

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA
FACULTAD DE DERECHO-MEXICALI



LA DOBLE TRIBUTACIÓN FISCAL.
EL CASO DE LOS TRABAJADORES ACADÉMICOS

PRESENTA

MARIO SOTO FIGUEROA

ASESORA

DRA. MARÍA AURORA DE LA CONCEPCIÓN LACAVEX BERUMEN

Mexicali, Baja California, México

Septiembre 2013

AGRADECIMIENTOS

A Gabriela, mi pareja, por estar ahí coparticipando en el desarrollo profesional y personal.

A Mario, Fernanda y Brandom, mis hijos, quienes son las razón de mi existir.

A la Profesora Figueroa, mi mamá, quien con su maestría en la vida, me ha guiado y bendecido en mi andar.

A Don Edmundo, mi papá, por su gran ejemplo de disciplina y constancia en el trabajo.

A Marcos, Isaac y Sergio, mis hermanos, les agradezco nuestra siempre cofradía.

A todas mis colaboradoras, por su inteligencia y profesionalismo.

A mi Alma mater, la Universidad Autónoma de Baja California, por desarrollar en mi la disciplina y perseverancia por la investigación, a través, del Doctorado en Derecho.

A mi tutora, Dra. Lacavex muchas gracias, por acompañarme en esta consolidación de Grado Doctoral, un sueño hecho realidad.

Introducción

Con la acelerada interconexión de productos, el intercambio incesante de personas, de mercancías, de capitales en el mundo, el Estado pierde cada vez más su capacidad de control, y se desdibujan las fronteras territoriales, quedando reducidas, a fronteras de cristal.¹

Con el flujo comercial que aumenta rápidamente, la actividad económica ha impulsado la movilidad de personas, los flujos internacionales de capital y las actividades comerciales y profesionales transfronterizas,² hoy, la era de una nueva realidad económica y cultural globalizada está al alcance de la mano, donde parece no detenerse el efecto del mundo³ debido a los cambios esenciales, tanto en el ámbito tecnológico, como en el ámbito de la producción, mismos que inciden en la forma de la carga impositiva sobre bienes y servicios.

Así, día con día aumentan las transacciones que tienen que ver con el comercio exterior, entre personas y empresas de varios países, por lo que, en algunos países resulta que se grava en mayor medida, y en casos en los que resultará una doble imposición de tributos. Lo cual desalienta el desarrollo financiero.

Frente a esta dinámica, de acuerdo con el afamado catedrático Adriano Di Pietro, la respuesta proporcionada por el derecho tributario nacional, para asegurar la máxima eficacia a las exigencias impositivas de los Estados, resulta inapropiada para comprender y regular el fenómeno económico con tales dimensiones planetarias y rápida evolución, -ya que de acuerdo con este doctrinario-, las soluciones encontradas en el plano convencional nacional, pueden constituir una forma de resolver conflictos impositivos entre Estados, sólo

¹ “...lo importante es que lleven y traigan, que mezclen, que cambien, lo importante es que no se detenga el movimiento del mundo...”, Fuentes, Carlos, *La Frontera de Cristal. Una Novela en Nueve Cuentos*, Ed. Alfaguara, México, 1995, p. 125.

² Calderón Aguilera, Alejandro, *La Interpretación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional*, Ed. Themis, México, 2008, p. 1.

³ Bauman, Zygmunt, *La Globalización Consecuencias Humanas*, (Trad. Daniel Zadunaisky), F.C.E., México, 1999, p. 7.

si se ligan a una sustancial paridad de las economías, y comportando un convencido sacrificio del egoísmo fiscal.⁴

La imposición de doble tributación es una problemática que ha llamado la atención, tanto del fisco de diferentes países, como de los contribuyentes, debido a que cuando un contribuyente residente en un país realiza actos gravados en el extranjero, el fisco de esa nación lo grava con contribuciones, tanto nacionales, como locales, y resulta que el fisco de su lugar de residencia, también procede a realizar actos de imposición sobre las rentas obtenidas en el exterior, presentándose así, el caso más frecuente de la doble tributación.

Situación que produce disgusto en los empresarios de los diversos países, sensación de descontento y malestar, a partir de la cual puede afirmarse que la doble imposición, es uno de los aspectos que limitan o impiden, el comercio y las relaciones económicas.

Con mucha frecuencia, diversas naciones han procedido de manera unilateral, a declarar que un residente de un país, tendrá derecho a acreditar o compensar, contra el impuesto que le corresponda pagar la contribución similar cubierta en el país en donde se originó la renta; pero estos procedimientos son, con mucha frecuencia, acompañados de una serie de requisitos que, a veces resultan difíciles de ser satisfechos por los contribuyentes, o bien, sólo se admite el acreditamiento o compensación en forma muy limitada.

Por todo ello, y debido a los diferentes criterios y sistemas, con que se manejan las contribuciones en cada uno de ellos, el fenómeno de la doble contribución se ha seguido presentando entre los países.

De ahí la importancia de regular este fenómeno, a través, de un tratado a fin de evitar en gran medida, los efectos nocivos de la doble tributación.

De acuerdo con lo anterior, se puede deducir que no sólo es necesaria, sino deseable la celebración de tratados internacionales, para buscar una mejor justicia distributiva, y un

⁴ Prólogo de Adriano Di Pietro, en la obra de López Espadafor, Carlos M., *Fiscalidad Internacional y Territorialidad del Tributo*, McGrawHill, España, 1995, p. XIII y XIV.

mejor desarrollo de las relaciones internacionales en todas, y cada una de las actividades de contenido económico.

En el contexto de un mundo globalizado, -se ha dicho- que nuestro país está inmerso en un proceso de constante evolución, en diferentes escenarios internacionales y nacionales. Los sistemas jurídicos también evolucionan, para ajustar las estructuras legales a las exigencias de esta nueva realidad. Actualmente, existe un relevante entramado de tratados internacionales, sobre todo en las esferas comercial y tributaria. Se vive una pujante globalización económica, y se escuchan novedosas propuestas ideológicas, surgidas del derrumbe de grandes paradigmas, en las múltiples áreas del conocimiento humano y de la convivencia social.⁵

Algunos de estas propuestas, son las que estimularon la realización del presenta trabajo de investigación, que ahora se presenta.

⁵ Góngora Pimentel, Genaro David, “Conferencia Magistral dictada por el señor Ministro Genaro David Góngora Pimentel, Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y del Consejo de la Judicatura Federal, en el marco del Primer Foro Internacional Tributario en México”, en Revista *Lex Difusión y Análisis*, 3ª época, Año VII, número 88, Octubre 2002, México, p. 5.

Capítulo I
Marco Jurídico de los Tratados
Internacionales Celebrados por México

1.1. Acerca de los de Tratados Internacionales

En el ámbito de la doctrina, se entiende por tratado, de acuerdo con Modesto Seara Vázquez “todo acuerdo concluido entre dos o más sujetos del Derecho Internacional Público”,⁶ o bien como propone el maestro César Sepúlveda corresponde a “los acuerdos entre dos o más Estados soberanos para crear, para modificar o para extinguir una relación jurídica entre ellos”.⁷

Ahora bien, en atención a la materia específica que nos ocupa, Javier Moreno Padilla ha definido al tratado internacional en materia fiscal como “Aquel conjunto de normas que se rigen por el derecho internacional, tendientes a la regulación entre las partes contratantes, con el fin de equilibrar los sistemas fiscales nacionales, adoptando criterios de tributación bien definidos que, eviten una carga fiscal excesiva imputable a un mismo periodo de tiempo, sobre una misma materia gravable de un mismo titular; sin que se afecte la aplicación de los demás impuestos internacionales suscritos”.⁸

Así, puede señalarse que los objetivos generales de los tratados internacionales en materia fiscal son:

- ✓ Imponer una carga fiscal justa.
- ✓ Ser un incentivo adecuado, para que surtan efectos los incentivos fiscales que los países en desarrollo conceden, para atraer capitales, sin que tales incentivos queden anulados por la legislación del otro Estado.
- ✓ Mejorar las relaciones fiscales entre los Estados contratantes, debido a que aparece la asistencia recíproca y la solución amistosa de conflictos.

⁶ Seara Vázquez, Modesto, *Derecho Internacional Público*, 15ª Ed., Porrúa, México, 1994, p. 59.

⁷ Sepúlveda, César, *Derecho Internacional*, 18ª Ed., Ed. Porrúa, México, p. 124.

⁸ Moreno Padilla, Javier, “Los Convenios para Evitar la Doble Contribución Internacional Celebrados por México”, en la obra *Convenios Fiscales Internacionales*, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1993, p. 126.

- ✓ Estabilizar las fluctuaciones legislativas para los extranjeros, con los que las inversiones ganan en seguridad y claridad.⁹

La Suprema Corte de los Estados Unidos de Norteamérica afirmó que “el objetivo principal del convenio no es el de garantizar una perfecta igualdad de tratamiento –tarea esta prácticamente imposible a la luz de los diversos ordenamientos tributarios de ambas naciones- sino más bien, como se desprende del preámbulo del propio convenio, el de facilitar los intercambios comerciales, por medio de la eliminación de la doble imposición, resultante de la imposición por ambos Estados, sobre la misma transacción o sobre la misma renta”.¹⁰

La regulación jurídica de los tratados o convenciones internacionales se contiene, por lo que hace a nuestro país, en los siguientes cuerpos normativos:

1.1.1. Convención de Viena

En el Artículo 2º de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969, se define al Tratado de la siguiente manera:

“Se entiende por tratado, un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional público, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos, y cualquiera que sea su denominación particular”.

La Convención de Viena, como se conoce comúnmente, es un tratado internacional multilateral (es decir, suscrito por varios países), adoptado por la Comisión de Derecho Internacional de la Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) el

⁹ Páez Medina, María Elena, *La Doble Tributación Internacional del Impuesto Sobre la Renta, en el Régimen de las Personas Físicas, entre los Estados Unidos Mexicanos y la Unión Europea*, Tesis para obtener el grado de Licenciatura, ganadora del certamen “Premio de Estudio sobre Justicia Administrativa 2003”, auspiciado por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México, 2004, p. 70.

¹⁰ *Estudios de Derecho Tributario Internacional. Los Convenios de Doble Imposición*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Legis, Colombia, 2008, p.p. 81 y 81.

23 de Mayo de 1969,¹¹ en el cual los signatarios o miembros, establecieron las reglas que entre ellos son aplicables para definir lo relativo a la celebración, interpretación y aplicación de los tratados o convenios internacionales, suscritos entre dos o más países miembros.

1.1.2. Fuentes del Derecho Internacional Tributario

Fuente es el lugar de donde proviene algo, su principio y fundamento.¹² Metafóricamente sería como: "... remontarse a las fuentes de un río, es llegar al lugar en que sus aguas brotan de la tierra; de manera semejante, inquirir la fuente de una disposición jurídica, es buscar el sitio en que ha salido de las profundidades de la vida social, a la superficie del derecho."¹³

El derecho tributario internacional o derecho fiscal internacional, regula aquellas situaciones en las que puede resultar de aplicación el ordenamiento tributario de dos o más estados.¹⁴

El adjetivo de "internacional", se refiere a la fuente de producción jurídica, que se clasifica de la siguiente manera:¹⁵

- a) Normas internas del ordenamiento jurídico, en que se contemplan los hechos imponible. (Derecho Tributario Internacional)

- b) Normas previstas en los acuerdos internacionales, que se refieren al ejercicio de la actividad de los Estados en materia tributaria. (Derecho Internacional Tributario)

¹¹ Ortiz Ahlf, Loretta, *Derecho Internacional Público*, Ed. Harla, México, 1991, p. 14.

¹² Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, Vigésima Segunda Edición, Ed. Espasa Libros S. L. U., 2001.

¹³ García Máynez, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, 49ª Ed., Porrúa, México, 1998. p. 52.

¹⁴ Falcón y Tella, Ramón y Elvira Pulido Guerra, *Derecho Fiscal Internacional*, Ed. Marcial Pons, España, 2010, p.p. 11 y 12.

¹⁵ Uckmar, Victor, Giuseppe Corasaniti, y otros, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Editorial Temis, Colombia, 2010, p. 23.

Para la terminología jurídica la palabra fuente se entiende en tres sentidos. Se habla de fuentes formales, reales e históricas.

Fuentes formales. Procesos de creación de las normas jurídicas.

Fuentes reales. Son los factores y elementos, que determinan el contenido de tales normas.

Fuentes históricas. Los antecedentes de los documentos, que contiene el contexto de una norma o un conjunto de normas jurídicas.

De acuerdo con la clasificación anterior, se tiene que la fuente formal, es la que da origen a la creación de las normas o tratados internacionales, y actualmente los tratados internacionales, constituyen la fuente más importante del derecho tributario internacional.¹⁶

Por lo que la regulación de los acuerdos entre Estados, para pactar el nacimiento de sus obligaciones internacionales tiene su fuente, –además de su fundamento en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados del 23 de mayo de 1969-, en el artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia que establece lo siguiente:

“1. La Corte, cuya función es decir conforme al derecho internacional las controversias que le sean sometidas, deberá aplicar:

- a) Las convenciones internacionales, sean generales o particulares, que establecen reglas expresamente reconocidas por los Estados litigantes;
- (...)”

El artículo 38 de la Corte Internacional de Justicia, es el instrumento jurídico para determinar las fuentes principales del derecho internacional público. Ello es así, toda vez que esta Corte, es el órgano judicial principal de la Organización de las Naciones Unidas (ONU).

¹⁶ Falcón y Tella, Ramón y Elvira Pulido Guerra, Op. cit. p. 16.

En el artículo 1 de la Corte Internacional de Justicia se establece:

“La Corte Internacional de Justicia Establecida por la Carta de Naciones Unidas, como órgano principal de las Naciones Unidas, quedará constituida y funcionará conforme a las disposiciones del presente Estatuto”.

Cabe mencionar además que este numeral contempla que, al momento de dirimir controversias internacionales, la Corte Internacional de Justicia aplica las convenciones internacionales o tratados, la costumbre internacional, los principios jurídicos generalmente aceptados reconocidos por los Estados (o naciones civilizadas), las decisiones judiciales y la doctrina de los publicistas de mayor competencia de las distintas naciones.

Así, los tratados internacionales tienen su fuente normativa formal en el artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia, y su fundamento jurídico en el artículo 2º de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, del 23 de mayo de 1969.

1.1.3. Ley sobre la Celebración de Tratados

La Ley sobre la Celebración de Tratados, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 2 de enero de 1992, contiene una serie de principios y reglas internas que regulan, como su nombre lo indica, la celebración de los tratados internacionales, así como su aplicación y vigencia en el país. Incluso, cabe decir que muchas de sus disposiciones, recogen lo establecido en la Convención de Viena.

Así, en el artículo 2 de la Ley sobre la Celebración de Tratados¹⁷, se encuentra una definición en el ámbito nacional de lo que se entiende por tratado:

“Artículo 2. Para los efectos de la presente Ley se entenderá por:

¹⁷ La Celebración de los Convenios entre Estados, cada vez es más frecuente y conlleva a la conformación de acuerdos bilaterales o multilaterales, en relación a materias específicas, en donde se satisfacen recíprocamente necesidades en pro de elevar la competitividad y, la calidad de vida de la sociedad de cada Estado contratante.

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”.

Las sentencias, laudos arbitrales y demás resoluciones jurisdiccionales derivados de la aplicación de los mecanismos internacionales para la solución de controversias legales tendrán 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 de los tratados aplicables.¹⁸

1.2. Disposiciones Constitucionales para la Celebración y Aprobación de Tratados

Chales de Gaulle en 1946 dijo:

“Los griegos en los tiempos antiguos solían preguntar al sabio Solón: “¿Cuál es la mejor Constitución?” Él solía contestar “Decideme primero para qué pueblo y para qué época”.¹⁹

La palabra Constitución tiene diversas acepciones. Desde una postura estrictamente jurídica, es el Estatuto o norma que determina la organización y funciones del Estado.²⁰

En sus Estudios Constitucionales, Jorge Carpizo presenta las definiciones de varios especialistas:

a) Para Fernando Lasalle la Constitución es “la suma de los factores reales de poder de una Nación”.

¹⁸ La Ley de Tratados de 1992 establece mecanismos de inserción de las sentencias internacionales.

¹⁹ Carpizo, Jorge, “México: ¿Sistema Presidencial o Parlamentario?”, en Revista Latinoamericana de Derecho, UNAM-Rubinzal - Culzoni Editores, Año I, Núm. 1, Enero – Junio, 2004, México, p. 1

²³ Trueba Urbina Alberto, *La Primera Constitución Político-social del Mundo*, Porrúa, México, 1971. p. 6

- b) Para Carl Schmitt “Las decisiones políticas del titular del poder constituyente, como decisiones que afectan al propio ser social”.
- c) Para Herman Heller “como un ser al que dan forma las normas”.
- d) Para André Hauriú “como el encuadramiento jurídico de los fenómenos políticos”.²¹

¿Cuál es la esencia de una Constitución? Fernando Lassalle se planteó este cuestionamiento, y le dio respuesta en la conferencia que pronunció frente a una agrupación ciudadana de Berlín en abril de 1862, y que con posterioridad sería un volumen de conferencias denominado *¿Qué es la Constitución?*, en él afirma que “La Constitución es la Ley fundamental de un país, pero su esencia reside en los factores reales de poder, en una sociedad determinada”.²² Por factores reales de poder, se deben entender todos aquellos factores que de una forma u otra forma, afectan o integran la comunidad, y que en su momento mantenían esta característica. Definidos por el mismo Lassalle “los *factores reales de poder* que rigen en el seno de cada sociedad, son esa fuerza activa y eficaz, que informa todas las leyes e instituciones jurídicas de la sociedad en cuestión, haciendo que no puedan ser en sustancia, más que tal y como son”.²³

Los compromisos internacionales, son asumidos por el Estado mexicano en su conjunto y comprometen a todas sus autoridades frente a la comunidad internacional. Es por ello que el presidente de la República se encuentra facultado para suscribir los tratados internacionales en su calidad de jefe de Estado y el Senado interviene como representante de la voluntad de las entidades federativas, para que por medio de su ratificación se obligue a sus autoridades.²⁴

México cuenta con varios compromisos internacionales con países y organismos mundiales, los cuales nos obligan a interactuar internacionalmente dentro de los acuerdos

²¹ Calzada Padrón, Feliciano, *Derecho Constitucional*, Ed. Harla, México, 1990. p. 133.

²² Trueba Urbina Alberto, Op. cit., p. 7

²³ Calzada Padrón, Feliciano, Op. cit., p. 138.

²⁴ Tratados Internacionales. Se ubican jerárquicamente por encima de las Leyes Federales y, en un segundo plano respecto de la constitución Federal; Semanario Judicial de la Federación y su gaceta; novena época; tomo X; noviembre de 1999; Pág. 46.

transnacionales, dado que dentro de las facultades del Presidente, se encuentra precisamente el manejo de la política exterior, con lo cual nuestra Carta Magna define:

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

(...)

X. Dirigir la política exterior y celebrar tratados internacionales, así como terminar, denunciar, suspender, modificar, enmendar, retirar reservas y formular declaraciones interpretativas sobre los mismos, sometiéndolos a la aprobación del Senado. En la conducción de tal política, el titular del Poder Ejecutivo observará los siguientes principios normativos: la autodeterminación de los pueblos; la no intervención; la solución pacífica de controversias; la proscripción de la amenaza o el uso de la fuerza en las relaciones internacionales; la igualdad jurídica de los Estados; la cooperación internacional para el desarrollo; y la lucha por la paz y la seguridad internacionales”.

Una vez que el Presidente de la República, ha celebrado algún tratado internacional, es facultad del Senado, analizar dichos acuerdos interviniendo como representante de la voluntad de las entidades federativas, para definir de esta manera la aprobación de los tratados internacionales y, convenciones diplomáticas.

Lo anterior, se encuentra regulado por el:

“Artículo 76. Son facultades exclusivas del Senado:

I. Analizar la política exterior desarrollada por el Ejecutivo Federal con base en los informes anuales que el Presidente de la República y el Secretario del Despacho correspondiente rindan al Congreso.

Además, aprobar los tratados internacionales y convenciones diplomáticas que el Ejecutivo Federal suscriba, así como su decisión de terminar, denunciar, suspender, modificar, enmendar, retirar reservas y formular declaraciones interpretativas sobre los mismos;”.

La celebración de tratados y convenciones internacionales no sólo obliga al Ejecutivo, sino que recae sobre la Nación entera y es la Cámara de Diputados la representante de la Nación, fundamentalmente en su aspecto popular; en tanto el Senado, representa el elemento federativo, por lo que el Congreso de la Unión en su integridad debe participar en la evolución de la política, cuya dirección y ejecución corresponde al ejecutivo, y cuya aprobación de origen corresponde al Senado.

Siguiendo el tenor del espíritu de la Constitución, los Estados o entidades federativas se encuentran imposibilitados de conformar alianzas o celebrar tratados internacionales de cualquier tipo, lo cual se establece en la fracción I del artículo 117 Constitucional.

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

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

En este contexto, los tratados o acuerdos internacionales son Ley Suprema de toda la Unión, es decir, pasan a ser parte del orden jurídico mexicano, adquiriendo el carácter de obligatorios.

Por otro lado, en el artículo 15 Constitucional se dispone lo siguiente:

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

Es claro que la celebración de tratados corresponde al Presidente de la República. No obstante, 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.

1.2.1. Criterio de Igualdad Jerárquica entre Tratados Internacionales y Leyes Federales

La postura de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) con anterioridad a la Novena Época, es decir, la que se conformó con posterioridad a las reformas de diciembre de 1994, que propiciaron una nueva conformación de la Corte (SCJN), y de alguna manera su tránsito hacia la conformación de un auténtico Tribunal Constitucional puede resumirse en la Tesis C/92 18 de diciembre de 1992, una tesis de la época anterior a la Corte que bajo el rubro de “Leyes federales y tratados internacionales. Tienen la misma jerarquía”, precisó los siguientes aspectos:

1. Que tanto los tratados internacionales, como las leyes emanadas de la Constitución, tienen un rango inmediatamente inferior a la Constitución en la ordenación jerárquica de las normas.
2. Que al tener ambos cuerpos normativos idéntica jerarquía, ninguno de los ordenamientos puede ser criterio, para determinar la constitucionalidad del otro.²⁵

A continuación, se transcribe el texto de la tesis aludida:

LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA.- De conformidad con el artículo 133 de la Constitución, tanto las leyes que emanen de ellas, como los tratados internacionales celebrados por el ejecutivo Federal, aprobados por el Senado de la República y que estén de acuerdo con la misma, ocupan, ambos, el rango inmediatamente inferior a la Constitución en la jerarquía de las normas en el orden jurídico mexicano. Ahora bien,

²⁵ Caballero Ochoa, José Luis, *La Incorporación de los Tratados Internacionales sobre Derechos Humanos en España y México*, Porrúa, México, 2009, p.p. 291 y 292.

teniendo la misma jerarquía, el tratado internacional no puede ser criterio para determinar la constitucionalidad de una ley ni viceversa. Por ello, la Ley de las Cámaras de Comercio y de la Industria no puede ser considerada inconstitucional por continuar lo dispuesto en un tratado internacional”.

1.3. Supremacía Constitucional

El estar sujetos a la normativa de un Estado-nación en el que rige una constitución, radica no tanto en una imposición, sino que es una consecuencia necesaria de un pacto social al que arribamos, para regir la vida humana en sociedad. Es en tal sentido que la Constitución, es la Ley suprema de un Estado.²⁶

Toda vez que la Constitución, es el fundamento último de todo nuestro sistema jurídico, resulta evidente que para la aplicación en nuestro territorio de los tratados internacionales, se requiere un fundamento constitucional.²⁷

El fundamento jurídico de la celebración de los acuerdos o tratados internacionales de México, descansa en el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en la última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 26 de septiembre del 2008, cuyo antecedente se encuentra en el precepto 126 de la Constitución de 1857.

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

²⁶ Hallivis Pelayo, Manuel, *Interpretación de Tratados Internacionales Tributarios*, Ed. Porrúa, México, 2011, p. 16.

²⁷ Ortiz, Sainz y Tron, *Tratados Internacionales en Materia Fiscal. Análisis y comentarios*, 2ª Ed., Themis, México, 2000, p.p. 12 y 13.

Una vez efectuado el procedimiento establecido en el artículo 133 Constitucional, los tratados internacionales suscritos por México adquieren el carácter de Ley Suprema y pasan a formar parte del sistema jurídico mexicano, por lo que sus disposiciones son de observancia obligatoria.

Para la validez interna de los tratados internacionales, el artículo 133 de la Constitución Federal establece tres requisitos: a) que sean celebrados por el Presidente de la República, b) que sean aprobados por la Cámara de Senadores, y c) que no contravengan ninguna disposición constitucional.

Así, el conflicto normativo entre las disposiciones jurídicas procedentes de distintas fuentes –tratados fiscales y leyes emitidas por el Congreso Federal–, se actualiza sólo en la medida en que las normas internacionales se encuentran constitucionalmente incorporadas al derecho mexicano.²⁸

En criterio de tesis aislada, el Máximo Tribunal mexicano ha determinado que en el artículo 133 se establece un conjunto de disposiciones de observancia general que en la medida que sean conforme a nuestra Ley fundamental, constituyen la “Ley Suprema de toda la Unión”:

LEYES GENERALES. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL.- La lectura del precepto citado permite advertir la intención del constituyente de establecer un conjunto de disposiciones de observancia general que, en la medida en que se encuentren apegadas a lo dispuesto por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, constituyan la “Ley Suprema de la Unión”. En este sentido, debe entenderse que las Leyes del Congreso de la Unión a las que se refiere el artículo constitucional no corresponden a las leyes federales, esto es, aquellas que regulan las atribuciones conferidas a determinados órganos con el objeto de trascender únicamente al ámbito federal, sino que se trata de leyes generales que son aquellas que pueden incidir válidamente en todos los órdenes jurídicos parciales que integran al Estado Mexicano. Es decir, las leyes generales corresponden a aquellas respecto a las cuales el Constituyente o el Poder Revisor

²⁸ Pérez de Acha, Luis Manuel, “Tratados Fiscales: Anulación (un enfoque doméstico)”, en Revista *Lex* Difusión y análisis, No. 46, 3ª Época, Año V, México, Abril 1999, p. 45.

de la Constitución ha renunciado expresamente a su potestad distribuidora de atribuciones entre las entidades políticas que integran al Estado Mexicano, lo cual se traduce en una excepción al principio establecido por el artículo 124 constitucional. Además, estas leyes no son emitidas *motu proprio* por el Congreso de la Unión, sino que tienen su origen en cláusulas constitucionales que obligan a éste a dictarlas, de tal manera que una vez promulgadas y publicadas, deberán ser aplicadas por autoridades federales, locales, del Distrito Federal y municipales.”

“Novena Época. Registro: 172739. Instancia: Pleno Tesis aislada. Fuente. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Abril de 2007. Materia(s): Constitucional. Tesis: P. VII/2007 Página 5.

1.4. Teoría de Jerarquía de los Tratados Internacionales y las Leyes

Vino un salto cualitativo en la famosa Tesis LXXVII/1999, de 28 de octubre, que modificó la situación de los tratados internacionales en el ordenamiento interno. El criterio de jurisprudencia se derivó de la sentencia de amparo en revisión 1475/98, “Sindicato Nacional de Controladores del Tránsito Aéreo”, de 11 de mayo. Así, la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió en Pleno la tesis de jurisprudencia número LXXVII/99 que postula el criterio de jerarquía de los tratados internacionales y las leyes. Ante tal postura, se considera que es ésta la que resulta aplicable por ser de carácter obligatoria la referida jurisprudencia.

“TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL ²⁹

Persistentemente en la doctrina se ha formulado la interrogante respecto a la jerarquía de normas en nuestro derecho. Existe unanimidad respecto de que la Constitución Federal es la norma fundamental y que aunque en principio la

²⁹ El Amparo en Revisión 1475/98, promovida por el Sindicato Nacional de Controladores de Tránsito Aéreo, que culminó en la creación de la tesis LXXVII/99, en virtud de la cual se modificó la interpretación de la jerarquía de las leyes en México, permaneciendo en la cúspide la norma fundamental, pero colocando en segundo lugar a los Tratados Internacionales.

expresión "serán la Ley Suprema de toda la Unión" parece indicar que no sólo la Carta Magna es la suprema, la objeción es superada por el hecho de que las leyes deben emanar de la Constitución y ser aprobadas por un órgano constituido, como lo es el Congreso de la Unión y de que los tratados deben estar de acuerdo con la Ley Fundamental, lo que claramente indica que sólo la Constitución es la Ley Suprema. El problema respecto a la jerarquía de las demás normas del sistema, ha encontrado en la jurisprudencia y en la doctrina distintas soluciones, entre las que destacan: supremacía del derecho federal frente al local y misma jerarquía de los dos, en sus variantes lisa y llana, y con la existencia de "leyes constitucionales", y la de que será ley suprema la que sea calificada de constitucional. No obstante, esta Suprema Corte de Justicia considera que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del derecho federal y el local. Esta interpretación del artículo 133 constitucional, deriva de que estos compromisos internacionales son asumidos por el Estado mexicano en su conjunto y comprometen a todas sus autoridades frente a la comunidad internacional; por ello se explica que el Constituyente haya facultado al presidente de la República a suscribir los tratados internacionales en su calidad de jefe de Estado y, de la misma manera, el Senado interviene como representante de la voluntad de las entidades federativas y, por medio de su ratificación, obliga a sus autoridades. Otro aspecto importante para considerar esta jerarquía de los tratados, es la relativa a que en esta materia no existe limitación competencial entre la Federación y las entidades federativas, esto es, no se toma en cuenta la competencia federal o local del contenido del tratado, sino que por mandato expreso del propio artículo 133 el presidente de la República y el Senado pueden obligar al Estado mexicano en cualquier materia, independientemente de que para otros efectos ésta sea competencia de las entidades federativas. Como consecuencia de lo anterior, la interpretación del artículo 133 lleva a considerar en un tercer lugar al derecho federal y al local en una misma jerarquía en virtud de lo dispuesto en el artículo 124 de la Ley Fundamental, el cual ordena que "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados. No se pierde de vista que en su anterior conformación, este Máximo Tribunal había adoptado una posición diversa en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario

Judicial de la Federación, Número 60, correspondiente a diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA."; sin embargo, este Tribunal Pleno considera oportuno abandonar tal criterio y asumir el que considera la jerarquía superior de los tratados incluso frente al derecho federal".³⁰

Esta jurisprudencia establece claridad jerárquica de las normas domésticas, en relación a los compromisos internacionales, en donde nuestra ley fundamental goza de supremacía ante los tratados internacionales, permitiendo con ello mantener dicha soberanía normativa ante eventuales compromisos internacionales.

Asimismo, los tratados internacionales a su vez, mantienen supremacía en relación a las leyes federales y locales. Lo anterior, establece claramente la estructura jerárquica de la nuestra legislación en relación a los tratados internacionales, evitando así conflictos entre la Constitución, las leyes federales y los tratados internacionales.

Con esta resolución, aún cuando es tesis aislada, se da prioridad a los tratados internacionales sobre las leyes federales y locales, es decir, en la operatividad jurídica, empieza a imperar el criterio que se deben aplicar e invocar los tratados internacionales, de manera preferente a las leyes federales. Pero, si se da esa preeminencia, entonces habrá que empezar a dimensionar de manera adecuada, que con esa estructura, tiene más trascendencia como norma jurídica, un tratado internacional que una ley federal, es decir, se debe aplicar primero la norma creada por el Presidente de la República y aprobado por el Senado, que la norma creada por el Congreso de la Unión, con base al proceso legislativo contemplado en los siguientes artículos constitucionales.

“Artículo 71. El derecho de iniciar leyes o decretos compete:

I. Al presidente de la república;

³⁰ No. Registro: 192,867. Tesis Aislada. Materias(s): Constitucional. Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta X. Tomo: X, Noviembre de 1999. Tesis: P. LXXVII/99. Página: 46.

II. A los diputados y senadores al Congreso de la Unión;

III. A las legislaturas de los Estados; y

IV. A los ciudadanos en un número equivalente, por lo menos, al cero punto trece por ciento de la lista nominal de electores, en los términos que señalen las leyes.

La ley del Congreso determinará el trámite que deba darse a las iniciativas.

El día de la apertura de cada período ordinario de sesiones el presidente de la república podrá presentar hasta dos iniciativas para trámite preferente, o señalar con tal carácter hasta dos que hubiere presentado en períodos anteriores, cuando estén pendientes de dictamen. Cada iniciativa deberá ser discutida y votada por el pleno de la Cámara de su origen en un plazo máximo de treinta días naturales. Si no fuere así, la iniciativa, en sus términos y sin mayor trámite, será el primer asunto que deberá ser discutido y votado en la siguiente sesión del pleno. En caso de ser aprobado o modificado por la Cámara de su origen, el respectivo proyecto de ley o decreto pasará de inmediato a la Cámara revisora, la cual deberá discutirlo y votarlo en el mismo plazo y bajo las condiciones antes señaladas”.

“Artículo 72:

(...)

a) Aprobado un proyecto en la Cámara de su origen, pasará para su discusión a la otra. Si ésta lo aprobare, se remitirá al ejecutivo, quien, si no tuviere observaciones que hacer, lo publicará inmediatamente”.

Si hacemos un análisis diacrónico de los antecedentes del artículo 133 constitucional, nos damos cuenta que hasta marzo de 1934, los tratados internacionales eran aprobados por el Congreso de la Unión, y no sólo por el Senado de la República, y no tenían la jerarquía normativa que ahora tienen. Por ello el cuestionamiento relativo a si el Senado es el único órgano que debe participar en la aprobación de dichas normas jurídicas, bajo el argumento que se encarga de revisar la política exterior de nuestro país.

De los dispositivos constitucionales expresados se deduce que en la celebración de tratados internacionales intervienen dos órganos específicos de gobierno, el Presidente de la República que está facultado para celebrarlos, y el Senado, que tiene la competencia exclusiva de aprobarlos. De ello se infiere, que si esta estructura la vinculamos a la jerarquía normativa generada por la Corte en 1999, se tiene al Ejecutivo Federal con extensas facultades legislativas, limitando las mismas, a la única y exclusiva aprobación del Senado de la República. Podemos observar que en nuestro país, con la elaboración de un tratado, el proceso legislativo contemplado en los artículos 71 y 72 constitucionales, se invierte, es decir, en esta figura, el ejecutivo elabora la norma y un órgano legislativo aprueba. Lo anterior, desde la óptica de la técnica legislativa y la legitimación política.³¹

1.4.1. Razonamientos para Establecer la Jerarquía de los Tratados Internacionales

Los puntos más relevantes en la propia reflexión de los ministros y con relación a las críticas de la propia doctrina, se refieren a las razones para establecer que los tratados ostentan un segundo lugar en la pirámide normativa, con un rango inmediatamente inferior a la CPEUM y superior a la legislación doméstica. No cabe duda que los ministros tuvieron claro que era necesario otorgar la relevancia de los tratados internacionales por encima de la norma convencional, y se valieron de este caso para hecerlo, previendo la conclusión *a priori*, y abordando la argumentación favorable a esta nueva interpretación del artículo 133 de la CPEUM. Estos razonamientos serían los siguientes:³²

1. Que los compromisos internacionales son suscritos por el Estado mexicano en su conjunto, y comprometen a toda la comunidad internacional. Con base en esta afirmación se explica la participación de los órganos en el proceso de celebración y aprobación de los tratados, lo que revista además la formalidad necesaria para asumir el compromiso internacional. Así:

³¹ Figueroa Conejo, Eberardo “La Tesis LXXVII/99 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia y el Esquema de Celebración de Tratados Internacionales” en Revista Electrónica *Ex Lege*, no.1.

³² Caballero Ochoa, José Luis, op. cit., p.p. 293 y 294.

- El Presidente de la República celebra los tratados internacionales en calidad de Jefe de Estado.

- El Senado los aprueba como representante de las entidades federativas, de esta manera, nos encontraríamos ante una representación de la totalidad del pacto federal.

2. Que se trata de una materia que no se sujeta a esquemas de regulación competencial entre Federación y entidades federativas.

1.5. Determinación de la Superioridad de los Tratados Internacionales sobre las Leyes Federales

Debemos señalar que el Congreso de la Unión ha puesto en práctica una fórmula, a fin de resolver el problema relativo a la relación, que existe entre los tratados internacionales y las leyes emanadas de la Constitución Federal.

De acuerdo a lo anterior, se ha insertado en el artículo 2o. de la Ley de Comercio Exterior publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 27 de julio de 1993 lo siguiente:

“Artículo 2º.- Las disposiciones de esta Ley son de orden público y de aplicación en toda la República, **sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados o convenios internacionales de los que México sea parte**³³. La aplicación e interpretación de estas disposiciones corresponden, para efectos administrativos, al Ejecutivo Federal por conducto de la Secretaría de Economía”.

³³ Se ha destacado un énfasis en esta disposición y en las próximas leyes federales, que encontraremos en siguientes párrafos, en donde el Congreso de la Unión le brinda superioridad jerárquica a los tratados internacionales, en relación a las mencionadas leyes federales. Es decir, se anticipa a la jurisprudencia LXXVII/99, en donde postula el criterio de jerarquía de los tratados internacionales y las leyes federales; toda vez que en el origen de las referenciadas leyes federales ya existía el criterio de la tesis C/92, que después de la Constitución, colocaba las leyes federales y los tratados internacionales en un mismo rango, y por debajo de ellas, a las leyes locales.

Otros ejemplos similares de esta fórmula los podemos observar en el artículo 1o., último párrafo de la Ley Aduanera publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, como sigue:

“Artículo 1º.- Esta Ley, las de los Impuestos Generales de Importación y Exportación y las demás leyes y ordenamientos aplicables, regulan la entrada al territorio nacional y la salida del mismo de mercancías y de los medios en que se transportan o conducen, el despacho aduanero y los hechos o actos que deriven de éste o de dicha entrada o salida de mercancías. El Código Fiscal de la Federación se aplicará supletoriamente a lo dispuesto en esta Ley.

Están obligados al cumplimiento de las citadas disposiciones quienes introducen mercancías al territorio nacional o las extraen del mismo, ya sean sus propietarios, poseedores, destinatarios, remitentes, apoderados, agentes aduanales o cualesquiera personas que tengan intervención en la introducción, extracción, custodia, almacenaje, manejo y tenencia de las mercancías o en los hechos o actos mencionados en el párrafo anterior.

Las disposiciones de las leyes señaladas en el párrafo primero **se aplicarán sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte**”.

(Énfasis añadido).

