
JOSÉ LUIS CASTELLANOS GONZÁLEZ
UNIVERSIDAD DE GUADALAJARA, MÉXICO
jlcastellano@gmail.com

CRITERIOS DE VINCULACIÓN IMPOSITIVA Y TRATADOS PARA LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE O MÚLTIPLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

TAX LINKAGE CRITERIA AND TREATIES FOR THE ELIMINATION OF DOUBLE OR MULTIPLE INTERNATIONAL TAXATION

Cómo citar el artículo:

Castellanos J, (2023). Criterios de vinculación impositiva y tratados para la eliminación de la doble o múltiple imposición internacional. Derecho Global. Estudios sobre Derecho y Justicia, VIII (23) <https://DOI.org/10.32870/dgedj.v8i23.535> pp. 133-157

Recibido: 14/12/21 Aceptado: 10/06/22

RESUMEN

La materia tributaria o fiscal no es excepción para considerar su especificidad dentro del derecho internacional, a pesar de su carácter estratégico para todos los países desde dos perspectivas importantísimas: la política (por tratarse de un asunto de soberanía) y la económica (recaudatoria como fuente de ingresos para las haciendas públicas de los mismos), por lo que es susceptible de darse la eliminación de la doble o múltiple imposición internacional, como creación de la comunidad internacional en la búsqueda de acuerdos que alivien los problemas que la actividad tributaria de los estados representa para los no residentes de los países que llevan a cabo actividades económicas en otro.

PALABRAS CLAVE

Doble o múltiple imposición, derecho internacional, eliminación.

ABSTRACT

Tax or fiscal matters are no exception to consider their specificity within international law, despite their strategic nature for all countries from two very important perspectives: political (because it is a matter of sovereignty) and economic (collection as a source of income for their public finances), so it is susceptible to the elimination of double or multiple international taxation, as the creation of the international community in the search for agreements that alleviate the problems that the tax activity of the states represents for the non-residents of the countries that carry out economic activities in another one.

KEYWORDS

Double or multiple taxation, international law, elimination.

Sumario: I. introducción y objetivo del artículo. II. Criterios de vinculación tributaria según la doctrina. III. Solución al problema de la doble imposición internacional mediante medidas unilaterales para evitar o disminuir la doble o múltiple imposición internacional. IV. Medidas bilaterales a través de tratados internacionales para evitar la doble o múltiple imposición. V. Principios rectores de los modelos de tratados tributarios. 1. Principio de Ahorro. 2. Principio de Fuerza de Atracción. 3. Principio de Punto de Origen. 4. Principio de Presencia

Substancial. 5. Principio de Asistencia en el cobro. 6. Principio de No Discriminación. 7. Principio de Procedimiento Amistoso. VI. Tratados tributarios firmados por México. VI. Conclusiones. Bibliografía.

I. INTRODUCCIÓN Y OBJETIVO DEL ARTÍCULO

El proyecto globalizador ha sido sin duda el origen de muchos cambios en el Derecho Internacional y en dicho tenor, es un campo de estudio que ha ido de la mano de los avances en los flujos financieros y de inversión en el mundo.

El orden liberal globalizador que se construyó en los últimos cuarenta años se basa en la pretensión de una serie de “libertades” que contemplan:

- 1) libertad de circulación de capitales
- 2) libertad de inversión
- 3) libertad de comercio

Estas premisas de libre mercado, llevaron a muchos países, entre ellos el nuestro, a negociar y firmar tratados de libre comercio en un esquema bilateral o multilateral (con Estados Unidos y Canadá, con la Unión Europea, con diversos países de América latina, y de Asia Pacífico), y que necesariamente han derivado en que los temas fiscales de doble o múltiple imposición hayan tenido tanto soluciones basadas en el derecho interno de los estados, como también mediante tratados internacionales en materia tributaria.

En este artículo nos proponemos como objeto de estudio el origen (causas de la doble o múltiple imposición), y el análisis y clasificación en los dos ámbitos (interno e internacional) de las diversas soluciones que se han venido implementando para dar solución a esta problemática.

II. CRITERIOS DE VINCULACIÓN TRIBUTARIA SEGÚN LA DOCTRINA

En referencia a las causas que originan el fenómeno de la llamada doble o múltiple imposición internacional es importante hacer el señalamiento de lo que, en la dogmática del derecho fiscal, se han dado en llamar *los criterios de vinculación*, y que existen entre el derecho interno de cada país, por el cuál el sujeto activo

de la obligación tributaria fija el derecho (deber ser) a percibir el importe de la contribución del sujeto pasivo obligado al pago de la misma.

Con respecto a los criterios de vinculación Dino Jarach (1996), manifiesta que: La relación tributaria surge por el verificarse de un hecho jurídico; y como la relación jurídico-tributaria es una relación personal entre un sujeto activo y uno o más sujetos pasivos, es lógicamente imprescindible que en la ley tributaria el hecho jurídico sea puesto en relación de un lado con el sujeto o los sujetos pasivos mediante los criterios de atribución (...), de otro lado, con el sujeto activo mediante los titulados momentos de vinculación para que surjan la pretensión y la obligación tributaria. (p. 203)

Bajo el criterio doctrinal de Jarach (1996) la relación jurídico-tributaria entre el sujeto activo y el (o los) sujeto (s) pasivos reviste criterios de atribución cuando se da entre el sujeto pasivo y el hecho jurídico imponible; existiendo también los que llama momentos de vinculación, que se dan en función de la relación existente entre el hecho imponible jurídicamente por la ley y el sujeto activo de la obligación tributaria; cuando hace referencia a dichos criterios de vinculación señalando que: (...) no son, pues, un momento anterior a la relación obligatoria tributaria, sino un elemento de ésta (...).

