tasa del 50% y que ninguna regla de limitación sea aplicable, el impuesto a pagar sería de 400, menos un crédito por impuestos cubiertos por TSA en el extranjero de 320, sobre los ingresos a partir de los cuales se pagaron a su vez los dividendos."⁸⁵

Si los dividendos recibidos por ESA en el ejemplo anterior están sujetos a retención de impuestos por parte del Estado B, el impuesto retenido también es acreditable contra los impuestos a pagar por Esa al Estado A, con sujeción a cualquier regla de limitación que sea aplicable. El crédito por el impuesto pagado es considerado como un crédito directo por impuestos pagados en el extranjero, no como un crédito indirecto, ya que la propia ESA es considerada como la pagadora efectiva del impuesto cubierto en el extranjero.

El método del crédito puede tener el efecto de desanimar a las sociedades locales que han generado ingresos en el extranjero a través de sus subsidiarias para repatriar las utilidades obtenidas por distribución de dividendos. Al considerar que ESA, es residente del Estado A, y es propietaria de la totalidad de una subsidiaria, MSA, residente en el Estado F. La tasa fiscal en el Estado A es del 40%, mientras que en el Estado F es del 10%. MSA obtiene utilidades de 100 en el Estado F y paga impuestos de 10- Si ESA repatria las utilidades de MSA haciendo que MSA pague dividendos de 90, obtendrá un crédito por impuestos en el extranjero de 10, sin embargo deberá pagar impuestos netos de 30 al Estado A, calculados de este modo:

⁸⁵ Ibid., p. 207

Dividendos.....	90
Integración.....	10
Ingresos.....	100
Impuestos antes del crédito (tasa del 40%).....	40
Crédito indirecto por impuestos en el extranjero.....	10
Impuestos en el Estado A.....	30

Al retener las utilidades en MSA, ESA puede diferir por tiempo indefinido el pago de los potenciales impuestos de 30 en el Estado A.

Para evitar crear una tendencia en contra de la repatriación de utilidades, un Estado que emplee el método de crédito debe gravar a los ingresos obtenidos de sus subsidiarias extranjeras sobre una base acumulativa. "La tributación acumulativa elimina el diferimiento en el pago de los impuestos en el Estado de residencia, sobre los ingresos originados en el extranjero y obtenidos por residentes a través de subsidiarias extranjeras."⁸⁶

Las reglas diseñadas para la aplicación del crédito indirecto por impuestos pagados en el extranjero son, por lo general, la parte más compleja en un sistema de crédito por impuestos pagados en el extranjero. El crédito indirecto se permite únicamente cuando una sociedad local ha recibido dividendos de una empresa extranjera. El monto aceptado como crédito es el monto de los impuestos sobre la renta pagado en el extranjero y atribuible a los dividendos. Es preciso resolver lo que corresponde a la oportunidad y a la evaluación de los ingresos para permitir que una sociedad calcule ese monto. Por ejemplo, normalmente una sociedad local debe tener minar las utilidades de la empresa extranjera a partir de las cuales se pagaron los dividendos. Estas utilidades pueden haber sido recibidas muchos años antes y pueden

⁸⁶ Ibid. 208

haber sido calculadas en moneda extranjera bajo reglas fiscales que difieren de manera importante con respecto a las aplicables a la sociedad local.

La complejidad del crédito indirecto han provocado que algunos Estados en los que se emplea el método del crédito, por ejemplo Argentina, Finlandia, Perú, Corea del Sur y Suecia, permitan solamente un crédito directo o que otorguen créditos indirectos con base en los convenios para evitar la doble tributación. Un Estado que considere la adopción de un crédito indirecto debe evitar las complejidades al permitir éste en exclusiva, si la empresa extranjera distribuye sus utilidades como dividendos en el año en que son obtenidos. Gran parte de la complejidad operativa del crédito indirecto surge cuando los contribuyentes reclaman créditos por impuestos pagados en el extranjero por sus empresas a partir de ganancias acumuladas a lo largo de varios años.

En resumen de lo comentado en párrafos anteriores, cabe puntualizar lo siguiente, en cuanto a los métodos analizados:

- Método de deducción: El Estado de residencia permite a sus contribuyentes reclamar una deducción por impuestos pagados a un gobierno extranjero con respecto a los ingresos originados en el extranjero.
- Método de exención: El Estado de residencia permite a sus contribuyentes una exención por ingresos originados en el extranjero.
- Método de crédito: El Estado de residencia otorga a sus contribuyentes un crédito de impuesto interno o local, en el mismo monto o porcentaje de impuestos que se pagaron a una autoridad extranjera.