Como otro ejemplo, en el artículo 1o. de la Ley de la Propiedad Industrial publicada el 27 de junio de 1991, se establece que:

“Artículo 1o.- Las disposiciones de esta Ley son de orden público y de observancia general en toda la República, **sin perjuicio de lo establecido en los Tratados Internacionales de los que México sea parte**. Su aplicación administrativa corresponde al Ejecutivo Federal por conducto del Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial”.

(Énfasis añadido).

Dicha fórmula es muy práctica, ya que resuelve en cada Ley en la que aparece, el problema de la jerarquía de las leyes con los tratados internacionales. Desde luego, dicha fórmula le da prevalencia a los tratados internacionales sobre las leyes emanadas de la Constitución Federal.

Un principio toral, universal del derecho internacional es que todas las normas y obligaciones internacionales deben de cumplirse de buena fe. Este principio está reiterado por la jurisprudencia internacional.³⁴

Esta cooperación tiene que ver directamente con la inserción de la normatividad internacional en el sistema estatal, que, como sabemos, está provisto de un sistema de aplicación de las normas derivadas de los tratados. Aquí nos encontramos con las normas de recepción del derecho internacional.

“El derecho comunitario prevalece sobre el derecho nacional y las decisiones de la Corte Europea deben ser aplicadas por las cortes internas de los Estados miembros”. Evidentemente, a través, de este sistema hay una gran potencialidad de cambio del derecho interno.³⁵

1.5.1. Criterios de Jerarquía de los Tratados Internacionales de los Derechos Humanos

Si bien, ya ha quedado establecida la jerarquía que tienen los tratados internacionales por encima de la legislación doméstica, de acuerdo con el nuevo criterio de jurisprudencia, y en función de la demás normativa referida, cabe de decir que a partir de la reforma al artículo 1º constitucional publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, en materia de derechos humanos, el ordenamiento jurídico mexicano tiene dos fuentes primigenias: los derechos fundamentales reconocidos en la Constitución Política de los

³⁴ La Carta de Naciones Unidas en su preámbulo, su artículo 2.2 y la Declaración sobre Principios de Derecho Internacional referente a las relaciones de amistad y cooperación entre los Estados, también por las Convenciones de Viena de 1969 y 1986 sobre derecho de los tratados.

³⁵ Becerra Ramírez, Manuel, “*Cuestiones Constitucionales*” en Revista Mexicana de Derecho Constitucional, núm. 3, 2000, (Comentario Jurisprudencial).

Estados Unidos Mexicanos, y todos aquellos derechos humanos establecidos en tratados internacionales de los que el Estado mexicano sea parte.³⁶

Ahora bien, de acuerdo con la reforma constitucional del 10 de junio de 2011 los tratados de derechos humanos de los que México sea parte deberán interpretarse de manera conjunta con las garantías consagradas en la Constitución Política, incorporándose el principio pro persona, por lo que los tribunales mexicanos, desde el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, hasta la Suprema Corte de Justicia de la Nación, están obligados en el análisis de dos derechos, a decidir por aquellos que favorezcan a los gobernados.

Al respecto existen criterios de tesis:

PRINCIPIO PRO PERSONA. CRITERIO DE SELECCIÓN DE LA NORMA DE DERECHO FUNDAMENTAL APLICABLE. De conformidad con el texto vigente del artículo 1º constitucional, modificado por el decreto de reforma constitucional, publicado en el Diario oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, en materia de derechos fundamentales, el ordenamiento jurídico mexicano tiene dos fuentes primigenias: a) los derechos fundamentales reconocidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; y b) todos aquellos derechos humanos establecidos en tratados internacionales de los que el Estado mexicano sea parte. Consecuentemente, las normas provenientes de ambas fuentes, son normas supremas del ordenamiento jurídico mexicano. Esto implica que los valores, principios y derechos que ellas materializan deben permear en todo el orden jurídico, obligando a las autoridades a su aplicación y, en aquellos casos en que sea procedente, a su interpretación. Ahora bien, en el supuesto de que un mismo derecho fundamental esté reconocido en las dos fuentes supremas del ordenamiento jurídico, a saber, la Constitución y los tratados internacionales, la elección de la norma que será aplicable –en materia de derechos humanos–, atenderá a criterios que favorezcan al individuo o lo que se ha denominado

³⁶ López Lozano, Eduardo, “El Principio Pro Persona en los Juicios Fiscales”, en Revista Defensa Fiscal, No. 161, Año XV, Tomo XIV, Marzo 2013, p. 20.

principio pro persona, de conformidad con lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 1º constitucional. Según dicho criterio interpretativo, en caso de que exista una diferencia entre el alcance o la protección reconocida en las normas de estas distintas fuentes, deberá prevalecer aquella que represente una mayor protección para la persona o que implique una menor restricción. En esta lógica, el catálogo de derechos fundamentales no se encuentra limitado a lo prescrito en el texto constitucional, sino que también incluye a todos aquellos derechos que figuran en los tratados internacionales ratificados por el Estado mexicano.³⁷

PRINCIPIO PRO PERSONA O PRO HOMINE. FORMA EN QUE LOS ÓRGANOS JURISDICCIONALES NACIONALES DEBEN DESEMPEÑAR SUS ATRIBUCIONES Y FACULTADES A PARTIR DE LA REFORMA AL ARTÍCULO 1º. DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 10 DE JUNIO DE 2011. Si bien la reforma indicada implicó el cambio en el sistema jurídico mexicano en relación con los tratados internacionales de derechos humanos, así como la interpretación más favorable a la persona al orden constitucional –principio pro persona o pro homine–, ello no implica que los órganos jurisdiccionales nacionales dejen de llevar a cabo sus atribuciones y facultades de impartir justicia en la forma en que venían desempeñándolas antes de la citada reforma, sino que dicho cambio sólo conlleva a que si en los instrumentos internacionales existe una protección más benéfica para la persona respecto de la institución jurídica que se analice, ésta se aplique, sin que tal circunstancia signifique que dejen de observarse los diversos principios constitucionales y legales que rigen su función jurisdiccional –legalidad, igualdad, seguridad jurídica, debido proceso, acceso efectivo a la justicia, cosa juzgada–, ya que de hacerlo se provocaría un estado de incertidumbre en los destinatarios de tal función.³⁸

³⁷ 2. Tesis: 1ª /J.107/2012 (10ª) Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta [Décima Época] 1 de 1; 10ª 107/2012 (10ª) Época; PRIMERA SALA 1ª SALA; S.J.F. y su Gaceta; Libro XIII, Octubre de 2012, Tomo 2; Pág. 799. Cfr. López Lozano, Eduardo, “El Principio Pro Persona en los Juicios Fiscales”, en *Revista Defensa Fiscal*, No. 161, Año XV, Tomo XIV, Marzo 2013, p. 20 y 21.

³⁸ Amparo directo en revisión 1131/2012.- Anastacio Zaragoza Rojas y otro.- 5 de septiembre de 2012.- Unanimidad de cuatro votos.- Ausente: Sergio A. Valls Hernández.- Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.- Secretario: Juan José

De igual manera, se ha establecido en tesis que cuando existan conflictos con los tratados de derechos humanos, éstos debe ubicarse al mismo nivel de la Constitución Federal.

TRATADOS INTERNACIONALES. CUANDO LOS CONFLICTOS SE SUSCITEN EN RELACIÓN CON DERECHOS HUMANOS, DEBEN UBICARSE A NIVEL DE LA CONSTITUCIÓN.

Los tratados o convenciones suscritos por el Estado Mexicano relativos a derechos humanos, deben ubicarse a nivel de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Porque dichos instrumentos internacionales se conciben como una extensión de lo previsto en esa ley fundamental respecto a los derechos humanos, en tanto que constituyen la razón y el objeto de las instituciones. Por lo que los principios que conforman el derecho subjetivo público, deben adecuarse a las diversas finalidades de los medios de defensa que prevé la propia Constitución y de acuerdo con su artículo 133 las autoridades mexicanas deben respetarlos, por lo que bajo ninguna circunstancia pueden ser ignorados por ellos al actuar de acuerdo a su ámbito competencial.³⁹

Así, a partir de los criterios emitidos en materia de derechos humanos, se colige que la Constitución Federal Mexicana se encuentra al mismo nivel de interpretación de los derechos humanos de los que el Estado mexicano sea parte, por lo que no cabe duda que se ha dado una importante evolución respecto de la interpretación de la jerarquía de los tratados internacionales, dando prioridad a éstos últimos.

Ruiz Carreón. Cfr. Paredes Santana, Adrián y Olivia Vázquez de la Rocha, “Inconstitucionalidad se la Vía Sumaria”, en *Revista Defensa Fiscal*, No. 160, Año XV, Tomo XIV, Febrero 2013, p. 34.

³⁹ PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS ADMINISTRATIVA Y DE TRABAJO DEL DÉCIMO PRIMER CIRCUITO. Amparo directo 1060/2008. Raúl Negrete Rodríguez. 2 de julio de 2009. Mayoría de votos. Disidente Hugo Sahuer Hernández. Ponente: Juan García Orozco. Secretario: Víctor Ruíz Contreras. REGISTRO No. 164509, Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXXI, mayo de 2010, página 2079, Tesis: XI 1º.A.T.45 K, Tesis Aislada, Materia(s): Común. Cfr. García Morelos, Gumesindo, “El Proceso Contencioso-administrativo y Control Difuso de Convencionalidad de los Derechos Humanos”, en *Revista Defensa Fiscal*, No. 161, Año XV, Tomo XIV, Marzo 2013, p. 48; García Morelos, Gumesindo, “La Prueba Ilícita Administrativa ante el Control Judicial Difuso de Convencionalidad”, en *Revista Defensa Fiscal*, No. 160, Año XV, Tomo XIV, Febrero 2013, P. 22.

1.6. Ordenamientos que Integran al Tratado de Libre Comercio de México con la Unión Europea

Por tratado de libre comercio entendemos que es la manifestación de la voluntad de dos o más sujetos de derecho internacional, y que tiene como fin el intercambio de bienes y servicios, en un marco de igualdad y equidad.

Los Tratados de Libre Comercio tienen como objetivo excluir los costos al comercio de bienes y servicios; establecer circunstancias de competencia leal; incrementar las inversiones de las partes de manera segura; asegurar y garantizar los derechos de propiedad intelectual; y, construir y establecer métodos procesales, tanto en la etapa administrativa, como en la jurisdiccional, para la solución de las prácticas desleales de comercio internacional que se lleguen a presentar.⁴⁰

A partir de las negociaciones y acuerdos establecidos en el Tratado de Libre Comercio entre la Unión Europea y México, se enlistarán una serie de ordenamientos que conforman dicho tratado, en donde se actualizan los últimos acontecimientos entre las partes, para atender de esta forma, los compromisos contraídos.

- Acuerdo de Asociación Económica, Concertación Política y Cooperación entre Los Estados Unidos Mexicanos, por una parte y la Comunidad Europea y sus Estados Miembros, por otra.

La firma de este Acuerdo de Asociación Económica, Concertación Política y Cooperación entre la Unión Europea y México, en Bruselas el 8 de diciembre de 1997, culminó un largo proceso, iniciado en 1992, cuando el entonces Presidente Carlos Salinas de Gortari solicitó a la Unión Europea un acuerdo comercial con México, que vendría a consolidar el proceso de apertura del país.

⁴⁰ Sánchez Sánchez, Alejandro, *“Solución de Prácticas Desleales de Comercio Internacional en el TLCAN”*, Universidad Autónoma de Baja California, Mexicali, Baja California, 2007, p. 3

La firma de este Acuerdo de Asociación Económica, Concertación Política y Cooperación entre la Unión Europea y México abrió un nuevo proceso: el de la ratificación de los 17 parlamentos (15 de los países miembros de la UE, el Parlamento Europeo y el Senado mexicano), y que a fin de poder iniciar las negociaciones comerciales durante dicho lapso, la Unión Europea y México acordaron un mecanismo que constituyó una vía rápida (fast-track) el llamado Acuerdo Interino que requirió solo la ratificación del Parlamento Europeo y del Senado Mexicano.

Son partes en el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea y el Tratado de la Unión Europea, en lo sucesivo denominados “Estados Miembros de la Comunidad Europea”; los siguientes países: **el Reino de Bélgica, el Reino de Dinamarca, la República Federal de Alemania, la República Helénica (Grecia), el Reino de España, la República Francesa, Irlanda, la República Italiana, el Gran Ducado de Luxemburgo, el Reino de los Países Bajos, la República de Austria, la República Portuguesa, la República de Finlandia, el Reino de Suecia y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.**

Es importante destacar que el énfasis añadido en el párrafo anterior, se relacionan los quince países que conformaban los Estados Miembros de la Comunidad Europea, al momento de llevarse a cabo el proceso de aprobación del Tratado de Libre Comercio entre la Unión Europea y México.

Se considera su mutuo interés por establecer nuevos vínculos contractuales para fortalecer aún más su relación bilateral, especialmente mediante una intensificación del diálogo político, la liberación progresiva y recíproca del comercio, la liberación de los pagos corrientes, los movimientos de capital y las transacciones invisibles, la promoción de las inversiones y mediante una cooperación más amplia.

Es de destacar su total adhesión a los principios democráticos y, de los derechos humanos fundamentales tal como se enuncian en la Declaración Universal de Derechos Humanos, así como a los principios de derecho internacional referente a las relaciones de amistad y, a la cooperación entre los estados de conformidad con la Carta de las Naciones Unidas, y a los

principios del Estado de Derecho y del buen gobierno en los términos de la Declaración Ministerial Grupo de Río – Unión Europea adoptada en Sao Paulo en 1994.

Es necesario enfatizar su adhesión a los principios de la economía de mercado y, conscientes de la importancia de su compromiso con el libre comercio internacional, de conformidad con las normas de la Organización Mundial del Comercio (OMC) y, en su calidad de miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), con especial hincapié en la importancia de un regionalismo abierto.

- Acuerdo Interino sobre Comercio y Cuestiones Relacionadas con el Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos, por una parte y la Comunidad Europea por otra.

Al reconocer el interés mutuo que tienen las Partes en aplicar lo antes posible, mediante un Acuerdo Interino, las disposiciones del Acuerdo Global sobre comercio y cuestiones relacionadas con el comercio. Por Plenipotenciarios debidamente autorizados para tal efecto, se firmaron en la ciudad de Bruselas, el ocho de diciembre de mil novecientos noventa y siete, el Acuerdo de Asociación Económica, Concertación Política y Cooperación entre los Estados Unidos Mexicanos y la Comunidad Europea y a sus Estados Miembros y, en las ciudades de Bruselas y Lisboa, el veintitrés y veinticuatro de febrero de dos mil, la Decisión del Acuerdo Interino sobre Comercio y Cuestiones Relacionadas con el Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos y la Comunidad Europea, cuyos textos en español constan en las copias certificadas adjuntas. Los documentos citados fueron aprobados por la Cámara de Senadores del Honorable Congreso de la Unión, el veinte de marzo de dos mil, según decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el seis de junio del propio año.

La Decisión No. 2/2000 del Consejo Conjunto del Acuerdo Interino sobre Comercio y Cuestiones Relacionadas con el Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos y la Comunidad Europea, entró en vigor el 1 de julio de 2000. El Acuerdo de Asociación Económica, Concertación Política y Cooperación entre los Estados Unidos Mexicanos y la

Comunidad Europea y sus Estados miembros, así como la Decisión del Consejo Conjunto del Acuerdo de Asociación Económica, Concertación Política y Cooperación entre los Estados Unidos Mexicanos y la Comunidad Europea y sus Estados miembros, entrarán en vigor el primer día del mes siguiente a la fecha en la cual las Partes se hayan notificado el cumplimiento de las formalidades necesarias a tal efecto, de conformidad con sus propios procedimientos.

- Decisión 2/2000 del Consejo Conjunto del Acuerdo Interino sobre Comercio y Cuestiones Relacionadas con el Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos y la Comunidad Europea.

El Consejo Conjunto decidirá las medidas y el calendario para la liberalización bilateral, progresiva y recíproca de las barreras arancelarias y no arancelarias al comercio de bienes, de conformidad con el artículo XXIV del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (GATT de 1994).

Asimismo, decidirá sobre las disposiciones apropiadas y, el calendario para la apertura gradual y, recíproca de los mercados de contratación pública acordados sobre una base de reciprocidad.

Dicho Consejo Conjunto establecerá los mecanismos de cooperación y, coordinación entre las autoridades competentes de las Partes responsables de la aplicación de sus leyes de competencia.

De igual manera, se establecerá un mecanismo de consultas con miras a alcanzar soluciones mutuamente satisfactorias en caso de dificultades en la protección de la propiedad intelectual; así como, un procedimiento específico para la solución de controversias comerciales y relacionadas con el comercio.

- Resolución en Materia Aduanera de la Decisión 2/2000 del Consejo Conjunto del Acuerdo Interino sobre Comercio y Cuestiones Relacionadas con el Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos y la Comunidad Europea.

La Ley Aduanera prevé el establecimiento de reglas generales para la aplicación de las disposiciones en materia aduanera de los tratados o acuerdos internacionales, de los que nuestro país sea parte.

- Protocolo Adicional del Acuerdo de Asociación Económica, Concertación Política y Cooperación entre la Comunidad Europea y sus Estados Miembros, por una parte, y los Estados Unidos Mexicanos, por otra.

Para tener en cuenta la adhesión a la Unión Europea de los siguientes países: **la República Checa, la República de Estonia, la República de Chipre, la República de Letonia, la República de Lituania, la República de Hungría, la República de Malta, la República de Polonia, la República de Eslovenia y la República Eslovaca.**

En el énfasis añadido en el párrafo anterior, se relacionan los diez países que se incorporaron a los Estados Miembros de la Comunidad Europea, obteniendo inmediatamente todos los beneficios del Tratado de Libre Comercio entre la Unión Europea y México.

Considerando que de conformidad con el Tratado de Adhesión, la incorporación de los nuevos Estados miembros al Acuerdo, se formalizará mediante la celebración de un Protocolo Adicional del Acuerdo.

Considerando que a los efectos del presente Acuerdo, por “las Partes” se entenderá, por un lado, la Comunidad o, sus Estados Miembros o, la Comunidad y sus Estados Miembros, de conformidad con sus respectivos ámbitos de competencia, como resulta del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea y, por otro, los Estados Unidos Mexicanos.

Considerando que el presente Acuerdo se aplicará, por una parte, a los territorios en que sea aplicable el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea y, en las condiciones previstas en dicho Tratado y, por otra, al territorio de los Estados Unidos Mexicanos.

- Decreto Promulgatorio del Protocolo Adicional del Acuerdo de Asociación Económica, Concertación Política y Cooperación entre los Estados Unidos Mexicanos, por una parte, y la Comunidad Europea y sus Estados Miembros, por otra⁴¹.

Considerando que el Tratado de Adhesión a la Unión Europea, ha aceptado la incorporación de: la República de Bulgaria y la República de Rumania. Fue firmado en Luxemburgo el 25 de abril de 2005.

Del Acuerdo de Asociación Económica, Concertación Política y Cooperación entre los Estados Unidos Mexicanos, por una Parte, y la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por otra, para tener en cuenta la adhesión a la Unión Europea de **la República de Bulgaria y la República de Rumania**.

En el énfasis añadido en el párrafo que antecede, se relacionan los dos países que se incorporaron a los Estados Miembros de la Comunidad Europea, obteniendo inmediatamente todos los beneficios del Tratado de Libre Comercio entre la Unión Europea y México.

El presente Acuerdo se aplicará, por una Parte, a los territorios en que sea aplicable el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea y, por otra, al territorio de los Estados Unidos Mexicanos y, en las condiciones previstas en dicho Tratado.

⁴¹ Firmado en la Ciudad de México, el 2 de abril de 2004.

Capítulo II
Elementos Esenciales de los
Tratados Tributarios

2.1. Definición de Tributo.

Para efecto de llevar a cabo un análisis integral de los convenios tributarios, es necesario que se analice a los sujetos que en el acto intervienen, así como el objeto que lleva a los Estados a celebrar un acuerdo impositivo, sin olvidar la base sobre la cual se determina el impuesto generado en el extranjero y, finalmente la tasa de retención que corresponde a los actos que son tutelados, a través, de estos acuerdos fiscales.

El vocablo “impuesto” deriva del latín *impositus*, y tiene sus sinónimos en las voces gabela, cánon, alfarda, arbitro, dacio, derrama, garrama, lezda, talla, diezmo, fogaje, mita, alcabala, requinto, y otros más según la época y el lugar, aunque el significado de todas equivale a “contribución” o “tributo”.⁴²

2. 2. El Sujeto

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

2.2.1. Sujeto Activo

En México, el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. De este modo, el Estado es el sujeto activo principal de la obligación contributiva en México.

“Son sujetos activos en la relación jurídica impositiva, los Estados 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

⁴² Acosta, Juan Francisco, “El Actual Derecho Internacional Tributario”, en *Revista Jurídica del Departamento Derecho Económico*, Facultad de Derecho. Universidad Nacional de Mar del Plata, Año 4, Número 4, Argentina, 2012, p. 69.

lineamientos que permiten determinar y mantener, las tasas de retención que sean semejantes o en su caso, disposiciones que liberen los ingresos generados en un Estado contratante del cumplimiento fiscal, a través, de efectuar retención del gravamen”.⁴³

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.

2.2.2. Sujeto Pasivo

Los sujetos pasivos ante los convenios para evitar la doble tributación, son aquellos que detentan la característica de residentes en los Estados contratantes, esto es, se trata de la persona individual o colectiva sometida a la potestad tributaria del Estado, es quien debe satisfacer una prestación a favor del fisco.

De esta manera: “El sujeto pasivo en la doble tributación internacional, puede ser una persona física o moral, sujeta a las leyes de dos o más estados soberanos, en virtud de los criterios de vinculación aplicados en cada uno de ellos, por encontrarse en el presupuesto de hecho imponible y actualizarse el hecho generador”.⁴⁴

En México, únicamente las personas física o morales, pueden ser sujeto pasivo de la obligación fiscal. Solo ellas están previstas como contribuyentes en el Código Fiscal de la Federación, cuyo artículo 1º establece que ambas están obligadas a contribuir al gasto público conforme a las leyes fiscales respectivas, así como en las legislaciones específicas en que se establecen cada una de las contribuciones.

Los sujetos pasivos residentes, podrán ser, tanto personas físicas, con capacidad jurídica establecida en el artículo 22 del Código Civil Federal, así, como personas morales, mencionadas en el artículo 25 del mismo Código; y al detentar esta característica, se verán

⁴³ Bettinger Barrios, Herbert, *Estudio Práctico sobre los Convenios Impositivos para Evitar la Doble Tributación*, 4ª Ed., Ed. ISEF, México, p. 109.

⁴⁴ Páez Medina, María Elena, Op. Cit., p. 66.

beneficiados en sus actuaciones en el Estado en el que obtienen un ingreso, siempre y cuando sean a su vez considerados residentes del extranjero.

Para tales efectos el Artículo 179 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta considera como residentes en el extranjero:

“Artículo 179. Están obligados al pago del impuesto sobre la renta conforme a este Título, los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, aun cuando hayan sido determinados presuntivamente por las autoridades fiscales, provenientes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, los ingresos no sean atribuibles a éste.

Se considera que forman parte de los ingresos mencionados en el párrafo anterior, los pagos efectuados con motivo de los actos o actividades a que se refiere el Título V de los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, que beneficien al residente en el extranjero, inclusive cuando le eviten una erogación. Para los efectos de este Título, no se considerará ingreso del residente en el extranjero el impuesto al valor agregado que traslade en los términos de Ley.”

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.⁴⁵

Los sujetos pasivos, deberán acreditar su residencia fiscal en el Estado en el que se les considera como extranjeros, de acuerdo al artículo 5 del la Ley del Impuestos Sobre la Renta que señala:

⁴⁵ Cuando nos referimos a la ley doméstica, se entiende por tal, a toda aquella normatividad con la que interactúan los sujetos pasivos y activos, bajo un mismo hecho imponible, emanado del proceso legislativo de ese país.

“Artículo 5. Los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación sólo serán aplicables a los contribuyentes que acrediten ser residentes en el país de que se trate y cumplan con las disposiciones del propio tratado y de las demás disposiciones de procedimiento contenidas en esta Ley, incluyendo las obligaciones de registro, de presentar dictámenes y de designar representante legal. En los casos en que los tratados para evitar la doble tributación establezcan tasas de retención inferiores a las señaladas en esta Ley, las tasas establecidas en dichos tratados se podrán aplicar directamente por el retenedor; en el caso de que el retenedor aplique tasas mayores a las señaladas en los tratados, el residente en el extranjero tendrá derecho a solicitar la devolución por la diferencia que corresponda.

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

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 de México, de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, podrán acreditar su residencia fiscal para los efectos de solicitar que le 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.

La solicitud para obtener la constancia de residencia deberá presentarse ante la Administración Local de Servicios al Contribuyente y utilizando la forma oficial, 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, tal como lo establece la Resolución Miscelánea Fiscal en el libro II en el punto 2.1.4.:

Constancia de Residencia Fiscal. Para los efectos de los artículos 9 del Código Fiscal de la Federación y 5 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la constancia de residencia fiscal en México se solicitará en términos de la ficha de trámite “Solicitud de constancia de residencia para efectos fiscales”, contenida en el Anexo 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal. Dicha certificación, tendrán vigencia durante el año de calendario en que se expidan.

Constancia de Residencia: se presenta por personas físicas o personas morales ante la Administración Local de Servicios al Contribuyente que corresponda al domicilio fiscal del contribuyente para obtener una forma oficial sellada como acuse de recibo y Constancia de Residencia para Efectos Fiscales, los requisitos son:

- Forma oficial 36 “Constancia de Residencia para Efectos Fiscales.
- En caso de solicitud de reexpedición de Constancia de Residencia para Efectos Fiscales por el mismo periodo o ejercicio, original del recibo bancario de pago de contribuciones, productos y aprovechamientos federales con sello digital.
- Original de cualquier identificación oficial vigente con fotografía y firma expedida por el Gobierno Federal, Estatal o Municipal del contribuyente o representante legal.
- En caso de representación legal, copia certificada del poder notarial con el que acredite la personalidad del representante legal o carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales, Notario o Fedatario Público.
- En caso de personas físicas que presten servicios personales, original y fotocopia de la Constancia de Percepciones y Retenciones que corresponda, original para cotejo.

- Tratándose de persona moral, fotocopia del acta constitutiva.

La constancia se puede expedir por tiempo indefinido o bien por periodos transcurridos, cuando el solicitante opte por señalar el plazo específico.

Adicionalmente, la residencia para fines fiscales en territorio nacional, se encuentra definido en el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación como sigue:

“Artículo 9. 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 hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

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

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

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, ésta no es una limitante, ya que sin detentar esta característica los establecimientos permanentes, a su vez, también se podrán beneficiar con los principios que se desprenden de los convenios.

De acuerdo al artículo 2 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se considera como establecimiento permanente:

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

No se considerará que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, derivado de las relaciones de carácter jurídico o económico que mantengan con empresas que lleven a cabo operaciones de maquila, que procesen habitualmente en el país, bienes o mercancías mantenidas en el país por el residente en el extranjero, utilizando activos proporcionados, directa o indirectamente, por el residente en el extranjero o cualquier empresa relacionada, siempre que México haya celebrado, con el país de residencia del residente en el extranjero, un tratado para evitar la doble imposición y se cumplan los requisitos del tratado, incluyendo los acuerdos amistosos celebrados de conformidad con el tratado en la forma en que hayan sido implementados por las partes del tratado, para que se considere que el residente en el extranjero no tiene establecimiento permanente en el país.

Adicionalmente, en el: “artículo 3 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se consideran actos excluidos, y que por lo tanto no constituyen establecimiento permanente, los que están relacionados con:

1.- La utilización o el mantenimiento de instalaciones con el único fin de almacenar o exhibir bienes o mercancías pertenecientes al residente en el extranjero.

2.- La conservación de existencias de bienes o de mercancías pertenecientes al residente en el extranjero con el único fin de almacenar o exhibir dichos bienes o mercancías o de que sean transformados por otra persona.

3.- La utilización de un lugar de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías para el residente en el extranjero.

4.- La utilización de un lugar de negocios con el único fin de desarrollar actividades de naturaleza previa o auxiliar para las actividades del residente en el extranjero, ya sean de propaganda, de suministro de información, de investigación científica, de preparación para la colocación de préstamos, o de otras actividades similares.

5.- El depósito fiscal de bienes o mercancías de un residente en el extranjero en un almacén general de depósito, ni la entrega de los mismos para su importación al país.”

Por lo anterior, tanto los sujetos pasivos que demuestren su residencia fiscal en alguno de los Estados contratantes, como los establecimientos permanentes 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 se debe 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, presentan sus declaraciones o informes sobre los ingresos que generan y, los gastos o deducciones que efectúan. Esta característica los distingue como residentes del país 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 concepto de establecimiento permanente es diferente al del residente, puesto que en este caso no se observa en primer lugar a la persona física o al ente jurídico, ya que lo que determina que se trate o no de un establecimiento permanente, es el acto económico en una transacción; entendiéndose como tal el llevar a cabo una operación empresarial que genere un ingreso por una actividad comercial, industrial, agrícola, ganadera, silvícola o de pesca, dentro de un Estado contratante o, en cualquier otro país.

2.3. El Objeto

Así pues, el objeto de la doble tributación internacional es: “Un mismo objeto gravado por dos entes soberanos, entendido aquél como el conjunto de elementos del presupuesto de hecho (también llamado hecho imponible) excluyendo sus aspectos subjetivos”.⁴⁶

El objeto de los convenios tributados se debe dividir en tres grandes aspectos y, conforme al orden de importancia que cada uno de ellos merece.⁴⁷

1. Control sobre el ingreso universal. El principal objeto que se persigue en la celebración de un convenio tributario, es contar con elementos técnicos o, procedimientos que permitan un control sobre el ingreso universal y no, como la generalidad piensa para evitar la doble

⁴⁶ Páez Medina, María Elena, op. cit., p.p. 66 y 66.

⁴⁷ Bettinger Barrios, Herbert, op. cit., p. 114.

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.

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 durante la negociación del tratado sobre doble tributación, un control sobre el ingreso universal.

Como acuerdos para el intercambio de información fiscal en el artículo 54 del Código Fiscal de la Federación se define:

“Artículo 54. Para determinar contribuciones omitidas, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá por ciertos los hechos u omisiones conocidas por las autoridades fiscales extranjeras, salvo prueba en contrario.”

El objeto y alcance de los acuerdos para el intercambio de información fiscal son los siguientes:

- Facilitar el intercambio de información entre los Estados contratantes en relación con la determinación y recaudación de impuestos.
- Prevenir dentro de sus respectivas jurisdicciones, la evasión y el fraude fiscal.
- Desarrollar mejores fuentes de información.

Se logra el control sobre el ingreso universal, a través, de los convenios impositivos, en donde los Estados contratantes se obligan a intercambiar información sobre el comportamiento que realizan sus residentes o nacionales, lo cual les permite mantener un control impositivo sobre el ingreso universal que se genera por las operaciones en que se involucran los sujetos pasivos.

Este control proporciona a los Estados contratantes elementos legales que impiden que el contribuyente, omita el cumplimiento de sus obligaciones fiscales dentro de su territorio.

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.

2. Equilibrio de las tasas impositivas de retención. También es 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 en 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.

Para lograr un efectivo equilibrio en las tasas de retención, éstas deben ser inferiores a las internas que se aplican en cada uno de los Estados contratantes, en caso contrario una vez que el ingreso es repatriado por el sujeto pasivo residente de ese país, la carga fiscal final se verá desfavorecida, ya que reflejará una tasa acumulada superior a la que corresponde al país de residencia, no obstante su acreditamiento por el monto pagado o, retenido en el otro Estado contratante.

3. Equidad tributaria. Es la equidad impositiva quien bajo un esquema de ingreso universal y, misma que, a través, de diversos actos trata de eliminar o, atenuar la doble tributación.

La equidad tributaria puede ser horizontal o vertical; la primera se ocupa de analizar a sujetos que se encuentran en situaciones económicas similares, respecto de la segunda, que se ocupa de los sujetos en situaciones económicas diferentes.

Se debe entender por doble tributación, cuando un sujeto pasivo paga el mismo impuesto dos veces, en dos diferentes Estados, por la generación del mismo ingreso.

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

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

El efecto de doble tributación en relación al sujeto pasivo, solo se presenta si este sujeto al realizar una operación fuera del Estado en el que se considera residente, paga un impuesto sobre el ingreso producto de esa operación y, al repatriar dicho ingreso nuevamente el mismo sujeto es obligado a cumplir por segunda vez con el entero del gravamen.

El evento de la doble tributación se presenta, en el caso de que dos o más autoridades fiscales⁴⁸ determinen en una misma generación o fuente de ingreso⁴⁹, el pago de un gravamen dos o más veces.

⁴⁸ Autoridades fiscales: Es el representante del poder público que está facultado para recaudar impuestos, controlar a los contribuyentes, imponer sanciones previstas en ley, interpretar las disposiciones legales y administrativas en materia fiscal, función que realizan la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Sistema de Administración Tributaria.

⁴⁹ Fuentes de ingresos: Origen de los ingresos que obtiene el Estado para financiar el gasto público, tales como renta nacional, creación de dinero y crédito exterior.

Como un mismo impuesto se debe entender, que se grave un ingreso dos veces bajo un mismo procedimiento, a través, del cual se determine la base neta (ingresos menos gastos) y ésta quede sujeta al pago de un impuesto de acuerdo a una tasa o, una tarifa.

2.4. La Base Impositiva

Se le llama parámetro, a la magnitud a la que debe referirse o aplicarse, según los casos, el tipo de gravamen; y cuando el parámetro está constituido por una suma de dinero o por un bien valorable en términos monetarios, recibe el nombre de base gravable.

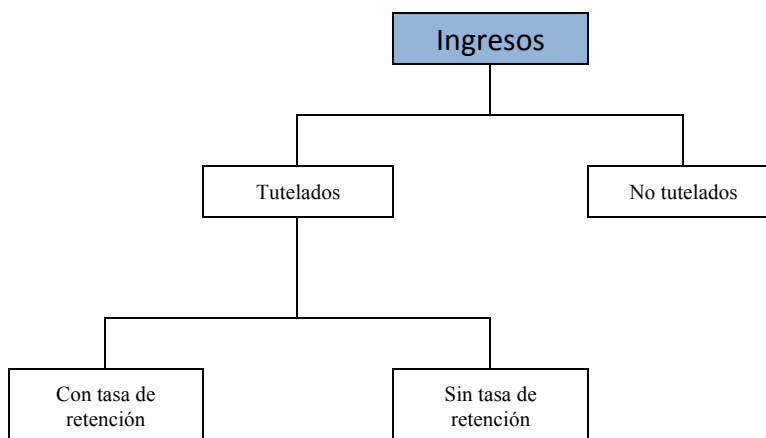
En tal sentido: “Se aplica a la doble tributación internacional, sin embargo, debido a que cada país determina los factores para obtener la base gravable, por ejemplo, ingresos y deducciones, en el impuesto sobre la renta y a que en la comunidad internacional existe una amplia variedad de unidades monetarias, no se puede hablar de una sola base, siempre habrá disparidad en el resultado obtenido y además, será necesaria una conversión al tipo de cambio correspondiente, es decir, si bien el objeto de la contribución es el mismo, la base gravable (cantidad) no es idéntica, sólo equiparable mediante conversión”.⁵⁰

Para poder analizar la base sobre la cual se aplican las tasas de retención que se desprenden de los convenios tributarios, es necesario llevar a cabo una explicación previa que nos permita ubicarnos en el contexto.⁵¹

⁵⁰ Páez Medina, María Elena, op. cit., p. 67.

⁵¹ Bettinger Barrios, Herbert, op. cit., p. 117.

Los convenios tributarios hacen referencia en forma única a los ingresos que en base al acuerdo celebrado entre los Estados contratantes, se encuentran o no tutelados dentro de su estructura y, éstos se podrán esquematizar en base al siguiente cuadro:



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.

Son ingresos tutelados aplicables a los tratados para evitar la doble tributación.⁵²

- Ingresos por rendimiento inmobiliarios: Se regulan ingresos que obtiene el residente de un Estado contratante, para la explotación de bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante.
- Ingresos generados por beneficios empresariales: Las utilidades que se obtengan por los sujetos pasivos, serán objeto de imposición en el Estado contratante donde las mismas se generen, a menos que se trate de un ente jurídico que realice operaciones comerciales en el otro Estado contratante, a través, de un establecimiento permanente ubicado en este último.

⁵² Nichols, Velázquez & García, “Aspectos Tributarios Internacionales Aplicables a la Legislación Mexicana”, Conferencia de Nichols Velazquez Asociados, Noviembre 2012, Nuevo León, México.

Si se trata de un ente jurídico que realice operaciones comerciales, a través, de establecimiento permanente, las utilidades serán gravadas en donde se ubique su residencia, en la medida en que dicha utilidades sean atribuibles al establecimiento permanente.

- Ingresos generados por dividendos: Los dividendos pagados por una compañía residente de uno de los Estados contratantes a un residente del otro Estado contratante, serán gravados en este otro Estado, aun cuando podrán ser una vez gravados en el Estado contratante del cual sea residente la compañía que paga los dividendos.
- Ingresos generados por intereses: Los intereses originados en un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante, podrán ser gravados en este último. Asimismo, los intereses podrán ser gravados en el Estado contratante en el que se originen, siempre que el destinatario sea el propietario beneficiario del interés, en cuyo caso el impuesto no podrá exceder de la tasa máxima señalada en los convenios.
- Ingresos generados por Cánones: Las regalías que se generen en un Estado contratante y se pagan a un residente del otro Estado, si el residente es el beneficiario de las mismas.

En los convenios impositivos se establece una tasa de retención por concepto de ingresos por regalías.

- Ingresos generados por ganancias de capital:
 - ✓ Cuando sean ganancias por enajenación de bienes inmuebles, se gravan en el Estado contratante donde se encuentran ubicado los bienes.
 - ✓ Cuando sean ganancias por enajenación de bienes muebles, se gravan en el Estado contratante en el que se obtengan las ganancias.
- Ingresos generados por servicios personales independientes: Los ingresos obtenidos por el residente de un Estado contratante por servicios profesionales, serán gravados en el Estado en el cual se obtengan.

- Artistas y deportistas: Los ingresos que obtengan los artistas de teatro, cine, radio, televisión y los atletas serán gravados en el Estado contratante donde se realicen las actividades profesionales.

2. 5. La Tasa

La tasa es el elemento exterior al hecho generador, aplicado a la base gravable. Es el tipo impositivo o la alícuota.