Ya lo hemos dicho: la relación tributaria es una relación personal entre sujetos: nace por el verificarse de un hecho jurídico y es menester que existan criterios de atribución del hecho imponible al sujeto que resultará obligado y de vinculación con el sujeto que posee la pretensión tributaria. (p. 204).

Si consideramos al hecho imponible como el presupuesto fáctico que se contiene en la norma a fin de que surja la obligación tributaria que prevé la ley (Jiménez, 2009), entonces podemos expresar que los criterios de vinculación se dan atendiendo al concepto de soberanía tributaria en función de la cuál el legislador no tiene más limitación a la imposición que la que le fija la Constitución General de la República de conformidad con la competencia material (para los niveles federal y local) y funcional (asignación de atribuciones específicas que se da entre los niveles de gobierno, como en la coordinación fiscal), además de su estricto apego a los principios de legalidad, equidad y proporcionalidad fijados en la norma suprema,

por lo que dentro de dichos límites constitucionales el legislador puede establecer el criterio de vinculación que considere factible.

Ahora bien, atendiendo a tal situación parece lógico suponer que el criterio vinculatorio que debiera prevalecer sea aquel que atienda a la fuente territorial, donde el territorio (como elemento integrador del Estado) y por medio del cual se graven los hechos o actos sucedidos en él y que correspondan a la facultad soberana de imponer contribuciones, de conformidad con el poder o la potestad tributaria que tiene el ente estatal a fin de allegarse los recursos necesarios para sufragar los gastos públicos, sin embargo si esto fuera así la doble o múltiple tributación no existiría entre las naciones y no sería necesario encontrar una solución a este problema.

Muy por el contrario, la múltiple tributación existe porque “en materia tributaria, sin embargo, teóricamente el poder tributario de un Estado es ilimitado y puede alcanzar (...), a personas residentes, bienes ubicados o hechos ocurridos, tanto dentro como fuera del territorio de ese Estado” (Gnazzo, 1992, p. 134). Lo cual nos conduce a afirmar que en el campo del derecho fiscal los Estados (entendidos como países sujetos al derecho internacional) en el ejercicio de su potestad tributaria pueden imponer extraterritorialmente sus leyes tributarias a los sujetos pasivos obligados que incurran en los supuestos jurídicos de la norma interna.

Edison Gnazzo (1992), lo señala de la siguiente forma: La doctrina y la legislación comparada identifican dos criterios básicos para vincular el poder tributario estatal con el hecho generador del impuesto. Uno es el llamado criterio objetivo, representado por el llamado principio de la fuente territorial o simplemente principio de la fuente, y el otro es el criterio subjetivo, que, a diferencia del anterior, toma en consideración ciertos atributos o aspectos personales del contribuyente, dando lugar a los denominados principios del domicilio y principio de la nacionalidad. (p. 135).

En el análisis de los criterios de vinculación antes transcritos, el autor señala que el *criterio objetivo* por el cual se determina el principio de la fuente, consiste en gravar aquella en que se genera el ingreso o se da el hecho generador del impuesto (sea un ingreso, la propiedad de un bien, etc.). Pero, además, y tomando como ejemplo el impuesto sobre la renta, el autor nos da a conocer dos subdivisiones

de este principio cuando “(...) la potestad tributaria se atribuye al Estado en cuyo territorio se producen los rendimientos (teoría de la fuente productora), o en cuyo territorio fue obtenida la disponibilidad económica o jurídica de dicho rendimiento (teoría de la fuente pagadora)” (Gnazzo, 1992, pp. 134-135).

Por lo que hace al *criterio subjetivo* este consiste en que para el caso del impuesto sobre la renta se graven la totalidad de los ingresos que perciben las personas que residen o tienen su domicilio en un determinado país, configurándose así el concepto de renta mundial. En ciertos casos también es tomada en cuenta la nacionalidad de un contribuyente, como sucede con los Estados Unidos, en donde se aplican los tres principios: el principio de la fuente, el de la renta mundial en calidad de residentes o domiciliados en Estados Unidos, y el principio de la nacionalidad. En este caso último, sólo queda fuera del impuesto sobre la renta federal, la renta de fuente no estadounidense obtenida por contribuyentes no estadounidenses domiciliados fuera de los Estados Unidos.

La doble o múltiple tributación resulta así un problema que se presenta cuando entran en colisión distintos criterios de vinculación del hecho imponible al sujeto activo del tributo:

- Cuando dos países aplican el principio de renta o ingreso mundial.
- Cuando dos países aplican simultáneamente diferentes principios por medio de los cuales un país grava a la persona (residencia, domicilio o nacionalidad) y otro grava la fuente de riqueza.
- Cuando dos países aplican el principio de la fuente de riqueza, pero definen dicha fuente en sentido diferente.

De esta manera la soberanía tributaria interna de los países entra en colisión con otras soberanías y debe atenderse a una solución para evitar que el contribuyente (persona física o moral) resienta una doble o múltiple tributación. Estas soluciones como ya lo dijimos antes han sido internas (en las leyes fiscales materia de ingresos o renta) e internacionales (mediante tratados bilaterales). Estudiaremos a continuación estos dos tipos de soluciones.