Los ingresos originados en el extranjero y que obtienen los residentes de otro Estado que emplea el método de deducción, por lo general son gravados con una tasa efectiva más elevada que la que corresponde de acuerdo con el método de crédito o el método de exención. El método de exención y el método de crédito por lo general dan resultados equitativos, siempre que la tasa efectiva de impuestos en el extranjero sea

igual o mayor que la tasa efectiva local. En general, el método de exención es el más favorable para el contribuyente, cuando la tasa efectiva de impuestos en el extranjero es menor que la tasa efectiva de impuestos locales. Los resultados de los tres métodos se ilustran con el siguiente ejemplo:

"R, es residente del Estado A y obtiene ingresos de 100 en el Estado B, sobre estos ingresos paga 20 de impuestos al Estado B. De acuerdo con el método de deducción, R pagará impuestos al Estado A sobre ingresos netos de 80 (100-20). Considerando que R está sujeto en el Estado A una tasa del 50%, la empresa pagará impuestos de 40 al Estado A e impuestos totales de 60 sobre sus ingresos de 100, por una tasa combinada extranjera y local del 60%. Si el Estado A utiliza el método de crédito, R pagará impuestos con una tasa del 50% sobre sus ingresos netos internacionales (100) sin deducción por los impuestos pagados al Estado B. No obstante, la empresa recibirá un crédito contra los impuestos que de otro modo serían pagaderos al Estado A por los impuestos pagados al Estado B. El resultado es que R pagará impuestos de 30 (50 - 20) e impuestos totales de 50, por una tasa efectiva combinada extranjera y local del 50%."⁸⁷ Finalmente, si el Estado A con respecto a los ingresos originados en el extranjero, y el total de impuestos pagaderos sobre los ingresos será de 20, por una tasa combinada extranjera y local del 20%. Estos resultados se resumen en la tabla siguiente:

Comparación de los métodos de desgravación de la doble tributación

Cuadro 4.1

	Método de deducción	Método de crédito	Método de exención
Ingresos originados en el extranjero 100	100	100	

⁸⁷ Ibid., 209

Impuestos en el extranjero (20%)	20	20	20
Deducción por impuestos en el extranjero	20	Ninguno	ninguno
Ingresos locales netos	80	100	ninguno
Impuestos locales antes del crédito (50%)	40	50	ninguno
Menos: Crédito por impuestos en el extranjero	Ninguno	20	ninguno
Impuestos locales finales	40	40	ninguno
Total de impuestos locales y en el extranjero	60	50	20

Estudio práctico sobre los Convenios Impositivos para evitar la Doble Tributación.
Bettinger Barrios, Herbert. Tomo I. Pág. 209

Al señalar que los métodos analizados son empleados por los Estados con el fin de crear procedimientos que eliminen o atenúen el efecto de la doble tributación. Asimismo, se destacó que los convenios para evitar la doble tributación también contemplan estos métodos por lo que en el siguiente apartado se analizará este supuestos.

4.3 Acreditación de los modelos para evitar la doble tributación

Al mencionar, tanto el método de crédito como el método de exención, están autorizados en los modelos de la OCDE y en el de la ONU. El método de deducción no está autorizado. Las disposiciones de los modelos sólo establecen el principio general

de exención o crédito. A cada Estado se le permite crear sus propias reglas para la aplicación del principio general.

Algunos Estados consideran en su legislación local, una exención unilateral por ingresos originados en el extranjero o un crédito unilateral por impuestos pagados, además de la desgravación motivada por los convenios para evitar la doble tributación continúa siendo importante, ya que su efecto es más generoso que la desgravación unilateral y restringe la capacidad de los Estados para modificar sus leyes locales, con objeto de eliminar la desgravación de la doble tributación otorgada a los no residentes.

Por ejemplo, al suponer que el Estado A establece en sus leyes fiscales locales una exención para ciertos ingresos originados en el extranjero percibidos por residentes del propio Estado A. El Estado A celebra un convenio para evitar la doble tributación con el Estado B, que incluye la misma exención. Si el Estado A revoca la exención posteriormente, la exención continuará aplicándose a los ingresos generados en el Estado B, a menos que el convenio con el Estado B sea modificado o cancelado.