Así, “Las tasas o tarifas aplicables, son establecidas internacionalmente por cada país, excepto en el caso de que en un tratado para evitar la doble contribución, para ciertos supuestos específicos, se fije una misma para los estados firmantes o se concedan reducciones impositivas, de común acuerdo entre éstos. De tal manera, que en el fenómeno de la doble tributación internacional, puede o no tratarse de una misma tasa o tarifa”.⁵³

En la estructura de los convenios tributarios, solo en algunas disposiciones 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 del 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.⁵⁴

Con el fin de establecer equidad en las tasas impositivas de retención y, evitar el encarecimiento fiscal de las operaciones que llevan a cabo los residentes de cada uno de los

⁵³ Páez Medina, María Elena, op.cit., p. 68.

⁵⁴ Bettinger Barrios, Herbert, op. cit., p. 118.

Estados contratantes, los convenios impositivos pretenden lograr el equilibrio de la tasa de retención, estableciendo un porcentaje o, monto determinado de retención que en igualdad de circunstancias se aplica en ambos Estados, lo cual impide que en base a la legislación interna de uno de los Estados contratantes, se aplique una tasa superior o, inferior a la prevista en el otro Estado contratante.

Derivado precisamente de los convenios tributarios internacionales, encontramos dentro de las políticas económicas de muchos países, el establecimiento o, la negociación de tasas de retención por los ingresos generados cada vez menores, motivando con ello la inversión extranjera directa y, a la postre, la creación de fuentes de empleo, transferencia de tecnología y, una mejor distribución de la riqueza. Por ello, se crean estructuras que ofrezcan certeza jurídica a las empresas transnacionales.

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.

Por otro lado, cuando las disposiciones que hacen referencia a los ingresos tutelados no señalan una tasa de retención, como en el caso de rentas inmobiliarias, ganancias del 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.⁵⁵

⁵⁵ Ibid, p. 118.

En el supuesto de que el procedimiento para determinar la base del impuesto o, la forma de determinar la carga fiscal, difiera entre los Estados, ya sea que en un Estado se determine el gravamen, a través, de la aplicación de una tasa y, en el otro Estado una tarifa; no implicará que el sujeto pasivo no se encuentre ante el evento de la doble tributación, ya que éste solo se presenta cuando el procedimiento para determinar la base es igual y, la carga tributaria se determina en ambos Estados aplicando una tasa o, una tarifa.

2.6. El Periodo de Causación

El tiempo como elemento del hecho imponible, ha sido aceptado por la doctrina internacional, en el sentido de que debe existir un momento exactamente definido en el mismo, para lo cual se tenga por realizado el supuesto previsto.

Así, “Resulta aplicable a la doble contribución internacional, en el sentido de que en el fenómeno estudiado, el mismo hecho imponible gravado por dos o más entes soberanos simultáneamente, tiene además, un idéntico periodo de causación”.⁵⁶

⁵⁶ Páez Medina, María Elena, op. cit., p. 68.

Capítulo III

Modelos de Doble Tributación

3.1. Antecedentes

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. Estos trabajos se iniciaron por la Sociedad de las Naciones en 1921, proseguidos por la Organización de Cooperación Económica Europea (OCEE) hoy llamada Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE),⁵⁷ en foros regionales, así como en la Organización de las Naciones Unidas (ONU) 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 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.⁵⁸

Algunos de los trabajos que realizó la Sociedad de Naciones Unidas fue:⁵⁹

1. El anteproyecto de acuerdo para eliminar la doble tributación de la renta, elaborado por reuniones celebradas en 1925 y 1926.
2. Los anteproyectos de acuerdo para eliminar la doble tributación de renta, aprobados por la reunión general de expertos en acuerdos de doble tributación de la renta, realizada en Ginebra en 1928.
3. Los modelos de acuerdo para eliminar la doble tributación de la renta, aprobados en las conferencias realizadas en la Ciudad de México en 1943 y en Londres en 1946.

⁵⁷ Brettinger Barrios, Herbert, *Convenios Impositivos para Evitar la Doble Tributación*, 10ª Ed. México, 2002, p. 72.

⁵⁸ Naciones Unidas, *Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo*, Nueva York, 2002, p. 20; y Cfr. Bettinger Barrios, Herbert, *Estudio Práctico sobre los Convenios Impositivos para Evitar la Doble Tributación*, 4ª Ed., Ed. ISEF, México, p. 47.

⁵⁹ Parodi, Massone, *La Doble Tributación Internacional*, Editorial Jurídica Conosur Ltda., Santiago de Chile, 1998, p. 55.

El Consejo de la Organización de Cooperación Económica Europea (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 Organización de Cooperación Económica Europea (OCEE)⁶⁰ en marzo de 1956.⁶¹

Los modelos de doble tributación conforme a la experiencia lograda, producto de su aplicación, se han adecuado a los sistemas impositivos de los países que los utilizan para formular sus acuerdos tributarios bilaterales, siendo la base para éstos el Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) de 1977 y, el Convenio de las Naciones Unidas publicado en 1980.⁶²

Los países con los que México tiene un Tratado para Evitar la Doble Tributación en vigor han aceptado al Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) como un impuesto comprendido en dichos instrumentos. Estos países se enlistan a continuación.⁶³

Alemania	Finlandia	Países Bajos
Australia	Francia	Polonia
Bélgica	Grecia	Portugal
Brasil	Indonesia	Reino Unido
Canadá	Irlanda	Rep. Checa
Chile	Israel	Rep. Eslovaca
China	Italia	Rumania
Corea	Japón	Rusia
Dinamarca	Luxemburgo	Singapur
Ecuador	Noruega	Suecia
España	Nueva Zelanda	Suiza

En el caso de Estados Unidos, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) informa que el gobierno norteamericano, a través, del Departamento del Tesoro y el Servicio de

⁶⁰ Bettinger Barrios, Herbert, op. cit., p. 72.

⁶¹ La OCEE se convirtió en Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

⁶² Mismo que ha sido revisado constantemente y su última actualización fue hecha en noviembre del 2011.

⁶³ www.sat.gob.mx/, 18 de Noviembre 2012.

Rentas Internas (IRS, por sus siglas en inglés) ha anunciado que los contribuyentes norteamericanos podrán acreditar, contra el impuesto sobre la renta a su cargo en EUA, el IETU que paguen en México sin que las autoridades fiscales de EUA impugnen dicho acreditamiento. El acreditamiento no será objetado en tanto las autoridades fiscales de EUA realizan un estudio del IETU. Es importante destacar que un crédito aplicado durante el periodo del estudio no podrá ser impugnado posteriormente por las autoridades fiscales americanas.

Por lo antes expuesto, y conforme a los Convenios para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta celebrados entre México y los países antes listados, incluyendo los Estados Unidos de América, el IETU es un impuesto comprendido en dichos Convenios, y resulta aplicable a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes, y no limita en forma alguna las exclusiones, exenciones, deducciones, créditos o cualquier otra desgravación existente o que se establezca en el futuro por las leyes de cualquiera de los Estados Contratantes.

Los Tratados para Evitar la Doble Tributación que hasta el momento han sido suscritos por México sin que hayan entrado en vigor, contemplan el IETU como un impuesto comprendido bajo el Artículo 2 de los mismos. Estos Tratados son los celebrados con los países que se enlistan a continuación:

Barbados

India

Islandia

3.2. Modelos de Convenios para Evitar la Doble Tributación

Existen varios modelos que se citarán a continuación:

Modelos de Convenio para evitar la Doble Tributación	
1. De la ONU. Es el primero que nace y tiende a proteger al país que realiza la inversión.	2. De la OCDE. Nace en respuesta al modelo de la ONU. Es equitativo para los dos países signantes.
3. Americano. Es equitativo al igual que el de la OCDE y se encuentra inmerso en éste, pero con reglas más estrictas.	4. Pacto andino. Es el que tiende a proteger al país de la fuente de ingresos, no al de la nacionalidad o domicilio.

El primer modelo de Convenio para evitar la doble tributación fue el Modelo de la ONU, mismo que fue publicado en 1980, y su última publicación fue en 2011. El mismo se basa en la fuente universal del ingreso.

Los modelos de convenios de doble tributación de uso generalizado, son el de la Organización de Cooperación para el Desarrollo Económico (OCDE), y el de los Estados Unidos de América (USA), así como el conocido como Pacto Andino.

“Los Convenios del Pacto Andino para evitar la doble imposición siguen la orientación tradicional de los países en desarrollo, y especialmente la de los países latinoamericanos. Puede afirmarse que estos Convenios constituyen la expresión más genuina y sistemática de la posición tradicional de América Latina, en la materia caracterizada por la defensa de la fuente, en oposición a los de la nacionalidad y del domicilio”.⁶⁴

⁶⁴ Parodi, Massone, op. cit., p. 83.

3.2.1. Diferencia entre Modelo y Convenio

El Modelo constituye las disposiciones generales que incluye bases y lineamientos, que regirán para todos los países que acepten el Modelo que es un instrumento jurídico realizado por expertos tendientes a establecer las bases y lineamientos para eliminar la doble tributación en operaciones internacionales, a través, de la celebración de tratados y convenios tributarios, en tanto que los convenios contienen las particularidades que los países en específico, de manera individual, acuerdan siguiendo el modelo.⁶⁵

3.2.2. Los Comentarios al Modelo de la OCDE

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) ha emitido diversos criterios de interpretación al modelo, mismos que son obligatorios para los países que se rigen bajo dicho modelo.

La Regla 2.1.1. de la Miscelanea Fiscal para 2003, lo corrobora, al señalar que: “Para la interpretación de los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México, serán aplicables los comentarios del modelo de convenio para evitar 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 21 de septiembre de 1995, o aquella que la sustituya, en la medida en que tales comentarios sean congruentes con las disposiciones de los tratados celebrados por México”.

En criterio de la Segunda Sección de la Sala Superior del extinto Tribunal Fiscal de la Federación (TFF), estos comentarios pueden ser extensivos a los convenios que México tiene celebrados con Estados Unidos de América. Sobre ello expresa:

“La Convención de Viena establece las reglas para la interpretación de los tratados internacionales, la cual al haberse suscrito y ratificado por México se convierte en derecho interno mexicano y consecuentemente, son obligatorias para

⁶⁵ Reyes Altamirano, Rigoberto, *Diccionario de Términos Fiscales*, 4ª Ed., Tax Editores, Tomo I A-H, México, 2004, p. 406.

el juzgador. Por su parte, el artículo 31 de dicha Convención señala, entre otras reglas, que un tratado debe interpretarse de buena fe, en su contexto y teniendo en cuenta su objeto y fin; el contexto comprende, entre otros elementos: a) Todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de su celebración; b) Todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado. Así, en atención al citado precepto, se acepta como uno de los fines de los convenios celebrados entre los gobiernos de los distintos países para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta y el capita, precisamente el de evitar que simultáneamente, dos o más países impongan ese tipo de gravámenes a una persona por un mismo hecho imponible. En virtud de que dichos convenios se pactaron conforme al modelo elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), los mismos son fuente privilegiada para la interpretación de los dos tratados referidos y no una norma obligatoria, siempre que los Gobiernos de los residentes de los países, sujetos a controversia, hayan participado en la elaboración de ese instrumento sin formular reserva alguna respecto del comentario del que se trate o del precepto comentado. En consecuencia, si los Estados Unidos de Norte América y México aceptaron el modelo citado, los comentarios contenidos en él, deben ser atendidos como fuente privilegiada para la interpretación del Tratado celebrado entre ellos para Evitar la Doble Tributación e Impedir la Evasión fiscal. Lo anterior, es sin perjuicio de que en los casos en que el particular se beneficie de la aplicación de estos comentarios y siempre que se mantengan las disposiciones generales vigentes relacionadas con dicha obligatoriedad, se consideren obligatorios en los términos del precedente cuya voz dice: **DOBLE TRIBUTACIÓN. APLICACIÓN OBLIGATORIA DE LOS COMENTARIOS AL MODELO DE LA OCDE. (21) DOBLE TRIBUTACIÓN. APLICACIÓN DE LOS COMENTARIOS AL MODELO DE LA OCDE, CONFORME A LA CONVENCIÓN DE VIENA.** Cuarta Época, RTFF, diciembre de 1999, página 168.

Se resalta que el Modelo Americano (USA) no tiene comentarios generales, sino que éstos se formulan para cada caso en particular, dependiendo los países que lo celebren, es el caso de la explicación técnica que realiza el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América sobre el Convenio de doble tributación que se tiene celebrado con nuestro país.

3.3. Principios de los Convenios para evitar la Doble Disposición

De forma esquemática, se sintetiza de la siguiente manera:

Principios de los Convenios para evitar la Doble Tributación		
	<p>1. De ahorro. Los Estados contratantes pueden aplicar su Ley interna.</p>	
<p>2. De fuerza de atracción. Tienen como objetivo ubicar el beneficio impositivo donde efectivamente se generó el ingreso.</p>	<p>3. De punto de origen. Tienen como finalidad delimitar los beneficios y otorgarlos a los sujetos pasivos para los que se diseñó.</p>	<p>4. De presencia. Debe demostrarse la existencia física en el país.</p>
<p>5. De asistencia en el cobro. Que cada Estado procure recaudar por cuenta del ahorro los impuestos que correspondan.</p>	<p>6. De no discriminación. Asegura la aplicación no causación de impuestos para personas en condiciones similares</p>	<p>7. De procedimiento amistoso. Establece los lineamientos para resolver las controversias que puedan suscitar.</p>

1. De ahorro. Tiene como finalidad que no obstante que los Estados contratantes sean partícipes de un convenio, pueden aplicar su ley interna sin ninguna limitación ni obstáculo.

2. Fuerza de atracción. Tiene como objetivo ubicar el beneficio impositivo en el estado contratante donde efectivamente se generó el ingreso, independientemente del lugar de contratación, emisión de la factura o del pago.

3. De punto de origen. Tiene como fin, limitar los beneficios y otorgarlos exclusivamente a sujetos pasivos para los cuales se diseñó, y que sean residentes del estado contratante o tiene nexos comerciales con otro estado contratante.

4. De presencia substancial. Es una exigencia del modelo americano y pretende que el sujeto pasivo demuestre con documentación, además se deberá probar que el contribuyente lleva a cabo actos de comercio, de industria o que tiene proveedores, una contabilidad o que no es conocido por terceros, es decir, que desarrolla una actividad activa.

5. De asistencia en el cobro. Es de reciente incorporación a los convenios, 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 producciones de impuestos previstos en este otro Estado, no beneficien a sujetos pasivos que no tengan derecho a los mismos.

6. De no discriminación. Asegura que 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 con 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.

7. De procedimiento amistoso. Establece los lineamientos que se debe 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 formen parte de los convenios.

Criterios del TFF en torno a algunos ingresos tutelados del Modelo de la OCDE

Por lo que hace a la competencia del TFJFA, para resolver controversias relacionadas con los Convenios, se expresa: “De conformidad con lo dispuesto en el artículo 20, fracción I, inciso b), de la Ley orgánica de este Tribunal, las Secciones de la Sala Superior son competentes para conocer de los asuntos en los que la resolución impugnada se encuentre fundada en un tratado o acuerdo internacional o el actor haga valer como concepto de impugnación la no aplicación en su favor del mismo, cuando dicho tratado o acuerdo sea para evitar la doble tributación, o bien, en materia comercial. Por tanto, cuando el tratado o

acuerdo al que se hace referencia, versa sobre materias distintas a las apuntadas, como por ejemplo sobre derechos civiles y políticos, no se surte la competencia especial de las Secciones de la Sala Superior de este Tribunal, y el expediente debe ser devuelto a la Sala de la Sala Superior de este Tribunal, y el expediente debe ser devuelto a la Sala Instructora para que sea esta la que dicte la resolución que en derecho corresponda.” **(SECCIONES DE LA SALA SUPERIOR. SON COMPETENTES CUANDO LA RESOLUCIÓN IMPUGANDA SE ENCUENTRE FUNDADA EN UN TRATADO ACUERDO INTERNACIONAL PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN O EN MATERIA COMERCIAL, O SE INVOCA COMO CONCEPTO DE IMPUGNACIÓN QUE NO SE APLICO EL MISMO.** Primera Sección de la Sala Superior del TFJFA, Quinta Época, RTFJFA No.14, febrero de 2002, p. 146.)

Relacionado con las ganancias de capital. “En el párrafo 1 del artículo 13 del Convenio celebrado entre los Gobiernos de Estados Unidos de Norte América y México para evitar la Doble Tributación e Impedir la Evasión Fiscal, se convino que la potestad tributaria de los Gobiernos signatarios quedaría a cargo del País donde se ubiquen los bienes inmuebles enajenados al residente del otro País Contratante. Ahora bien, para conocer qué se entiende por enajenación de bienes para los efectos del artículo 13 antes citado es necesario, de conformidad con el artículo 31 de la Convención de Viena, atender los comentarios a las disposiciones del Modelo Elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), como fuente privilegiada para la interpretación de los acuerdos celebrados por México, toda vez que éstos han sido admitidos por los países miembros como una verdadera guía para la aplicación e interpretación de esas disposiciones. Por su parte, el párrafo 5 de los comentarios al artículo 13 señala que la expresión “enajenación de bienes” comprende las ganancias de capital resultantes, entre otras, de la donación e incluso de la mortis causa y en virtud de que al adherirse México a dicha organización, no reservó ni el párrafo 1 del artículo 13 ni su comentario, se concluye que si los bienes transmitidos por sucesión testamentaria, a un residente en los Estados Unidos de Norte América, se ubican en territorio nacional, será México quien pueda someter a imposición estas ganancias de capital. Así, al guardar México amplia potestad tributaria para gravar dichas ganancias de capital, es aplicable la legislación interna, la cual

en el concepto de enajenación incluye la transmisión mortis causa. (Tesis con el rubro **“DOBLE TRIBUTACIÓN. CONCEPTO DE GANANCIAS DE CAPITAL.”** RTFF, diciembre de 1999, páginas 169 y 170”.

Relativo a intereses. “El Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto Sobre la Renta y Ganancias de Capital, en su artículo 11, segundo párrafo, establece las tasas impositivas máximas aplicables por el Estado de donde provengan los intereses, cuando el beneficiario efectivo de los mismos, sea residente del otro Estado. Por su parte, el párrafo octavo de los comentarios al Modelo de la OCDE, al referirse al artículo antes citado, aclara que dicho beneficio únicamente procede cuando entre el pagador y el beneficiario de los intereses no se interponga un tercero, salvo que el usufructuario sea residente del otro Estado signatario. Esto es, la condición de que el receptor de los intereses sea el beneficiario efectivo, tiene por propósito evitar que un residente de un tercer Estado, goce de los beneficios del Convenio, percibiendo los intereses por conducto de un agente o designatario, residente de uno de los Estados Contratantes. Así, si atendemos a la *ratio legis* del “beneficiario efectivo”, podemos concluir que no importa que se interponga un tercero entre el pagador y el beneficiario, siempre y cuando aquél tenga la misma residencia del beneficiario efectivo de los intereses.” **DOBLE TRIBUTACIÓN, BENEFICIARIO EFECTIVO DE LOS INTERESES.** Segunda Sección de la Sala Superior del TFJFA, Precedente, Tercera Época, RTFJFA No. 126, junio de 1998, página 303.

En cuanto al beneficiario de los intereses, el Pleno de la Sala Superior del TFJFA, indica que, “Tratándose de ingresos por intereses provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, pagados en 1998, existen dos ordenamientos que pueden aplicar los retenedores para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta, atento al tipo de beneficiario; estos son: la Ley del Impuesto Sobre la Renta, atento al tipo de beneficiario, en su artículo 154, y la Resolución Miscelánea Fiscal para 1998, regla 3.32.9. El primero de los numerales establece, en su fracción I, una tasa general del 15 %, y una especial del 4.9% la primera de ellas resulta aplicable cuando se trata de personas que precisan en los

incisos a) al c), las cuales deben estar registradas en los organismos que para el efecto se precisan...mientras que la diversa del 4.9% se aplica cuando los beneficiarios son residentes de un país, con el que se encuentre en vigor un tratado para evitar la doble tributación y, se cumplan los requisitos previstos en dicho tratado para aplicar las tasas que en el mismo se prevean. Por su parte, la regla 3.32.9. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 1998 contempla, para el caso de pago de intereses a residentes en el extranjero, que quien los pague retenga, por conceptos de impuesto sobre la renta el 4.9% sobre la totalidad de los intereses de las operaciones de financiamiento, siempre que se cumplan los requisitos que al efecto se precisan; supuesto que, si bien se asemeja al texto de ley, lo cierto es que de la lectura de éste y a la regla miscelánea de referencia, se advierte claramente que entre uno y otra, la diferencia medular radica en el tipo de beneficiario, ya que mientras la Ley requiere que éste reúna ciertas características, la Regla Miscelánea de ningún modo establece una calidad determinada, si no que lo deja abierto y sólo prevé los requisitos que al efecto se deben reunir para poder ejercer dicha regla.” **INGRESOS POR INTERESES. DEBE ATENDERSE AL TIPO DE BENEFICIARIO PARA APLICAR LAS TASAS DE RETENCIÓN PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 154 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA O LA CONTENIDA EN LA REGLA RESPECTIVA DE LA RESOLUCIÓN MISCELANEA FISCAL.** Quinta Época, RTFJFA No. 28, abril de 2003, página 245.

Por cuanto hace a la base gravable para aplicar la tasa de retención a los Dividendos “Evidente que el tratado al señalar el término “importe bruto de los dividendos” esté haciendo referencia a los dividendos o utilidades que obtuvo el socio como un beneficio por la actividad empresarial de la sociedad que generó un ingreso precisamente para dicho socio, siendo precisamente ese ingreso el monto al cual debe aplicarse la tasa de retención del 5% sin factor de piramidación alguno, pues el término “importe bruto de los dividendos” solamente puede referirse al importe de los dividendos distribuibles, tal como la sociedad los decretó y sobre esa base gravable aplicar la tasa del 5% que dispone el artículo 10, párrafo 2, inciso a) del Tratado, por el cual no puede exigirse una tasa de retención piramidal, pues ni el Tratado celebrado con los Estados Unidos de América, ni el Modelo de la OCDE lo permite”, **DIVIDENDOS PAGADOS POR UN RESIDENTE**

MEXICANO A UN RESIDENTE EN LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA DEL NORTE. TASA, RTFJFA, abril de 2004, página 582.⁶⁶

3.4. Convenio Tributario entre España y México

El Convenio Tributario celebrado entre los países de México y España⁶⁷ para evitar la doble imposición en materia de renta y patrimonio, el 24 de julio de 1992 y ratificado el 24 de octubre de 1994, constituye un aporte más en el Derecho Tributario Internacional, para evitar además de la doble tributación, figuras contrarias a las normativas fiscales de cada Estado parte, como el fraude y, la evasión fiscal.

Dicho convenio celebrado por México y España (para eliminar la doble imposición en materia de renta y patrimonio); sigue el modelo de convenio establecido por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)⁶⁸.

Con la entrada en vigor del presente convenio, los sujetos fiscales obtendrán los beneficios relativos a los tributos objeto del mismo, en cuanto a sus actividades empresariales, prestación de servicios, bienes y utilidades.

También se da cumplimiento en el convenio citado, a los principios generales del derecho internacional y el tributario. Las normas tributarias de cada país por medio del tratado, permitirán la coordinación de los poderes tributarios español y mexicano, para evitar las distorsiones fiscales que puedan surgir por la reciprocidad en la tipificación de los hechos hipotéticos generadores del gravamen.

Los Estados en sus relaciones internacionales buscan la interacción de sus sistemas normativos internos, con la creación de normas específicas, que serán aplicadas en sus respectivos territorios, por medio de un convenio internacional en materia tributaria.

⁶⁶ Ibid, p.p. 412-415

⁶⁷ Publicado en el DOF el 31 de diciembre de 1994.

⁶⁸ En el formato correspondiente al año 1977.

México y España participan de estos escenarios al signar el convenio tributario para impedir la doble imposición en materia de renta y patrimonio, así como para la eliminación del fraude y, la evasión fiscal.

Los escenarios internacionales de los países cada vez están más cerca debido a las relaciones económicas y políticas que celebran, por medio de la constitución de los tratados internacionales, situación que permite una interrelación de diversos sistemas jurídicos, de manera implícita en esas relaciones internaciones económicas y de mercado.

La actuación del derecho en estos escenarios cobra importancia, al establecer por medio de normativas a cada sujeto miembro de los convenios, los supuestos y, márgenes de acción y, limitación conjunta.

En el caso de la materia tributaria, se observa un constante acercamiento entre naciones por este fin, en la celebración de tratados que les permitan el desarrollo de sus relaciones comerciales y económicas. Así como las implicaciones que ello tiene en los sistemas tributarios de cada país.

En este orden de ideas los convenios tributarios internacionales, representan un instrumento central para la interrelación recíproca entre países, independientemente de su vinculación cultural, histórica e, idiomática.

Como muestra de los impuestos comprendidos en el Convenio Tributario entre España y México tenemos lo relacionado en el artículo 2:

“Artículo 2 del Convenio entre México-España

Impuestos Comprendidos

Se aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio que sean exigibles por cada uno de los Estados contratantes, cualquiera que sea el sistema de su exacción.

Los impuestos sobre la renta y patrimonio son los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, así como los impuestos sobre las plusvalías”.

De la cita anterior, podemos considerar que los impuestos nominativos que regula el convenio como genéricos son: impuesto sobre la renta e impuesto sobre patrimonio, y los impuestos incluidos en los genéricos: impuesto sobre las ganancias por enajenación de bienes y los impuestos sobre plusvalías.

Los impuestos no genéricos pueden tener una naturaleza diversa a los genéricos, regulados en las legislaciones fiscales de cada Estado, en función del tipo de gravamen, clasificación doctrinal y legislativa, con incidencia diversa en los sujetos fiscales. Situación que puede causar distorsiones en el momento de aplicación del convenio, pues no se les define de manera explícita como los impuestos de renta y patrimonio.

El elemento objetivo de los convenios implica que los tributos deben ser descritos por las partes, así como establecer los tipos de impuestos y sus elementos.

El presente convenio también establece como objeto, los demás impuestos que posean una naturaleza similar o idéntica, se añadan a los actuales o los sustituyan, que se establezcan con fecha posterior a la celebración de este convenio.

Las autoridades competentes de los Estados contratantes se comunicarán las modificaciones importantes, que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.

En el caso de México los tributos objeto del convenio, son los Impuestos sobre la Renta y el Impuesto al Activo, los que poseen naturaleza federal. Estos tributos no tendrían porque provocar ninguna distorsión en su aplicación, sin embargo en la actualidad el Impuesto al Activo (IMPAC), es sustituido en el catálogo fiscal de la Ley de Ingresos en el año 2008,

por el nuevo tributo denominado Impuesto Especial sobre Tasa Única, (IETU)⁶⁹, su naturaleza recae en operaciones mercantiles y bancarias, distintas a las actividades que gravaba el IMPAC; como son los activos de los contribuyentes obligados al pago del Impuesto sobre la Renta.

México al crear su sistema tributario en función de la fuente de riqueza y la balanza de pagos, marca una diferencia de origen con el sistema tributario español, que se construye en forma diversa, teniendo como denominador la residencia y, movilidad de los sujetos fiscales. Estos elementos de fondo en cada sistema tributario siempre estarán presentes en toda relación tributaria internacional, pues son aspectos básicos para cada Estado y, que tendrán repercusión jurídica y, económica cuando se da la interrelación de normas tributarias, provocando con ello distorsiones en estas leyes hacendarias; con efectos negativos para el cumplimiento del objetivo del convenio para evitar la doble tributación y, los obstáculos en las relaciones tributarias internacionales.

A continuación se enlistan los impuestos contenidos en el Artículo 2 del Convenio Tributario entre España y México:

“1.- El presente convenio se aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigible por cada uno de los Estados contratantes, cualquiera que sea el sistema de su exacción.

2.- Se consideran impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de los bienes muebles o inmuebles, así como los impuestos sobre las plusvalías.

3.- Los impuestos actuales a los que concretamente se aplica este Convenio son, en particular:

⁶⁹ El IETU inició su vigencia el 1o de enero de 2008.

a) En el caso de los Estados Unidos Mexicanos:

- El Impuesto sobre la Renta.
- El Impuesto al Activo.

b) En el caso del Reino de España:

- El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- El Impuesto sobre Sociedades.
- El Impuesto sobre el Patrimonio

4.- El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se comunicarán las modificaciones importantes que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.”

Por otro lado, en el artículo 23 del Convenio Tributario celebrado entre España y México trata sobre impedir el doble pago fiscal:

Método de la eliminación de la doble imposición

“1.- En lo que concierne a México, la doble imposición se evitará, de acuerdo con las disposiciones aplicables contenidas en la legislación mexicana, de la manera siguiente:

a) Los residentes en México podrán acreditar el impuesto sobre la renta pagado en España hasta por un monto que no exceda del impuesto que se pagaría en México por el mismo ingreso;

b) Las sociedades que sean residentes en México podrán acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo derivado de la obtención de dividendos, el impuesto sobre la renta pagado en España por los beneficios con cargo a los cuales la sociedad residente en España pagó los dividendos.

2.- En España la doble imposición se evitará, de acuerdo con las disposiciones aplicables contenidas en la legislación española, de la siguiente manera:

a) Cuando un residente de España obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, con arreglo a las disposiciones de este convenio, puedan someterse a imposición en México, España permitirá la deducción del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio de ese residente de un importe igual al impuesto efectivamente pagado en México; y los dividendos pagados a una sociedad residente de España, que sea la beneficiaria efectiva de los mismos, por una sociedad residente en México que no controle directa o indirectamente a una sociedad residente en un tercer Estado, ni sea controlada por una tal sociedad, se considerará que han satisfecho en México un impuesto del 5%.

Sin embargo, las deducciones practicadas con arreglo a los incisos anteriores de este párrafo no podrán exceder de la parte del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en México;

b) Cuando se trate de dividendos pagados por una sociedad residente de México a una sociedad residente de España y que detente directamente al menos el 25% del capital de la sociedad que pague los dividendos, para la determinación del crédito fiscal se tomará en consideración (además del importe deducible con arreglo al inciso a) de este párrafo), el impuesto efectivamente pagado por la sociedad mencionada en primer lugar respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos, en la cuantía correspondiente a tales dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya, a estos efectos, en la base imponible de la sociedad que percibe los mismos.

Dicha deducción, conjuntamente con la deducción aplicable respecto de los dividendos con arreglo al inciso a) de este párrafo no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta, calculado antes de la deducción, imputable a las rentas sometidas a imposición en México.

Para la aplicación de lo dispuesto en este inciso será necesario que la participación en la sociedad pagadora de los dividendos sea de al menos el 25% y, se mantenga de forma ininterrumpida durante los dos años anteriores a la fecha de pago del dividendo.

3.- Cuando, de conformidad con cualquier disposición del convenio, las rentas percibidas por un residente de un Estado contratante o el patrimonio que posea estén exentos de impuesto en este Estado, éste puede, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o patrimonio de este residente.”

Asimismo, dicho Convenio Tributario llevado acabo entre España y México, trata sobre la no discriminación en el artículo 24:

“Artículo 24 del Convenio entre México-España

No Discriminación

1.- Los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquéllos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de este otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, particularmente en lo que concierne a la residencia.

2.- Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no serán sometidos a imposición en este Estado de manera menos favorable que las empresas de este otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta disposición no puede interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a conceder a los residentes del otro Estado contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.

3.- Los intereses, los cánones o regalías, así como los demás gastos pagados por una empresa de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante son deducibles, para determinar los beneficios sujetos a imposición de esta empresa, en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del primer Estado. Igualmente las deudas de una empresa de un Estado contratante relativas a un residente del otro Estado contratante son deducibles para la determinación del patrimonio imponible de esta empresa en las mismas condiciones que si se hubieran contraído con un residente del primer Estado.

4.- Las empresas de un Estado contratante cuyo capital esté, total o parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado contratante no estarán sometidas en el primer Estado a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exija o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidas otras empresas similares del primer Estado.

5.- Lo dispuesto en el presente artículo se aplica a todos los impuestos, cualquiera que sea su naturaleza o denominación, establecido por los Estados contratantes.”

Adicionalmente, el multimencionado Convenio Tributario entre España y México, involucra el intercambio de información en su artículo 26:

“Artículo 26 del Convenio entre México-España

Intercambio de Información

1.- Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente convenio o en el derecho interno de los Estados contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el convenio, en la medida en que la imposición exigida por aquél no fuera contraria al convenio. El intercambio de información no está limitado por el artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado contratante serán mantenidas secretas en igual forma que las informaciones obtenidas en base al derecho interno de este Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los

tribunales y órganos administrativos) encargados de la gestión o recaudación de los impuestos establecidos por los Estados contratantes, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a estos impuestos o de la resolución de los recursos en relación con estos impuestos. Estas personas o autoridades sólo utilizarán estos informes para estos fines. Podrán revelar estas informaciones en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

2.- En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 pueden interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a:

- a) Adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado contratante;
- b) Suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado contratante;
- c) Suministrar informaciones que revelen un secreto comercial, industrial o profesional o un procedimiento comercial o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.”

3.5. Convenios sobre Doble Tributación Celebrados por México⁷⁰ (43 países)

Países	Dividendos (1)% Tasa	Intereses % Tasa	Regalías % Tasa
Alemania	15	10	10
Australia	15	10(1)/15	10
Austria	10	10	10
Bahréin (2)	...(3)	10	10
Barbados	10	10	10
Bélgica	15	15	10
Brasil	15	15	15
Canadá	15	10	10
Chile	10	15	15
China	5	10	10
Corea	15	15	10
Dinamarca	15	15	10

⁷⁰ Tabla actualizada al 31 de octubre de 2012, www.sat.gob.mx

Países	Dividendos (1)% Tasa	Intereses % Tasa	Regalías % Tasa
Ecuador	5	15	10
España	15	15	10
Estados Unidos	10	4.9(22)/10(23)/15	10
Finlandia	...(24)	10(25)/15	10
Francia	...(24)	15	15
Grecia	10	10	10
Hungría	15	10	10
India	10	10	10
Indonesia	10	10	10
Irlanda	10	10	10
Islandia	15	10	10
Israel	10	10	10
Italia	15	15	15
Japón	15	10(5)/15	10
Luxemburgo	15	10	10
Noruega	15	15	10
Nueva Zelandia	15	10	10
Países Bajos	15	5(38)/10	10
Panamá	7.5(40)	10	10
Polonia	15	10(38)/15	10
Portugal	10	10	10
Reino Unido	...(42)/15	5(22)/10(23)/15	10
República Checa	10	10	10
República Eslovaca	...(24)	10	10
Rumania	10	15	15
Rusia	10	10	10
Singapur	...(24)	15	10
Sudáfrica	10	10	10
Suecia	15	15	10
Suiza	15	5(38)/10	10
Uruguay	5	10	10

Notas explicativas:

- (1) Ver artículo 11, párrafo 2, inciso (a), subincisos (ii) y (iv) del Convenio correspondiente.
- (2) Fecha de inicio de aplicación del Convenio: 1 de enero de 2013.
- (3) Posibilidad de imposición en residencia.

- (4) Ver artículo 11, párrafo 2, inciso a), subinciso (ii) del Convenio correspondiente.
- (5) Ver artículo 11, párrafo 2, inciso b), subinciso (ii) del Convenio correspondiente.
- (6) Imposición exclusiva en residencia.
- (7) Ver artículo 11, párrafo 2, inciso a), subinciso ii) del Convenio correspondiente.
- (8) Ver artículo 10, apartado 2, inciso b), en relación con el párrafo 10, inciso H) del Protocolo.
- (9) Exención en fuente.

Convenios sobre Doble Tributación Celebrados por el Reino de España⁷¹ (77 países)

Países	Dividendos (1)% Tasa	Intereses % Tasa	Regalías % Tasa
Albania	10	0/6	0
Alemania	15	10	5
Antigua URSS	18	0	5
Arabia Saudí	5	0/5	8
Argelia	15	0/5	jul-14
Argentina	15	0/12,5	3/5/10/15
Armenia	10	5	05-oct
Australia	15	10	10
Austria	15	5	5
Barbados	5	0	0
Bélgica	15	0/10	5
Bolivia	15	0/15	15/0
Bosnia y Herzegovina	10	0/7	7
Brasil	15	oct-15	oct-15
Bulgaria	15	0	0
Canadá	15	15	0/10
Chile	10	may-15	05-oct
China	10	10	10
Colombia	5	10	10
Corea	15	10	10
Costa Rica	12	0/5/10	10
Croacia	15	0/8(7)	0/8(7)
Cuba	15	10	0/5
Dinamarca (6)	15	10	6
Ecuador	15	05-oct	05-oct
Egipto	12	10	12
Emiratos Árabes	15	0	-3

⁷¹ Tabla actualizada al 1 de enero de 2011.

Países	Dividendos (1)% Tasa	Intereses % Tasa	Regalías % Tasa
Eslovenia	15	5	5
Estados Unidos	15	10	05/08/10
Estonia	15	0/10	05-oct
Federación Rusa	5/10/15(2)	5	5
Filipinas	15	oct-15	10/15/20
Finlandia	15	10	0/5
Francia	15	10	0/5
Georgia	10	0	0
Grecia	10	0/8	6
Hong Kong	10	0/5	5
Hungría	15	0	0
India	15	15	oct-20
Indonesia	15	10	10
Irán	10	7,5	5
Irlanda	15	0	05/08/10
Islandia	15	5	5
Israel	10	05-oct	05-jul
Italia	15	12	04-ago
Jamaica	10	0/10	10
Japón	15	10	10
Kazajistán	15	0/10	10
Letonia	10	0/10	05-oct
Lituania	15	0/10	05-oct
Luxemburgo	15	10	10
Macedonia	15	5	5
Malasia	5	0/10	05-jul
Malta	5	0	0
Marruecos	15	10	05-oct
México	15	oct-15	0/10
Moldavia	10	0/5	8
Noruega	15	0/10	5
Nueva Zelandia	15	10	10
Países Bajos	15	10	6
Pakistán	10	0/10	7,5
Panamá	10	0/5	5
Polonia	15	0	0/10
Portugal	15	15	5

Países	Dividendos (1)% Tasa	Intereses % Tasa	Regalías % Tasa
Reino Unido	15	12	10
República Checa	15	0	0/5
República Eslovaca	15	0	0/5
Rumania	15	10	10
Salvador (El)	12	0/10	10
Serbia	10	0/10	05-oct
Singapur	5(9)	0/5	5
Sudáfrica	15	0/5	5
Suecia	15	15	10
Suiza	15	10/0(4)	5/0(5)
Tailandia	10	oct-15	05/08/15
Trinidad y Tobago	10	0/8	5
Túnez	15	05-oct	10
Turquía	15	oct-15	10
Uruguay	5	10	10
Venezuela	10	0/4,95/10	5
Vietnam	15	10	10

Notas explicativas:

- (1) Ver artículo 10 del Convenio.
- (2) Ver artículo 10 del Convenio.
- (3) Ver artículo 12 del Convenio.
- (4) La exención para dividendos matriz-filial e intereses resulta aplicable a rentas devengadas desde 01-06-2007.
- (5) La exención para cánones entre empresas asociadas resulta aplicable a rentas devengadas desde 02-07-2011.
- (6) El Convenio hispano danés y su Protocolo ha sido denunciado por Dinamarca (BOE 19- 11- 2008). Como consecuencia, el Convenio y su Protocolo deja de estar en vigor el 1 de enero de 2009.
- (7) Artículos 11 y 12 ver Protocolo: tras un período de 5 años desde la entrada en vigor del Convenio los tipos serán del 0%.
- (8) Ver artículo 10 del Convenio.
- (9) Ver artículo 10 del Convenio.