III. SOLUCIÓN AL PROBLEMA DE LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL MEDIANTE MEDIDAS UNILATERALES PARA EVITAR O DISMINUIR LA DOBLE O MÚLTIPLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

El hecho de que exista la doble y la múltiple tributación entre países conlleva una serie de inconvenientes y consecuencias negativas para el desarrollo de las transacciones internacionales, que se significan por gravar con una carga fiscal muy alta a los sujetos obligados al pago de los impuestos correspondientes, frenar la inversión extranjera directa e indirecta en su flujo hacia los países (ya sea en desarrollo o desarrollados), la reubicación de ganancias en países con baja presión fiscal a través de la recolocación de sedes empresariales, o inclusive incrementar la evasión fiscal a nivel internacional con la finalidad de no cubrir tasas impositivas que se consideran excesivas e injustas por parte de los contribuyentes.

Los tratados internacionales son sólo uno de los dos tipos de métodos existentes para evitar o mitigar los efectos económicos de la doble imposición para el contribuyente. Los métodos o formas para solucionar la doble imposición son: 1) el método unilateral decretado en las legislaciones internas de los distintos países que lo adoptan, y que generalmente se presenta a través de un crédito de los impuestos pagados en el extranjero contra el impuesto que le corresponde pagar al nacional (caso de Estados Unidos) o residente (casi todos los países que usan esta solución incluyendo los Estados Unidos) contemplándose diversas reglas o modalidades; y 2) el método bilateral que consiste en la celebración de los tratados internacionales que igualmente estudiaremos desde la perspectiva de nuestro país.

Se dice que las medidas unilaterales “son generalmente establecidas en la legislación fiscal de los países que aplican el principio del domicilio como criterio vinculante básico, ya que al agregar dicho principio al de la fuente, recae primordialmente sobre ellos la responsabilidad de la doble imposición” (Gnazzo, 1992, p.144), lo que lleva a que legislen para aliviar o eliminar este problema causado por la modalidad del doble criterio de vinculación utilizado.

Las medidas que se identifican¹ al respecto son las siguientes: *a) Exención de las rentas obtenidas en el exterior.* Consiste en eximir del pago de impuestos a las rentas o utilidades recibidas en el exterior por el país donde reside el receptor de ellas. Solamente se da entre países guiados por el criterio del domicilio o el de la nacionalidad del beneficiario de las rentas.

b) Créditos por impuestos pagados en el exterior. Es la forma más aceptada y generalizada de solución unilateral al problema de la doble imposición. Consiste en permitir el acreditamiento (tax credit) de las sumas de impuestos pagadas en países extranjeros por rentas o utilidades remitidas al país que concede tal beneficio, contra la cantidad de impuestos que se debe tributar en este último al computar la totalidad de las rentas obtenidas.

Existen diversas modalidades y formas en las cuales se da el crédito por impuestos pagados: *b.1) Crédito directo.* Consistente en permitir a los contribuyentes de un país acreditar contra el impuesto que causaron en el mismo, el monto total o parcial del impuesto que hubieran pagado o que les hubiere sido retenido en el extranjero. Tiene dos formas: *el crédito directo integral y el crédito directo ordinario.* El integral se da cuando un país permite a los contribuyentes acreditar el impuesto extranjero sin limitación alguna, de modo que si resulta superior al nacional se puede pedir la devolución en el país de residencia. A diferencia del anterior el acreditamiento directo ordinario se presenta cuando existe la limitación de acreditar hasta el monto del impuesto establecido como tasa máxima en el país del domicilio.

b.2) Crédito Indirecto. Opera en función de permitir a los contribuyentes de un país el añadir al impuesto que les fue retenido en el extranjero, el impuesto que se causó por la utilidad obtenida por la empresa que distribuyó los dividendos, en la proporción representada por la participación accionaria del impuesto en cuestión, pudiendo acreditarse la suma de ambos contra el impuesto que les toque cubrir en el país de origen.

c) Crédito por utilidades reinvertidas (tax deferral privilege). Por medio de él se exime el pago del impuesto a la renta en el país de origen de los capitales cuya

¹ Hacemos este análisis tomando en consideración los puntos de vista y aportaciones de los siguientes autores: Desentis Reyes, A. (1986), Gnazzo, E. (1992) y de Martín, J. M. y Rodríguez Use, G. F. (1986).

legislación siga el criterio del domicilio o de la nacionalidad, por los beneficios o utilidades que no sean efectivamente remitidos a aquél y que quedan, en última instancia, reinvertidos en el país receptor.

d) Crédito por impuestos exonerados. Consiste en que el país de origen de los capitales otorga a quienes realizan inversiones en el extranjero un crédito equivalente a la suma de los impuestos que deberían haberse causado y pagado en el país receptor de aquellos si no existiera una exención por el mismo monto acordada por este último país.

e) Crédito Presuncional o Presumido (tax matching credit). Es aquel que consiste en la atribución en el país de residencia de un crédito calculado con base en una alícuota o tasa prefijada, superior a la aplicada en el país de la fuente. Por ejemplo, cuando la tasa establecida en el país de la fuente para la renta de dividendos remitidos al exterior es del 10%, pero el crédito concedido en el país de residencia será del 15%. Es importante aclarar que esta figura de crédito es utilizada más frecuentemente en los tratados bilaterales, por lo que solamente queremos dejar constancia de su existencia y más adelante habremos de referirnos a las figuras utilizadas en los convenios.

f) Descuentos por inversiones en el exterior. Se presenta en el caso de que se autoricen como deducción de la renta (base gravable) o del impuesto, y dentro de cierto límite, las inversiones en algún país extranjero, o cuando se reinvierten utilidades.² Esta situación se da por concesión especial en la legislación del país de origen de los capitales y con referencia a países considerados en vías de desarrollo, generalmente por motivos de solidaridad internacional.

g) Deducción del Impuesto como Gasto. Este procedimiento se aplica cuando se autoriza a los contribuyentes de un país a que el impuesto pagado en el extranjero sea considerado como un gasto de operación y por ende un concepto deducible. Se le ha considerado como una medida de acreditamiento débil, con tendencia a minimizar la inversión de los residentes de un país en otras naciones.