Algunos convenios, contemplan una *dispensa fiscal*, por lo general por medio de otorgar un crédito impositivo. Un crédito de dispensa fiscal "es un crédito otorgado por el Estado de residencia por impuestos pagados en el extranjero que no fueron realmente pagados, pero que habrían sido pagados de acuerdo con la reglas fiscales normales del Estado en donde el sujeto pasivo es residente."⁸⁸ La razón usual de que los impuestos no se hayan pagado es por que el Estado de origen ha otorgado una tregua tributaria u otro incentivo para atraer inversionistas extranjeros con objeto de fomentar la inversión o la realización de negocios.

⁸⁸ Ibid., 210

La dispensa fiscal es principalmente una característica de los convenios fiscales entre Estados desarrollados y en vías de desarrollo. Muchos Estados desarrollados extienden alguna forma de dispensa fiscal a Estados en desarrollo por medio de convenios. Algunos Estados desarrollados han otorgado voluntariamente dispensas fiscales en sus convenios con Estados en desarrollo como manera de fomentar la inversión en esos Estados. Otros Estados desarrollados han otorgado créditos de dispensa fiscal con renuncia.

CONCLUSIONES

El origen de la Actividad Financiera es exclusiva del Estado, radica en la realización de gastos y la procuración de los recursos económicos para cubrirlos, es decir la obtención, administración y empleo de los recursos monetarios indispensables para satisfacer las necesidades públicas, como resultado a esto va a constituir un fenómeno económico, político, juridical y sociológico.

El Código Fiscal de la Federación va a clasificar a los ingresos del Estado en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos, aprovechamientos y productos.

Se puede decir que la protestad tributaria es el poder juridical del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudatorias y destinarlas a expresar los gastos públicos.

El poder tributario es exclusivo del Estado, lo ejerce a través del Poder Legislativo, Ejecutivo y Judicial comprendiendo tres funciones la normativa, la administrativa y la jurisdiccional, según la competencia que le confieran sus leyes.

Cuando se agrupan contribuciones como tasas, aportes, cuotas, cotizaciones, retribuciones, derechos, cargas, etc., dirigidos con fines de interés colectivo y que están excluidas del presupuesto general del Estado, debido a que su destino es ingresar al patrimonio de entidades con personalidad juridical, y por lo mismo, distintas del Estado, para subvenir sus necesidades y fines específicos.

Existen criterios de vinculación de los impuestos, es decir el nexo que va a existir entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación; el Estado tiene plena libertad

para adoptar el criterio que estime más idóneo para establecer y exigir de los particulares los tributos, según su organización jurídica, su sentido de justicia y sus necesidades financieras.

Se considera que el impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley con el carácter obligatorio, o cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestaciones o beneficio especial, directo o inmediato; sus elementos son: los sujetos pasivo y activo, el objeto, la base impositiva y la tasa.

Los modelos de doble tributación son acuerdos fiscales entre países desarrollados y en vías de serlo, producto de los continuos esfuerzos internacionales orientados a terminar el efecto de gravar más de una vez, un mismo ingreso.

El antecedente de estos modelos es la sociedad de las naciones, proseguidos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, así como la Organización de las Naciones Unidas.

Los modelos de doble tributación conforme a la experiencia lograda producto de su aplicación, se han adecuando a los sistemas impositivos de los países que los utilizan para formular sus acuerdos tributarios bilaterales.

El gobierno mexicano a través del Poder Ejecutivo podrá llevar a cabo compromisos contractuales de carácter internacional basandose en instrumentos legales como es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en la Ley sobre la Celebración de Tratados y en el Derecho de Promulgación de la Convención de Viena para actuar en nuestro territorio o fuera de él, con el soporte jurídico que protejan su actuación frente a otros Estados con los que lleve a cabo convenios de carácter impositivo que sólo protegen a los contribuyentes ante violaciones cometidas por las

autoridades fiscales al no apregar su actuación al articulado que conforma un convenio para evitar la doble tributación.