3.6. Ahorro Cuantitativo en Impuestos al Comercio Exterior y Privilegios Comerciales de los Tratados de Libre Comercio

En general, todos los tratados de libre comercio eliminan progresivamente los aranceles sobre diversos bienes originarios de sus regiones y de las otras partes, de acuerdo con sus anexos y con sus enmiendas. Es decir, todos los tratados de libre comercio incluyen cláusulas en donde especifican los bienes que se someterán a la reducción paulatina de impuestos, desgravación arancelaria, o en otro caso, la desgravación inmediata.

Se estipuló por parte del gobierno que desde el 1º de enero de 2013, la meta fuese que todos los productos de consumo final que lleguen a México tengan un arancel máximo del 20%; los bienes intermedios, de entre 15 y 10%, y los bienes básicos de 5 o de 0%. Cabe señalar que los bienes que provienen de naciones con las que tenemos tratado de libre comercio, en su gran mayoría entran al país sin arancel.

3.6.1. Acuerdos Comerciales Regionales

Aunque parezca contradictorio, los acuerdos comerciales regionales pueden muchas veces servir realmente de apoyo, al sistema multilateral de comercio de la Organización Mundial de Comercio (OMC).

Los acuerdos de la Organización Mundial de Comercio autorizan a los países en desarrollo, a participar en acuerdos regionales o, mundiales que incluyan la reducción o, eliminación de los aranceles y, obstáculos no arancelarios con respecto al comercio entre las partes en el acuerdo.

3.6.2. Disposiciones Verdes

La creciente importancia dada a las políticas ambientales es relativamente reciente; al finalizar la Ronda Uruguay⁷², los Ministros de Comercio de los países participantes decidieron empezar un amplio programa de trabajo sobre comercio y medio ambiente en la Organización Mundial de Comercio. Establecieron el Comité de Comercio y Medio Ambiente,⁷³ que ha incorporado las cuestiones relativas al medio ambiente y el desarrollo sostenible en la labor de la Organización Mundial de Comercio.

A continuación, se enlistarán ejemplos de disposiciones sobre cuestiones relacionadas con el medio ambiente que figuran en los acuerdos de la Organización Mundial de Comercio:

El artículo 20 del Acuerdo General sobre Comercio y Aranceles (GATT)⁷⁴: trata sobre las políticas que afectan al comercio de mercancías destinadas a proteger la salud y la vida de las personas y de los animales o a preservar los vegetales están exentas, en determinadas condiciones, de las disciplinas normales del GATT.

Asimismo se aplican en los acuerdos internacionales, obstáculos técnicos al comercio y medidas sanitarias y fitosanitarias: reconocimiento explícito de los objetivos ambientales.

Específicamente en agricultura: los programas ambientales están regularmente exentos de las reducciones de las subvenciones.

En consideración con las subvenciones y medidas compensatorias:⁷⁵ en algunas ocasiones se autoriza subvencionar hasta el 20 por ciento del costo de adaptación de las empresas a las nuevas leyes ambientales.

⁷² En donde México fue parte de los 123 países que participaron en la mayor negociación comercial que haya existido jamás y, probablemente, la negociación de mayor envergadura de cualquier género de la historia de la humanidad.

⁷³ El Comité de Comercio y Medio Ambiente fue establecido por decisión ministerial el 15 de abril de 1994. El objetivo primordial del comité es lograr que las políticas de comercio internacional y, las políticas de medio ambiente se apoyen mutuamente.

⁷⁴ Acuerdo de igualdad de trato y multilateral negociado en Ginebra en 1947, para regular el comportamiento a seguir por los estados firmantes en la práctica del comercio internacional. Entró en vigor el 1 de enero de 1948.

⁷⁵ El Acuerdo de la OMC se sobre subvenciones y medidas compensatorias somete la disciplina a utilización de subvenciones y, reglamente las medidas que los países pueden adoptar para contrarrestar los efectos de las subvenciones.

En relación a la propiedad intelectual: los gobiernos pueden negarse a conceder patentes que amenacen la vida o la salud de las personas, de los animales, la preservación de los vegetales, o que puedan causar daños graves al medio ambiente.

3.7. Tratado de Libre Comercio con la Unión Europea

El primero de julio de 2000 entró en vigor el Tratado de Libre Comercio entre la Unión Europea y México (TLCUEM). Este tratado es parte de uno de los instrumentos de política exterior más ambiciosos que México ha celebrado, el Acuerdo de Asociación Económica, Concertación Política y Cooperación entre México y la Unión Europea (UE), conocido como: Acuerdo Global. En sus tres vertientes, diálogo político, cooperación y liberalización comercial; el acuerdo contiene los elementos para dar un nuevo ímpetu a la relación bilateral.

En materia política, el acuerdo institucionaliza el diálogo a nivel presidencial, ministerial, y de altos funcionarios, lo que otorga a México un foro privilegiado para abrir la vía de nuevas formas de cooperación en favor de los objetivos comunes, incluso mediante iniciativas conjuntas en el plano internacional y, más concretamente, en los ámbitos de la paz, la seguridad y, el desarrollo regional.

En materia de cooperación, el Acuerdo Global prevé la posibilidad de actuar en veintinueve sectores, entre los que se incluyen la sociedad de la información; formación y educación; lucha contra las drogas; asuntos sociales y de superación de la pobreza; refugiados; derechos humanos y democracia.

En materia comercial, el Acuerdo Global sentó las bases para la creación del Tratado de Libre Comercio entre la Unión Europea y México. Se trata del acuerdo comercial más ambicioso que la Unión Europea ha suscrito hasta la fecha. El tratado prevé la eliminación total de aranceles en el sector industrial; promueve las complementariedades en el sector agrícola; y otorga un marco jurídico para la liberalización del comercio de servicios, la

promoción de los flujos de inversión directa, la protección de los derechos de propiedad intelectual, las compras de gobierno y, la solución de controversias.

El Tratado es un conjunto de reglas que los 27 países miembros de la Unión Europea y, México acuerdan para vender y comprar productos y, servicios. Se llama de libre comercio porque estas reglas definen como y, cuando se eliminarán las barreras a libre paso de los productos y, servicios entre las naciones, esto es, como y, cuando se eliminarán los permisos, las cuotas y las licencias y, particularmente las tarifas y aranceles; es decir, los impuestos que se cobran por importar una mercancía. También es un acuerdo que crea los mecanismos para dar solución a las diferencias que siempre surgen en las relaciones comerciales entre las naciones.

El Tratado de Libre Comercio negociado con la Unión Europea tiene un contenido similar a los demás Tratados de Libre Comercio que México ha celebrado, sin embargo, su estructura es diferente debido al ámbito de competencia existente entre la Unión Europea.

3.7.1. Exportaciones Mexicanas a la Unión Europea Derivadas del TLCUEM

En 2011, las exportaciones mexicanas a la Unión Europea alcanzaron 22.6 mmd, lo que representa un monto 30% superior a 2010, con lo que la Unión Europea se consolida como el segundo mercado de exportación de México.

Cabe destacar que desde la entrada en vigor del TLCUEM, las exportaciones mexicanas a la Unión Europea han aumentado 330%, lo que equivale a casi el doble del crecimiento de las ventas mexicanas al resto del mundo para este mismo periodo (1999-2011).

Gracias a esta dinámica, la participación de la Unión Europea como mercado de destino de las exportaciones mexicanas subió a 5.5% en 2011, en comparación con el 4% en 1999, ubicando a México como el 22° proveedor de la Unión Europea.

En el período de 1999-2011, los sectores que más participaron en el incremento, en términos de valor, de las exportaciones mexicanas a la Unión Europea incluyen: maquinaria y equipo de transporte (42% del incremento), combustibles (22%) y productos químicos (7%).

3.7.2. Importaciones Mexicanas Provenientes de la Unión Europea Derivadas del TLCUEM

En 2011, las importaciones mexicanas provenientes de la Unión Europea alcanzaron 37.8 mmd, logrando un aumento de 16% comparado con el 2010, con lo que la Unión Europea se consolida como el tercer proveedor de México, solo detrás de Estados Unidos y China.

La participación de la Unión Europea en las compras mexicanas del exterior en 2011 fue de 10.8%, lo que se compara favorablemente con el 9.3% en 1999.

Desde la entrada en vigor del TLCUEM, las importaciones mexicanas provenientes de la Unión Europea se han incrementado 186%, en contraste con el crecimiento de 143% de aquellas provenientes del resto del mundo.

Entre 1999 y 2011, los sectores que más han contribuido en el incremento en términos de valor de las importaciones mexicanas provenientes de la Unión Europea son: maquinaria y equipo de transporte (40% del incremento), productos químicos (21%) y combustibles (12%).

Es importante destacar que más de tres cuartas partes de estas importaciones son bienes de capital (18%) e insumos (60%) que se utilizan en los procesos de fabricación, con lo cual el TLCUEM permite reducir los costos de producción y, mejorar la competitividad de las empresas en México. Además, al producir en México bienes de consumo de gran calidad a precios más bajos, se beneficia sobre todo a los consumidores mexicanos.

Con el TLCUEM, las compañías europeas que consolidan su producción en México aumentan su capacidad para competir internacionalmente a menores costos, aprovechando además el gran potencial de la red de tratados comerciales que han convertido a México en una plataforma que brinda acceso preferencial a 43 países en Norteamérica, Europa, Latinoamérica y Japón⁷⁶.

3.7.3. Inversión Extranjera Directa México-Unión Europea Derivada del TLCUEM

La Unión Europea ha fortalecido su posición como segundo inversionista en México; desde el año 2000 en que entró en vigor del Tratado de Libre Comercio entre México y la Unión Europea (TLCUEM), la inversión europea en México ha crecido considerablemente, a un promedio anual de \$8.4 mmd (lo que se compara favorablemente con el flujo de \$2.3 mmd anuales previo al Tratado).

En 2011, la Unión Europea invirtió en México 5.3 mmd, lo que representa 28% del total de la Inversión Extranjera Directa recibida en ese año. Bajo el TLCUEM, la Unión Europea ha sido el principal inversionista en México en tres ocasiones 2004, 2007 y 2010. Todo esto trae como resultado que la suma de la inversión de la Unión Europea en México asciende a \$101.3 mmd, acumulados entre 2000 y 2011.

De la Inversión Extranjera Directa acumulada en México en el periodo de 2000 a 2011, la Unión Europea representó 36.6% del total recibido, con casi 13,000 empresas con capital europeo operando en el país.

De los países de la Unión Europea, los principales inversionistas en México son: España que participó con 42%, los Países Bajos con 38% y el Reino Unido con 8%. Estos países fueron, respectivamente, el segundo, tercero y quinto inversionista en México.

Sectorialmente, la mayor parte de la Inversión Extranjera Directa de la Unión Europea se destinó en las actividades manufactureras (38%), principalmente en alimentos procesados,

⁷⁶ Lo que representa un mercado de más de mil millones de consumidores.

industria automotriz y productos químicos. Otra parte importante de la Inversión Extranjera Directa de la Unión Europea se ha orientado a servicios financieros (28%).

El TLCUEM también ha incentivado la inversión de México en la Unión Europea. Entre 1995 y 2010, compañías mexicanas invirtieron 10.3 mil millones de euros (mme) en la Unión Europea; la mayor parte de dicha inversión, 8.7 mme, se ha realizado desde el año de entrada en vigor del TLCUEM (2000).

3.7.4. Acuerdos para la Promoción y Protección Recíproca de las Inversiones

El TLCUEM y los APPRIS también han generado mayores inversiones entre México y la Unión Europea, ya que además de garantizar el libre flujo de capitales, estos instrumentos proveen una protección para los inversionistas y, establecen un mecanismo de solución de eventuales controversias.

Además, México brinda la seguridad jurídica que requieren los inversionistas internacionales, ya que junto con su red de tratados de libre comercio, que le dan acceso seguro y preferencial a los mercados más importantes del mundo, México ha establecido Acuerdos para la Promoción y Protección Recíproca de las Inversiones (APPRIS) con diversos países, tales como:

- En Europa, con 16 de los Estados Miembros de la UE (Alemania, Austria, Bélgica, Dinamarca, España, Finlandia, Francia, Grecia, Italia, Luxemburgo, Países Bajos, Portugal, Reino Unido, República Checa y Suecia), así como también con Suiza, Islandia y Bielorrusia.
- En América Latina y el Caribe, con Argentina, Cuba, Panamá, Uruguay, y Trinidad y Tobago.
- En Asia y Oceanía, con China, India, Corea del Sur, Singapur y Australia.

3.7.5. Nuevos Records de Comercio e Inversión Bilateral

Luego de la caída provocada en 2009 por la crisis económica mundial, las relaciones de negocios entre México y, la Unión Europea han experimentado una rápida recuperación, logrando inclusive un nuevo record sobre los niveles históricos alcanzados antes de la crisis.

En el contexto de la actual crisis económica mundial, México puso a prueba sus sólidas bases estructurales, alcanzando en 2010 una impresionante tasa de crecimiento económico de 5.5% y de casi 4% en 2011. Con ello, México se consolida como una economía estable y competitiva para la inversión global.

Ahora más que nunca, México es reconocido por diversas entidades internacionales como uno de los mejores lugares del mundo para hacer negocios, e inclusive ha sido considerado, en términos de complejidad económica, como uno de los primeros veinte a nivel mundial y, como el líder en América Latina, consolidando su posición entre las economías complejas que pueden acumular grandes cantidades de conocimiento relevante para generar una gran variedad de productos intensivos en conocimiento.

Actualmente, en México y la Unión Europea tenemos el reto de aprovechar aún más el gran potencial que todavía existe para ampliar y, profundizar nuestra relación económica bilateral, con lo que apoyamos nuestro crecimiento económico, el desarrollo de las empresas, y no menos importante, la creación de empleos para los mexicanos y, los europeos.

En efecto, gracias el TLCUEM se pudieron restablecer rápidamente los flujos bilaterales de comercio e inversión. Ahora, las empresas europeas y, mexicanas están uniendo fuerzas para consolidar sus posiciones en los mercados más atractivos y, en los sectores con mejores perspectivas de crecimiento, y para aprovechar las oportunidades de negocios que se están presentando en este entorno de reconfiguración de los mercados mundiales.

Capítulo IV

Los Principios Básicos de la Fiscalidad
Internacional y la Doble Imposición
Internacional

4.1. Antecedentes

El estudio de los temas hacendísticos con un enfoque internacional ha experimentado durante los últimos tiempos un notable desarrollo. Ello se explica, fundamentalmente, por la fuerte expansión que se ha registrado en el ámbito de las relaciones internacionales. En cualquier caso, el estudio de tales relaciones desde una perspectiva fiscal debe acometerse partiendo de una distinción previa entre los movimientos internacionales de bienes y, servicios y, los flujos internacionales de los factores de producción.

Un aspecto a destacar en este sentido es la especial relevancia que en la actualidad adquieren las cuestiones relativas a la fiscalidad de los movimientos internacionales de los factores, frente a la atención dedicada en el pasado a los planteamientos relativos a los movimientos internacionales de bienes.

La creciente interdependencia económica, caracterizada por la movilidad de las personas, los flujos internacionales de capital y, las actividades empresariales y, profesionales que se desarrollan entre los diferentes países, ha alcanzado tales dimensiones, que ha obligado a los países a establecer un conjunto de medidas destinadas, por una parte, a ordenar y favorecer el desarrollo de esos intercambios y, por otra, a garantizar la neutralidad de los sistemas impositivos frente a tales procesos, adquiriendo en este ámbito una especial relevancia, las encaminadas a posibilitar la coordinación de los sistemas tributarios nacionales. Las vías para acometer dicha tarea son diversas.

Una posible solución sería la adopción de una estructura fiscal uniforme común a todos los países involucrados en el proceso de coordinación. Alternativamente, podría pensarse en el diseño de un modelo que permita a los países una buena dosis de libertad en la configuración de sus propios sistemas fiscales, intentando minimizar las interferencias en la eficiencia y, en la equidad a nivel internacional.

Sin duda, este fenómeno de la doble imposición internacional constituye uno de los principales centros de atención de los diferentes Estados y, organismos internacionales que,

en el ámbito de sus respectivas competencias, han desarrollado normas encaminadas a solventar los problemas fiscales en determinadas operaciones económicas de carácter internacional.

El proceso histórico bajo el que se ha configurado la instrumentación de las soluciones encaminadas a corregir el fenómeno de la doble imposición internacional, ha tenido como punto de partida el diseño de medidas internas de carácter unilateral. En una etapa posterior se ha recurrido a la firma de convenios fiscales bilaterales y, a la elaboración de convenios de carácter multilateral, para, en una última fase, acometer intentos de armonización fiscal, como requisito previo a la integración económica de los países de un mismo ámbito geográfico y, con afinidades económicas significativas.

4.2. La Doble Imposición Internacional

A mediados del siglo XX los estados y, diferentes organismos internacionales fueron tomando conciencia del problema que supone para el comercio y, la economía mundial el fenómeno de la doble imposición internacional. Ante ello se desarrollaron sistemas diversos dirigidos a paliar el problema. Entre ellos son de destacar no sólo las medidas unilaterales introducidas en las legislaciones domésticas de los estados, sino también la proliferación de los convenios bilaterales para evitar la doble imposición. Con todo, estos resortes no evitan el problema por completo, ni mucho menos. Pensemos, además, que el uso de las nuevas tecnologías incrementa de forma inusitada la internacionalización del comercio y, con ello, las posibilidades de que surja la doble imposición se multiplican. Las viejas soluciones o, mejor dicho, paliativos se revelan, una vez más, insuficientes. El desarrollo de la nueva economía requiere superar las soluciones unilaterales o, bilaterales acudiendo a iniciativas multilaterales que den una respuesta global a un problema igualmente global.⁷⁷

Cuando las actividades empresariales u, otras actividades generadoras de renta y, los rendimientos del capital, mobiliario e inmobiliario, están sujetos a la jurisdicción de más de una autoridad fiscal nacional, puede plantearse el problema de la doble imposición

⁷⁷ Blasco, Víctor, e-Legal BCN Asesores Legales, S. L, www.e-legalBcn.com, 18 de Noviembre 2012.

internacional, lo que, en ausencia de una adecuada coordinación, originaría distorsiones en las transacciones, por ejemplo, en los movimientos internacionales del capital que puede fluir a determinados lugares por razones fiscales y, no de estricta racionalidad económica.

Ante este panorama, precisamente, la lógica interna de la coordinación fiscal internacional, es posibilitar el establecimiento de mejores esquemas técnicos que ofrezcan soluciones prácticas a la doble imposición internacional y, que minimicen los problemas de eficiencia y, equidad que se originan.

4.2.1. Concepto de Doble Imposición

Normalmente, la doctrina, para aludir a este fenómeno se refiere a él como “doble imposición”, “doble tributación”, o incluso como “plurimposición”.⁷⁸

Con el concepto de doble imposición queremos hacer referencia, al fenómeno que se produce como consecuencia de que sobre una misma manifestación de riqueza incidan diversos impuestos en un mismo período impositivo o ante un mismo evento.⁷⁹

La doble tributación internacional ha sido definida por Roy Rohatgi como “la aplicación de las leyes globales de impuestos a las transacciones entre dos o más países, también llamados Estados, en el mundo. Comprende todos los asuntos tributarios surgidos de las leyes internas de los países, que incluyen algún elemento extranjero”.⁸⁰

De acuerdo con Emilio Romano Mussali la doble tributación es la carga fiscal adicional a la que pueden verse sujetos los contribuyentes que realizan operaciones en el extranjero, cuando un mismo ingreso causa dos veces el impuesto; la primera en el país del que proviene dicho ingreso “país de fuente”, y la segunda en el país de residencia del contribuyente que, como ocurre en la mayoría de los países, grava a sus residentes con el

⁷⁸ El término plurimposición se puede encontrar en Sáinz de Bujanda, F., *La contribución territorio urbana de la Comunidad de Valencia*, Valencia, 1987, p. 27, citado en López Espadafor, Carlos María, *La Doble Imposición. Problemática actual*, Ed. Wolters Kluwer España S.A., España, 2012, p. 23.

⁷⁹ *Ibid*, p. 23.

⁸⁰ Rohatgi, Roy, (Trad. Juan Manuel Idovro), *Principios Básicos de Tributación Internacional*, Legis Editores, Colombia, 2008, p. 1.

criterio de “renta mundial”, esto es, por todos los ingresos que obtenga dentro o fuera de su territorio.⁸¹

De acuerdo con la OCDE, la doble tributación se puede definir como la imposición de impuestos comparables en dos o más países sobre el mismo contribuyente, con respecto a un mismo objeto y por períodos idénticos.⁸²

La doble imposición se presenta principalmente por la imposición de dos o más sistemas tributarios, los cuales buscan gravar no sólo las rentas o el patrimonio que se produce o se encuentra en su territorio, sino las rentas o el patrimonio de origen extraterritorial que producen sus residentes, domiciliados o nacionales.

Así, de manera sintética cabe decir que la doble imposición internacional se presenta cuando concurren los siguientes elementos:

1. Identidad o similitud en el gravamen. Se refiere a cuando existen dos o más impuestos exigidos por dos o más Estados, en que sean idénticos o similares los hechos imposables, por lo que se requiere coincidencia en el presupuesto de hecho que hace nacer la obligación tributaria.

2. Identidad en el período. Corresponde también a la identidad en la temporalidad del hecho imponible de los gravámenes impuestos en los Estados.

3. Identidad del sujeto pasivo. Contribuyente sobre quien recae el tributo. Para que haya una doble imposición en lo jurídico se debe estar en presencia de un mismo sujeto jurídico; no obstante, puede derivarse que en razón de los disímiles tratamientos tributarios recaiga el impuesto sobre el sujeto diferente, pero que en definitiva son los mismos destinatarios finales de las rentas o propietarios del patrimonio gravado por dos o más Estados. Tal es el caso de los diversos regímenes

⁸¹ Romano Mussali, Emilio, “Convenios internacionales en materia fiscal”, en *Revista de Investigaciones Jurídicas*, Escuela Libre de Derecho, Año 18, Número 18, México, 1994, p. 481.

⁸² OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital*, Junio de 1998, versión condensada, p. 7.

con que tratan las soberanías fiscales a las sociedades de personas o a las sociedades irregulares.⁸³

Existen cinco elementos fundamentales para que se configure la doble imposición internacional, de los cuales hay dos que no son aceptados en forma unánime por la doctrina:

a) La incidencia de dos o más soberanías fiscales. Que la afectación impositiva por parte de dos o más Estados, lo que se traduce en la posibilidad de la doble imposición.

b) Identidad o similitud de impuestos. Si se trata de un impuesto al valor agregado y otro sobre la renta, no existiría doble imposición. Lo cual implica la necesidad de identificar la verdadera naturaleza de los impuestos relativos, para lo cual se requiere un análisis cuidadoso de los hechos imponibles establecidos, para cada uno de dichos impuestos.

c) Identidad del sujeto o sujetos gravados. El problema puede presentarse a partir del reconocimiento por parte de uno de los Estados de personalidad jurídica, para efectos fiscales de un ente determinado al cual en el otro u otros Estados, no se le reconozca personalidad.

d) Identidad de periodo impositivo. Que los gravámenes coincidan en cuanto al momento causación y ejercicio de pago, este elemento no es considerado en forma unánime por la doctrina como necesario para exista la doble imposición, y

e) Acumulación de la carga tributaria. Este último elemento tampoco es considerado por toda la doctrina como necesario para que exista doble imposición.⁸⁴

Asimismo, los objetivos para evitar la doble tributación son:

- La protección al contribuyente, contra la doble tributación (directa o indirecta)

⁸³ *Estudios de Derecho Tributario Internacional. Los Convenios de Doble Imposición*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Legis, Colombia, 2008, p.p. 68 y 69.

⁸⁴ Abril Abadín, Eduardo, “Métodos para Evitar la Doble Imposición Internacional”, en *Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973.

- Prevenir el efecto disuasivo de la doble tributación en la libre circulación del comercio, en la transmisión de la tecnología y en la inversión extranjera.
- Evitar la discriminación de los contribuyentes en la esfera internacional
- Poner a disposición un elemento de seguridad jurídico fiscal, para la realización de operaciones internacionales.
- Contribuir a promover las metas de los países en vías de desarrollo, y
- Mejorar las relaciones de cooperación en el desempeño de sus funciones, entre las autoridades fiscales de los países involucrados.

4.3. Factores de Vinculación

Los factores de vinculación, son los elementos que provocan que un sujeto caiga o se ubique dentro de la jurisdicción impositiva de un país, dando eficacia a la ley fiscal.

En el Código Fiscal de la Federación se preceptúa lo siguiente:

“Artículo 1º.- Las personas físicas y morales está obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.
(...)”

En el propio Código Fiscal de la Federación, se estipula que las personas físicas y las personas morales, están obligadas a contribuir conforme a las leyes fiscales respectivas.

De igual modo, en el artículo 1º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) se establece:

“Artículo 1º. Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

- I. Los residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
- II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.
- III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, cuando teniéndolo, dichos ingresos no sea atribuibles a éste.”

4.3.1. Nacionalidad

“La nacionalidad es uno de los factores más importantes en las relaciones tributarias. Es uno de los factores en el que se basa el Estado para gravar a un sujeto, cualquiera que sea el origen de su capital o de su renta independientemente de que el nacional no se encuentre en su país.”⁸⁵

Asimismo, la nacionalidad es la pertenencia jurídica de una persona a la población constitutiva de un Estado.⁸⁶

En nuestro derecho se maneja como un factor de vinculación la fracción VI del artículo 31 Constitucional, al señalar que es obligación de todos los mexicanos contribuir para los gastos públicos de la Federación.

En el artículo 30 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), se señala que la nacionalidad mexicana se adquiere por nacimiento o por naturalización. Por nacimiento si nace en el interior de la República Mexicana, con independencia de la nacionalidad de los padres; o bien si, se nace en el extranjero cuando ambos padres o uno de ellos, son mexicanos por nacimiento o por naturalización; incluso se es mexicano por nacimiento si se nace a bordo de embarcaciones o aeronaves mexicanas. Se es mexicano por naturalización si, siendo extranjero, así se solicita al Gobierno Mexicano, o bien siendo

⁸⁵ Zavala Flores, Ernesto, *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, Ed. Porrúa, México, 1976, p. 79.

⁸⁶ Pérez Nieto, Leonel, *Derecho Internacional Privado*, Harla, México, 1980, p. 36.

extranjero el cónyuge del mexicano y establecen su domicilio en México, si además cumple con los requisitos legales para ello.

En la Constitución únicamente se hace referencia a la nacionalidad mexicana de personas físicas, sin que se ocupe de las personas morales o colectivas (jurídicas).

En el artículo 8 de la Ley de Nacionalidad, se dispone que:

“Son personas morales de nacionalidad mexicana las que se constituyan conforme a las leyes de la República y tengan en ella su domicilio legal”.

En sentido contrario, no son de nacionalidad mexicana las que se constituyen de conformidad con las leyes extranjeras o que constituidas bajo leyes mexicanas, no establezcan su domicilio legal en la República mexicana.

Ahora bien, en relación con el artículo 2736 del Código Civil Federal son personas morales, entre otras, las personas morales extranjeras de naturaleza privada, como se establece en los siguientes términos:

“Artículo 2736.- La existencia, capacidad para ser titular de derechos y obligaciones, funcionamiento, transformación, disolución, liquidación y fusión de las personas morales extranjeras de naturaleza privada se regirán por el derecho de su constitución, entendiéndose por tal, aquél del estado en que se cumplan los requisitos de forma y fondo requeridos para la creación de dichas personas.

En ningún caso el reconocimiento de la capacidad de una moral extranjera excederá a la que le otorgue el derecho conforme al cual se constituyó.

(...)”

La Ley General de Sociedades Mercantiles dispone en su artículo 250 que las sociedades extranjeras (mercantiles) legalmente constituidas, tienen personalidad jurídica en la República (Mexicana), y que sólo podrán ejercer el comercio en México desde su

inscripción en el Registro Público de Comercio, una vez que la Secretaría de Economía lo autorice para ello.

Las sociedades mercantiles extranjeras, deberán comprobar que se han constituido conforme a las leyes del Estado del que sean nacionales.

De tal modo, puede colegirse que la obligación constitucional de contribuir corresponde no sólo a las personas físicas o personas morales mexicanas, sino a extranjeras que se establezcan en México, así como extranjeros que sin establecerse en México, obtengan ingresos de fuente de riqueza del territorio nacional. Es decir, tienen obligación de contribuir al gasto público los mexicanos y extranjeros que, tengan una fuente de riqueza en México, o que realicen actos o actividades económicas en el territorio nacional.

4.3.2. La Residencia

Residir en tal o cual lugar, es un factor importante en el nacimiento de la relación tributaria, toda vez que se relaciona directa o indirectamente al Estado con las personas.

En el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se establece lo siguiente:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

(...)

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

En el artículo 9º del Código Fiscal de la Federación se establecen criterios para determinar la residencia:

“Artículo 9o.- 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.

No perderán la condición de residentes en México, las personas físicas de nacionalidad mexicana que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio en donde sus ingresos se encuentren sujetos a un régimen fiscal preferente en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Lo dispuesto en este párrafo se aplicará en el ejercicio fiscal en el que se presente el aviso a que se refiere el último párrafo de este artículo y durante los tres ejercicios fiscales siguientes.

No se aplicará lo previsto en el párrafo anterior, cuando el país en el que se acredite la nueva residencia fiscal, tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria con México.

II. Las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

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

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

Tratándose de personas físicas, la residencia en el extranjero se acreditará ante la autoridad fiscal, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del cual son residentes.

La OCDE define, para efectos del Modelo de Convenio que un residente de un Estado contratante significa toda persona sujeta a imposición en ese Estado por razones de domicilio, de residencia, sede de dirección, o por cualquier otro criterio de naturaleza análoga, en virtud de la legislación del derecho aplicable.

El término persona comprende, tanto a las físicas, como a las personas jurídicas, para efectos impositivos.

En el artículo 4.1 del Modelo de Convenio aludido se señala que “la expresión residente de un Estado contratante significa toda persona que, en virtud de la legislación de Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales”.

De lo anteriormente referido, se infiere que la residencia fiscal depende de lo que la legislación doméstica defina como tal. No obstante, es posible que una persona resida en Estados diferentes y, que esos Estados no coincidan en la definición de la residencia fiscal y, con ello se ubique a la persona en una situación de doble tributación.

Si la persona física reside en diferentes Estados, se le debe considerar residente sólo del Estado en que disponga de una vivienda permanente; y teniéndola en ambos, entonces lo será únicamente en el Estado donde mantenga su centro de intereses vitales (relaciones personales y económicas más estrechas). De no ubicarse en estas situaciones será residente en el Estado donde viva habitualmente; pero no lo hiciera en ninguno de los dos Estados o contrariamente lo hace en ambos, será residente únicamente del Estado del que es nacional.

El artículo 4.3 establece que: cuando la persona de que se trate, no sea una persona física y sea residente de diferentes Estados, será residente sólo en el Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva.

La residencia fiscal legitima al Estado, para que ejerza su potestad tributaria sobre el sujeto pasivo, sometiéndolo o vinculándolo a las disposiciones fiscales domésticas de ese Estado donde resida, imponiéndole gravamen al total de los ingresos mundiales que obtenga.

4.3.3. Fuente de Riqueza

El concepto de fuente de riqueza, atiende al lugar donde se obtiene, procede o genera el ingreso objeto del impuesto, este factor implica la sujeción a la potestad tributaria de un Estado, por los ingresos que en él se generan.

La fuente del ingreso gravable, es el lugar de donde se obtiene la utilidad base del impuesto, independientemente de la nacionalidad o residencia del sujeto.

4.3.4. Establecimiento Permanente

Una doble o múltiple tributación internacional, desalienta el intercambio de bienes o servicios, ya que en aras de la recaudación los Estados involucrados ejercerán su potestad tributaria e impondrán cargas fiscales a los sujetos pasivos, pero los llevarán a evitar operaciones con Estados, donde sus márgenes de ganancias no representan mayor beneficio.

“La figura de establecimiento permanente surgió como un mecanismo para solucionar el problema de la doble imposición internacional, generadas por dos tendencias encontradas: una, la de los países en vías de desarrollo, netamente importadores de capital, que tienden a gravar la fuente de riqueza del ingreso, con independencia de la residencia de los contribuyentes; y la otra, inversa a la anterior, aplicada por los países desarrollados, exportadores de ese capital, para gravar los ingresos percibidos por sus residentes, sea cual fuere el lugar donde se encuentra la fuente de los mismos. Al momento en que unos Estados gravan la fuente del ingreso y, otros parten del concepto de residencia de las personas, la consecuencia que se presenta, es la doble imposición internacional”.⁸⁷

La forma de solucionar este fenómeno, es mediante la celebración de tratados o convenios para evitar la doble tributación “Dentro de los procesos de negociación de tratados internacionales tendientes a prevenir la doble tributación, es necesario establecer una premisa o punto de partida que, debe servir de base para la estructuración de los mismos.

Esta premisa o punto de partida, generalmente va a determinar la naturaleza y alcances del tratado, así como las consecuencias de carácter económico que, puedan derivarse para los países signatarios. De ahí la importancia de determinar cuáles pueden llegar a ser las premisas idóneas”.

“Son dos las premisas que normalmente suelen invocarse, debatirse y discutirse para imprimir al documento de que se trate un sello específico. Estas premisas son: el principio de la fuente y, el principio de la residencia”.⁸⁸

El principio de la fuente, tiende a beneficiar a las naciones emergentes que “normalmente asumen el carácter de receptoras de inversiones extranjeras, las que, a cambio de contribuir a su desarrollo industrial, invariablemente ocasionan considerables sangrías económicas por

⁸⁷ Perez de Acha, Luis Manuel, *Establecimiento Permanente. Comentario 5* en Colección Tratados Internacionales en Materia Tributaria, Ed. Themis, México, 1994, p. 10.

⁸⁸ Arrijoa Adolfo, *Derecho Fiscal*, 16ª Ed., Ed. Themis, México, 2002, p. 294.

fuga de capitales, a través, de pagos por transferencia de tecnología, regalías, intereses y dividendos”.⁸⁹

4.3.5. Principio del Gravamen sobre la Renta, Basado en la Residencia

Bajo este principio, el Estado donde se fija la residencia impondrá gravámenes al residente sobre todas sus rentas, incluyendo aquellas que obtiene en el extranjero, permitiéndole que el impuesto pagado en el Estado de donde proviene la riqueza, sea acreditado en el Estado de residencia.

El Estado del residente sujetará a imposición a este último por la renta mundial que obtenga, con independencia de la fuente de origen de los ingresos, gravándolos una sola vez y por la totalidad de ellos. La residencia del sujeto pasivo, corresponderá al Estado en el que ese sujeto se encuentre establecido.

El principio de residencia tiene la característica de considerar que cualquier persona que sea domiciliada o establecida en un Estado, deberá pagar el impuesto por cualquier ingreso, sea de fuente nacional o fuente extranjera. Por su parte, los Estado de donde el sujeto pasivo tenga una fuente de ingresos pueden someter a gravamen únicamente los ingresos que el Estado obtenga, más no podrá someter a imposición el resto de los ingresos del sujeto pasivo.

“Los beneficios empresariales que obtengan las empresas de un Estado contratante – supongamos México-, percibidos en otro Estado contratante – pensemos en Suecia- no podrá gravarse por éste a menos que las empresas mexicanas tengan en Suecia un establecimiento permanente y, los ingresos sean atribuibles al propio establecimiento. Si los beneficios empresariales obtenidos en Suecia por una empresa mexicana no son imputables a algún establecimiento permanente de la misma, México será el Estado contratante que en exclusiva podrá someterlos a imposición; hay facultad exclusiva de un Estado para imponer el gravamen. Por el contrario, si esos ingresos son atribuibles a un establecimiento

⁸⁹ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, op. cit., p. 295.

permanentes de la empresa mexicana, entonces Suecia podrá gravar los ingresos respectivos, es decir, habrá facultad concurrente para establecer el gravamen”.⁹⁰

Para eliminar o atenuar la doble tributación que se genera por el efecto del principio de residencia, se firman entre los Estados los convenios para evitar la doble imposición tributaria.

Bajo el principio de residencia, los sujetos pasivos tributan sobre todos sus ingresos, sean de fuente nacional o extranjera; en tanto que bajo el principio de la fuente, tributarán sólo por los ingresos de fuente universal.

En conclusión, el principio de residencia consiste en la obligación de los sujetos pasivos del impuesto de tributar en su país de residencia, por la totalidad de sus rentas con independencia del lugar donde los obtenga, también conocido como principio de renta mundial.

4.3.6. Principio del Gravamen sobre la Renta, Basado en la Fuente

Con base en este principio cualquier Estado tiene la potestad de imponer tributos a todo acto o actividad que un extranjero realice en ese Estado, y sólo sobre los ingresos que genere en él. De modo que cada ingreso será gravado sólo una vez a la tasa del impuesto del país de donde se obtiene el ingreso.

Basados en el principio de la fuente, todo Estado posee la potestad tributaria para imponer impuestos sobre todos los actos u operaciones que los extranjeros efectúen en territorio de dicho Estado.

Al hecho de que un Estado imponga de manera exclusiva un gravamen a las rentas obtenidas en su territorio, se le denomina principio de la fuente, esto es, un Estado grava todas las rentas obtenidas de fuentes ubicadas dentro de su jurisdicción territorial.

⁹⁰ Hernández Hernández, Nabor, *Residencia Fiscal y Establecimiento Permanente. Distinción y Efectos*, División de Estudios de Postgrado de la Facultad de Derecho de la UNAM, México, 2012, p.p. 12-22.

En ejercicio de la potestad, cada Estado pretende obtener el mayor beneficio en materia impositiva. De este modo, los países emergentes pretenden una definición extensa de establecimiento permanente, para así ampliar la base gravable los beneficios empresariales que los extranjeros obtengan en su territorio.