² Edison Gnazzo (1992) señala que esta figura “tendría efectos importantes si se dedujera directamente del impuesto a pagar sobre las rentas de fuente extranjera, acercándose y, aún quizás superando, las virtudes del llamado ‘crédito por impuesto exonerado’ (tax sparing)” (p.157), aunque si la deducción se diera en la base (renta obtenida) se acercaría al método de deducción.

Los anteriores son los principales tipos de soluciones internas establecidas en la legislación fiscal de los diversos países con el fin de atenuar la doble o múltiple imposición.

Entre las opiniones de los académicos y doctrinistas se ha llegado a proponer la llamada solución uniforme para aliviar o evitar este problema; dicha solución consiste en la existencia de una ley uniforme, en donde los Estados como entes soberanos adopten en sus leyes fiscales un sistema común para determinar el criterio de vinculación entre un hecho imponible y el sujeto que detenta la soberanía fiscal.

Esta opinión no ha dejado de ser una mera especulación doctrinal, que incluso fue retomada por la Escuela de Derecho de la Universidad de Harvard en Cambridge, Massachusetts, Estados Unidos, proponiendo la adopción de un Código Tributario Internacional a fin de que no se den los problemas de la doble imposición, ya que los países deben adoptar un sistema de imposición uniforme en donde los criterios vinculatorios no entren en colisión provocando este problema (Orendain, 1993).

En México se ha venido dando una constante evolución en este sentido en nuestra legislación interna, avanzando hacia las medidas de solución más generales que existen en el mundo. Por dicha razón se han establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta desde los años noventas disposiciones contenido medidas de carácter unilateral en la forma de crédito directo ordinario y de crédito indirecto.

En el artículo 5º de la ley mexicana actual (2021) en la materia se autoriza a quienes son residentes en el territorio nacional el acreditamiento contra el total de impuesto que tengan que pagar de aquel que se haya pagado en el extranjero, por los ingresos que proceden de fuente ubicada en el extranjero; cumpliéndose en todo caso con dos condiciones:

- 1.- Que el ingreso obtenido de fuentes en el extranjero sea del mismo tipo o naturaleza por el que se está obligado al pago del impuesto sobre la renta en México, y
- 2.- Que la cantidad máxima a acreditar no se exceda de la cantidad establecida como impuesto máximo en México.

Textualmente dice lo siguiente:

Artículo 5. Los residentes en México podrán acreditar, contra el impuesto que conforme a esta Ley les corresponda pagar, el impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero por los ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero, siempre que se trate de ingresos por los que se esté obligado al pago del impuesto en los términos de la presente Ley. El acreditamiento a que se refiere este párrafo sólo procederá siempre que el ingreso acumulado, percibido o devengado, incluya el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero.

Lo anterior nos da la pauta para conceptualizar a este crédito como uno del tipo directo ordinario. Pero, además, se permite que tratándose de ingresos obtenidos por concepto de dividendos se pueda acreditar por los contribuyentes, el impuesto pagado en el extranjero por las sociedades o corporaciones residentes en dicho lugar, en la cantidad proporcional que corresponda al dividendo o utilidad percibida por el residente en México, requiriéndose en dicho caso la obligación de considerar igualmente como ingreso el monto de impuesto cubierto por la sociedad. Este último caso se caracteriza por tratarse de un crédito indirecto.

En la disposición respectiva se autoriza a las personas físicas que residan en el país, y que en virtud de su nacionalidad o ciudadanía estén sujetas a pagar impuesto en el extranjero (caso típico de Estados Unidos de América), para que puedan efectuar el acreditamiento directo ordinario al que hicimos referencia anteriormente, hasta por el equivalente al impuesto que se les hubiera retenido en el país extranjero de no estar gravadas en virtud de ser nacionales de dicha nación. La anterior es una adición reciente en la ley, y hace ver la preocupación del gobierno de México por atenuar la doble imposición en el caso de nacionales de Estados Unidos residentes en nuestro país.

Ahora bien, es motivo de debate el considerar a la doble imposición como objeto de atención para evitarla, dado que si bien para algunos autores es importante el que se atienda y se resuelva el problema señalado³, otros ofrecen una opinión distinta, abiertamente a

³ Fernando Villar Montekio (1991) dice al respecto que: La cada vez mayor interdependencia existente entre las naciones, ocasiona que problemas como el de la doble imposición internacional cobren una importancia relevante, en un mundo que, a finales del siglo XX experimenta cambios radicales en las relaciones económicas internacionales. Surge así la necesidad de que las naciones busquen la solución de dicho problema a través de la celebración de convenios para evitar la doble imposición. (p. 59)

favor o que matiza la doble imposición⁴ aduciendo razones de contraprestación por los servicios públicos que ambos países ofrecen al inversionista, obligado al pago de impuestos en los dos, pero en nuestra opinión la doble imposición no puede en ningún momento caer en situaciones de injusticia o de plena confiscación del patrimonio o del producto de un capital o del trabajo, ya que si esto sucediera se estaría atentando contra uno de los principios básicos de la imposición, que precisamente consiste en que los impuestos deben ser justos a los ojos de quien los paga; ya que si se le grava a una persona con el 70 u 80% de su ingreso o riqueza, entonces existe el aliciente para eludir (reubicación de ganancias en países con menores tasas impositivas) o evadir el impuesto, y se desestimula la inversión en ese sector sumamente gravado.