La interpretación de los tratados celebrados por México, serán aplicables los comentarios del modelo del convenio para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal, a que hace referencia la recomendación adoptada por el consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, en la medida en que tales comentarios sean congruentes con las disposiciones de los tratados celebrados por México. Se debe decir que en apoyo a los alcances de los convenios sobre doble tributación celebrados por nuestro país, se podrán utilizar las explicaciones técnicas emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debido a lo antes enunciado fue necesario hacer un análisis de las Leyes Mexicanas, debemos enfatizar que los convenios son celebrados efectivamente para evitar la doble tributación pero también para prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, refiriéndose específicamente al Título VI Capítulo I de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La doble imposición internacional impide la equitativa distribución internacional del producto de los tributos, pues en un mismo hecho imponible no debe someterse a tributación dos veces, por el hecho de quedar vinculados a dos países distintos, ya sea por su origen o por la residencia de su titular.

El principio de ahorro, el de fuerza de atracción, punto de origen, presencia substantial, asistencia en el cobro, no discriminación y el principio de procedimiento amistoso son una serie de elementos rectores que dan a conocer los alcances y el estudio de los tratados tributarios que son aceptados entre los países firmantes de los acuerdos con el fin de eliminar o atenuar los efectos de la doble tributación.

Los actos y las acciones que se desprenden de la implementación y alcances en el desarrollo de la política fiscal, tienen como principal limitante para lograr los fines de

recaudación, al territorio en el cual se implementa, ya que los procedimientos y directrices que de esta política emanan, sólo surten sus efectos y se convierten en obligatorios dentro de una determinada circunscripción.

Los sistemas impositivos que surgen de los lineamientos de política fiscal carecen por lo tanto de universalidad, ya que se deberán observar en forma exclusiva por los contribuyentes a los que va dirigida y estos sujetos pasivos son aquellos que se consideran residentes dentro de sus fronteras o en su caso, aquellos que detentan la nacionalidad y finalmente los que generen ingresos dentro de un territorio determinado y sobre los cuales recaen las obligaciones que para estos efectos se señalan en las normas.

Los procedimientos fiscales al ser territoriales al no poder observar el comportamiento del sujeto pasivo más allá de su ámbito de aplicación, provocan a su vez que los sujetos estén libidos a pagar un impuesto dentro de cada territorio, lo que en su caso propicia la evasión o elusión de los impuestos, producto del encarecimiento fiscal al tener que acumular, manifestar y enterar el gravamen en más de una circunscripción.

El que un mismo sujeto pague dos o más veces un gravamen de la misma naturaleza, provoca lo que se ha denominado la doble o múltiple tributación que es precisamente, lo que en forma constante, los estados pretenden evitar mediante diversos procedimientos que dan como resultado final un pago único del impuesto dejando a un lado el encarecimiento fiscal en la operación que se realice.

Los lineamientos plasmados en los tratados son utilizados por los Estados contratantes para negociar las tasas impositivas de retención y sobre los cuales se efectúan los ajustes convenientes para que dos o más Estados firmen un convenio para evitar la doble tributación.

Los convenios representan el acuerdo sobre diversos derechos y obligaciones a los que deberán sujetarse los Estados contratantes, tienen como finalidad delimitar los actos de imposición y establecer cuál de ellos deberá exigir el pago del crédito fiscal y por lo tanto, la renuncia del otro Estado al derecho que en esa transacción tiene para gravar de acuerdo con su política fiscal territorial el ingreso generado.

Los convenios de doble tributación, basados en los tratados que se utilizan, determinarán cuál Estado contratante tendrá derecho a la recaudación y cuál no.

Los convenios de doble tributación no sólo por aplicarse en los Estados contratantes eliminan el efecto de la inequidad impositiva, ya que además y con el fin de que se logre la neutralidad fiscal es necesario que el sistema impositivo del país de donde es residente el contribuyente, cuente con normas que le permitan recuperar el impuesto que en su caso se haya pagado en el extranjero.

Los convenios para evitar la doble tributación además de establecer las bases para la recuperación de los impuestos pagados fuera del país donde el sujeto pasivo es residente, también pretenden homogeneizar las tasas de retención para que éstas no sean obstáculo a la inversión y, por lo regular, se representan en porcentajes menores a la tasa general que impera en los Estados contratantes.