El principio de la fuente está inclinado a beneficiar a los países emergentes, al establecer que los ingresos que se realicen en su territorio quedan afectos a tributación en dichos países, con independencia del lugar de residencia de quien los obtiene, participando así de la generación de riqueza que origina la inversión extranjera.⁹¹

“El principio de la fuente aparece como la premisa indispensable para fortalecer la posición negociadora de los países en vías de desarrollo, en sus tratos con las naciones altamente industrializadas y es, en última instancia, uno de los factores que prioritariamente debe atenderse si se desea establecer un nuevo orden económico internacional verdaderamente justo y equilibrado”.⁹²

Es notorio que los Estados desarrollados van a pretender reducir al mínimo posible el concepto de establecimiento permanente, debido a que la imposición a sus contribuyentes se basa en el principio de residencia. En tanto, los países emergentes pretenderán ampliar dicho concepto, pues la tributación que impone a extranjeros por los ingresos que de dichos países obtengan está basada en el principio de fuente de riqueza.

De tal manera que “Si la empresa tenía la matriz en uno de los Estados y en el otro tenía una sucursal, una agencia, un establecimiento o una organización industrial o comercial estable o un representante permanente, cada Estado debería gravar la porción de renta neta producida en su territorio. Este es el antecedente inmediato del reconocimiento del establecimiento permanente como categoría general comprensiva de las diversas situaciones en las cuales una sociedad de otro Estado puede someterse a gravamen en el Estado de la fuente productora de los ingresos (criterios de la fuente o territorial)”.⁹³

⁹¹ Ibid, p. 12-22.

⁹² Arrijo Vizcaíno, Adolfo, op. cit., p. 295.

⁹³ Montaña, César, *Derecho Tributario Internacional. El Establecimiento Permanente*, Ed. Themis, Colombia, 2004, p. 8.

A nivel internacional, ha sido aceptada la definición de establecimiento permanente, reconociéndose el derecho del Estado de la fuente a imponer sobre las rentas que se obtengan por los rendimientos de explotación industriales, comerciales y agrícolas o profesionales; y, exceptuando el principio de renta mundial aplicado por el Estado de residencia.

Así, “Luego de aceptarse esta interesante opción [la cláusula y el criterio del establecimiento permanente] a favor del Estado de la fuente, la pugna entre los Estados que defienden este criterio y, aquellos que luchan por el de la residencia, se centrará en el intento de restringir o de ampliar la definición de establecimiento permanente, por lo que la delimitación de su contenido cobrará sobrada importancia”.⁹⁴

Llama fuertemente la atención que los Estados adelantados buscan proteger a sus inversionistas, mientras los Estados más pobres bregan por atraer la inversión extranjera a sus dominios, muchas veces concediéndoles tratamientos de diversa índole más favorables que los que se brindan a los propios inversionistas nacionales, cuestión que atenta frontalmente contra el principio de igualdad, verificándose una palpable situación de discriminación positiva respecto de los nacionales del propio Estado.

4.4. Principios Básicos de Asignación Impositiva Internacional

En el ámbito tributario mundial, son dos los principios básicos de asignación impositiva internacional (sujeción fiscal), que cuentan con una aceptación generalizada en el ámbito de las relaciones fiscales internacionales:

a) El principio personalista, que implica la tributación de toda la renta mundial de un residente (o nacional) de un país determinado, con independencia de la localización de la fuente de la renta. Básicamente admite dos modalidades fundamentales como son: la de la residencia y, la de la nacionalidad.

⁹⁴ García, Alfredo, *El Establecimiento Permanente. Análisis Jurídico Tributario Internacional de la Imposición Societaria*, Citado por Montaña, p. 11.

El principio de renta mundial, es una nueva forma de nombrar el principio personalista, debido a que si se analiza el concepto de ambos términos se llega al mismo punto, es decir, ambos principios se caracterizan por basarse en elementos personales; ya que, dichos principios establecen que se deben gravar las rentas de los nacionales y/o residentes de un Estado, independientemente de la fuente de los ingresos.

En relación con lo expuesto, resulta fundamental definir el concepto de renta mundial, la cual se podría definir como el criterio según el cual se grava a los residentes (ya sean personas físicas o jurídicas) de un país, por todas las rentas que obtengan, independientemente de la fuente.

Cuando se habla de renta mundial *versus* renta territorial, se hace referencia a un criterio objetivo, definido por la ley para establecer la sujeción de los individuos o, empresas a una soberanía fiscal.

De esta manera, se debe destacar que el principio personalista de asignación impositiva, es un criterio objetivo definido por la ley para establecer la sujeción a su soberanía fiscal; sujeción que se determina mediante elementos subjetivos, (nacionalidad y/o residencia).

El principio de renta mundial, no es más que una modificación terminológica del criterio personalista, que surge en virtud de las necesidades de un mundo globalizado.

Los países que tienen renta mundial, tienen también en sus leyes tributarias mecanismos para evitar la doble imposición. Tales mecanismos a veces se aplican desde la legislación interna de cada país, y a veces se aplican mediante los convenios para evitar la doble imposición, que básicamente reparten las cargas entre los países, sea por el lugar donde se manifieste el ingreso a gravar, o sea por el lugar donde resida el contribuyente.

El inversionista quiere ante todo certeza y esta se logra, con reglas claras. Los países que importan capital tienen sistemas como el propuesto y, mucho apreciarían los consorcios de inversión saber que, entre el estado de residencia suyo y, el estado de la fuente, hay un

convenio para evitar la doble imposición o, que la ley garantiza la posibilidad de suscribir acuerdos previos sobre los precios cobrados por bienes y, servicios transigidos entre la casa matriz y la filial.

Si además, saben los inversionistas que el estado de la fuente es un país donde se puede producir. Así, se puede afirmar que la renta mundial genera más certeza a las inversiones significativas para cualquier economía pues delimita, mucho antes de que la empresa tome la decisión de invertir en un país u otro, el impacto de la factura tributaria en la rentabilidad de la inversión.

En la práctica común, los países importadores de capitales utilizan, generalmente, el criterio territorial o de la fuente y, los exportadores de capital prefieren el criterio personal o de renta mundial. Esta afirmación resulta bastante lógica si partimos del hecho que para los países importadores de capital, es más conveniente gravar las rentas que se produzcan en su territorio.

Los países que utilizan el criterio de renta mundial suscriben convenios para evitar la doble imposición, con los cuales reparten las cargas que el contribuyente deberá cancelar en cada país; sin embargo, los convenios de doble imposición no son suscritos únicamente por países que utilizan el criterio personalista o, de renta mundial⁹⁵.

b) El principio de territorialidad o, de la fuente u, origen de la renta, que se basa en la sujeción a gravamen de los residentes y, de los no residentes, que obtienen rentas de fuentes localizadas en un país. Este criterio, por lo tanto, fundamenta el derecho de gravamen de un país en la localización de fuentes de renta dentro de un territorio nacional.

Los Estados que apliquen este principio, gravarán todas las rentas obtenidas en su territorio, independientemente de la nacionalidad o, residencia del contribuyente.

⁹⁵ Ulloa Ocampo, Isis. “Doble Imposición Internacional: Análisis Jurídico en el Derecho Comparado”. Tesis para optar por el grado de Licenciatura en Derecho, Facultad de Derecho, Universidad de Costa Rica, San José, Costa Rica, 2008, p.144.

En virtud de lo anterior, resulta lógico que los países quieran gravar las rentas obtenidas dentro de su territorio, esto como una especie de retribución económica, por las condiciones favorables que presenta dicho Estado para la obtención de esas rentas.

Es así como se impone el criterio de sujeción tributaria fundado en la fuente productora de la riqueza, donde ésta se genera en interés del individuo y, de la colectividad. El contribuyente debe pagar sus impuestos no sólo por los beneficios que recibe, sino por los que tiene, como expresión de los conceptos de solidaridad social que justifican el tributo, resultando indudable que la obtención de riqueza lograda gracias a la vigencia de determinado ambiente político, económico, social y jurídico, deba una participación adecuada, bajo la forma de impuestos, a las exigencias financieras generales de ese ambiente.

Generalmente, los países en la práctica fiscal utilizan el principio de territorialidad para los no residentes; sin embargo, se debe resaltar que este principio tiene preferencia con respecto del de residencia o, personalista. Dicha preferencia resulta lógica, en virtud de que es el país donde se genera la renta, quien con sus condiciones y, servicios ha propiciado la obtención de dicha renta.

Finalmente, se debe destacar que en la práctica fiscal, normalmente, quien debe corregir el problema de doble imposición, es el país que utiliza el criterio personalista; aunque se debe recordar que en razón de la soberanía fiscal de los Estados, no se le podría obligar a corregir dicho problema, sino que la solución residiría en la negociación entre Estados.

En general, la práctica fiscal de los países se basa en una aplicación combinada de ambos criterios: tributación de los residentes por su renta mundial y, de los no residentes por la renta doméstica. No obstante, puede afirmarse que el principio de territorialidad tiene preferencia respecto al de residencia, lo que determina que normalmente sea a este último país al que corresponde la responsabilidad de corregir el problema de la doble imposición internacional. Resulta evidente que los países importadores de capital, encontrarán ventajas en la aplicación del principio de la territorialidad, mientras que los

países exportadores de capital, obtendrán beneficios de la aplicación del principio personalista.

4.5. Doble Imposición Internacional Jurídica y Económica

El término doble imposición internacional no tiene entidad científica, ni normativa; solamente pretende identificar una situación con trascendencia económica. Por ello, no es necesario que su concepto tenga una gran precisión; basta con que describa en términos generales la situación a la que se aplica. En este sentido, es suficiente el decir que es doble imposición internacional el gravamen de una capacidad económica en varios estados que resulta en un gravamen superior al soportado por esa capacidad, cuando únicamente es objeto de gravamen en un sólo estado. Al hablar de doble imposición se distingue entre doble imposición jurídica y, doble imposición económica⁹⁶.

La doble imposición se ha definido tradicionalmente como aquella situación caracterizada por la existencia de un supuesto gravable que determina el nacimiento de diversas obligaciones tributarias por el mismo, o análogo concepto, y por el mismo periodo. En líneas generales, la atención se ha centrado en la diferenciación entre dos tipos básicos de doble imposición: la jurídica y la económica.

Las viejas soluciones unilaterales o, bilaterales para paliar la doble imposición se demuestran ineficaces en un contexto global.

Cuando se trata de impuestos directos (fundamentalmente aquellos que gravan la obtención de rentas de las personas, físicas o jurídicas) las diferentes legislaciones fiscales de los países suelen requerir de la concurrencia de algún punto de conexión que les permita gravar las rentas en cuestión. Por punto de conexión debe entenderse toda vinculación más o menos estrecha, más o menos intensa, que media entre un determinado estado y, la obtención de la renta que se grava. Al margen de discusiones jurídicas de interés académico, lo cierto es que ello es así porque punto de conexión significa un cierto grado

⁹⁶ Herrera Ocampo, Catalina, *La Doble Tributación Internacional Principios y Realidades de los Convenios*, Facultad de Ciencias Jurídicas Santa Fe de Bogotá, D. C., 2000.

de presencia del sujeto pasivo en el estado en cuestión. Y donde hay presencia, hay donde fiscalizar.

En la práctica, las personas o, las rentas que se obtienen quedan sujetas a los impuestos de los países por un doble criterio: obligación personal de contribuir y, obligación real. Así, ser sujeto pasivo del impuesto por obligación personal significa que todas las rentas, con independencia del lugar de obtención, van a ser sometidas a tributación generalmente en el país donde sea residente fiscal. Por otro lado, cuando obtenga una renta determinada de un país del que no es residente, tal renta quedará sometida a tributación en dicho país, siendo esta la obligación real.

Supongamos por caso que un residente fiscal español es propietario de un departamento en Roma. En caso de que dicho sujeto tributario decida alquilar el piso a un tercero, la renta que perciba será en principio gravada en Italia, porque es el sitio donde obtiene la renta (obligación real). Sin embargo, dicho sujeto obligado deberá de nuevo tributar en España por su renta mundial (obligación personal) y, ello incluye, la renta percibida en Italia. Es así, como surge el problema de la doble imposición.

La doble imposición es un fenómeno que puede darse, tanto a nivel doméstico, como a nivel internacional.

4.5.1. Doble Imposición Económica

La doble imposición económica, es la que surge cuando una misma renta es gravada dos veces por impuestos de naturaleza análoga en manos de personas distintas. Es el caso de aquellas rentas obtenidas por sociedades que son gravadas en primer lugar por el Impuesto sobre Sociedades y, posteriormente, cuando los beneficios son distribuidos (dividendos) se someten de nuevo a tributación en manos del infortunado accionista.

Buhler aporta una apropiada definición de doble imposición económica cuando señala que “surge la doble imposición en sentido amplio cuando el mismo o semejante impuesto, es

percibido por varios Estados en virtud de un mismo presupuesto de hecho y para un mismo periodo de tiempo”.⁹⁷

La doble imposición económica, se presenta cuando más de una persona, debe pagar impuestos sobre un mismo objeto.

El término de la doble tributación económica se emplea para describir la situación que se origina cuando por una misma transacción económica o ingreso, se tienen que pagar impuestos en dos o más países, durante el mismo periodo, pero por diferentes contribuyentes y, que se identifica a la doble tributación económica, como la falta de identidad del sujeto.

Un clásico ejemplo de este tipo de doble tributación económica, es el relativo a los ajustes de precios de transferencia, ya que cuando las transacciones entre las partes relacionadas no son hechas a valores similares a aquellos que partes no relacionadas hubieran pactado, -es decir, tomando en cuenta los precios de mercado-, las autoridades fiscales pueden realizar los ajustes que consideren pertinentes, para que dichos valores reflejen un precio en el mercado. Dichos ajustes pueden ocasionar que el monto de lo pagado por una empresa a su parte relacionada sea menor, y por lo tanto, su efecto fiscal sea diferente en el país de residencia de la empresa que realiza dicho pago. De tal modo que si en el país donde reside la parte relacionada que recibió dicho pago, no se lleva a cabo un ajuste, la consecuencia será una doble tributación económica, ya que la empresa que realizó el pago aplicó una deducción menor al ingreso que realmente acumuló su parte relacionada en su país de residencia.⁹⁸

La doble imposición económica y jurídica no son fenómenos excluyentes. Todo lo contrario. Pensemos en aquellos casos en que una persona residente en España tenga acciones de una compañía extranjera. En primer lugar los beneficios de dicha compañía

⁹⁷ Abril Abadín, Eduardo, “Métodos Para Evitar la Doble Imposición Internacional”, en *Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, p. 136.

⁹⁸ Lara Ramos, Luis Roberto, *Análisis para Evitar la Doble Tributación e Impedir la Evasión Fiscal en cuanto a sus Beneficiarios, Beneficios y Limitación a Dichos Beneficios*, Tesis que para obtener el grado de Doctor en Derecho por la División de Estudios de Postgrado de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México, UNAM, 2006, p. 29.

tributarán en su país de residencia (país de residencia de la compañía). Seguidamente, al pagarse los dividendos a los accionistas, se aplicará de nuevo un impuesto sobre los mismos (impuesto sobre la renta del accionista no residente). Finalmente, el empobrecido accionista verá cómo la hacienda de su país de residencia le hace pagar de nuevo impuestos por todas las rentas obtenidas, incluyendo, claro está, aquellos depauperados dividendos recibidos de la compañía extranjera.

4.5.2. Doble Imposición Jurídica

La OCDE define la doble imposición jurídica internacional como “el resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o más Estados a un mismo contribuyente, respecto de una misma materia imponible y por el mismo período de tiempo”.⁹⁹

En la introducción a su modelo de convenio para evitar la doble tributación, la Organización de las Naciones Unidas (ONU) se refiere a la doble tributación jurídica internacional como “... la imposición de impuestos similares en dos o más países sobre un mismo contribuyente con respecto a la misma base imponible”.¹⁰⁰

Así, hay doble imposición internacional jurídica cuando una misma persona es gravada por una misma capacidad económica en más de un estado. En los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, a los requisitos anteriores, se añade el de que la situación descrita se produzca en un mismo período impositivo.

Esta última condición, por ejemplo, haría que no se consideraran como dobles imposiciones internacionales las que se producen cuando el estado donde reside un trabajador grava la renta personal que se destina a la dotación de un fondo de pensiones, y otro estado, en el que el trabajador, ya retirado, fija su residencia, grava las pensiones que perciba.

⁹⁹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), *Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, 1995.

¹⁰⁰ Organización de las Naciones Unidas, *United Nations Model Convention for Tax Treaties between Developed and Developing Countries* (5 Selected Monographs on Taxation, Introducción punto 2).

No parece que pueda decirse que en este caso no haya doble imposición, pues los resultados son idénticos a los de los supuestos que se ponen como ejemplos típicos de esta situación, y por lo mismo, los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, aceptan que pueda existir doble imposición en estos casos, aunque no se altera su definición de doble imposición.

Hay doble imposición internacional económica cuando una misma capacidad objeto de gravamen, es gravada a personas diferentes, por más de un Estado.

La doctrina y, los ordenamientos jurídicos han prestado una mayor atención a la doble imposición internacional jurídica. Sin embargo, en el momento actual la preocupación por el fenómeno de la doble imposición económica es creciente. Esto es debido a la importancia que han adquirido los grupos internacionales de empresas. Con frecuencia, estos grupos aplican en las relaciones entre sus distintos miembros, políticas de fijación de precios distintas de las que rigen las relaciones entre empresas independientes, lo que trae como consecuencia que los beneficios de los distintos componentes del grupo puedan ser distintos, a los que se habrían producido si los mismos fueran empresas independientes, dando lugar con ello a que los ingresos públicos de los distintos países en lo que estos grupos operan, se vean afectados. La reacción generalizada de los estados ante esta situación ha sido la de corregir, a efectos fiscales, la distribución del beneficio atribuido a los componentes del grupo situados en su territorio, dando lugar a dobles imposiciones económicas internacionales.

La eliminación efectiva y, con carácter general de este tipo de doble imposición requiere la aplicación de métodos distintos a los aplicados, para eliminar la doble imposición internacional jurídica, por lo que la distinción entre ambas no es meramente teórica o, semántica.

Para hacer una diferenciación entre la doble imposición jurídica internacional, de la doble imposición internacional de carácter económico, cabe establecer que esta última es aquella en la cual una misma renta, capital o patrimonio está sujeto a imposición durante un mismo

periodo, pero por parte de contribuyentes distintos, y puede ser por impuestos disímiles, pero que recaen sobre la misma base imponible, en virtud de la aplicación de dos sistemas tributarios distintos, esto es, se diferencia de la doble imposición jurídica en que en ésta existe identidad en los sujetos pasivos, contribuyentes, en los impuestos que le aplican, mientras que en la doble imposición internacional económica, los sujetos pasivos son diferentes pero bajo una misma materia o base imponible gravada por los Estados, *verbi gratia*, en el gravamen al dividendo, en donde por una parte es gravada la sociedad que produce la utilidad o renta y también pueden ser gravados los accionistas que reciben el dividendo, y esto adquiere un matiz internacional cuando el perceptor de esa ganancia de capital es residente fiscal en otro Estado diferente al del domicilio de la empresa que lo distribuye.¹⁰¹

Ambos tipos de doble imposición se diferencian, pues en la doble imposición económica no existe el elemento o requisito de la identidad del sujeto, el cual es fundamental para que exista doble imposición jurídica.¹⁰²

Es decir, desde el punto de vista económico, hay doble imposición cuando se grava dos veces por mismo acto, aún cuando sea a sujetos distintos.¹⁰³

4.6. Causas Principales de la Doble Imposición Internacional

Son dos las causas fundamentales de la doble imposición internacional:¹⁰⁴

- a) La primera consistente en la aplicación por parte de los Estados, de principios o criterios jurisdiccionales diferentes, y

¹⁰¹ *Estudios de Derecho Tributario Internacional. Los Convenios de Doble Imposición*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Legis, Colombia, 2008, p. 70.

¹⁰² Abril Abadín, Eduardo, "Métodos para Evitar la Doble Imposición Internacional", en *Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, p.p. 138-140.

¹⁰³ Ortiz, Sainz y Tron, *Tratados Internacionales en Materia Fiscal. Análisis y Comentarios*, 2ª Ed., Themis, México, 2000, p. 4.

¹⁰⁴ Abril Abadín, Eduardo, "Métodos para Evitar la Doble Imposición Internacional", en *Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, p. 140.

b) La segunda, suponiendo la aplicación de los mismos principios o criterios jurisdiccionales, la distinta definición que se dé a dichos criterios o, el distinto modo en que se resuelvan los problemas que se plantean.

Así, “la afectación de los hechos imposables por parte de dos o más países simultáneamente, tiene su origen en la utilización de criterios dispares para la atribución de la potestad tributaria”.¹⁰⁵

Una primera causa de la doble imposición internacional es, como ya se ha puesto de manifiesto, la multiplicidad de criterios de sujeción aplicados en las legislaciones fiscales a la hora de delimitar sus respectivas soberanías fiscales. Ello se debe a que se juega con dos criterios fundamentales: el personal basado en el gravamen de los residentes a efectos fiscales por su renta mundial, con independencia del lugar de obtención de la renta, y el real o, territorial consistente en gravar las rentas obtenidas o, generadas en un territorio con independencia de la residencia fiscal del preceptor. En este caso, la doble imposición se produce cuando un contribuyente es residente a efectos fiscales de un país, mientras que la fuente de la renta está localizada en otro país.

Incluso en el caso de que los países en conflicto apliquen el mismo principio tributario, las posibles discrepancias existentes entre ambos en cuanto a su concreción o, delimitación pueden determinar la aparición de la doble imposición internacional. En el ámbito del criterio personal de tributación, un ejemplo lo proporciona el supuesto de la doble residencia fiscal, originado cuando un mismo contribuyente es considerado residente a efectos fiscales de dos o, más países simultáneamente.

La residencia a efectos fiscales puede ser definida por dos países de tal forma que el sujeto tenga la condición de residente en ambos países. Por ejemplo, una persona física es residente de Estados Unidos si tiene la ciudadanía estadounidense, mientras que en otros países la residencia fiscal de un sujeto se define simplemente por la permanencia durante un determinado periodo de tiempo en el territorio nacional: de aquí que un ciudadano de

¹⁰⁵ Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, Tomo I, Ed. Desalma, Buenos Aires, 1984, p. 331.

Estados Unidos puede ser residente a efectos fiscales de su país y, de algún otro país por el hecho de permanecer en el mismo, un determinado periodo de tiempo. Incluso, en el caso de países que siguen el criterio personal de la residencia, la distinta delimitación de los elementos determinantes de la residencia, pueden implicar la aparición de supuestos de doble residencia fiscal.

En el campo societario la residencia fiscal se puede definir, por ejemplo, en función del lugar donde se haya constituido la sociedad o, del lugar donde se encuentre la sede de su dirección efectiva, o sumando ambos criterios, y, en ocasiones, alguno más. En cualquier caso, la multiplicidad de criterios en las definiciones legales de residencia da origen a problemas de doble imposición, al igual que puede facilitar o, dificultar traslados de residencia entre países con fines estrictamente de elusión fiscal. Los problemas de doble residencia han de resolverse de forma bilateral o multilateral, delimitando cuál debe ser el país principal de sujeción fiscal, o sea el país que tiene preferencia para la aplicación del principio asignatorio de residencia. Cuestiones adicionales se plantean en casos concretos como el de las sociedades personalistas, debido a las diferentes posturas de los países en cuanto al reconocimiento de su personalidad jurídica independiente de la de sus socios.

Otra causa posible de doble imposición internacional se encuentra en las diferencias existentes entre los países en cuanto a la forma de determinar las bases imponibles de sus contribuyentes. Este es el caso, por ejemplo, de los países que tienen conceptos diferentes de lo que constituye el beneficio a efectos fiscales e incluso, aunque tengan las mismas reglas básicas para la determinación de la renta gravable, que interpreten de forma diferente los aspectos de un determinado supuesto.

Un ejemplo de esto último puede surgir, a causa de las facultades que las administraciones tributarias de los diferentes países tengan, para ajustar los precios de las operaciones entre sociedades vinculadas con el fin de prevenir los precios de transferencia, pudiendo definirse éstos como mecanismo de alteración artificial de los precios, elevándolos o reduciéndolos, de los bienes o, servicios ofrecidos por una empresa a otra vinculada, situada en otro país con el fin de provocar que el beneficio se ponga de manifiesto en un determinado país,

y no en otro. Puede ocurrir que dos países dispongan de una fórmula fiscal tributaria, que permita a sus autoridades fiscales ajustar los precios de las operaciones vinculadas a los precios de mercado y, aplicar el impuesto sobre la base de estos valores de mercado. Las autoridades fiscales de los dos países pueden llegar a conclusiones diferentes, sobre lo que es el precio de mercado y, en consecuencia, gravan dos veces el mismo beneficio. También surgiría un problema de doble imposición, si el ajuste fuese sólo de carácter unilateral, y no bilateral.

4.7. Efectos de la Doble Imposición

La doble imposición internacional tiene como principal efecto el que una renta determinada se vea sujeta a dos o más gravámenes, lo que se traduce en una disminución injusta del patrimonio afectado, motivando con ello:

A) Un freno al desarrollo económico y, en especial a las inversiones extranjeras.

B) Incremento de la evasión fiscal a nivel internacional.¹⁰⁶

De esta forma la doble imposición provoca inequidad en la distribución del producto de los tributos, pues afirma que “una misma renta no debe someterse a tributación dos veces por el hecho de vincularse a dos países, debido a su origen y a la residencia de su titular”.¹⁰⁷

Además, puede afirmarse que la doble imposición, produce distorsiones económicas que atentan contra la libre competencia en el ámbito internacional, no sólo tratándose de los capitales, sino también del trabajo y de la técnica.

¹⁰⁶ Murguía Huerta, Santos Ramón, *México y la Doble Tributación*. Seminario de investigación contable para obtener el Título de Licenciado en Contaduría, Facultad de Contaduría y Administración de la UNAM, México, 1998, p. 7.

¹⁰⁷ Abril Abadín, Eduardo, “Métodos para Evitar la Doble Imposición Internacional”, en *Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, p. 144.

4.8. Ventajas de la Celebración de Tratados Internacionales para Evitar la Doble Tributación

Las ventajas que se obtienen con la suscripción de tratados internacionales que evitan la doble tributación son:¹⁰⁸

- a) Clarifican y armonizan los criterios de imposición, otorgando con ello una mayor claridad y certeza jurídica a las operaciones comerciales y financieras efectuadas entre los residentes de los Estados contratantes.

- b) Garantizan la aplicación de tasas de retención en el país de la fuente, inferiores a las previstas en la Ley interna respecto de ciertos rubros de ingresos, como es el caso de dividendos, intereses y regalías.

- c) Otorgan mayor permanencia a los esquemas fiscales aplicables, toda vez que los convenios normalmente estipulan que sólo podrá darse por terminados una vez transcurridos cinco años a partir de la fecha de su entrada en vigor.

- d) Establecen las bases para la operación administrativa entre las autoridades fiscales de los Estados signatarios, a fin de administrar, aplicar e interpretar adecuadamente sus disposiciones.

- e) Ofrecen a los contribuyentes una instancia adicional a las previstas por la legislación interna de los países signatarios, para solucionar cualquier controversia que surja con motivo de su aplicación o interpretación.

- f) Constituyen un instrumento efectivo para la prevención y el combate de la evasión y el fraude fiscal, al establecer un mecanismo para el intercambio de información tributaria, entre las autoridades de los estados contratantes, y

¹⁰⁸ Cfr. Romano Mussali, Emilio, “Convenios Internacionales en Materia Fiscal”, en Revista semestral *Estudios Jurídicos*, Escuela de Derecho de la Universidad Intercontinental, No. 3, Julio – Diciembre 1994, México, y Romano Mussali, Emilio, “Convenios Internacionales en Materia Fiscal”, en *Revista de Investigacione Jurídicas*, Escuela Libre de Derecho, Año 18, Número 18, México 1994, p. 483.

g) Aseguran la eliminación de impuestos discriminatorios.

4.9. Sistemas para Evitar la Doble Tributación Internacional

Existen diversos procedimientos que se han propuesto, para evitar la doble imposición internacional y en ciertos casos, para atenuar sus efectos en tanto no se hallaren soluciones sustanciales. En tal sentido se han realizado esfuerzos importantes por diversos organismos como la Liga de Naciones y de las Naciones Unidas, y de instituciones como la International Fiscal Association, la Interamerican Bar Association; la Organización Europea de Colaboración Económica, luego transformada en la Organización de Cooperación para el Desarrollo, el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, así como la Unión Europea.

Las acciones se han orientado a en tres direcciones, no excluyentes entre sí:

1. En la búsqueda de principios generales, susceptibles de adquirir el carácter de ley uniforme internacional.
2. Hacia la concreción de acuerdo bilaterales o multinacionales.
3. La armonización de las legislaciones, o bien, su tratamiento al interior en las legislaciones de los países. Solución que se conoce con el nombre de unilateral, en virtud de que se basa en la decisión unilateral de cada Estado.

Los métodos unilaterales, son aquellos que se contienen en disposiciones internas, normalmente legislativas, de un cierto Estado. Tales métodos pueden ser variados e incluirse como parte de convenios o tratados internacionales, con la obligación de adoptarlos, lo cual no implica que por ese hecho pierdan su naturaleza.¹⁰⁹

¹⁰⁹ Ortiz, Sainz y Tron, Tratados Internacionales en Materia Fiscal, Editorial Themis, 2ª Ed., México, 2000, p.p. 9-11.

Los métodos llamados unilaterales, se clasifican:¹¹⁰

1. Métodos que atenúan la doble tributación. Dentro del que contempla los métodos de deducción y, de tipo impositivo especial.

a. Método de deducción. El impuesto que se paga en el extranjero se considera como un gasto deducible de la renta global gravable de la persona o entidad en el Estado en el cual es residente. Esto es, el Estado de residencia obliga a la acumulación de la renta percibida de fuente ubicada en el extranjero

b. Método de tipo impositivo especial. Corresponde al que impone sobre los ingresos percibidos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, tasas o tipos inferiores a los que son aplicables sobre los ingresos de origen nacional.

2. Métodos que evitan la doble tributación internacional. Contempla los métodos de imputación y de exención.

a) Método de imputación o crédito. Aquel mediante el cual el Estado de residencia grava la totalidad de la renta mundial, no obstante imputa o deduce los impuestos pagados en el extranjero de la cuota resultante, la cual se le conoce como sistema “*tax credit*”.

b) Método de exención. Es aquél por medio del cual el Estado de residencia renuncia a gravar las rentas procedentes del país de la fuente, es decir, excluye de la base imponible las rentas que sus residentes obtienen en el extranjero. La exención puede recaer en el hecho imponible en su aspecto objetivo (exención objetiva), ya sea en el sujeto pasivo de la obligación (exenciones pasivas).

Además de lo anterior, existen métodos que pueden adoptarse mediante convenios fiscales en los siguientes términos:¹¹¹

¹¹⁰ Abril Abadin, Eduardo, “Métodos para Evitar la Doble Imposición Internacional”, en XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, p. 45.

¹¹¹ Páez Medina, María Elena, op. cit., p. 73.

La deducción.

La división del producto.

El reparto de la materia imponible.

La deducción. Es un procedimiento que consiste en que cada uno de los países (generalmente el país donde se ubica la fuente de riqueza y el país donde reside el perceptor de la misma), liquide el impuesto según la legislación interna, pero uno de los países, deducirá el impuesto que allí debiera pagarse, la cantidad satisfecha en el otro país por la misma materia imponible.

Este método recae sobre la base gravable de la contribución.

La división del producto. Es el método que consiste en que mediante un tratado se establezca que sólo uno de los Estados partes percibirá el impuesto, pero luego la cantidad cobrada será repartida con el país en el que la renta o el sujeto obligado se encuentren en determinada relación.

Este método implica directamente al resultado de la contribución.

Reparto de la materia imponible. Mediante este método, que es realizable sólo, a través, de convenio fiscal, la imposición de un bien o producto se atribuye a título exclusivo, a aquél de los Estados con el cual el contribuyente se encuentra una determinada situación, comprometiéndose por su parte el otro Estado, a abstenerse de toda acción fiscal sobre dicho objeto.¹¹²

En este método existe una inhibición de uno de los Estados, a ejercitar cualquier acción fiscal referente a un hecho imponible determinado.

¹¹² Ibid. p. 74.

4.10. Mecanismos de Coordinación

Existen diferentes mecanismos para eliminar, o al menos atenuar, el problema de la doble imposición internacional. Las posibles medidas se pueden aplicar unilateral, bilateral o, multilateralmente, a través, de la legislación nacional o, por medio de convenios o, de acuerdos internacionales. También se puede llegar hasta la armonización de los diferentes sistemas tributarios, o de los impuestos determinados. En el presente apartado el estudio se limita a los mecanismos, aplicados nacionalmente o, por medio de convenio, fundamentados en la distribución del derecho a gravar las rentas entre los países origen y, destino de la renta. Se trata, en concreto, de los métodos de exención, en origen o, en destino; íntegra o, con progresividad, y, en el ámbito de la atribución compartida de la potestad tributaria, los métodos del crédito fiscal o, de imputación, íntegra o, limitada; por impuesto subyacente o, por impuestos no pagados, y de deducción.

4.11. Método de Exención

Conforme a este sistema, la renta se grava exclusivamente en uno de los países considerados, quedando exenta en los restantes. La exención supone, por tanto, la renuncia por parte de un Estado a la percepción de su impuesto cuando éste recae sobre contribuyentes que mantienen determinados lazos con otros Estados. La razón básica de este sistema, debe buscarse en la idea de reciprocidad: al declarar un Estado la exención para determinados contribuyentes, espera que, recíprocamente, en dichos países se establezca la exención en idénticas condiciones. La renta puede quedar exenta en el país de la fuente (exención en origen) o, en el país de residencia del beneficiario (exención en destino). La exención en origen se traduce, en general, en la aplicación exclusiva del principio de residencia, mientras que la exención en destino se puede interpretar como la utilización única del principio de la fuente o, de origen de la renta.

Este procedimiento para eliminar la doble imposición internacional consiste en no someter a imposición las rentas de fuente extranjera o, los elementos patrimoniales situados en el extranjero. El no sometimiento a imposición de estas rentas o, elementos patrimoniales

puede hacerse delimitando los hechos imposables, de forma tal que las rentas de fuente extranjera o, los elementos patrimoniales situados en el extranjero no queden sujetos a gravamen o, queden sujetos pero exentos.

El método de exención está íntimamente relacionado con el movimiento que propugna la territorialidad del impuesto; es decir, el que los estados limiten la imposición de los elementos patrimoniales a los situados en su territorio y, a las rentas que se originan en el mismo, principio con el que se defiende el derecho primario del estado en el que están situados los elementos patrimoniales y, se generan las rentas a gravar las mismas frente al derecho a gravar las rentas y, el patrimonio por el país en el que reside el titular de las mismas.

La aplicación del método de exención permite la neutralidad fiscal en la importación de capitales, ya que todos los operadores económicos que realizan actividades en un determinado estado tienen la misma presión tributaria, lo que permite un grado mayor de competencia, pues esta no se ve alterada por las distintas presiones fiscales de los países en que residen los operadores económicos.

La eliminación de la doble imposición, a través, de este método, si se pretende hacer de forma unilateral, requiere una uniformidad en la formulación de los principios que definan en las distintas legislaciones la localización geográfica de las rentas que no existe, por lo que su efectiva aplicación exige la utilización de Convenios para evitar la doble imposición.

El estado de residencia del sujeto pasivo deja exentas las rentas generadas en el extranjero, puesto que ya han tributado en el estado de la fuente. Este sistema supone una renuncia de soberanía fiscal por parte del estado de residencia, en favor de los beneficios de la inversión realizada en el extranjero¹¹³.

¹¹³ Trejo Cruz, Yesenia del Carmen, “Acuerdo Internacional para Evitar la Doble Tributación: breve acotamiento al acuerdo celebrado entre España-México”, *Revistas Letras Jurídicas*, Núm. 18, Julio 2008.

La comparación, a su vez, entre los métodos de exención íntegra y, de exención con progresividad, permite detectar una ventaja adicional a favor del último. Se trata, en concreto, de que la exención con progresividad, no permite una discriminación a nivel de país de residencia por razón del origen de las rentas, como ocurre en el caso de la exención íntegra. En efecto, bajo el sistema de exención íntegra, no sólo se dejan exentas las rentas procedentes del exterior, sino que además, las restantes rentas resultan gravadas a un tipo inferior al que hubiera correspondido en el supuesto de no existir dicha exención, discriminándose de esta forma, en contra del contribuyente que obtiene toda su renta de fuente nacional, e, incluso, ocurriendo en ocasiones que la desgravación aplicada en el país de residencia, sea superior al impuesto aplicado en el país de la fuente.

En el método de exención íntegra, el estado de residencia renuncia totalmente a gravar las rentas procedentes del extranjero.

En cambio, en el método de exención con progresividad, el estado de residencia renuncia a gravar las rentas obtenidas en el extranjero, quedando exoneradas del impuesto en el estado de residencia del sujeto pasivo. Estas rentas se tendrán en cuenta en el estado de residencia para el cálculo del tipo de gravamen a que estén sometidas las rentas interiores.

Se suma a la base imponible integrada por todas las rentas interiores obtenidas por el sujeto pasivo, el importe de las rentas obtenidas en el extranjero, pero sólo a los efectos de conocer el tipo de gravamen aplicable a las rentas nacionales.

4.12. Método del Crédito Fiscal o de Imputación

Defendido principalmente por los países desarrollados exportadores de capital, el método de la imputación consiste en que el país de residencia del inversor calcula el impuesto utilizando como base el importe total de las rentas percibidas o, el patrimonio poseído por el contribuyente, incluidas las rentas percibidas o, el patrimonio poseído en el extranjero, si bien de la cuota de su impuesto, se permite deducir el impuesto satisfecho en el país de la fuente.

En general, el impuesto pagado en un país puede ser compensado o, deducido, total o, parcialmente, de la deuda tributaria resultante en otro país. Por ejemplo, los intereses de un préstamo concertado en el extranjero pueden tributar en el país de la fuente, a través, por ejemplo, de una retención en origen, la cual puede compensarse en la deuda tributaria resultante en el país de residencia del prestamista. Respecto al gravamen de la renta en el país de destino, debe señalarse que la base imponible correspondiente al país que concede el crédito incluye, generalmente, el importe bruto de la renta, esto es, sin descontar la retención en la fuente extranjera por la que se concede el crédito fiscal.

Por tanto, el método de crédito fiscal supone la concesión a los residentes de un país que obtienen rentas en otro país, la posibilidad de compensar en los impuestos que corresponde pagar en el país de residencia el importe íntegro de los impuestos satisfechos en el país de la fuente. Y, si el impuesto retenido en el país de la fuente, excediera del importe del impuesto a pagar en el país de residencia, este último país, deberá devolver el exceso al contribuyente. Esta exigencia de que al país de residencia del inversor tenga que asumir los impuestos extranjeros de éste cuando el tipo de gravamen aplicado en el país de residencia resulte inferior al aplicado en el país de la fuente se convierte, sin embargo, en un importante inconveniente que limita la viabilidad práctica de este método.