IV. MEDIDAS BILATERALES A TRAVÉS DE TRATADOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE O MÚLTIPLE IMPOSICIÓN

Tal y como se indica en su nombre, los tratados internacionales para evitar la doble o múltiple imposición tienen por objeto impedir (o aminorar) el que un mismo hecho o actividad económica sea gravada dos veces con un mismo tributo por distintos sujetos activos de la obligación tributaria, en un mismo período de tiempo.

La necesidad de encontrar mecanismos y formas de evitar la doble y múltiple tributación en el ámbito internacional, que se ha caracterizado por la conformación de bloques económicos y organismos internacionales, así como por la extensión y aumento de las relaciones económicas en el mundo, ha llevado a que surja una creciente coordinación fiscal internacional que Richard A. Musgrave y Peggy B.

Opinión que aparece en la obra “INTEGRACIÓN ECONÓMICA Y TRIBUTACIÓN” Memoria del Coloquio que con dicho tema organizó la Universidad de Guadalajara en septiembre de 1991.

⁴ Alberto Arce G. (1990), cita varias opiniones al respecto, inclusive antes de dar la suya propia, en dicho sentido manifiesta que Westralake opina que: el que se aprovecha en dos Estados, bien puede pagar impuestos en los dos, dentro de un límite razonable. El Estado del nacional pierde el capital que se coloca fuera y necesita compensación y el Estado en que se hace la inversión no puede dejar de cobrar impuestos. (p. 294). Igualmente indica que Grizzoti señala que “debe admitirse teniendo en cuenta las ventajas que tiene la persona y en relación con esas ventajas” (p. 296). Niboyet (citado por Arce) manifiesta que “no es el derecho el que debe invocarse, sino la oportunidad, por el interés recíproco, advirtiendo que muchas veces lo que se llama doble imposición, no es más que el pago de doble servicio”(p. 296). Y por último el Lic. Arce (1990) justifica la doble imposición internacional diciendo que “realmente como pago de servicios recibidos, no es injusta” (p. 296), siendo estos servicios la protección a nacionales y los servicios consulares por parte de un país, y por el otro país los servicios públicos, la seguridad pública, leyes, tribunales, administración, etc. que brinda a los extranjeros inversionistas.

Musgrave (1997) explican de la siguiente forma:

La creciente interdependencia de la economía mundial ha producido una preocupación cada vez mayor por los aspectos internacionales de la hacienda pública. La combinación de las economías europeas en el Mercado Común, el papel cada vez más importante de las empresas multinacionales, la financiación de esfuerzos conjuntos como las Naciones Unidas y la OTAN, y una conciencia creciente de la mala distribución internacional de la renta han apuntado hacia la necesidad de una coordinación fiscal internacional. (p. 707)

Con esta necesidad de coordinación fiscal internacional los Estados sujetos al Derecho Internacional han instrumentado formas de relación jurídica a efecto de aminorar o evitar la carga fiscal que los particulares deben cubrir cuando realizan transacciones en dos países.

Los autores Musgrave (1997) opinan que: Cada país debe decidir como va a gravar la renta exterior de sus residentes y la renta de los extranjeros que se origina dentro de sus fronteras. De forma similar, debe decidir cómo aplicar sus impuestos sobre la producción y las ventas a sus exportaciones e importaciones. Estas decisiones pueden tomarse conjuntamente con otros países. Los tratados internacionales sobre impuestos son un medio para coordinar algunas de estas cuestiones. (p. 708)

Además, es importante hacer mención de que los convenios internacionales en materia de impuestos (género de clasificación) revisten dos especies, dándosele el nombre de “convenios multilaterales” a los tratados elaborados como modelos por países (específicamente el de Estados Unidos) y organizaciones internacionales (entre ellas la Organización de las Naciones Unidas y la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico, así como el modelo del Pacto Andino y el de Cartagena entre nosotros los latinoamericanos). El nombre de tratados bilaterales se reserva para los tratados o acuerdos celebrados entre dos países y que tienen vigencia jurídica efectiva entre ellos.

A pesar de la existencia de medidas unilaterales instrumentadas en las leyes impositivas de los diversos países, el único camino que se ha encontrado hasta el momento para ofrecer soluciones viables a la problemática de la doble imposición

consiste en la celebración de estos tratados bilaterales, con la finalidad de que paulatinamente se vayan eliminando los inconvenientes que origina la doble o múltiple imposición.

La materia tributaria o fiscal no ha sido excepción para considerar también en esta área el surgimiento de un tipo específico de derecho tributario internacional, por su carácter estratégico para todos los países desde dos perspectivas importantísimas: la política (por tratarse de un asunto de soberanía) y la económica (recaudatoria como fuente de ingresos para las haciendas públicas de los mismos), por lo que es susceptible de darse la expresión de esta tipología de derecho como creación de la comunidad internacional en la búsqueda de acuerdos que alivien ciertos problemas que la actividad tributaria de los estados representa para los no residentes de los países en donde llevan a cabo actividades económicas.