En el caso de nuestro país, la Ley del Impuesto sobre la Renta establece un procedimiento de acreditamiento que se tendrá la obligación de observar el sistema de acreditamiento cuando un residente en territorio nacional o un residente en el extranjero, llevan a cabo operaciones gravadas por la Ley del Impuesto sobre la Renta en México a diferencia del supuesto en que la operación se celebra entre residente de Estados contratantes, caso en el cual se deberá tomar en cuenta, en primer lugar, lo que se vierte en el convenio de doble tributación que se celebró, y en segundo lugar, lo que establece en la ley doméstica.

Como conclusión general se puede decir que efectivamente los convenios para evitar la doble tributación permiten el equilibrio y eliminación de barreras económicas que no sean convenientes para el capital, la inversión y el trabajo, logrando paralelamente la verificación del cumplimiento fiscal de las operaciones llevadas a cabo entre residentes de Estados contratantes.

BIBIOGRAFÍA

Legislaciones:

Código Civil para el Distrito Federal, <http://www.paot.org.mx/centro/codigos/df/cedfn-pdf>, 13 de marzo 2004.

Código Fiscal de la Federación, Fisco Agenda, Ed. ISEF, 2004, pp. 3, 4, 5, 13.

Ley del Impuesto sobre la Renta, Fisco Agenda, Ed. ISEF, 2004, pp. 5.

Ley General Tributaria, http://noticias.juridicas.com/base_datos/fiscal/158_2003.html, 20 de marzo de 2004.

Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, <http://www.igsap.map.es/cia/dispo/25088.htm#cz>, 9 de abril de 2004.

Ley sobre la Celebración de Tratados, <http://www.cddhcu.gob.mx/leyinfo/pdf/216.pdf>, 17 de marzo 2004.

Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea, http://noticias.juridicas.com/base_datos/Admin/tice.13+13.html, 20 de septiembre de 2004.

Tratado de Roma, <http://clio.rediris.es/udidactica/traroma.htm>, 17 de marzo de 2004.

ABRIL ABADÍN E., Métodos para evitar la doble imposición internacional, Ed. De Derecho Financiero, Madrid, 1973, pp. 145.

BETTINGER BARRIOS, Herbert, Estudio Practico sobre Convenios impositivos para evitar la Doble Tributación, 11ª. Edición, Ed. ISEF, 2003, pp. 170, 172, 181-185, 197, 198, 202-210, 265, 287, 298, 333-335, 385, 386, 458, 487, 503, 504.

DEL ARCO RUETE, L., Doble Imposición Internacional y Derecho Tributario Español, Ed. Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977, pp. 166, 167.

DE LA VILLA GIL, J. M., Convenios Fiscales de Doble Imposición, Ed. EDERSA, Madrid, 1982, pp. 377.

DE PABLOS ESCOBAR, L., El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España, Ed. HPE, España, 1986, pp. 202.

GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, Derecho Tributario, Tomo I, Parte General, De Palma, Buenos Aires, 1996, pp. 48.

FERNÁNDEZ PÉREZ, R., Criterio de reparto de la potestad tributaria según los distintos modelos de convenio, IEF, Madrid, 1979, pp. 113.

JIMENEZ GONZÁLEZ, Antonio, Lecciones de Derecho Tributario parte sustantiva, Ed. Ecasa, México, D. F., 1983, pp. 14.

MC CORMICK, B. J., Prólogo de La Teoría de la Tributación, de Charles M. Allan, Trad. Miguel Paredes, Ed. Alianza España, 1974, pp. 7.

PONCE GÓMEZ, Francisco Y PONCE CASTILLO Rodolfo, Derecho Fiscal, Ed. Banca y Comercio, S.A. DE C.V., 1994, pp. 9.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, 2ª. Edición, Ed. HARLA, 1998, pp. 4, 5, 6, 7.

SAINZ DE BUJADA, F., Hacienda y Derecho, Tomo I, Ed. IEP, Madrid, 1975, pp. 52, 470-473.

SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo, Derecho Tributario, 2ª. Edición, Cárdenas Editores y Distribuidora, México, D. F., 1988, pp. 7, 151

URIARTE ZULUTETA, M., Los problemas internacionales en el Impuesto sobre Sucesiones, Ed. De Derecho Financiero, Madrid, 1973, pp. 563.

Directiva 77/799/CEE, <http://europa.eu.int/scadplus/leg/es/lvb/l33029.htm>, mayo de 2004.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, www.oecd.com.mx, 24 de enero de 2004.