En el caso de un crédito fiscal con tope máximo, o imputación limitada, el importe de la deducción no puede exceder de la parte del impuesto del país de residencia, calculando antes de aplicar esta deducción, correspondiente a las rentas sometidas a gravamen en el país de la fuente. Con este último método se deduce de la cuota impositiva del país de residencia la menor de las dos cantidades siguientes: i) el impuesto efectivamente pagado en el otro país; o ii) el resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen (calculado antes de aplicar la deducción del impuesto extranjero) del país de residencia, a la parte de la base imponible gravada en el país de la fuente.

La deducción por impuesto no pagado, constituye un beneficio fiscal consistente en el reconocimiento, por parte de un país, de la deducibilidad en su cuota impositiva de unos impuestos extranjeros que, por razón de unas medidas de política económica o, de otro tipo,

no hubieran sido pagados efectivamente en el otro país, bien por declararse exentos o, bien por disfrutar de algún tipo de bonificación. La lógica implícita en esta cláusula es la de que el sacrificio recaudatorio del país de origen de las rentas, con el propósito de atraer inversiones, beneficie exclusivamente al contribuyente inversor y, no a la Administración Tributaria del país exportador de capital, lo que ocurriría, por ejemplo, en el supuesto de aplicación del método de la imputación limitada en el país origen de la inversión, ya que en dicho caso el beneficio fiscal concedido en el país de destino de la inversión perdería su eficacia al redundar en una mayor factura impositiva a pagar en el país de origen de la inversión. En cualquier caso, este método exige la determinación, no siempre sencilla, del impuesto teórico extranjero susceptible de deducción.

En el método de imputación el Estado de residencia incluye en la base imponible la totalidad de las rentas gravables, ya sean nacionales o extranjeras, obtenidas por el sujeto pasivo, las cuales son gravadas en el país de residencia al tipo que resulte aplicable, deduciendo el monto del impuesto previamente pagado en el país de la fuente. Este método presenta dos modalidades: el método de imputación total o, integral y, el método de imputación parcial o limitada.¹¹⁴

En el método de imputación se somete a imposición al contribuyente por su renta o, patrimonio mundial, pero se establece que los impuestos sobre la renta o, el patrimonio satisfechos por las rentas o, los patrimonios que tienen su origen o, están ubicados en el extranjero sean objeto de deducción en la cuota. Es decir, que este método de imputación integral reconoce la deducción en la cuota de los impuestos extranjeros en su totalidad.

La aplicación del método de imputación integral trae en general como consecuencia que el impuesto percibido por el estado de residencia varíe en función de cuál sea el impuesto aplicado por el país de origen a las rentas obtenidas en el mismo, por más que el impuesto satisfecho por el contribuyente en su país de residencia siempre se calcule teniendo en cuenta su renta total; de todas formas, en casos excepcionales esta situación podría no producirse, siendo el impuesto total satisfecho por el percibido en origen.

¹¹⁴ Bóveda, Mery “Los Métodos para Evitar la Doble Tributación Internacional en Venezuela”, Publicado en Impuesto sobre la Renta e Ilícitos Tributarios, VI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Ed. AVDT, Caracas 2002, p. 57.

El método de imputación integral tiene el inconveniente para el país de residencia de que el impuesto extranjero se deduce sea cual sea su importe, pues no existe ningún límite para su deducibilidad, por lo que cuanto mayor es la presión tributaria del país en el que se genera la renta, menor es la recaudación en el país de residencia.

A fin de limitar la pérdida de recaudación en el país de residencia, en el método de imputación ordinaria solamente se permite la deducción del impuesto extranjero hasta el límite del impuesto correspondiente en el país de residencia.

En este método, si la presión tributaria del país en el que se genera la renta es superior a la sufrida por el contribuyente en su país de residencia, el exceso de presión tributaria en el país de origen sobre el existente en el país de residencia se soporta por el contribuyente. Por ello, es la modalidad del método de imputación que comúnmente aplican los estados que siguen el método de imputación, tanto en su legislación interna, como al firmar convenios de doble imposición.

Es interesante la comparación de los resultados derivados de la aplicación de los métodos de exención, integral y con progresividad, y de imputación, integral y ordinaria. Esta comparación va a hacerse utilizando el ejemplo puesto al analizar el método de exención integral y, los métodos de imputación cuyo enunciado volvemos a repetir.

La aplicación del método de imputación plantea problemas específicos. El primero de ellos es el de la calificación de los impuestos exigidos en el extranjero, ya que para que los mismos sean deducibles han de tener la consideración de impuestos sobre la renta o, en su caso, sobre el patrimonio. Los problemas más frecuentes en la calificación de los impuestos extranjeros como impuestos asimilables al impuesto sobre la renta, o el patrimonio surgen en ausencia de Convenios de Doble Imposición. Cuando éstos existen, el problema se reduce porque, generalmente, en los mismos se relacionan los impuestos a los que es de aplicación el Convenio.

Más trascendencia tiene en el método de imputación ordinario la determinación de cuando los impuestos extranjeros exceden o, no, de la parte del impuesto que corresponde a las rentas extranjeras. En la mayoría de las legislaciones no se toma en cuenta la renta total procedente del extranjero, lo que permitiría compensar altos tipos de gravamen para unas rentas con bajos tipos de gravamen con otras que, incluso, podrían estar exentas. La división de rentas puede hacerse por países, por naturaleza de las rentas o, por origen y, naturaleza de las mismas, llegándose a elaborar, como en los Estados Unidos, complicadísimas reglas para la agrupación de rentas. Estas complicaciones se mantienen incluso cuando hay Convenio de Doble Imposición, pues en los mismos solamente se establecen los principios generales del método para eliminar la doble imposición y, se deja a la legislación interna de cada país la regulación de los detalles.

Hay que mencionar que en algunas legislaciones se permite que los impuestos extranjeros deducibles que superen el límite de deducción en un período impositivo, puedan compensarse en ejercicios posteriores en los que no se llegue al límite.

En México, de conformidad con el artículo 6º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) se emplea el método del crédito o imputación ordinaria, en virtud de que permite acreditar contra el Impuesto Sobre la Renta que le corresponda pagar el ISR pagado en el extranjero, por los ingresos procedentes de fuentes de riqueza ubicada en éste, con los requisitos de que se trate de ingreso “acumulado, percibido o devengado”, en los que se incluye el ISR pagado en el extranjero.

Dicho método es integral cuando se imputa el impuesto extranjero sin limitación alguna, de modo que si resulta superior al nacional se puede pedir la devolución en el país de residencia u ordinario, como en México, cuando se imputa el impuesto en el extranjero pero hasta el límite del impuesto nacional sobre las rentas obtenidas en el extranjero.

Por otra parte, el método de imputación o del crédito es directo, cuando el país de residencia permite el crédito del impuesto pagado en el país de la fuente sobre los pagos recibidos del país de la fuente según establece el Artículo 6º, en los párrafos primero,

tercero, quinto y sexto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y será indirecto cuando permite que una sociedad extranjera, que reciba dividendos de una filial en el extranjero, pueda acreditar también los impuestos pagados por la sociedad extranjera sobre los beneficios con cargos a los cuales los dividendos han sido distribuidos de conformidad con el Artículo 6º, párrafo segundo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Este método de crédito indirecto se trata de una forma de crédito impositivo atribuido a las acciones, no a las sociedades; y por ello se considera indirecto. El crédito indirecto es permitido a la sociedad y el indirecto a los accionistas.

4.13. Método de Deducción

Con este sistema, el impuesto extranjero tiene la consideración de gasto deducible de la renta sometida al gravamen en el país de destino o, de residencia. La diferencia de este sistema, con el del crédito fiscal, es que mientras que el de la deducción el impuesto extranjero es objeto de deducción en la base imponible del impuesto del país de residencia, en el sistema de crédito fiscal el impuesto extranjero es acreditado contra la cuota tributaria del país de residencia del contribuyente. El sistema de deducción proporciona, en general, una compensación inferior a la de los dos sistemas anteriormente considerados, ya que no compensa el impuesto extranjero, sino en una parte proporcional: la correspondiente al producto del tipo, marginal, de gravamen por el impuesto extranjero que se computa y, deduce como gasto.

En este punto, algunos ejemplos nos permitirán familiarizarnos con el funcionamiento básico, de los mecanismos de coordinación fiscal de los impuestos directos.

4.14. Mecanismos de Coordinación Fiscal de los Impuestos Directos

Es importante determinar los impuestos pagados en el país de origen y en el de residencia, aplicando los siguientes mecanismos de coordinación fiscal:

4.14.1. Deducción

- 1 individuo.
- 2 países: A = país de origen; B = país de residencia.
- Renta antes de impuestos generada en el país A = 1'000,000.
- Tipo impositivo en el país A = 20%.
- Renta antes de impuestos generada en el país B = 5'000,000.
- Tipo impositivo en el país B = 30%.

País A

$$BI_O = 1'000,000.$$

$$CT_O = 1'000,000 \times 20\% = 200,000.$$

País B

$$BI_R = 5'000,000 + 1'000,000 - 200,000 = 5'800,000. \quad \text{Renta Universal}$$

$$CT_R = 5'800,000 \times 30\% = 1'740,000. \quad \text{Impuesto Universal}$$

Solo compensa:

$$200,000 \times 30\% = 60,000 \text{ pts} \quad \Rightarrow \quad \text{DII} \quad \Rightarrow \quad 140,000 \text{ (diferencial no compensado pagado en país fuente).}$$

4.14.2. Exención Integral en Destino

- 1 individuo.
- 2 países: A = país de origen; B = país de residencia.
- Renta antes de impuestos generada en el país A = 1'000,000.
- Tipo impositivo en el país A = 20%.
- Renta antes de impuestos generada en el país B = 5'000,000.

- Tipo impositivo en el país B:

Hasta 4'000,000.....	15%.
Exceso sobre 4'000,000 y hasta 5'000,000.....	20%.
Exceso sobre 5'000,000.....	30%.

País A

$$BI_o = 1'000,000$$

$$CT_o = 1'000,000 \times 20\% = 200,000$$

País B

$$BI_r = 5'000,000 \quad \text{Renta interior (no imputa renta país A).}$$

$CT_r = 4'000,000 \times 15\%$	=	600,000
$1'000,000 \times 20\%$	=	<u>200,000</u>
CT _r Interior		800,000
$CT_r \quad 1'000,000 \times 30\%$	=	<u>300,000</u>
Total Impuesto Universal		1'100,000

Diferimiento

$$TIME_{TR} = \frac{1'100,000}{6'000,000} = 18.33\% \quad \text{Tasa Efectiva}$$

4.14.3. Exenciones en Destino con Progresividad

-1 individuo.

-2 países: A = país de origen; B = país de residencia.

-Renta antes de impuestos generada en el país A = 1'000,000.

-Tipo impositivo en el país A = 20%.

-Renta antes de impuestos generada en el país B = 5'000,000.

-Tipo impositivo en el país B:

Hasta 4'000,000.....	15%.
Exceso sobre 4'000,000 y hasta 5'000,000.....	20%.
Exceso sobre 5'000,000.....	30%.

País A

$$BI_O = 1'000,000$$

$$CT_O = 1'000,000 \times 20\% = 200,000$$

País B

$$BI_{Tr} = 5'000,000 + 1'000,000 = 6'000,000 \quad (\text{Base imponible a efectos del TME}).$$

$$CT_{Tr} = \quad 4'000,000 \times 15\% \quad = \quad 600,000$$

$$\quad 1'000,000 \times 20\% \quad = \quad 200,000$$

$$\quad 1'000,000 \times 30\% \quad = \quad 300,000$$

$$\text{Total solo para determinar tasa impositiva} \quad \underline{1'100,000}$$

$$TIME_{TR} = \frac{1'000,000}{6'000,000} = 18.33 \quad \text{Tasa Efectiva}$$

$$BI_R = 5'000,000.$$

$$CT_R = 5'000,000 \times 18.33\% = 916,500 \quad (\text{en lugar de } 600,000 + 200,000 = 800,000)$$

4.14.4. Crédito Fiscal Pleno

-1 individuo.

-2 países: A = país de origen; B = país de residencia.

-Renta antes de impuestos generada en el país A = 1'000,000.

-Tipo impositivo en el país A = 20%.

-Renta antes de impuestos generada en el país B = 5'000,000.

-Tipo impositivo en el país B = 30%.

País A

$BI_o = 1'000,000$

$CT_o = 1'000,000 \times 20\% = \frac{200,000}{\quad}$ Impuesto país fuente (Crédito fiscal).

Diferencial $\frac{800,000}{\quad}$

País B

$BI_R = 5'000,000 + (1'000,000) = 6'000,000$

$CT_R = 6'000,000 \times 30\% = 1'800,000$

(-) Crédito fiscal $(200,000)$

$CTO \text{ Impuesto Universal} = \frac{1'600,000}{\quad}$

4.14.5. Crédito Fiscal con Tope Máximo, Variable 1

(TOPE: impuestos pagados en el país de residencia)

- 1 individuo.
- 2 países: A = país de origen; B = país de residencia.
- Renta antes de impuestos generada en el país A = 1'000,000.
- Tipo impositivo en el país A = 20%.
- Renta antes de impuestos generada en el país B = 5'000,000.
- Tipo impositivo en el país B = 30%.

País A

$$BI_0 = 1'000,000$$

$$CT_0 = 1'000,000 \times 20\% = 200,000$$

$$(R_{NE} + C_{TO}) \quad \text{Menor} \quad \left\{ \begin{array}{l} T^{\circ}_C \quad 200,000 \\ T^{\circ}_R = 1'000,000 \times 30\% = 300,000 \end{array} \right.$$

País B

$$BI_R = 5'000,000 + (1'000,000) = 6'000,000$$

$$CT_R = 6'000,000 \times 30\% = 1'800,000$$

$$(-) \text{ Crédito fiscal: } \quad \underline{(200,000)}$$

$$CT_0 \quad \text{Impuesto Universal} = \underline{1'600,000}$$

4.14.6. Crédito Fiscal con Tope Máximo, Variable 2

(TOPE: Impuestos pagados en el país de residencia)

- 1 individuo.
- 2 países: A = país de origen; B = país de residencia.
- Renta antes de impuestos generada en el país A = 1'000,000.
- Tipo impositivo en el país A = 20%.
- Renta antes de impuestos generada en el país B = 5'000,000.
- Tipo impositivo en el país B = 15%.

País A

$$BI_0 = 1'000,000$$

$$CT_0 = 1'000,000 \times 20\% = 200,000$$

País B

$$BI_R = 5'000,000 + (1'000,000) = 6'000,000$$

$$CT_R = 6'000,000 \times 15\% = 900,000$$

$$(-) \text{ Crédito fiscal: } \underline{(150,000)}$$

$$\text{Total Impuesto Universal} \quad 750,000$$

Se elimina exclusivamente el solapamiento ya que si de origen tiene un tipo superior, ese exceso no queda compensado.

En nuestro ejemplo, 50,000 quedan sin compensación.

Menor

$$\left\{ \begin{array}{l} T^{\circ}C = 200,000 \\ T^{\circ}R = 1'000,000 \times 15\% = 150,000 \end{array} \right.$$

4.14.7. Crédito Fiscal con Tope Máximo, Límite por País

(TOPE: impuestos pagados en el país de residencia).

- 1 individuo.
- 3 países: 01 y 02 = países de origen de renta; R = país de residencia.
- Renta antes de impuestos generada en el país 01 = 1'000,000
- Tipo impositivo en el país 01 = 20%.
- Renta antes de impuestos generada en el país 02 = 2'000,000
- Tipo impositivo en el país 02 = 40%.
- Renta antes de impuestos generada en el país R = 5'000,000
- Tipo impositivo en el país R = 30%.

País 01

$$BI_{01} = 1'000,000$$

$$CT_{01} = 1'000,000 \times 20\% = 200,000$$

País 02

$$BI_{02} = 2'000,000$$

$$CT_{02} = 2'000,000 \times 40\% = 800,000$$

País R

RN01	CT01	RN02	CT02	
BI _R				= 8'000,000
				= 2'400,000
(-) Crédito Fiscal				<u>(800,000)</u>
Total Impuesto Universal				1'600,000

Menor {

$$T^{\circ}e_1 = 1\,000,000 \times 20\% = \mathbf{200,000}$$

$$T^{\circ}r_1 = 1\,000,000 \times 30\% = 300,000$$

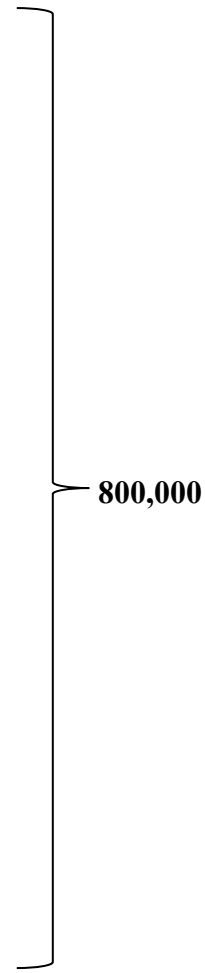
(No aplican 100,000)

Menor {

$$T^{\circ}e_2 = 2\,000,000 \times 40\% = 800,000$$

$$T^{\circ}r_2 = 2,000,000 \times 30\% = \mathbf{600,000}$$

(No aplican 200,000)



4.14.8. Crédito Fiscal con Tope Máximo, Límite Global

(TOPE: impuestos pagados en el país de residencia).

- 1 individuo.
- 3 países: 01 y 02 = países de origen de renta; R = país de residencia.
- Renta antes de impuestos generada en el país 01 = 1'000,000.
- Tipo impositivo en el país 01 = 20%.
- Renta antes de impuestos generada en el país 02 = 2'000,000.
- Tipo impositivo en el país 02 = 40%.
- Renta antes de impuestos generada en el país R = 5'000,000.
- Tipo impositivo en el país R = 30%.

T ^{re}	{	+	T ^e ₀₂	=	(1'000,000 x 20% =	200,000
					2'000,000 x 40% =	800,000)
Menor	}				Impuesto fuente	<u>1'000,000</u>
TR ^o ₁₊₀₂	{	=	3'000,000 x 30% =	900,000		

(No aplican 100,000)

CT _R = 8'000,000 x 30% =	2'400,000	
- Crédito fiscal	(900,000)	
Total Impuesto Universal	1'500,000	

4.14.9. Crédito por Impuesto Subyacente

- 1 individuo que participa en el capital de una filial extranjera.
- 2 países: A = país de origen; B = país de residencia.
- Renta antes de impuestos de la filial situada en el país A = 1'000,000.
- Participación del individuo residente en B en el capital de la filial = 10%.
- Tipo impositivo societario en el país A = 40%.
- Renta distribuida por la filial: 100%.
- Tipo impositivo sobre dividendos repatriados exigido en el país A = 15%.
- Renta antes de impuestos generada en el país B = 5'000,000.
- Tipo impositivo en el país B = 30%.

País A

$$\text{BIO}f = 1'000,000 \times 10\% = 100,000$$

$$\text{CT}^{\circ}f = 1'000,000 \times 40\% = 400,000 \quad \text{Impuesto país fuente}$$

$$\text{D}^{\circ}f = 1'000,000 - 400,000 = 600,000$$

$$\text{D}^{\circ}R = \text{Accionista e + B} = 600,000 \times 10\% = 60,000 \quad \text{Dividendo después de impuesto fuente}$$

$$\text{CTe}^{\circ}R = 60,000 \times 15\% = 9,000 \quad \text{Impuesto repatriación}$$

$$\text{Renta repatriada} = 60,000 - 9,000 = 51,000 \quad \text{Dividendo Repatriado}$$

País B

$$\text{BIR} = 5'000,000 + (100,000) = 5'100,000$$

$$\text{CTR} = 5'100,000 \times 30\% = 1'530,000$$

(-) Impuesto Subyacente.

$$400,000 \times 10\% = 40,000 \quad (40,000)$$

$$(-) \text{ Imp. Repatriación} \quad \underline{(9,000)}$$

$$\text{Total Impuesto Universal} \quad 1'481,000$$

$$\text{Impuesto en el país de residencia} = 100,000 \times 30\% = 30,000$$

$$\text{Crédito fiscal pleno} = 49,000$$

$$\text{Crédito fiscal con tope} = 30,000$$

4.15. La Eficiencia y la Equidad en la Coordinación Fiscal Internacional

La valoración de los métodos destinados a evitar la doble imposición internacional, debe ser realizada a la luz de la importancia reconocida a dos principios impositivos básicos, como son la neutralidad y, la equidad. Pues bien, expuestos los principales aspectos de la doble imposición internacional y, los mecanismos generalmente instrumentados para su eliminación o, atenuación, cabe plantearse ahora la cuestión de la elección entre estos últimos en función de la importancia atribuida por las autoridades fiscales de los distintos países, a las consideraciones de neutralidad o, eficiencia y, de equidad. Sin duda, la ampliación del radio de acción de la política fiscal de un marco estrictamente nacional a otro de carácter internacional, exige que se acometa una revisión profunda de las diversas cuestiones que, bajo esta nueva perspectiva, se plantean en torno a los principios de equidad y, de eficiencia en la utilización de los recursos.

El sistema tributario debe ser equitativo para los contribuyentes. Este principio requiere igual tributación para entre contribuyentes del mismo ingreso, sin importar su fuente, basada en su habilidad para pagar (equidad horizontal) y el cobro de impuestos progresivamente más altos, sobre los mayores ingresos (equidad vertical). En el ámbito internacional, el sistema debe permitir a cada país recibir la justa proporción de los ingresos generados, por transacciones que involucren su jurisdicción.¹¹⁵

4.16. Neutralidad Fiscal

La neutralidad tributaria hace referencia a la relación entre los impuestos y, el objetivo de la eficiencia económica. Mientras que la equidad fiscal está relacionada primordialmente con la relación entre contribuyentes, la neutralidad se refiere a la relación entre el contribuyente y el Estado, en tal sentido es que un sistema fiscal neutro que no interfiera con las fuerzas del mercado, es visto como un distribuidor efectivo de los factores de producción.

¹¹⁵ Rohatgi, Roy, Opt. Cit., p. 42.

La idea es que los impuestos no afecten, o lo hagan en el menor grado posible, en la eficiencia de las economías, permitiendo que los recursos sean asignados a sus usos más productivos, de modo que tal asignación sea la respuesta a diferencias reales en los costes y, tasas de rendimiento, más que respuesta a diferencia en los impuestos. En el campo de la tributación de las rentas del capital y, en una situación de movilidad internacional del mismo, tal como ocurre en un mercado común, el concepto de neutralidad tributaria exige que los impuestos que recaen sobre el capital no modifiquen la localización de las inversiones que tendría lugar en ausencia de impuestos. A su vez, dentro del concepto de neutralidad fiscal en el campo de la localización internacional del capital, es preciso distinguir la neutralidad en la exportación del capital (NEC), de la neutralidad en la importación del capital (NIC).

Según el principio de la exportación del capital, la eficiencia en la localización del capital, desde el punto de vista del país origen de la inversión, requiere la igualdad de los rendimientos reales netos de impuestos derivados de la inversión acometida en el propio país o, en el extranjero, esto es, que la rentabilidad marginal de las inversiones en los diversos países y, en el propio país de origen sean iguales, de forma que nadie adopte una decisión inversora sobre la base de una mayor tasa de rendimiento marginal derivada de la distinta imposición. En suma, la exportación del capital requiere que las inversiones de un residente de un determinado país, no se vean afectadas por razones fiscales al elegir realizarlas en su propio país o, en algún país extranjero, y, por tanto, que los impuestos no interfieran en la elección entre inversión interior y, exterior, o, en la distribución de la inversión exterior entre diversos países.

La neutralidad en la exportación del capital (NEC), desde el punto de vista mundial, se basa en que los rendimientos marginales brutos de las inversiones en los diversos Estados sean iguales; en que el capital fluya libremente hacia el lugar donde el rendimiento sea más alto, sin distorsiones fiscales, para que, con la mayor abundancia del capital, el rendimiento baje y, se iguale la rentabilidad en todos los países. Esto exigiría, estricta e, idealmente, el mismo tratamiento fiscal en todos los países del mundo.

Sin embargo, desde un punto de vista nacional, puede considerarse que esta situación de eficiencia mundial provoque unos flujos excesivos de capital hacia el exterior. Esto explica que la neutralidad en la exportación del capital, desde un punto de vista nacional, contemple que la rentabilidad marginal bruta de la inversión interior, se iguale a la rentabilidad marginal de la inversión exterior neta de impuestos, es decir, que el rendimiento en el exterior pueda ser más alto pero que, con medidas fiscales, se prevengan las lógicas salidas de capitales ya que en el interior no se tendrán en cuenta, al menos totalmente, los impuestos extranjeros que serán una carga adicional del rendimiento.

Por tanto, para lograr la eficiencia en la localización internacional del capital, es necesario analizarla desde la perspectiva de la exportación del capital en su versión mundial. Consecuentemente, la responsabilidad inicial de no impedir fiscalmente la consecución de la eficiencia en las localizaciones internacionales del capital, radica en los países de residencia, ya que éstos deberían asegurar que las inversiones de sus residentes se dirijan a su mejor localización económica, sin verse afectadas por razones fiscales.

Una localización eficiente del capital a nivel mundial, por otra parte, exige que los impuestos no interfieran en la elección entre inversión interior y exterior, o la distribución de la inversión exterior entre diversos países. Si, estrictamente, contemplamos el tema no en cuanto a la inversión de un país interiormente o, en el exterior, sino en cuanto a la localización mundial del capital entre diversos países, el requisito de neutralidad fiscal supone la aplicación en los diferentes países de un tratamiento fiscal idéntico para la totalidad de los rendimientos del capital.

En consecuencia, el logro de la eficiencia a nivel mundial hace necesario que el rendimiento, antes de impuestos, de la última unidad monetaria invertida en cualquier país sea idéntico y, que no haya cuña fiscal que lo modifique. Esta exigencia de igualdad de trato fiscal en todos los países del mundo es claramente utópica. La soberanía tributaria y, la diversidad de objetivos políticos y, económicos de cada país la impiden, aunque el proceso de globalización ha producido un acercamiento gradual de los modelos fiscales que

aún resulta insuficiente. En definitiva, la neutralidad en la exportación del capital desde un punto de vista mundial, es inalcanzable en la actualidad.

Sin embargo, la neutralidad fiscal es alcanzable, al menos en cuanto a la elección entre la inversión interior o, exterior desde un país, siempre que la renta procedente de una inversión en el extranjero se gravara de acuerdo con la tributación aplicable en el país de residencia del inversor y, este país concediese un crédito fiscal pleno por el impuesto pagado en el país de origen de la renta. Esto implica la devolución del exceso del impuesto extranjero sobre el nacional por parte del país de residencia, si aquél es superior a éste, o admitir un crédito por el impuesto extranjero no compensado.

No obstante, la práctica habitual es que el país inversor sólo permita un crédito fiscal que cubra la cuantía de los impuestos que hubieran pagado en ese país inversor, los ingresos obtenidos en el exterior. Con esta limitación del crédito fiscal a la menor de estas dos cantidades: impuesto efectivamente pagado en el extranjero o, el que resultaría de la aplicación de un impuesto de análoga naturaleza en el país inversor, se pretende evitar que este mecanismo se convierta en una fórmula de transferir recursos tributarios desde el país inversor hacia los otros países. Esta limitación del crédito fiscal por parte del país inversor puede generar perturbaciones en la eficiencia mundial de los flujos de capital, si el país receptor de la inversión aplica tipos impositivos superiores a los del inversor.

Por todo ello, resulta evidente que el mecanismo del crédito fiscal pleno, con la devolución de cualquier exceso de impuesto extranjero sobre el nacional, perjudica al país de residencia del inversor en su recaudación tributaria. Al inversor le puede resultar indiferente quién recibe sus impuestos, pero es obvio que los recaudados en el país de la fuente de renta son recaudación cedida por el país de residencia.

Alternativamente, si se desea alcanzar la neutralidad a la exportación de capital y, se aplica un principio de territorialidad puro, será necesario que todos los países apliquen los mismos tipos impositivos y, dichas rentas no tributen en residencia. Si, por otro lado, se aplica el principio personalista puro, sólo será necesario que los países intercambien información.

Finalmente, si se aplica un principio mixto, será necesario que los tipos impositivos se armonicen a un nivel no demasiado elevado y, que se intercambie información entre países.¹¹⁶

La neutralidad en la importación del capital, contemplada desde la perspectiva del país receptor de la inversión, exige un trato fiscal idéntico para todos los inversores en el país importador destino de la inversión, con independencia de cuál sea el país de origen de las inversiones y, por tanto, de destino de sus rendimientos. El concepto de la neutralidad en la importación del capital se basa en la idea de que sea el país importador, el encargado de garantizar la eficiencia en la localización internacional del capital. Para ello, este criterio exige la aplicación del mismo régimen fiscal a todos los sujetos que operan en la misma localización, cualquiera que sea el país de procedencia de los capitales. El objetivo perseguido es favorecer una competencia justa y, evitar la discriminación.

El método de la exención en el país de origen de la inversión, correspondiendo al Estado de la fuente, la tributación exclusiva de la renta, se configura como el mecanismo ideal para garantizar la importación del capital trato fiscal idéntico para todos los inversores en el Estado fuente, con independencia de cuál sea el Estado de residencia del inversor, y, como consecuencia, la neutralidad en la competencia entre los inversores nacionales y, extranjeros en el Estado de la fuente.

La neutralidad en la importación del capital supone, por el contrario, un gravamen igual para todos los inversores en el Estado importador de capitales, con independencia de cuál sea el país de origen de las inversiones y, de destino, por tanto, de sus rendimientos. La neutralidad en la importación del capital exige la aplicación del mismo régimen fiscal a todos los sujetos que operan en la misma localización, con lo cual se pretende evitar que una empresa tenga una desventaja competitiva para operar en un mercado determinado como consecuencia de las diferencias fiscales existentes en sus países de residencia.

¹¹⁶ Gutiérrez Lousa, Manuel, Rodríguez Ondarza, José Antonio “Los Incentivos Fiscales a la Internacionalización de la Empresa Española”, en Revista ICE, Nuevas Tendencias en Economía y Fiscalidad Internacional, Núm. 825, Septiembre-Octubre 2005.

La neutralidad en la importación del capital exige que se exonere de gravamen en el país de residencia, la renta obtenida en el exterior y, se aplique el principio territorial puro. Esta neutralidad intenta que el agente que invierta sea aquel que produce bienes y, servicios de forma más eficiente. Por último, la neutralidad en la importación del capital asegura una asignación internacional eficiente del ahorro.

Siguiendo el enfoque de la visión moderna de la tributación del capital, la neutralidad a la exportación de capital parte del supuesto de que la decisión de repatriar los dividendos de un país a otro es independiente del trato fiscal de esta repatriación, ya que el concepto relevante es garantizar la igualdad entre invertir en el exterior repatriando los dividendos o, hacerlo en el interior. Sin embargo, la fiscalidad si es relevante a la hora de decidir la repatriación de dividendos pues una sobre imposición por la existencia de doble imposición internacional no sólo atenta a la equidad, sino a la eficiencia, pues provoca distorsiones en la localización de la inversión productiva. En consecuencia, la neutralidad en la importación del capital es preferible, a la neutralidad en la exportación de capital, ya que garantiza la neutralidad de la inversión a nivel internacional, pues si bien la variable fiscal no es determinante en la localización de la inversión directa, sí lo es, respecto a la localización de la residencia del inversor.

4.17. Equidad Fiscal

El criterio valorativo tradicional de la equidad impositiva se complica, en el ámbito internacional, en dos aspectos: en primer lugar, el sometimiento de las personas a más de una jurisdicción fiscal exige definir de nuevo la equidad impositiva personal; en segundo término, se plantea un problema de equidad entre las naciones al tenerse que repartir las bases imponibles internacionales entre las diversas jurisdicciones fiscales. Así pues, la consideración del enfoque de la equidad impositiva en el ámbito de las relaciones fiscales internacionales, exige diferenciar dos tipos de niveles: el de la equidad entre las personas y, el de la equidad internacional o, entre las naciones.

El principio de equidad horizontal requiere que personas con las mismas rentas, tengan el mismo trato fiscal en su país de residencia con independencia de las fuentes nacionales o, extranjeras de procedencia de la renta. Con arreglo a este criterio una persona es tratada de forma equitativa, si su impuesto total es idéntico al de otras con igual renta y, país de residencia, con independencia de la procedencia interna o, extranjera de la renta.

Principio de Equidad: como los ingresos que derivan de la imposición ingresan al presupuesto, es necesario estudiar este principio desde dos ópticas:¹¹⁷

1. Equidad Horizontal: los contribuyentes en iguales condiciones merecen trato igualitario, tomando el término igual, como igual renta, patrimonio o consumo.
2. Equidad Vertical: implica que quien tenga una situación más holgada, efectuará un pago mayor.

Por otro lado, la equidad puede ser horizontal y vertical; la primera se ocupa de analizar a sujetos que se encuentran en situaciones económicas similares, respecto de la segunda, que se ocupa de los sujetos en situaciones económicas diferentes.¹¹⁸

El atributo de equidad horizontal indica que contribuyentes con igual capacidad contributiva deben ser tratados de igual manera por el sistema tributario. Si la capacidad contributiva se mide, a través, del ingreso equivalente de los sujetos, el sistema tributario será horizontalmente equitativo cuando dos sujetos con el mismo ingreso equivalente paguen el mismo impuesto y, por lo tanto, sus ingresos después de impuestos sigan siendo iguales.

Adentrándonos ahora en el estudio del segundo de los niveles objeto de consideración, el de la equidad internacional, el problema que se plantea es determinar cómo han de participar los países, de forma equitativa, en la base imponible originada por las transacciones

¹¹⁷ Gutierrez, Mariana, *Tendencias de Equidad en el Derecho Tributario Internacional*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Julio 2002, p.p. 49-74

¹¹⁸ Iiaz, Vicente. *Tratado de Tributación, Política y Economía Tributaria. "Principios de la Tributación"* Ed. Astrea, Tomo II, Volumen I, Buenos Aires, Argentina, p. 58.

internacionales que tienen lugar entre los mismos. En este caso, la valoración de la justicia o, injusticia de la distribución de impuestos entre jurisdicciones fiscales, dependerá del juicio sobre quiénes tienen derecho a gravar la renta obtenida en un país por un residente de otro país.

En cualquier caso, la aplicación del criterio de tributación en origen para lograr la equidad entre naciones, no está exenta de problemas. En concreto, la recaudación impositiva obtenida por el país de la fuente, está determinada por dos factores como son la definición de la base imponible del territorio y, el tipo de gravamen.

El primer problema de reparto de una base imponible internacional entre diversos países es, por tanto, el de la definición adecuada de la base imponible de cada territorio.

Los diferentes métodos de asignación de beneficios imponibles entre los territorios plantean problemas difíciles de resolver. Tanto el método de la contabilidad separada, como el de la cifra relativa de negocios son imperfectos. Tales problemas se agudizan cuando las jurisdicciones están fuertemente integradas. En efecto, en una situación de economías fuertemente integradas y, con diversidad en los tipos efectivos, se generan oportunidades e, incentivos para trasladar beneficios de unas jurisdicciones a otras, facturando a precios diferentes de los valores reales. Es la utilización de los precios de transferencia como mecanismo elusivo, trasladando beneficios a países de menor imposición, acentuándose la problemática cuando los diferenciales en los tipos impositivos efectivos aumentan.

El segundo problema básico que se plantea, es el de los tipos de gravamen aplicables en el país de origen, por cuanto la participación de este país en la recaudación impositiva dependerá del tipo impositivo, que aplique sobre las rentas generadas en su territorio.

Una primera solución al problema la proporciona una aplicación estricta del principio de territorialidad, a tenor del cual el país de la fuente u, origen de la renta puede gravar ésta con el tipo que estime conveniente. No obstante, esta actuación unilateral del país de la fuente puede desencadenar reacciones de respuesta negativa entre otros países,

planteándose, como solución alternativa, la necesidad de armonizar las relaciones fiscales, a través, de sistemas fundamentados en los principios de reciprocidad y, no discriminación.¹¹⁹

Con arreglo al principio de no discriminación, un país debería gravar la renta obtenida por los no residentes, en las mismas condiciones que si fuera obtenida por sus propios residentes, cumpliéndose así, también, el criterio de la neutralidad en la importación del capital.

La regla de la reciprocidad se viene utilizando tradicionalmente en los convenios internacionales para evitar la doble imposición, sobre el área de las retenciones en la fuente aplicables a los dividendos, intereses y cánones, donde los dos Estados se comprometen a no gravar esas rentas por encima de unos determinados límites, no habiéndose aplicado, sin embargo, a los impuestos sobre sociedades y, personales sobre la renta.

En definitiva, los acuerdos internacionales que conduzcan a una mayor homogeneidad de tipos impositivos y, a definiciones territoriales adecuadas de bases imponibles, pueden solucionar aceptablemente el tema de la equidad entre naciones.

4.18. Política Fiscal y, Coordinación Tributaria en la Unión Europea, un Marco de Referencia para España

Una de las políticas fundamentales en el desarrollo económico de la Unión Europea, es la política fiscal.

Los objetivos fundamentales de esta política en la Unión Europea, se concretan en los siguientes:

¹¹⁹ Salvo que los beneficios del gasto público del país de la fuente sean tan considerables para la inversión extranjera que reclamen tipos mas elevados de gravamen, si bien es cierto que en todo nuestro planteamiento se ha desechado la vertiente del gasto público, suponiendo que el grado de servicios públicos es análogo en los dos países.

- Apoyar el buen funcionamiento y, desarrollo del mercado interior, haciendo posible que los Estados miembros compitan en pie de igualdad y, que los ciudadanos puedan beneficiarse plenamente de todas las ventajas del mercado interior, derivadas de la libertad de circulación de personas, mercancías, capitales, así como la libre prestación de servicios.
- Contribuir a una reducción duradera de la presión fiscal general, aunque garantizando el mantenimiento de un equilibrio entre los recortes fiscales, las inversiones en servicios y, capital público y, el apoyo a la consolidación presupuestaria.
- Reforzar las políticas de la Unión Europea en materia de incentivos económicos, empleo e innovación, así como las políticas fiscales de salud y, protección de los consumidores, desarrollo sostenible, medio ambiente y energía.
- Apoyar la modernización del modelo social europeo, con una apuesta decidida por instrumentos fiscales de fomento del empleo.