Los tratados internacionales en materia tributaria son necesarios, como ya se dijo, porque alivian la problemática de pagar un doble o múltiple impuesto por la realización de eventos económicos en los que los sujetos pasivos están vinculados con diferentes potestades tributarias.

El objetivo principal de este tipo de convenios consiste según el Servicio de Rentas Internas de los Estados Unidos de América (Internal Revenue Service) “en prevenir la doble imposición internacional”. En una resolución del mismo organismo, citada por Edison Gnazzo (1992), se dispone que los convenios tributarios cumplen tres funciones principales: (1) evitar la doble tributación mediante la distribución o limitación de los derechos de imposición del país de la fuente y del país de la residencia; (2) evitar el tratamiento discriminatorio de los residentes de los Estados contratantes; (3) permitir la asistencia administrativa recíproca para la prevención de la evasión y elusión tributarias. (p. 149)

Por lo que es evidente que dichos convenios cumplen una función más amplia que la del propósito inicial de prevenir la doble imposición internacional. En atención a ello los objetivos que se han fijado los diversos países celebrantes de estos convenios no radican exclusivamente en eliminar la doble o la múltiple imposición, sino que también se pretenden otras metas como la no discriminación contra los extranjeros

y el ofrecer un marco de seguridad jurídica a los mismos; así como el combate a la elusión y la evasión fiscal en las transacciones internacionales.

Los convenios bilaterales entre países complementan las leyes de los Estados contratantes, que de esta manera deciden cual de los dos tendrá jurisdicción para sujetar determinados ingresos a sus leyes nacionales, y en que términos y con que limitantes se puede hacer esto.

En el articulado de los tratados existen *cláusulas sustantivas* que fijan la competencia impositiva de los países de la fuente territorial y de la residencia, en relación con los distintos tipos de ingresos, y bajo que condiciones se puede ejercitar esto; así como *cláusulas adjetivas*, que fijan procedimientos y vías administrativas a seguir para dar el debido cumplimiento a las disposiciones convenidas, considerando dos tipos de relaciones: las de los contribuyentes con sus países de residencia o nacionalidad, y las de dichos países entre sí.

Otro objetivo más se encuentra en esto último, ya que con las relaciones entre países, por las que se establece ayuda mutua e intercambio de información por los gobiernos, se pretende hacer frente a la posibilidad de que se produzcan artificialmente las situaciones favorables para los contribuyentes incluidas en los tratados, haciendo uso indebido de las reducciones impositivas o de las exenciones contempladas, y resultando en consecuencia conductas de evasión fiscal que pretenden ser combatidas de esta forma.

Carlos Sellerier Carbajal (1992) define los objetivos que se persiguen en las soluciones bilaterales a la doble imposición, mediante la celebración de convenios en materia fiscal, de la siguiente manera:

- a) Para evitar la doble imposición internacional dentro de los principios de justicia y de no discriminación.
- b) Como mecanismos de fiscalización por parte de las autoridades fiscales.
- c) En la protección jurídica a los contribuyentes a través de disposiciones sobre no discriminación.

- d) En el interés de justicia fiscal por parte de las empresas de cada país; y
- e) En fomentar el crecimiento y desarrollo económico de los países en desarrollo⁵. (p. 90)

Por su parte Herbert Bettinger Barrios (1991) hace consistir los objetivos de los convenios fiscales bilaterales en: La plena protección de los contribuyentes contra la doble imposición (...) 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.

Esos 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 internacionales⁶. (p. 187)

Como podemos observar, existe en estos tratados, de acuerdo con los distintos autores y opiniones doctrinales externadas, la finalidad primordial de que se eliminen las cargas tributarias excesivas que suponen un obstáculo al libre flujo de capitales, bienes y servicios en el concierto internacional, buscando el prevenir la evasión tributaria; y en el caso de los países del tercer mundo, que sirvan para impulsar el desarrollo atrayendo capitales.

Es importante manifestar que, en América Latina, y en los países subdesarrollados en general, según palabras de Edison Gnazzo (1992): la experiencia indica que los inversionistas extranjeros, interesados en invertir en el país en desarrollo, son los que directamente o a través de sus propios gobiernos, impulsan la celebración de tratados por países en desarrollo. En estos casos, para dichos países la celebración de tales tratados puede propiciar la llegada de inversiones y compensar la pérdida de ingresos fiscales que pueden significar inicialmente los tratados. (p.160).

⁵ Como se puede ver aquí ya se mencionan otros objetivos para estos convenios, como son el interés de justicia fiscal por parte de las empresas, y el de crecimiento y desarrollo económico de los países en desarrollo, con lo cual podemos darnos una idea de que se pueden encontrar muchas razones de ser y muchos fines para los mismos.

⁶ Como se desprende de los objetivos aportados por este autor, ya los convenios tienen un espectro más amplio que es el de contribuir a que la tributación no frene la libre circulación de bienes y capital, así como la de tecnología; con lo cual se les da un contexto de tipo económico en los tiempos actuales de apertura comercial y de globalización económica del mundo en el que se han formado bloques comerciales, teniendo los convenios la cualidad de “facilitadores” en este proceso.

Habiendo señalado los objetivos primordiales de los convenios, pasaremos en el apartado final de este capítulo al estudio sistemático de los principios adoptados en los convenios fiscales para remediar o evitar la doble tributación entre distintos sistemas impositivos.

V. PRINCIPIOS RECTORES DE LOS MODELOS DE TRATADOS TRIBUTARIOS

Según los modelos (encontramos los siguientes: ONU, 1980, USA, 1981, y OCDE, 1992. Con sus actualizaciones periódicas para todos hasta 2021) los principios contenidos en estos modelos se transfieren a la redacción e instrumentación efectiva de los tratados bilaterales, y señalamos los siguientes:

1. Principio de Ahorro

El Principio de Ahorro es uno de los más comunes y prácticamente se 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 ilimitación 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 juzgan convenientes a sus residentes, ciudadanos o ex ciudadanos, cuya pérdida de nacionalidad hubiere tenido como propósito la elusión de gravámenes territoriales.

Por ejemplo, en el modelo de Estados Unidos se convierte en que cada país puede aplicar Impuestos de acuerdo con su Ley local, independientemente del Convenio a sus residentes, ciudadanos y ex ciudadanos cuya pérdida de la nacionalidad tuviese como uno de sus principales propósitos eludir la aplicación de los impuestos. La causación de impuestos está limitada a un periodo de 10 años, según dispone la sección 877 del Código Interno de los Estados Unidos América (Internal Revenue Code).

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.

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 o calidad que son similares a los vendidos por el establecimiento permanente.

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 el caso anterior, aun cuando este establecimiento no se haya involucrado en la venta.

3. Principio de Punto de Origen

Por lo que corresponde a este principio, consiste en limitar los beneficios de los tratados 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.

4. Principio de Presencia Substancial

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

Se desprende del modelo de los EUA que no acepta que dicho sujeto pasivo sea considerado como residente en el extranjero, si éste no demuestra que tiene una presencia substancial en el Estado que celebró un convenio tributario con dicho país.

Conforme al modelo anterior la residencia 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 efectiva actúa dentro de un marco general y desarrolla una actividad física y activa, no simplemente numérica o documental.

5. Principio de Asistencia en el cobro

Es de reciente inclusión en el modelo OCDE y consiste en que cada Estado Contratante procure recaudar por cuenta 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 beneficie a sujetos pasivos que no tengan derecho a los mismos.

Los lineamientos de este principio no deben atentar contra la soberanía 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.

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 impuestos y los requisitos relacionados para un ciudadano de ese otro Estado en las mismas circunstancias.

7. Principio de Procedimiento Amistoso

Establece que los lineamientos que se deben contemplar para que las autoridades competentes en los Estados Contratantes cooperen 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.

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 tratado para evitar la doble tributación.

VI. TRATADOS TRIBUTARIOS FIRMADOS POR MÉXICO

México en la actualidad ha firmado este tipo de tratados (fundamentalmente siguiendo el modelo OCDE, aunque también incorporando variantes de los otros dos) con ochenta y tres países, entre otros:

- República Federal de Alemania
- República Argentina
- Reino de Bélgica
- Canadá
- República de Corea
- República de Chile
- Reino de Dinamarca
- República de Ecuador
- Reino de España
- Estados Unidos de América
- República de Finlandia
- República Francesa
- Irlanda
- Estado de Israel

- República Italiana
- Japón
- Gran Ducado de Luxemburgo
- Reino de Noruega
- Reino de los Países Bajos
- República de Polonia
- Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte
- Rumania
- República de Singapur
- Reino de Suecia
- Confederación Suiza

Y se siguen negociando tratados con diferentes países de diversos continentes a fin de que se amplíen las posibilidades para los inversionistas de tener acceso a los mecanismos que permiten eliminar la doble tributación internacional.

Sin embargo, por lo que hace a este tipo de tratados internacionales la polémica va más allá de su simple negociación y posterior existencia jurídica, ya que existen opiniones en el sentido de que estos deben verse complementados por una ley, tal es la opinión de Luis Carballo Balvanera (1991) que al respecto nos dice:

El principio de legalidad rige toda la materia contributiva y les imprime a las relaciones entre el fisco y los contribuyentes el sello de seguridad jurídica.

Dicho principio exige, por tanto, que en el proceso de formación de los tratados o convenciones fiscales internacionales se le dé debido cumplimiento, al grado de que las diferentes fases de dicho proceso cuenten con la debida publicidad.

La armonización concertada, al fijar un deslinde de campos de imposición generalmente decide sobre el reparto de la recaudación correspondiente entre los Estados contratantes, lo cual parece exigir el examen y resolución por el órgano legislativo interno que por esencia decreta el establecimiento o supresión de los impuestos, esto es el Congreso.

En el proceso de formación de los tratados tienen importantes participaciones los poderes públicos del Estado signatario y para que tenga fuerza obligatoria suele estar revestido de otras formalidades trascendentales de conformidad con el derecho constitucional interno.

El sistema existente en la mayoría de los países consiste en que el tratado o convención una vez concluido en el ámbito interno tiene el rango de una ley. Este es el caso de México, que como hemos visto, una vez ratificado por el Senado asume ese carácter. Formalmente eso es cierto.

No obstante, en atención a la materia involucrada y a las formalidades y rigurosidad del principio de legalidad, parecería conveniente que el órgano legislativo promulgara una ley específica a efecto de consolidar el sistema, tomando en cuenta los efectos presupuestarios que tiene la decisión implicada en el tratado. (p. 54)

Coincidimos plenamente con este autor en cuanto a la necesidad de que el órgano que promulga las leyes fiscales (el Congreso de la Unión y no sólo el Senado de la República) deba tener intervención en la aprobación de los tratados internacionales en materia fiscal, situación a la que este autor se refiere diciendo que “es por ello que la oportunidad es apropiada para examinar posibilidades de robustecer el procedimiento parlamentario en esta importante materia” (Carballo, 1991, p. 54).