Con este contexto general de objetivos, el desarrollo de la política fiscal en la Unión Europea, tiene que considerar una serie de restricciones que conviene conocer:

- La ampliación de la Unión Europea con nuevos países y, con sistemas fiscales particulares y, en muchos casos, con escasa implantación y, recorrido histórico al proceder de países del Este de Europa. Estos sistemas pueden ser utilizados como instrumentos de competencia fiscal desleal con el objetivo de atraer y, localizar inversiones en sus territorios en la primera fase de la adhesión.
- Las situaciones presupuestarias próximas al equilibrio o, con superávit como requisito básico de estabilidad macroeconómica en el marco del Pacto de Estabilidad y Crecimiento.

- En consecuencia, el establecimiento de una secuencia adecuada entre reducción de deuda pública, recortes fiscales, reducción de la carga fiscal y, financiación de inversión pública en áreas clave.

A partir de aquí, se pueden diseñar una serie de principios fundamentales sobre los cuales debe descansar el diseño de las políticas fiscales de los Estados miembros de la Unión Europea en los próximos años:

- El conjunto de los sistemas tributarios nacionales deben ser beligerantes en relación al empleo, bajando la presión fiscal sobre la actividad laboral, ya que el conjunto de impuestos sobre el factor trabajo, sigue siendo muy alto en algunos Estados miembros, comparado con los niveles internacionales. Parece necesario reducir la presión fiscal sobre los costes laborales y, los costes no salariales de la mano de obra.
- Resulta esencial lograr un equilibrio adecuado entre reducción de impuestos, inversión en servicios públicos básicos e, infraestructuras y, el mantenimiento a largo plazo del equilibrio fiscal, en un entorno donde se produzcan las mínimas interferencias en la asignación de recursos practicada por el mercado. Ello nos conduce a diseñar una *tax mix*, donde prevalezcan impuestos con menor capacidad de distorsión económica en términos de bienestar como son, fundamentalmente, los impuestos indirectos, buscando como contrapartida una reducción en la carga fiscal individual soportada por los ciudadanos en el ámbito de los impuestos personales, ya que éstos generan distorsiones inmediatas sobre comportamiento económicos fundamentales oferta-demanda de trabajo, ahorro, inversión productiva y, asunción de riesgos empresariales y, financieros.

Criticar este planteamiento sobre la distribución del peso de la imposición directa e, indirecta supone ir contracorriente de la práctica internacional con los riesgos que esto supone en un mundo globalizado. Y, ¿dónde queda el papel redistributivo del sector público? Dejemos que sea una adecuada política pública de gastos sociales la

que se encargue de desarrollar esta función básica del sector público. Si se permite la expresión: recaudemos de forma eficiente y, gastemos de forma solidaria.

➤ Respecto a la promoción de políticas fiscales comunes que sean respetuosas con el medio ambiente, podemos señalar que España se está incorporando a la dinámica desarrollada por los países de nuestro entorno y, desarrollada bajo la etiqueta académica de reforma fiscal verde a nivel internacional, las reducciones de impuestos directos se han producido en un contexto de reformas de impuestos ambientales, en las que se han introducido o incrementado, determinados impuestos energéticos o, ecológicos.

La Comisión Europea señalaba que hay que integrar en la política fiscal la protección por la salud y, la protección de los consumidores. En esta línea argumental se inscribe la reciente creación del impuesto sobre venta minorista de hidrocarburos con, un fin concreto de financiar la sanidad transferida a las Comunidades Autónomas, o la elevación de la fiscalidad sobre las labores de tabacos.

➤ No debemos olvidar que esta política fiscal de incrementos impositivos en figuras sobre consumos con fuertes externalidades negativas, va a permitir desempeñar un papel relevante en el incremento de los incentivos a la investigación, el desarrollo y la innovación tecnológica dentro de una política de revisión de los instrumentos de incentivo fiscal, tendentes a la mejora del entorno de la investigación privada, y las empresas de nueva creación de alta tecnología.

➤ Cada vez es más frecuente que, en un contexto global con crecimiento exponencial del comercio mundial y, de los flujos de capitales, las empresas de la Unión Europea funcionen en más de un Estado miembro y, que haya cada vez más fusiones y, adquisiciones internacionales, buscando un rendimiento empresarial que les permita aprovechar las ventajas de las economías de escala en mercados mundiales y, altamente competitivos. En este contexto tan volátil, la lucha por la

eliminación de las barreras fiscales y, la eliminación de medidas fiscales que falseen la competencia se convierten en un elemento central de la Política Fiscal Comunitaria.

➤ En cualquier caso, el futuro de los sistemas tributarios de la Unión Europea requieren que estos sean:

✓ Dinámicos y flexibles, para adecuarse al ritmo de los cambios constantes en el entorno económico. Se puede afirmar, sin temor a equivocaciones, que nos encontramos en la era de las reformas fiscales permanentes.

✓ Sencillos, para minimizar los costes derivados de su cumplimiento.

✓ Transparentes, para asegurar que se paga el impuesto correcto, en el momento oportuno y, en el lugar adecuado.

✓ Cooperativos en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, a través, del desarrollo de procedimientos de intercambio de información. En este sentido, debemos destacar los avances que han supuesto, por un lado, el acuerdo de principios para el intercambio de información sobre los rendimientos del ahorro y, sobre asistencia mutua, para la recaudación de las deudas tributarias.

Por diversas razones la existencia de una política fiscal europea, está en el centro del debate actual de política económica en Europa, por las siguientes razones:

➤ La crisis de deuda soberana, ha generado una enorme heterogeneidad en la respuesta de los saldos presupuestarios de las administraciones públicas.

➤ Esta heterogeneidad en los niveles de déficit y, deuda ha generado dudas sobre la sostenibilidad de las cuentas públicas en algunos países periféricos.

- Estas dudas e, incertidumbres han dado lugar a enormes diferencias en las primas de riesgo en una situación que no es sostenible en una unión monetaria.

Así pues, Europa ha llegado a esta compleja situación fiscal por:

- Razones de carácter cíclico. Respuesta a una crisis muy heterogénea: financiera, inmobiliaria, demanda externa y endeudamiento.
- Razones de carácter estructural: diferencias en las estructuras de ingresos y gastos muy importantes.¹²⁰

¹²⁰ Doménech, Rafael, “Política Fiscal Comunitaria: ¿Hacia una Hacienda Supranacional Europea?”, en La Internacionalización de las Haciendas Nacionales, El Escorial, Julio de 2011, p. 2

Capítulo V

Colaboración entre Administraciones Tributarias: el Intercambio de Información

5.1. Antecedentes

En la búsqueda de soluciones a los problemas que afectan particularmente al comercio internacional, el gobierno mexicano ha reconocido la ventaja de celebrar Tratados con otros países como instrumento de eficacia y modernización, en cuanto fuentes del Derecho Internacional y del propio Derecho Interno, pugnando por hacer más efectiva la inversión extranjera en nuestro país, lo cual debe lograrse eliminando o atenuando las excesivas cargas tributarias para los inversionistas, personas físicas o morales que, por razón de los diversos criterios en la imposición en los países de origen y el nuestro, quedarían afectos a dobles o múltiples impuestos de aplicarse las respectivas legislaciones conforme a las cuales sean contribuyentes. Es por ello, que del mismo modo, han sido motivo de ponderación las ventajas de las Convenciones Internacionales, para lograr el intercambio de información en definitivo apoyo a las facultades de fiscalización de los poderes estatales y, la conveniencia de otorgar seguridad y protección jurídica a los causantes de los países contratantes en un trato igualitario y justo, lo que en su conjunto habrá de fructificar en el crecimiento económico y desarrollo de los países que, como México y América Latina en general, están buscando un mejor destino, ya que: “Los Tratados Tributarios son el instrumento idóneo para promover dicho crecimiento”.¹²¹

Las dificultades que presenta el tema del intercambio internacional de información tributaria, son las mismas con las que se enfrentó un grupo de trabajo que, el 22 de junio de 1999, se le encomendó evaluar la situación en materia de fraude fiscal, así como las posibles diferencias en las normas y sistemas de control administrativos vigentes, y la eficacia de los mecanismos administrativa en materia de lucha contra la evasión y el fraude fiscal y, que no son otras que la diversidad de posturas nacionales respecto de la fiscalidad en general y sobre determinados aspectos de ella en particular, así como las diferencias existentes entre las estructuras impositivas y organizativas de los diversos Estados.

¹²¹ Edison Gnzzo, Principales Problemas y Oportunidades que Genera la Operación y Negociación de Tratados Tributarios, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Primera Edición, México, 1992, citado en Villalobos Ortiz, Ma. Consuelo, “Los Convenios para Evitar Doble Imposición Internacional”, ponencia presentada en el II Encuentro Binacional México-España, San Sebastián, España, Abril-1993, en *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, No. 65, 3ª Época. Año VI, Mayo 1993, p. 67.

A esas razones, cabría agregar también la ausencia de una cultura de cooperación en materia de intercambio de información financiera, cuyo origen se encontraría en una falta de conciencia, o al menos en determinados campos, respecto del interés fiscal supranacional, siendo así que la cooperación interestatal implica, la presencia de intereses de diversa índole que, deben identificarse en atención a comprender la regulación incluida de las distintas normas existentes en la materia.¹²²

En el contexto internacional, la noción de intercambio de información tributaria, forma parte del concepto más amplio de asistencia mutua entre las administraciones fiscales de los distintos países en cuanto a la liquidación e, incluso la recaudación de los impuestos. En un plano distinto pero relacionado con el anterior, el intercambio de información también se asocia al concepto de asistencia en el ámbito judicial, sobre todo en lo concerniente al delito fiscal.

En el próximo futuro, es más que probable que el intercambio de información, no solo mantenga su actual importancia, sino que tienda a potenciarse grandemente, como consecuencia del fenómeno de la globalización o, mundialización.

Las tensiones a las que somete la globalización económica a los Estados, han terminado provocando el surgimiento de un nuevo espíritu de cooperación fiscal internacional, cuya pieza clave es el intercambio de información entre Administraciones Tributarias.

Pero es más, existe el convencimiento de que los esfuerzos por mejorar los instrumentos jurídicos y, los procedimientos prácticos de intercambio de información, no pueden ni deben limitarse a los países clásicamente considerados como no informadores, sino que todos los países, cada uno a su nivel, pueden y, deben mejorar sus mecanismos de captación, almacenamiento y, cesión de información, y, así lo han entendido las diversas instituciones de carácter supranacional, como se pone de manifiesto en los diferentes informes emitidos por la OCDE y, la Comisión Europea (CE), en los cuales se señala con

¹²² Sánchez López, María Esther, “El Intercambio Internacional de Información Tributaria. Perspectiva de una Nueva Significación de este Instrumento”, en Revista *Crónica Tributaria*, No. 114/2005, Instituto de Estudios Fiscales, España, 2005, p. 91.

toda claridad la necesidad, por un lado, de suprimir o, al menos, reducir los obstáculos que todavía frenan los intercambios, y de otro, de mejorar el contenido y, alcance, tanto de los instrumentos jurídicos que dan cobertura a los intercambios, como de las condiciones en las que, en la realidad, los intercambios se desarrollan.

5.2. Ausencia de Hegemonía

En la ausencia de homogeneidad en la regulación de muchos de los aspectos que, se configuran en el intercambio de datos en el ámbito internacional podría responder, tanto a la carencia de unos principios comunes en el orden de la imposición internacional, como a las diferencias de las legislaciones nacionales en los Estados que convergen en la regulación de los deberes de información tributaria a nivel internacional, quedando reducida la normativa a la condición de mínimos, sin perder de vista que el derecho Internacional Tributario se encuentra integrado, tanto por normas comunitarias, como internas en las que aparece algún elemento de extranjería, siendo así que en el ámbito concreto del intercambio internacional de información, muchas cuestiones encuentran su regulación únicamente en la normatividad interna de los Estados, contribuyendo tal circunstancia a la ausencia de uniformidad indicada.

Podría decirse que la diversidad ha llevado al consenso de mínimos necesarios, y que a mayor hegemonía, se cuenta con mayor uniformidad necesaria, para reducir las posibilidades de dispersión normativa y de posibles lagunas jurídicas que den pauta para la evasión fiscal.

5.3. Funcionalidad del Intercambio de Información

La búsqueda del fundamento del intercambio de información en el ámbito internacional, encuentra su justificación y su relevancia, en el hecho de que una adecuada localización del mismo puede aportar las claves para un correcto entendimiento, tanto de los presupuestos, como de los límites de este deber, en orden a su cumplimiento por parte de los Estados.

La primera de las consideraciones que debe hacerse, toma como base el entendimiento del intercambio de información en el seno de un ordenamiento globalizado, donde, como es conocido el movimiento de personas, mercancías y capitales es cada vez mayor.

Mundialización, por tanto que, en lo que afecta a la vertiente fiscal de los Estados, conlleva la necesidad de articular instrumentos de control de las obligaciones tributarias de aquellos contribuyentes que realizan operaciones en el extranjero, siendo cierto, que –en este sentido–, la actual economía globalizada, el gravamen de la renta mundial combinado con la aplicación del principio de residencia, sólo es factible si hay un intercambio, eficiente entre las autoridades fiscales. Esto es, la desaparición de las fronteras en el seno de la Unión Europea, supuso un desafío formidable para las Administraciones Fiscales, basándose su respuesta en la necesidad de una cooperación administrativa intensa, en orden a la consecución de un eficaz desarrollo de las funciones de la Administración Tributaria, pudiéndose afirmar en este sentido que, el cometido del control de las obligaciones tributarias, no representa otra cosa sino administrar información.¹²³

Es pues, el intercambio de información tributaria que forma parte del concepto más amplio de asistencia mutua entre las Administraciones fiscales y los distintos países, en cuanto a la liquidación e incluso recaudación de los impuestos, lo que sin duda ha hecho perder o dejar de lado, otras perspectivas del intercambio de información más adaptadas, quizá a la realidad actual del sistema de aplicación de los tributos, incluso a nivel supranacional.

Dicho de otro modo, parece que el concepto de cooperación o asistencia mutua, responde más al interés de los Estados que, al de los sujetos implicados en el procedimiento de intercambio de información tributaria.

Otra de las finalidades atribuidas al intercambio de información, hace referencia a su articulación como instrumento al servicio de la realización del deber de contribuir, señalando, en este sentido, que cuando un país asiste a otro obteniendo los datos solicitados, no hace otra cosa sino proteger su propio deber de contribuir, aunque de manera

¹²³ Pita, C., “Intercambio de Información y Administración Tributaria”, en *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, No. 6, 1997, p. 577.

indirecta, esto es, cuando un Estado facilita la actuación contra el fraude de otra Administración, está protegiendo su propia lucha contra el fraude, al menos de manera indirecta, por el mero hecho de que se están poniendo las bases que permitan asegurar, en cierta manera, la futura colaboración del ahora solicitante.¹²⁴

Consideración que, desde el punto de vista de los sujetos afectados por la realización de este deber, ha llevado a entender a una parte de la doctrina, que se ha ocupado de estudiar este tema, que la colaboración de los contribuyentes en la realización del intercambio de información, no se fundamenta en la tutela del deber constitucional de contribuir a la Hacienda del Estado, sino que por el contrario, se está garantizando el control del fraude fiscal por el Estado requirente, y que se traduce sobre todo, en la falta de conciencia en el ámbito internacional acerca de la existencia de un interés fiscal que, sobrepasa las fronteras de los Estados, siendo la tendencia que prevalece, la de entender el intercambio de información, como un mecanismo al servicio de la efectiva aplicación del sistema tributario del Estado de residencia de los contribuyentes.

Punto ante el cual, es preciso detenerse a reflexionar, si el planteamiento señalado agota el entendimiento de la función asignada al intercambio de información, en el ámbito internacional, es decir, si la función del mismo se ciñe, únicamente a la correcta aplicación de la normativa tributaria del Estado que solicita la información.

De esta manera, y siendo cierto que el principio de capacidad económica, no parece ser el criterio principal de distribución de la carga tributaria, tal como cabe comprobar concretamente en el ámbito de la Unión Europea, en el momento actual debe realizarse un esfuerzo por instaurar en la conciencia de los distintos Estados, la existencia de un interés fiscal internacional que, conduzca a que el deber de colaboración de los diversos obligados tributarios, deba ser entendido no solamente como instrumento que articula la actuación de la asistencia mutua, sobre todo como medio de realizar la efectividad del principio de igualdad en la tributación entre residentes y no residentes. Igual que no significa paridad en

¹²⁴ Sánchez López, María Esther, Op. Cit. p. 95.

el régimen fiscal para ambos, sino simplemente que imposición de unos y otros, no sea empeorada por un estatuto de extranjero.

Planteamiento pues, que además de implicar la garantía de control de la evasión fiscal y, de la competencia fiscal perniciosa, a que la misma da lugar como consecuencia derivada de la correcta aplicación de la normativa de los distintos Estados, con base en la cooperación en materia de intercambio de información.

Lo anterior supone, sobre todo, un cambio de enfoque en el entendimiento de la función desempeñada por las actuaciones de intercambio de información en el ámbito internacional, en el sentido de pasar de ser concebidos exclusivamente como un instrumento al servicio del interés de los Estados, a ser entendidos como un mecanismo de garantía de la posición jurídica de los obligados tributarios. A lo que debe añadirse además, la importancia y las implicaciones que conlleva conectar el deber de colaboración tributaria en el ámbito internacional, a la realización del principio de igualdad.

Perspectiva que, por lo demás, y en última instancia supone el reflejo de la dimensión material, de los llamados aspectos formales de aplicación de los tributos, también en el ámbito internacional, y que requiere que los distintos Estados cuenten con un sistema que permita disponer de información tributaria abundante, fiable y actualizada cuya transmisión, dentro de un adecuado sistema de garantías, permita la efectividad del indicado principio de igualdad, y con él, del de justicia tributaria.

5.4. Instrumentos de Colaboración entre las Administraciones Tributarias para el Intercambio Internacional de Información

El intercambio de información entre las distintas administraciones tributarias, supone la materialización del deber de colaboración existente entre las mismas, tanto en el ámbito interno, como en el ámbito internacional, ubicándose la problemática en este campo, en la determinación de los presupuestos y, límites del indicado deber de cooperación administrativa en materia tributaria.

Pues bien, comenzando por lo que puede denominarse presupuestos del intercambio de información, estos deben ser entendidos y deducidos, desde la funcionalidad específica asignada a dicho instrumento de colaboración, esto es, desde la consecución de los fines concretos pretendidos, a través, de la articulación del mismo, siendo precisamente el punto de partida, y dada la diversidad de posturas acerca de este extremo, las que conducen también a posiciones distintas.

Por otra parte, y en sintonía con algunas posiciones acerca de la funcionalidad del intercambio internacional de información, cabe señalar que el análisis de la normativa que, tanto en el ámbito internacional, como comunitario, hace referencia al intercambio de información tributaria, parece conducir a la conclusión de que dicho instrumento de colaboración, interactúa como medio de lucha contra la evasión fiscal.

Como regla general se alude en las Normas y Convenios, que regulan el intercambio de datos en el ámbito internacional, a la necesidad de la información para los fines de gestión tributaria, lo que, en última instancia, determina que la aportación de la misma por parte del Estado requerido, no es la verificación de la trascendencia tributaria de los datos solicitados, sino la comprobación, más bien, de las posibilidades de que el Estado requirente remita una información de similares características y, se deduce también de la normativa internacional relativa al intercambio de información, siendo significativo en este sentido, que en el ámbito internacional, las normas utilicen precisamente la expresión “intercambio de información”, en vez de por ejemplo, suministro de información tributaria.

Aspecto, por lo demás que, más allá de ser contrario al principio de solidaridad que debería primar en la asistencia administrativa, especialmente cuando se trate de convenios entre países con notorias diferencias de desarrollo, plantea también el problema de determinar el alcance de lo que deba entenderse por información equivalente o de similares características, cuyos perfiles interpretativo aparecen demasiado difusos.

Dicho modo de actuar en la prestación de auxilio recíproco, entre los Estados, no encaja con la significación que debe otorgarse al principio de colaboración interadministrativa en

el ámbito internacional; principio que debería entenderse, debiendo ser conscientes de que ello constituye un objetivo aún lejano, como el establecimiento de una única administración funcionalmente hablando, esto es, desde la perspectiva del aprovechamiento de la información con trascendencia tributaria, siendo así que lo que legitima que cualquier administración tributaria tenga acceso a la información recabada, para la aplicación de los tributos o pueda requerir información en el ejercicio de sus funciones, es precisamente la trascendencia tributaria de la misma. Situación que debería encontrar como premisa, por otra parte, la celebración de convenios específicos sobre intercambio de información (que sustituyan a la inclusión de una simple cláusula en los convenios de doble imposición) que, permitan superar las diferencias en términos de legislación, prácticas administrativas y, posibilidades materiales de intercambiar información en las que viene apoyándose tradicionalmente la reciprocidad legal y material.

Se trata, en definitiva, de aspirar a la instauración de una cultura administrativa internacional, basada en la existencia de una comunidad de intereses que, concretamente en el ámbito de la fiscalidad, suponga la superación de la inercia de otorgar mayor prioridad a los expedientes internos que, las solicitudes de información y asistencia de otros Estados miembros.¹²⁵

5.5. Análisis de los Instrumentos Jurídicos que dan Cobertura al Intercambio de Información entre Administraciones Tributarias y, de su Utilización en la Práctica

Dentro de los instrumentos jurídicos que dan cobertura a la práctica de asistencia mutua, tradicionalmente se distingue entre:

- Instrumentos bilaterales: acordados, como su propio nombre indica, entre dos Estados soberanos.
- Instrumentos multilaterales: que definen el marco, las modalidades y, las posibilidades de desarrollo en la práctica de la asistencia mutua para una pluralidad de países.

¹²⁵ Ibid., p.p. 96-99.

Como ejemplo de instrumentos multilaterales, además de las Directivas y Reglamentos Comunitarios sobre esta materia, se puede destacar, por su mayor trascendencia en la práctica los siguientes:

- Convenio de Asistencia Administrativa en materia tributaria OCDE-Consejo de Europa, cuyo objeto desborda con mucho el mero intercambio de información, y que hasta el momento solo ha sido ratificado por ocho países.
- En un plano, diferente, el Convenio Europeo de Asistencia Judicial en materia penal, que contiene un Protocolo adicional referente al ámbito fiscal.

5.6. Instrumentos Bilaterales

México en la actualidad, tiene suscritos un total de 34 Convenios de Doble Imposición sobre Impuestos Directos y todos ellos, contienen disposiciones que regulan el intercambio de información, en cuya redacción se ha seguido con gran fidelidad el contenido propuesto en el Modelo Convenio de la OCDE.

Listado de países:

Alemania	Finlandia	Países Bajos
Australia	Francia	Polonia
Bélgica	Grecia	Portugal
Brasil	Indonesia	Reino Unido
Canadá	Irlanda	República Checa
Chile	Israel	República Eslovaca
China	Italia	Rumania
Corea	Japón	Rusia
Dinamarca	Luxemburgo	Singapur
Ecuador	Noruega	Suecia
España	Nueva Zelanda	Suiza

5.6.1. Intercambio de Información, Modelo Convenio de la OCDE

Los intercambios de información fiscal, son el conducto apropiado para que un Estado solicite información sobre las operaciones, los ingresos, y de otros conceptos que se requieren con el fin de establecer una responsabilidad fiscal en el Estado donde el contribuyente es residente.¹²⁶

El Modelo Convenio de la OCDE, contiene disposiciones relacionadas con el intercambio de información como sigue:

1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes, intercambiarán la informaciones necesarias, para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o, en la legislación nacional de los Estados contratantes relativas a los impuestos de toda clase y, denominación, percibidos por los Estados contratantes, sus subdivisiones o, entidades locales, en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no vendrá limitado por el artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado contratante serán mantenidas secretas en igual forma que las informaciones obtenidas en base al derecho interno de ese Estado y, sólo se comunicarán a las personas o, autoridades¹²⁷ encargadas de la gestión o, recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o, autoridades sólo utilizarán estas informaciones para éstos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o, en las sentencias judiciales.

2. En ningún caso las disposiciones del apartado 1, podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a:

a) Adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las de otro Estado contratante,

¹²⁶ Bettinger Barrios, Herbert, Op. Cit., p. 149

¹²⁷ Incluidos los Tribunales y los Órganos Administrativos.

b) Suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las de otro Estado contratante.

c) Suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o, informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

5.7. Modalidades de Intercambio de Información

A diferencia del planteamiento que se hace en los textos de las Directivas y Reglamentos Comunitarios de Asistencia Mutua para la liquidación, las disposiciones del Modelo de Convenio de la OCDE no enumera expresamente, las diferentes modalidades de intercambio que sí se recogen, sin embargo, en los Comentarios al Convenio Modelo, y que son en definitiva:

1. Intercambio previa petición para un caso concreto, que exige que el país requeriente haya agotado previamente las fuentes regulares de información previstas en su legislación interna, antes de presentar la demanda de información al otro Estado.

2. Intercambio automático, que supone transmitir sistemáticamente información sobre una o, varias categorías de datos, como pueden ser rentas procedentes de un Estado contratante y, percibidas por contribuyentes residentes en el otro Estado contratante, titularidades de bienes de los residentes en un Estado, en el otro Estado contratante.

3. Intercambio espontáneo, que implica transmitir, a medida que se van conociendo por un Estado, los datos obtenidos en el curso de determinadas investigaciones que se supone ofrecen especial interés para el otro Estado.

Estas modalidades teóricas de intercambio, en la práctica no suelen darse de forma independiente y, perfectamente diferenciada. Antes bien, pueden y, de hecho, ocurre en numerosas ocasiones, que se combinen y, complementen, y así, por ejemplo, es frecuente

que tras recibir una petición de información previa solicitud, el Estado requerido, envíe de forma espontánea, otra información suplementaria que estima pueda ser utilizada para el caso concreto investigado por el Estado requeriente.

5.8. Autoridad Competente

Los convenios de Doble Imposición basados en el Modelo Convenio de la OCDE, contemplan la existencia de un único camino o, cause para los intercambios de información de las Autoridades Competentes de cada uno de los Estados Contratantes.

Se designa a la máxima autoridad fiscal de cada país como Autoridad Competente, para las distintas materias del Convenio, previéndose de forma expresa la posibilidad de delegación de sus funciones, opción adoptada por la mayoría de los países miembros.

El objetivo perseguido mediante la designación, con carácter general, de un único órgano que se encargue del intercambio con las autoridades de otros países, es doble:

- Por una parte, asegurar la necesaria coordinación que permita seguir una política coherente de intercambio de datos.
- De otro lado, lograr alcanzar un permanente y, necesario equilibrio entre dos fines que pudieran aparecer como contrapuestos: el deber de entregar la información que precisa otro Estado con el que se desea colaborar de un modo eficaz y, al tiempo, satisfacer un legítimo interés consistente en mantener como reservados ciertos datos obtenidos para la gestión propia y, que además, suelen estar amparados por una obligación de secreto y, sigilo para la Administración que dispone de los mismos.

5.9. Límites a la Obligación de Intercambio de Datos

Esta obligación de aportar ciertos datos supone para el Estado requerido que, deben ser obtenidos y/o tratados para atender las necesidades del Estado requirente en la misma

forma y, utilizando los mismos mecanismos y, recursos que utilizaría si se tratase de datos necesarios para la gestión de sus propios impuestos. Y ello, de tal manera, que si son datos no disponibles en los archivos de la Administración, se deberán arbitrar las medidas necesarias para procurar emitir requerimientos de información, examinar la contabilidad de los contribuyentes, entre otros, aún cuando de estas acciones especiales no se derive ningún beneficio para el Estado requerido.

La obligación de proporcionar la información que le es solicitada, que han de asumir los Estados firmantes de un Convenio de Doble Imposición de tales características, no es, sin embargo, absoluta y, el propio Modelo de Convenio contiene una referencia expresa a los casos o, supuestos donde el Estado requerido no resulta quedar obligado por la petición que recibe¹²⁸.

Resumiendo, puede afirmarse que los límites a los intercambios de información basados en estos instrumentos derivan de:

- La existencia de secretos comerciales o, profesionales o, cuestiones de orden público que podrían contravenirse mediante la entrega de los datos.
- El principio de reciprocidad jurídica.
- El principio de reciprocidad de hecho.

La reciprocidad jurídica, puede entenderse de la concurrencia de las siguientes premisas de actuación:

1. Ningún Estado está obligado a suministrar datos cuya obtención y entrega, le suponga adoptar medidas contrarias a su propia legislación o, práctica administrativa habitual.

¹²⁸ Se trata de una posibilidad, no una limitación a la hora de actuar para el Estado requerido, que si lo estima conveniente, decidirá dar los datos, aunque no esté estrictamente obligado a atender las demandas del Estado requirente.

2. Ningún Estado esta obligado a suministrar datos para cuya obtención y entrega, deban tomarse medidas que el Estado requirente no pudiera adoptar en su propio ámbito de actuación, o bien aun tratándose de actuaciones legalmente posibles, no sean una práctica administrativa habitual.

Por otra parte, en esta materia, cabe distinguir diferentes niveles o, modalidades de derechos para los contribuyentes. Así, existe:

- El derecho a la notificación, que consiste básicamente en proporcionar al contribuyente los datos necesarios para que tenga conocimiento de los datos que van a ser o, han sido intercambiados y, pueda éste, contestar, recurrir u, objetar dicho intercambio.

En general, la notificación consiste en revelar al interesado, los siguientes aspectos:

- El país al que los datos son transmitidos.

-Los impuestos objetos de investigación.

- El fundamento jurídico en que se basa el intercambio.

-Los datos trasmitidos.

-Eventualmente, el procedimiento a seguir para recurrir contra el intercambio.

- El derecho de consulta, que exigirá a las autoridades fiscales no sólo informar al contribuyente sobre la petición de datos que se ha producido, sino también que se le consulte a éste sobre su conformidad a la cesión aunque, en todo caso, la decisión última sobre la entrega de los datos sea tomada por la Administración.

- El derecho de recurso, que puede dar lugar a reclamaciones en dos momentos o, situaciones diferentes. Así, el contribuyente que recibe una notificación sobre una

petición de datos, puede recurrir en el ámbito administrativo o, judicial sobre la legalidad del intercambio antes de que éste haya tenido lugar, pero también el contribuyente que tiene reconocido el derecho a ser notificado, pudiera recurrir ante los Tribunales, si este derecho no hubiera sido respetado.

5.10. Posibilidades de Cesión Posterior de Datos Obtenidos sobre la Base de los Convenios de Doble Imposición

En las disposiciones del Modelo Convenio de la OCDE, se sugieren unas condiciones mínimas a tener en cuenta en la cesión posterior de los datos, que podrán ser revisadas o, completadas, en el sentido indicado, en la redacción que posteriormente se acuerde para cada Convenio en concreto.

Estas condiciones mínimas hacen referencia a:

- Las personas a las que se pueden ceder los datos: personas o, autoridades, incluidas en su caso los tribunales, que además,

-Tengan encomendadas determinadas funciones: la gestión o, recaudación de los impuestos contemplados en el Convenio, así como los procesos declarativos y, ejecutivos y, la resolución de los recursos relativos a los mismos.

- Y además, contemplando expresamente que estas personas, nunca utilizarán los datos recibidos para fines diferentes.

Por ello, los datos obtenidos, no pueden ser cedidos por la Administración Tributaria receptora, por ejemplo, en los siguientes supuestos:

- A las autoridades a las que les corresponda supervisar con carácter general la gestión del Gobierno, si carecen de competencias específicas en materias fiscales como las anteriormente enumeradas.

- A los Juzgados y, Tribunales, ni siquiera para la persecución de delitos públicos distintos de los delitos fiscales, donde deberá invocarse un convenio de Asistencia Judicial.
- En cualquier otro supuesto, donde, como se ha indicado anteriormente, las autoridades que suministran los datos se opongan expresamente a ello.

5.11. Otras Cuestiones Relativas al Intercambio de Información de los Convenios de Doble Imposición Basado en el Modelo del Convenio de la OCDE

Hoy es plenamente reconocida la posibilidad de que sobre la base de estos Convenios puedan arbitrarse otras formas de cooperación, que siempre comportan un necesario intercambio de datos y, entre los cuales destacan:

- El desarrollo de controles fiscales simultáneos, definidos como un acuerdo entre dos o, más países para examinar simultánea e, independientemente la situación fiscal de uno o, varios contribuyentes, de interés común, con el fin de intercambiarse entre ellos los datos obtenidos.
- La presencia de funcionarios extranjeros, posibilidad que, sin embargo, es hoy por hoy, la menos utilizada por diversas razones, entre las que puedan destacarse:
 - Razones de tipo legal, por cuanto en algunos países, por interpretación y, aplicación del principio de soberanía, resulta inadmisibles que funcionarios de otra Administración actúen ante sus contribuyentes.
 - Razones de orden práctico, que en el fondo vienen a limitar enormemente la consecución de los hipotéticos resultados, que de este tipo de medida se podrían esperar si bien en este campo, se está consiguiendo día a día importantes avances, dada la creciente interrelación de los funcionarios de diversos países y, el mejor nivel de formación de los mismos en cuanto a la utilización de lenguas extranjeras.

- La utilización de representantes fiscales de la autoridad competente que se establecen en el otro Estado contratante, los cuales pueden o, no disponer de una efectiva delegación de poderes de su Autoridad Competente, pero cuya sola presencia, suele ser de enorme utilidad para agilizar los contactos y, los intercambios de datos necesarios, además de ejercer el papel de expertos como conocedores de la legislación y, la práctica administrativa del país donde se han establecido.

Dentro de los esfuerzos realizados en los últimos años, pueden destacarse toda una serie de iniciativas que se han puesto en marcha desde el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, entre ellas:

- Análisis de toda la problemática derivada de la situación presente y, futura del comercio electrónico, que viene a ofrecer evidentemente otros mecanismos de elusión y, evasión tributaria en el ámbito internacional.

- El intercambio de información también figura, como anteriormente se menciona, como un elemento básico en el planteamiento de la lucha contra la competencia fiscal desleal y, en un tema directamente vinculado a estos movimientos de atracción de capitales, como es todo el desarrollo del secreto bancario que impidan luchar de una manera eficaz, contra la evasión y, el fraude fiscal que se produce, tanto a nivel interno, como internacional.

- En un orden más práctico, orientado a facilitar los intercambios de información que hoy en día ya se producen, pueden destacarse los estudios y, las investigaciones realizadas por la OCDE, sobre diversos temas en ordena la adopción de acuerdos de los distintos países que concluyan en la publicación y, difusión de diferentes recomendaciones, entre las cuales destacan:

- Recomendación acerca del uso del Acuerdo Modelo, para la realización de fiscalizaciones simultáneas, mecanismo que probablemente alcanzará un elevado desarrollo en un futuro inmediato, donde por el imparable aumento de las transacciones internacionales, es de

esperar que tengan magníficos resultados, en especial en todas las cuestiones relativas a precios de transferencia y, elusiones vinculadas a paraísos fiscales.

- Recomendación sobre el uso de números de identificación fiscal en el contexto internacional, absolutamente necesario para garantizar una correcta, rápida y, eficaz imputación de los datos recibidos al contribuyente apropiado, cuestión que actualmente, cuando aún no existe dicho número de identificación, como ocurre incluso en algunos países, viene a exigir laboriosas y, complicadas tareas de identificación que limitan enormemente el uso de los datos recibidos.
- Recomendación sobre un formato magnético normalizado para el intercambio de información, que permita procesar directamente los datos recibidos en la modalidad de información automática, eliminando posibles errores de tratamiento y, transcripción de los datos recibidos y, consiguientes demoras en su procesamiento y, utilización.
- Recomendación relativa a un formato único para la certificación de residencia, elemento absolutamente necesario para la efectiva aplicación de los beneficios de un Convenio y, para los cuales hoy existen muchas diferencias en cuanto a periodo de validez, requisitos que se exigen, entre otros, que restan eficacia y, rapidez a los procedimientos tributarios en que son utilizados.
- La existencia de un manual sobre la aplicación de las disposiciones del intercambio de información para fines tributarios, que describen en términos prácticos y, con destino a los funcionarios encargados de la fiscalización, cómo se puede y, debe pedir información, cómo obtener información para su envío espontáneo.

5.12. Aspectos Organizativos y, Desarrollo Práctico en México del Intercambio de Información

En el intercambio de información necesaria para la liquidación de los impuestos directos y, del Impuesto al Valor Agregado; el primer aspecto a destacar es la creciente importancia que estas actuaciones están alcanzando en México, por un doble motivo:

- En primer lugar, por la necesidad constatada de que dicho intercambio, es absolutamente imprescindible para el control fiscal de hechos y, relaciones económicas y, financieras que continuamente traspasan las fronteras, y

- En segundo lugar, por el deseo de los responsables de la Administración Tributaria Mexicana de colaborar con otros Estados, en un aspecto donde dicha aportación puede ser, muy importante en el orden cualitativo y cuantitativo, como consecuencia de la apuesta realizada por la misma, en orden a disponer de una información tributaria abundante, fiable y actualizada.

Esta es la razón por la que, además de promover intercambios de información y, atender prácticamente la totalidad de las peticiones y, propuestas que recibe México tiene un papel activo en cuanto a su participación en los distintos foros en los que se trabaja para mejorar e, incrementar estas actuaciones de asistencia mutua.¹²⁹

¹²⁹ Grupo de Trabajo No. 8 del Comité Fiscal de la OCDE.

Capítulo VI

Aspectos Relevantes para Evitar la Doble Tributación Internacional

6.1. Fiscalidad internacional y el Derecho Internacional Tributario

6.1.1. El Fenómeno Globalizador

La globalización es uno de los mayores acontecimientos del siglo XX, por lo que todo estudio sobre fiscalidad internacional, debe comenzar por indagar previamente en qué consiste y cómo influye en las relaciones humanas, y de manera particular en la tributación de los países involucrados.

La globalización económica, ha provocado un importante incremento, en los intercambios comerciales internacionales y en la movilidad de las empresas, lo cual a su vez, ha generado que las diferentes naciones y entes regionales entren en contacto, con la consecuente multiplicación de las relaciones internacionales, y consiste en un proceso que tiende a eliminar las barreras entre las naciones pero de una manera muy singular, de forma diferente al sistema comunitario institucionalizado. Aquí son las empresas multinacionales, las fusiones transnacionales, la desregulación de la actividad económica y la liberación del movimiento de capitales, bienes y servicios, los cuales son los que derriban las fronteras estatales.¹³⁰

En consecuencia este fenómeno conduce a analizar una serie de cuestiones fiscales desde un prisma diferente.

Las causas motivadoras de la globalización son: se han presentado grandes avances tecnológicos que redujeron el tiempo y los costos del transporte, así como de las comunicaciones; la existencia de mercados fuertemente interconectados a escala mundial, en donde el arbitraje y la competencia conducen a la igualación de precios en un tiempo muy breve; la desregulación de la actividad económica y la liberación del movimiento de capitales, de bienes y servicios.

¹³⁰ Acosta, Juan Francisco, Op. Cit., p.p. 60 y 61.