VII. CONCLUSIONES

- Las premisas de libre mercado, llevaron a nuestro país, a negociar y firmar tratados de libre comercio en un esquema bilateral o multilateral (con Estados Unidos y Canadá, con la Unión Europea, con diversos países de América latina, y de Asia Pacífico), y necesariamente han repercutido en que los temas fiscales de presión extrema por doble o múltiple imposición hayan tenido tanto soluciones basadas en el derecho interno de los estados, como también mediante tratados internacionales en materia tributaria.
- La múltiple tributación existe porque el poder tributario de un Estado es ilimitado y puede alcanzar a personas residentes, bienes ubicados o hechos ocurridos, tanto dentro como fuera del territorio de ese Estado. Lo cual nos conduce a afirmar que en el campo del derecho fiscal los Estados (entendidos como países sujetos al derecho internacional) en el ejercicio de su potestad tributaria pueden imponer extraterritorialmente sus leyes tributarias a los sujetos pasivos obligados que incurran en los supuestos jurídicos de la norma interna.

- La soberanía tributaria interna de los países entra en colisión con otras soberanías y debe atenderse a una solución para evitar que el contribuyente (persona física o moral) resienta una doble o múltiple tributación. Estas soluciones han sido internas (en las leyes fiscales materia de ingresos o renta) e internacionales (mediante tratados bilaterales).
- En México se ha venido dando una constante evolución en nuestra legislación interna, avanzando hacia las medidas de solución interna más generales que existen en el mundo. Por dicha razón se han establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta desde los años noventa disposiciones conteniendo medidas de carácter unilateral en la forma de crédito directo ordinario y de crédito indirecto.
- Los objetivos que persiguen las soluciones bilaterales a la doble imposición, mediante la celebración de tratados en materia fiscal han sido el evitar la doble imposición internacional dentro de los principios de justicia y de no discriminación, integrar mecanismos de fiscalización por parte de las autoridades fiscales, proteger jurídicamente a los contribuyentes a través de disposiciones sobre no discriminación, así como fomentar el crecimiento y desarrollo económico de los países en desarrollo.
- Los principios de los tratados internacionales basados en el fundamental de no discriminación llevan a la regla de trato igual consistente en la aplicación o no causación de impuestos para personas en condiciones similares, y disponiendo 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 impuestos y los requisitos relacionados para un ciudadano de ese otro Estado en las mismas circunstancias.
- El surgimiento de estos tratados internacionales está marcado por las necesidades que la comunidad internacional define de aquellas actividades susceptibles de ser reguladas mediante tratados o convenios por los sujetos del Derecho Internacional.
- México ha firmado este tipo de tratados (fundamentalmente siguiendo el modelo OCDE, aunque también incorporando variantes de los modelos ONU y USA) con ochenta y tres países.

- En atención a la materia involucrada (ingresos fiscales del estado sujetos a todas las disposiciones constitucionales y legales aplicables) y a las formalidades y rigurosidad del principio de legalidad, parecería conveniente que el órgano legislativo promulgara una ley específica por cada tratado, a efecto de consolidar el sistema, tomando en cuenta los efectos presupuestarios que tiene la decisión implicada en cada uno de ellos.
- El proyecto globalizador ha sido, sin duda, el origen de muchos cambios en el Derecho Internacional y en dicho tenor una materia que ha ido de la mano de los cambios en los flujos financieros y de inversión del mundo es la del Derecho Tributario Internacional.

BIBLIOGRAFÍA

- Arce G., A., (1990). *Derecho Internacional Privado*. (7º ed.). Editorial Universidad de Guadalajara.
- Bettinger Barrios, H. (1991). “La doble tributación (caso México)”. En V. Blanco, y G. Platero (comp), *Perspectivas actuales del derecho, ensayos jurídicos en tiempos de cambios*. Instituto Tecnológico Autónomo de México.
- Carballo Balvanera, L. (1991). “Marco Constitucional de los tratados internacionales en materia fiscal”. En Universidad de Guadalajara (ed.), *Memoria del coloquio: Integración económica y tributación*.
- Department of the Treasury, Internal Revenue Service. *One of the main purposes of an income tax treaty is to prevent international double taxation, Information on the United States-Canada Income Tax Treaty*” Publication 597. Virginia, USA.
- Desentis Reyes, A. (1986). *El Sistema Fiscal Mexicano ante el Tratado de Libre Comercio*.
- Gnazzo, E. (1992). *Tratados para evitar la doble imposición*. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Jarach, D. (1996). *El hecho imponible, teoría general del Derecho Tributario Sustantivo*. (3ª ed.). Editorial Abeledo Perrot.
- Jiménez González, A. (2009). *Lecciones de Derecho Tributario*. (9ª Edición). Editorial Cengage Learning.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta. 12 de noviembre de 2021. Diario Oficial de la Federación. (México).
- Musgrave, R. A. y Musgrave, P. B. (1997). *Hacienda pública teórica y aplicada*. Mc Graw Hill.
- Orendain Kunhardt, I. (08 de enero 1993). *Conferencia acerca de los tratados internacionales en materia fiscal*. Club de Industriales de Jalisco, Asociación Nacional de Abogados de Empresa, Universidad Panamericana, Guadalajara, Jalisco, México.
- SellerierCarbajal, C. (1992). *Tratados para evitar la doble imposición*. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Villar Montekio. F. (1991). En Universidad de Guadalajara, *Memoria del Coloquio: Integración económica y tributación*.