Con el aumento en la producción mundial, también la generación de fuertes efectos de reasignación a corto plazo, derivados de la necesidad de dismantelar sectores productivos enteros en ciertos países industrializados, para trasladar esas actividades en países menos desarrollados, donde los costos resultan más baratos.

Así, con el actual escenario económico mundial, caracterizado por el aumento comercial, científico y cultural entre los diversos países, el aumento y fortalecimiento de los espacios económicos integrados y la pujanza de las empresas transnacionales, son una invitación a ponderar la importancia de la fiscalidad internacional, toda vez que la proliferación de maniobras de evasión fiscal internacional, tales como el empleo de paraísos fiscales, los precios de transferencia entre empresas vinculadas, *holdings* y fusiones, abusos de tratados y otras acciones destinadas a aminorar o anular la carga tributaria de las actividades empresariales, son algunos de los factores que han provocado el origen de regulaciones nacionales e internacionales, dando lugar al conjunto de normas que conforman el llamado.

6.1.2. Derecho Internacional Tributario

En la doctrina argentina,¹³¹ encontramos que el derecho internacional tributario es definido como “una rama del derecho tributario, cuyo objeto es estudiar las normas que corresponden aplicar cuando dos o más naciones o entes supranacionales entran en contacto por motivos de distinta índole, como por ejemplo, evitar la doble imposición o coordinar métodos necesarios, para combatir la evasión fiscal internacional”.¹³²

La esencia del derecho fiscal internacional, consiste en buscar eliminar la doble o múltiple tributación que sería en perjuicio de particulares.¹³³

En encontramos, entonces, que los impuestos no son propiamente internacionales, sino que se trata más bien de una coordinación entre las legislaciones nacionales.

¹³¹ *Ibíd.*, p.p. 62 y 63.

¹³² Villegas, Héctor Belisario, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 8ª Ed., Astrea, Argentina, 2003, p. 608.

¹³³ Sánchez Gómez, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, 1ª Ed., Porrúa, México, 1999, p. 39.

Los impuestos son recaudados al amparo de la ley fiscal interna por los gobiernos federales, nacionales o locales. Estas Leyes de impuestos tienen un impacto sobre las transacciones entre países. Así que la tributación internacional regula estas leyes de impuestos locales con base en el derecho internacional consuetudinario y los tratados.¹³⁴

Así, “El derecho fiscal internacional está constituido por el conjunto de normas internacionales que regulan los aspectos fiscales de las legislaciones nacionales de dos o más países, con el fin de evitar un perjuicio tributario, tanto al contribuyente, como a los países”,¹³⁵ que el perjuicio fiscal que puede sufrir el contribuyente, se refiere al problema de la doble tributación, y el perjuicio que puede afectar a los países involucrados sería el de la evasión fiscal.¹³⁶

Como propuesta de definición puede sostenerse que el derecho tributario internacional, consiste en el conjunto de normas, tanto nacionales, así como de instrumentos internacionales que tienen a coordinar los aspectos fiscales de dos o más naciones, a fin establecer sus criterios de intercambios y colaboración en el ámbito de sus potestades tributarias en relación con otros entes soberanos.

6.1.3. Fuentes en el Derecho Internacional Tributario

En el ámbito de la imposición de impuestos a nivel internacional, las fuentes normativas se clasifican en internas e internacionales:

1. Normas internas, que contemplan los supuestos de imposición tributaria.
2. Normas internacionales, contempladas en los tratados internacionales celebrados entre los Estados.

¹³⁴ Rohatgi, Roy, (Trad. Juan Manuel Idovro), *Principios Básicos de Tributación Internacional*, Legis Editores, Colombia, 2008, p. 42.

¹³⁵ Lara Ramos, Luis Roberto, *Análisis para Evitar la Doble Tributación e Impedir la Evasión Fiscal en Cuanto a sus Beneficiarios, Beneficios y Limitación a dichos Beneficios*, Tesis que para obtener el grado de Doctor en Derecho por la División de Estudios de Postgrado de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México, UNAM, 2006, p. 52.

¹³⁶ *Ibid.*, p. 52.

6.1.4. Planeación Fiscal Internacional

En un caso famoso en Estados Unidos, un juez sostuvo respecto de la fiscalidad internacional:

“Cualquiera puede organizar sus asuntos de tal manera que sus impuestos sean lo más bajo posibles; él no está obligado a escoger el patrón que mejor remunere a la Hacienda Pública. No existe ni siquiera el deber patriótico de incrementarse uno los impuestos. Una y otra vez las Cortes han dicho que no hay nada siniestro en organizar los negocios de manera que los impuestos se mantengan lo más bajo posible. Todo el mundo lo hace, rico y pobre, y todos hacen bien, ya que nadie tiene un deber público de pagar más de lo que la ley requiere”.¹³⁷

La planeación o también denominada planificación fiscal internacional combina dentro del marco de la Ley, las transacciones económicas en la estructura más eficiente, a través, del conocimiento de la tributación internacional. Así, el objeto principal de la planeación fiscal internacional es “minimizar o diferir los impuestos globales de manera legal, para satisfacer los objetivos de negocios u otros, de tales transacciones”.

La última razón de la planeación fiscal internacional, es reducir o diferir en el tiempo los costes tributarios utilizando los países adecuados, para localizar la realización de las inversiones y la emisión de instrumentos financieros, o para situar activos.¹³⁸

Ahora bien, es en este plano donde resalta la importancia de la fiscalidad internacional, ya que existe la proliferación de maniobras de evasión, a través, de grandes distorsiones a la tributación normal, tales como la utilización de paraísos fiscales, precios de transferencia entre empresas vinculadas, abusos de tratados y otras acciones destinadas a maniobrar o anular la carga tributaria de empresas, holding y megafusiones, que son algunos que no se pueden ignorar.

¹³⁷ Judge Learned Hand (1872-1961), Judge, US Court of Appeals, in the case of *Helvering v Gregory*, 69F 2d 809 (US). Citado en Rohatgi, Roy, Op. Cit., p. 10 y 11.

¹³⁸ Acosta, Juan Francisco, Op. Cit., p. 102.

6.2. Ámbito Jurídico Interno y Externo, en Materia de Instrumentos Internacionales para Evitar la Doble Tributación

Para evitar la doble tributación, los tratados logran su propósito limitando de diversas formas la potestad de gravar determinadas categorías de ingresos a, alguno de los Estados Contratantes.¹³⁹

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, en este capítulo 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, deben 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

¹³⁹ Romano Mussali, Emilio, "Convenios Internacionales en Materia Fiscal", en *Revista de Investigaciones Jurídicas*, Escuela Libre de Derecho, Año 18, Número 18, México, 1994, p. 482.

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.

Los países se han dado a la tarea de celebrar convenios impositivos para evitar la doble tributación. Estos convenios implican un acuerdo contractual de dos o, más 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.

El marco jurídico en el que se desenvuelven los convenios tributarios, 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.

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, mismo 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 avocarse a aprobar los tratados internacionales y, convenciones diplomáticas que celebre el Ejecutivo de la Unión.

Sin embargo, 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 Tratados¹⁴⁰ y misma, que tiene por objeto llevar a cabo éstos, así como los actos interinstitucionales en el ámbito internacional.

En 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.

Por otro lado, y una vez que ha sido publicado el convenio fiscal en el Diario Oficial de la Federación 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

¹⁴⁰ Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 2 de enero de 1992.

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.¹⁴¹

Este Decreto en 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.

Por otro lado, 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.

¹⁴¹ Adoptada el 21 de marzo de 1986 en la ciudad de Viena, Austria.

6.3. Normatividad Internacional para la Interpretación de los Convenios sobre Doble Tributación Celebrados por México

El sistema tributario mexicano considera, a través, de la Resolución Miscelánea Fiscal que establece para 2013, 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 I.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, en 2010, aquella que la sustituya, en la medida en que tales comentarios sean congruentes con las disposiciones de los tratados celebrados por México”.

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

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 se emiten, a través, del Diario Oficial de la Federación, para darlas a conocer.

6.4. Requisitos para tener Derecho a los Beneficios que se Desprenden de los Convenios para Evitar la Doble Imposición y, Prevenir o, Impedir la Evasión Fiscal en Materia del Impuesto sobre la Renta

Como es sabido, los convenios para evitar la doble tributación pretenden minimizar las tasas impositivas de retención aplicables a los sujetos pasivos que generan ingresos dentro de un Estado con el que se ha celebrado un convenio de esta naturaleza. Además, también

se contemplan tasas reducidas de retención en estos convenios, y en su caso, se derivan exenciones en diversos ingresos generados, mismos que deberán tributar en el Estado en donde la persona física o jurídica es residente.

En la globalización fiscal internacional, el concepto de residencia cobra una gran importancia, tan es así, que para tener derecho a los beneficios que se derivan de los convenios que nos ocupan, ésta se debe acreditar ante las autoridades de cualquiera de los Estados que han firmado un convenio para evitar la doble tributación y, por lo tanto, si dicha residencia no se acredita, el sujeto pasivo será objeto de las leyes internas del Estado en que generó el ingreso sujeto a retención bajo las tasas que imperen en la región y, no aquellas que se desprenden de los convenios fiscales.

Por la importancia que merece el concepto de residencia, el sistema impositivo nacional en el artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta 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 trate y, se cumplan con las disposiciones del propio tratado...”

El sujeto pasivo debe cumplir con tres requisitos para tener derecho a los beneficios que se contemplan en los convenios impositivos y, los cuales consisten en:

- Acreditar que es residente del Estado con el que se haya celebrado un convenio para evitar la doble tributación.
- Que demuestre que ha cumplido con las disposiciones que se desprenden del propio convenio para evitar la doble tributación.
- Que ha cumplido con las disposiciones adjetivas internas en el Estado donde se generó el ingreso obtenido.

En relación al primer requisito en cuanto al acreditamiento de la residencia y, con el fin de aclarar cuando un sujeto pasivo se considera residente, debemos atender, tanto a la legislación interna, como a las normas que fueron pactadas con otros Estados, a través, de los convenios para evitar la doble tributación. Sin embargo, con el objeto de facilitar el respectivo estudio, y en virtud de estar familiarizado con nuestro sistema impositivo, se partirá de éste y, para lo cual se señala que en términos del artículo 9 del Código Fiscal de la Federación se considera que es residente en México, tanto la persona física, como la persona jurídica, en las siguientes situaciones:

6.4.1. Persona Física

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, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:

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

2. Cuando en el país tenga 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.

El mismo Código Fiscal de la Federación agrega que, salvo prueba en contrario, se presume que la persona física de nacionalidad mexicana, es residente en territorio nacional.

6.4.2. Persona Jurídica

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.

Las personas físicas o morales que dejen de ser residentes en México de conformidad con el artículo 9 de este Código, deberán presentar un aviso antelas autoridades fiscales, a más tardar dentro de los 15 días inmediatos anteriores a aquél en el que suceda el cambio de residencia fiscal.

La residencia del sujeto pasivo y, la forma de demostrarse es importante para establecer el régimen fiscal al que quedará sujeto el ingreso obtenido en otro Estado y mismo, que ha convenido a su vez, con el Estado donde el contribuyente es residente, a través, de la celebración del convenio para evitar la doble tributación.

En el caso de México, si el residente en el extranjero acredita su residencia en un Estado con el que México ha celebrado un convenio para evitar la doble tributación, el Servicio de Administración Tributaria, así como el retenedor deberán aplicar las disposiciones contempladas en el convenio celebrado.

En caso contrario, es decir, si el sujeto no acredita su residencia en un Estado con el que México haya celebrado un convenio para evitar la doble tributación, o bien, que acredite su residencia en una nación con la que no tenemos un convenio de esta naturaleza, el ingreso obtenido en nuestro país será objeto de tributación conforme a los extremos del Título V de los residentes del extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, en su artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En el caso, de que el residente en el extranjero adquiera la residencia en nuestro país, se le dejará de aplicar en principio el convenio tributario, así como dicho Título V de los residentes del extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, y deberá en su caso, cumplir con el impuesto sobre la renta en los

términos del Título II de las personas morales, en su artículo 10, si es persona jurídica o, establecimiento permanente. La persona física, por su parte deberá cumplir con sus obligaciones fiscales de conformidad con el Título IV de las personas físicas, en el artículo 106 de la misma Ley.

Por lo que corresponde al segundo de los requisitos de referencia y, que a su letra indica: “Que demuestre que ha cumplido con las disposiciones que se desprenden del propio convenio para evitar la doble tributación.”, es conveniente agregar lo que a continuación se señala:

Los convenios para evitar la doble tributación establecen en forma general, así como en lo particular, obligaciones con las que se debe cumplir con el fin de ubicarse en los supuestos normativos y, por lo tanto, tener derecho a los beneficios que se desprenden de estos convenios.

El sujeto pasivo, ya sea persona física o persona jurídica, deberá demostrar la residencia en alguno de los Estados contratantes. Asimismo y, dentro de las obligaciones de referencia, se encuentra la de efectuar la retención del gravamen conforme a la tasa que se señala en el convenio y, dependiendo de la clase del ingreso que se genere o, también, no efectuar dicha retención, ya que en base a los lineamientos del convenio, el Estado en el cual se acredita la residencia, el sujeto pasivo tendrá derecho a determinar el impuesto de acuerdo a su ley interna, sin que deba acreditar algún impuesto directo pagado a la autoridad fiscal extranjera.

La falta de cumplimiento de los requisitos que se señalan en los convenios para evitar la doble tributación, trae como consecuencia que el Estado donde el contribuyente es residente, no acepte por ejemplo el acreditamiento del gravamen que a su vez fue retenido indebidamente en el Estado en el que se generó el ingreso o, dicho Estado, por incumplimiento del sujeto pasivo al no retenérsele el gravamen conforme al convenio impositivo, sino en base a la legislación interna, traería a su vez como consecuencia, que el

Estado en el cual el contribuyente es residente, no acepte el acreditamiento del gravamen, así como otras consecuencias que de esto se pudieran derivar.

También es importante comentar, que los convenios para evitar la doble tributación establecen requisitos con los que debe cumplir el sujeto pasivo que recibe el servicio, que obtiene un crédito, quien adquiere asistencia técnica o, transferencia de tecnología, entre otros, ya que en caso contrario, la autoridad fiscal tiene el derecho de rechazar el gasto en que se incurra por estos conceptos y, objetar la depreciación o, la amortización, por incumplimiento a lo señalado en los convenios.

Por lo que corresponde al tercero de los supuestos y, mismo que a su letra señala “Que ha cumplido con las disposiciones adjetivas internas en el Estado donde se generó el ingreso obtenido.”, debemos puntualizar lo siguiente:

Las normas sustantivas, son aquellas que observan el fondo de una obligación a cargo de un sujeto, o sea, disposiciones que rigen la conducta, su desarrollo, su consecuencia, mientras que la norma adjetiva, se considera como aquella que se refiere al procedimiento que deben seguir las disposiciones jurídicas que garantizan o, hacen efectivo el ejercicio del derecho y, el cumplimiento de las obligaciones establecidas en las normas sustantivas que resultan aplicables a las partes que se involucran en diversas relaciones jurídicas.

En la materia fiscal y, como en cualquier otra rama del derecho, las normas tributarias no escapan a la clasificación de normas sustantivas y, normas adjetivas, por lo que debemos puntualizar que el Código Fiscal de la Federación establece como normas sustantivas a todas aquellas que se refieren al sujeto, al objeto, a la base, a la tasa o a la tarifa. Estas normas a que hacemos referencia, son aquellas que señalan el quién, el por qué, el cómo y el impacto de carácter económico que se traduce en un crédito fiscal que, en el ámbito financiero público se refleja en términos genéricos como recaudación.

Las normas adjetivas en materia impositiva, son todas las disposiciones que hacen referencia al procedimiento y, que en su configuración, no hacen alusión al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

En materia fiscal internacional y, dentro de la globalización impositiva y, con el fin, de que el sujeto pasivo se beneficie de lo señalado en los convenios tributarios, es necesario que además de acreditar su residencia en cualquiera de los Estados contratantes, cumpla con los supuestos normativos de dicho convenio, y asimismo, no se debe dejar de contemplar a las normas adjetivas internas, siendo éstas las que se refieren al procedimiento que se establece en la legislación interna del Estado en el que se ha generado el ingreso.

Si el sujeto pasivo no cumple con estas normas adjetivas, el efecto negativo o, de encarecimiento e, incremento en la carga tributaria, puede ser tanto en el Estado donde se generó el ingreso al no permitirle ejercer el derecho a una retención minimizada o, exención del gravamen, para ser acumulada la utilidad en forma integrada en el Estado donde es residente y, en el cual a su vez, bajo el principio de universalidad del ingreso, se tiene la obligación de acumular el total del ingreso generado, desconociendo la retención, las deducciones, amortizaciones o, depreciaciones, entre otros o, simplemente, en lugar de acumular la ganancia obtenida en el Estado en donde se generó el ingreso, obligarlo a la acumulación total del ingreso generado en el otro Estado contratante.

Las normas adjetivas que establecen procedimientos internos para fijar criterios en la configuración de supuestos que permitan la determinación de ingresos acumulables, deducciones, entre otras, se deben analizar en lo individual y, dependiendo del supuesto normativo y, de la operación que genere el ingreso, puesto que en caso contrario, el efecto nocivo repercutirá sobre quien obtiene el ingreso, ya que no se podrá beneficiar de lo que se contiene en los convenios para evitar la doble tributación, ya sea en el Estado donde se generó el ingreso o, en aquél de donde es residente y, que bajo el principio de fuente universal tenga la obligación de acumularlo y, determinar la base tomando en cuenta la totalidad de los ingresos obtenidos.

Finalmente, es aconsejable que en cada operación que se lleve a cabo se observe la fuente del ingreso, el Estado donde se genera, las disposiciones que surgen del convenio para evitar la doble tributación, así como las normas adjetivas en las que se sustentan los criterios internos del Estado donde se obtiene el ingreso.

6.5. Neutralidad Fiscal, a través, de los Tratados para Evitar la Doble Tributación

En el caso de que el pago del gravamen sea inequitativo, al sumar las diferentes tasas que se aplicaron al ingreso generado, se deberá buscar el mejor procedimiento para lograr la neutralidad de la carga fiscal y, que el contribuyente pague sólo un impuesto por el ingreso que obtuvo. Este impuesto a pagar deberá ser igual al que le corresponde en el país del cual es residente. El sistema fiscal que obligue a pagar a un contribuyente que tenga su residencia en el país donde se aplica este sistema, un gravamen producto del castigo en la recuperación de impuestos pagados en el extranjero, rompe con la equidad tributaria, al no permitir la neutralidad impositiva.

Los tratados de doble tributación, son los instrumentos legales internacionales que buscan propiciar la neutralidad y, servir de base para que los Estados que así lo deseen logren la equidad en operaciones celebradas por sus residentes fuera de sus fronteras.

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. Así, en la celebración de los Convenios tributarios, la aceptación de cobrar y, la renuncia de dejar de actuar, implica la neutralidad fiscal internacional en una transacción determinada. Por este motivo, no es posible aseverar que por el hecho de que un Estado contratante celebre un Convenio de doble tributación va a incrementar su recaudación, ya que ésta decrecerá al renunciar a gravar con su impuesto territorial una operación que surte efectos a nivel internacional.

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

La cantidad enterada en el extranjero puede ser recuperada para evitar la doble o, múltiple tributación en el otro Estado contratante, a través, del procedimiento de acreditamiento o, por medio de calificarlo como un gasto necesario y, por lo tanto, hacerlo deducible, sin embargo, en ambos casos se requiere que la legislación doméstica permita cualquiera o, ambos procedimientos, o sea, se necesita dotar de seguridad jurídica al residente en el país en el que se pague en definitiva el gravamen, con el fin, de que el temor al encarecimiento fiscal se disminuya.

En el caso de que se otorgue un crédito por el impuesto pagado en el territorio donde el sujeto pasivo cumple en definitiva con su obligación fiscal, implica que una vez que la ley territorial determina una cantidad líquida para pagar, se le descuenta el monto pagado en el otro Estado Contratante y, por lo tanto, sólo tendrá la obligación de enterar la diferencia.

Bajo el principio de acreditamiento, el impuesto pagado en el extranjero puede tener las siguientes alternativas:

- a) Considerarse como un crédito que, se deberá disminuir del impuesto que se determine en el país donde el sujeto pasivo tiene su residencia.
- b) Tratarse parcialmente como acreditable y, se disminuya del impuesto que se determine en el país donde el sujeto pasivo tiene su residencia.
- c) Resultar no acreditable y, por lo tanto, el sujeto pasivo pague el monto total del gravamen que se determine en el país donde sea residente.

En los supuestos a que se refieren los incisos a) y b) se pueden presentar los siguientes casos, cuando el monto del impuesto acreditado sea superior al que se deba pagar en el país de residencia del sujeto pasivo:

- 1.- Que el monto restante sea recuperado en otro ciclo fiscal en forma histórica o actualizada.
- 2.- Que el monto restante ya no sea recuperado en otro ciclo fiscal.
- 3.- Que el monto restante sea considerado como un gasto y, por lo tanto, deducible en ese o en el siguiente ciclo fiscal.

Por otro lado, cuando el monto del impuesto pagado en un Estado contratante se recupere vía la deducción, se pueden presentar las siguientes alternativas:

- a) Que la deducción elimine la responsabilidad fiscal en el Estado contratante, donde finalmente se deba pagar el impuesto.
- b) Que la deducción resultante genere una pérdida en el Estado contratante, donde cumple finalmente y, ésta se permita recuperar en otros ciclos fiscales a un valor histórico o actualizado.
- c) Que la deducción por el impuesto pagado en otro Estado contratante se recupere como una deducción parcial, determinando el porcentaje de esta recuperación, ya sea por la clase de empresa o, por la calificación que se le dé al ingreso por el cual se pago un impuesto en el otro Estado contratante.

Cabe señalar que la neutralidad fiscal es importante a nivel internacional, ya que en caso de no instrumentar políticas de recuperación de impuestos pagados en otros Estados contratantes, propiciará como se mencionó, una evasión o, elusión fiscal, que afecta a

los Estados contratantes, así como a otros que se convierten en anfitriones de ingresos que no han sido controlados en otros países.

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 homogenizar 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.

La razón de lo anterior, es con el fin de que exista siempre el aliciente de recuperar el monto de los gravámenes pagados por cualquiera de sus vías y, que el impacto final al cubrir los impuestos sea menor por los efectos de acreditamiento.

En el caso de México, la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece un procedimiento de acreditamiento. En primera instancia, 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 residentes 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 se establece en la ley doméstica.

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, estén regulados por la Ley del Impuesto sobre la Renta 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 se otorga en el artículo 5 de 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 de impuesto pagado por la sociedad residente en el extranjero, correspondiente a la utilidad obtenida por la persona moral residente en México.

Quien efectúe el acreditamiento al que nos referimos 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 susceptibles 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.

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 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.

Asimismo, cabe reiterar que los Convenios sobre 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 procedimiento que le otorgue el derecho de recuperar, vía 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.

El impacto de la globalización sobre la incidencia del sistema tributario, y en consecuencia sobre su equidad y sobre los déficit fiscales, han obligado a los países a recurrir a tasas tributarias y especialmente las alícuotas sobre renta de capital con el fin de mantener la competitividad fiscal internacional. La competencia tributaria se ha convertido en realidad en muchos países, y el efecto neto de tal competencia es o, será una reducción de ingresos tributarios de muchos países y, un cambio forzoso en la estructura de los sistemas tributarios¹⁴².

¹⁴² Tanzi, Vito, El Impacto de la Globalización Económica en la Tributación, en Boletín AFIP No 25, 8/99, p.227.

6.6. 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 ineficiencia 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.

Ejemplos de causas de Doble Tributación:

I- Residencia – Fuente.

Un Estado utiliza el criterio de residencia y, otro el de la fuente, de modo que los residentes de A, obtienen rentas en A y B (YAA, YAB) y, los residentes de B, obtienen también rentas, tanto en A, como en B (YBB, YBA). Si el Estado A, utiliza el criterio de residencia y, B la fuente, sus bases imponibles serían las siguientes:

Base Imponible	Criterio Residencia	Criterio Fuente
Estado A	YAA + YAB	-
Estado B	-	YBB + YAB

Como puede observarse, la renta que la persona del Estado A, ha obtenido en el Estado B (YAB), ha sido doblemente gravada, en el Estado A, en función del criterio de residencia y, en el Estado B, en función del criterio de la fuente.

II- Residencia y Fuente – Residencia y Fuente.

Los Estados pueden aplicar simultáneamente, por razones de soberanía y, recaudatorias, los dos principios. Siguiendo con el ejemplo, las bases imponibles de A y, B serían:

Base Imponible	Criterio Residencia	Criterio Fuente
Estado A	YAA + YAB	YBA
Estado B	YBA + YBB	YAB

Se puede observar cómo el problema de doble imposición se hace ahora más complejo, afectando, tanto a la renta del individuo del Estado A, obtenida en B (YAB), como a la del individuo del Estado B, obtenida en A (YBA); es decir, la renta obtenida fuera de un Estado es gravada, tanto por el Estado de la fuente u, origen de la renta, como por el Estado de residencia o, nacionalidad del perceptor.

III- Fuente – Fuente.

Es común considerar que si dos Estados poseen un sistema territorial no habrá lugar a la doble imposición, en virtud de que ambos exceptúan las rentas de origen externo; pero, si bien en principio ello es generalmente cierto, su análisis revela numerosos conflictos, porque cada Estado considera como territorial casos distintos.

El criterio real por excelencia, el lugar de obtención de la renta o, país de la fuente, no es fácil de establecer en determinadas situaciones, y no puede evitarse que dos países concurren en la pretensión de considerar obtenida la renta en ambos.

Así, si ambos Estados utilizan el criterio de la fuente, el reparto de bases imponibles que resultaría sería el siguiente:

Base Imponible	Criterio Residencia	Criterio Fuente
Estado A	-	YAA + YBA
Estado B	-	YBB + YAB

Este cuadro parece reflejar un panorama ideal en tanto son gravadas todas las rentas que han obtenido ambos individuos, es decir, teóricamente ninguna renta escapa del impuesto y, además, porque no se produce la doble imposición que se producía en los dos casos anteriores. Sin embargo, esta situación tampoco está exenta de conflicto debido a que, en ocasiones, no es fácil la determinación de la renta o, el Estado de la fuente, dándose así oportunidades para la elusión del impuesto o, la doble imposición de ciertas rentas.

Por otra parte, y con respecto a la imposición sobre la renta de las personas naturales, existe la convicción de que este impuesto debe tener, además de una función recaudatoria, una redistributiva, y por ello, se acepta con generalidad la aplicación de tipos impositivos progresivos sobre una base imponible que ha de recoger la renta mundial del sujeto para dar efectividad a la progresividad del gravamen. Como puede observarse, la concepción expuesta en cuanto a la imposición sobre la renta de las personas naturales va unida a la idea de personalización del tributo, lo que es opuesto a la aplicación del criterio de la fuente de imposición en ambos Estados.¹⁴³

De estos tres efectos de doble tributación internacional, el que tiene más probabilidades de ocurrir si no existen medidas para atenuarla doble tributación, es el que se provoca por conflictos de residencia y origen. Para un contribuyente resulta muy difícil evitarlos conflictos de residencia y origen, por el efecto de la globalización tributaria. En cierta

¹⁴³ Pérez Inclán, Carlos, Una Aproximación al Problema de la Doble Imposición Internacional, Facultad de Derecho, Universidad de La Habana, 18 de Octubre 2006, p.p. 103,104

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.

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.

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.

La doble tributación internacional ha sido definida como la determinación de impuestos sobre la renta por parte de dos o, más Estados soberanos sobre el mismo rubro de ingresos, generados por la misma persona, durante el mismo periodo gravable.

6.6.1. Método de Deducción

Los Estados que utilizan el método de deducción, gravan a sus residentes sobre los ingresos generados en el extranjero y, permiten a esos contribuyentes aprovechar una deducción por los impuestos pagados fuera de su Estado al momento de calcular el gravamen bajo el principio de ingreso universal. En efecto, los impuestos pagados en el extranjero, son considerados como gastos corrientes de la actividad empresarial llevada a cabo en una jurisdicción extranjera. El método de deducción es el menos generoso para atenuar el efecto de la doble tributación internacional.

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.

6.6.2. 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 éste 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 estén exentos, se toman en cuenta para determinar la tasa de impuestos aplicable a los demás ingresos gravables del contribuyente. A esta práctica se le conoce como: exención progresiva. 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.

Un ejemplo de la exención progresiva, se puede apreciar si consideramos que el Estado 1 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. Empresa A, es un contribuyente residente del Estado 1 y, tiene ingresos originados localmente por 100,000 e, ingresos por su actividad en el extranjero, exentos por 100,000. Empresa A, 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, Empresa A, 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 1, 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.

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

6.6.3. Método de Crédito

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 Empresa A 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.

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 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 mecánicas de reembolso de impuestos pagados en el extranjero bajo una tasa efectiva más elevada que la tasa fiscal efectiva local. Por ejemplo, el Modelo de la OCDE, no permite que el excedente de los impuestos pagados en el extranjero, se compensen con los impuestos locales. 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 la 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 1'000,000 de ingresos en el extranjero y, los impuestos en el extranjero son de cero en un caso y, de 30% en el otro. Si ambos residentes están sujetos a una tasa fiscal local del 40%, ellos pagarían 400,000 y, 1'000,000 de impuestos locales, respectivamente. En ambos casos, la tasa fiscal combinada, local y extranjera, es del 40%. Sin embargo, si los impuestos en el extranjero en uno de los Estados es de 50%, la tasa fiscal combinada, local y extranjera, será del 50%, 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.

Muchos Estados permiten que el impuesto sobre la renta en el extranjero que no pueda acreditarse en el año en curso,¹⁴⁴ 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 por excedentes en los impuestos pagados en el extranjero en esos ejercicios futuros. Considerando, por ejemplo, que la Empresa A es residente del Estado 1, que determina impuestos con una tasa del 40%. En el primer año, Empresa A percibe ingresos originados en el extranjero de 1'000,000 y, paga en el extranjero impuestos de 500,000 se permite considerar a los impuestos como crédito contra los impuestos del Estado 2, de 300,000 y, Empresa A tiene un crédito excedente de 200,000. En el segundo año, Empresa A percibe ingresos originados en el extranjero de 1'000,000 y, paga en el extranjero impuestos de 150,000. Se permite un crédito de 300,000 (los impuestos actuales en el extranjero de 150,000 más, 150,000, del crédito excedente trasladado del primer año). Entonces, Empresa A continúa teniendo un crédito excedente de 50,000 para utilizarse en ejercicios futuros, (200,000 de crédito excedente, menos 150,000 de acreditamiento).

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.

El método de 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. Consideremos que Empresa A, es residente del Estado 1, y es propietaria de la totalidad de una subsidiaria, Empresa B, residente en el Estado 2. La tasa fiscal en el Estado 1, es del 40%, mientras que en el Estado 2, es del 10%. Empresa B, obtiene utilidades de 100 en el Estado 2 y, paga impuestos de 10. Si Empresa A, repatria las utilidades de Empresa B, haciendo que Empresa B, pague dividendos de 90,

¹⁴⁴ Créditos por excedentes en los impuestos en el extranjero.

obtendrá un crédito por impuestos en el extranjero de 10, sin embargo deberá pagar impuestos netos de 30 al Estado1, calculados de este modo:

Dividendos.....	90
Impuesto extranjero.....	10
Ingresos.....	100
Impuestos antes del crédito (tasa del 40%).....	40
Crédito indirecto por:	
Impuestos en el extranjero.....	10
Impuestos en el Estado 1.....	30

Al retener las utilidades en Empresa B, Empresa A puede diferir por tiempo indefinido el pago de los potenciales impuestos de 30 en el Estado 1.

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, menor 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:

Empresa A, es residente del Estado 1 y, obtiene ingresos de 100 en el Estado 2, sobre estos ingresos paga 20 de impuestos al Estado 2. De acuerdo con el método de deducción, Empresa A pagará impuestos al Estado 1 sobre ingresos netos de 80 (100-20). Considerando que Empresa A está sujeto en el Estado 1, a una tasa del 50%, la empresa pagará impuestos de 40 al Estado 1 e, impuestos totales de 50, sobre sus ingresos de 100, por una tasa combinada extranjera y, local del 50%. Si el Estado 1 utiliza el método de crédito, Empresa A pagaría impuestos con una tasa del 50% sobre sus ingresos netos internacionales (100), sin deducción por los impuestos pagados al Estado 2. No obstante, la Empresa A recibirá un crédito contra los impuestos, que de otro modo serían pagaderos al Estado 1, por los impuestos pagados al Estado 2. El resultado es que Empresa A pagará impuestos de 30 (50-20) e, impuestos totales de 50, por una tasa efectiva combinada extranjera y, local del 50%. Finalmente, si el Estado 1, emplea el método de exención, Empresa A no pagará impuestos al Estado 1, con respecto a los ingresos originados en el extranjero, y el total de impuestos pagaderos sobre los ingresos será de 50, por una tasa combinada extranjera y, local del 50%.

6.6.4. Comparación de los Métodos de Desgravación de la Doble Tributación, Método de Exención

	Método de Deducción	Método de Crédito	Método de Exención
Ingresos originados en el extranjero 100	100	100	100
Impuestos en el extranjero (20%)	20	20	ninguno
Deducción por impuestos en el extranjero	20	0	0
Ingresos extranjeros netos	80	100	100
Impuestos locales antes del crédito (50%)	40	50	50
Menos: crédito por impuestos en el extranjero	0	20	0
Impuestos locales finales	40	30	50
Total de impuestos locales y en el extranjero	60	50	50

6.6.5. Métodos de Acreditamiento en los Modelos para Evitar la Doble Tributación

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 convenios, como ya se mencionó, 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 las reglas fiscales normales del Estado en donde el sujeto pasivo es residente. La razón usual de que los impuestos no se hayan pagado, es porque 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.

En el siguiente ejemplo se ilustra el beneficio del incentivo: El Estado 1, es un Estado en vías de desarrollo, cuya tasa fiscal corporativa normal es del 30% y, ofrece a las sociedades extranjeras una tregua tributaria de 10 años si establecen una empresa de manufactura en el Estado. Empresa A, residente del Estado 2, establece una planta de manufactura en el Estado 1, El Estado 2 aplica impuestos corporativos con una tasa del 40% y, emplea un sistema de crédito por impuestos pagados en el extranjero. Empresa A obtiene ingresos de 1'000,000 en el primer año. A falta de una tregua tributaria, el Estado 1 aplicaría impuestos de 300,000 a Empresa A. El Estado 2 aplicaría a Empresa A un impuesto de 100,000 determinado al restar, de los impuestos de 400,000 que de otro modo serían pagaderos, un crédito por impuestos en el extranjero de 300,000. La tregua tributaria elimina el impuesto de 300,000 del Estado 1. La responsabilidad fiscal de Empresa A en el Estado 2 se convierte en 400,000 menos el crédito permisible, que es de cero, porque Empresa A en realidad no pagó ningún impuesto al Estado 1. Así el ingreso fiscal de 300,000, sacrificado por el Estado 1 al otorgar la tregua tributaria a Empresa A, pasa a beneficio del Estado 2 y, no de la Empresa A. Si el Estado 2 estuviera dispuesto a otorgar a Empresa A, un crédito de dispensa fiscal por los impuestos sacrificados por el Estado 1, entonces Empresa A, obtendría el beneficio de la tregua tributaria. Sus ingresos en el Estado 1 serían de 1'000,000 y, no pagaría impuestos en el propio Estado 1. En el Estado 2, tendría una obligación inicial de 400,000 pero se le permitiría reducir esa cantidad en los 300,000 de los impuestos sacrificados por el Estado 1, para llegar a una responsabilidad fiscal total de 100,000.

Este ejemplo no establece nada a favor de la dispensa fiscal. En el ejemplo, Empresa A invirtió en el Estado 1, independientemente del hecho de que no se beneficiaría de la tregua fiscal. El Estado 1 no tiene realmente queja del resultado, ya que no le debe interesar si sus ingresos fiscales sacrificados van a Empresa A o al Estado 2. Su verdadera preocupación deben ser los inversionistas potenciales del Estado 2, que invertirían en el Estado 1 solamente si obtuvieran los beneficios de la tregua tributaria.

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 vías de desarrollo, por medio de convenios. Algunos Estados desarrollados, han otorgado voluntariamente dispensas fiscales en sus convenios con Estados en vías de desarrollo, como manera de fomentar la inversión en esos Estados. Otros Estados desarrollados, han otorgado crédito de dispensa fiscal con renuncia.

6.6.6. Procedimiento de Acreditamiento de Impuestos Pagados en el Extranjero, Conforme a la Política Fiscal Mexicana

El sistema tributario mexicano no es ajeno a la necesidad mundial de eliminar las barreras impositivas que pueden afectar el desarrollo económico y, de negocios, tanto de contribuyente 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 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.

La Ley del Impuesto sobre la Renta señala en su artículo 6, 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, 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.

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 obtenida 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.

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 obtendrá 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, utilidad percibido por la persona moral residente en México, aún en el supuesto de que el impuesto acreditable tenga alguna limitación como más adelante se indica.

El procedimiento de acreditamiento de acuerdo a nuestra legislación establece como se comentó, 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.

Finalmente, para tener derecho a acreditarlos 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, encontramos por ejemplo, la figura de la asociación en 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 podrá 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 invitemos 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.

Capítulo VII

Regulaciones Complementarias en los Tratados Internacionales

7.1. Importancia de los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Tributación Internacional

Actualmente, los países han incrementado la estructura de la integración económica con el fin de conseguir desarrollos regionales y compartidos. Dentro de estos esquemas, los tratados de doble tributación internacional son una parte fundamental.

Sin embargo, una parte de la doctrina considera que si cada Estado respetara su soberanía dentro de su territorio y existiera un criterio unificado respecto a la atribución de la potestad tributaria, no habría necesidad de celebrar tratados de esta naturaleza.¹⁴⁵

Por lo que toda vez que aún no logran unificar criterios, cabe destacar, que en materia fiscal se celebran dos clases de tratados internacionales, estos son: los que celebran los Estados precisamente en materia arancelaria con el objeto de formar una zona de libre comercio o una unión aduanera, y aquellos para evitar la doble tributación internacional. La diferencia entre éstos tratados descansa en que los primeros se refieren a normas de comercio exterior, mientras los segundos a las normas fiscales de cada país.

7.1.1. La Apertura Comercial

La apertura comercial se ha dado a lo largo de la historia como una consecuencia al constante intercambio de bienes, no obstante, a partir de las relaciones entre los países se han estrechado y la tecnología ha permitido un acercamiento más rápido, con lo cual se ha logrado un mayor intercambio. Como resultado de éste, se crean distintos instrumentos jurídicos que buscan regular la manera en que se intercambian bienes y las relaciones de dichos países al realizar dicho intercambio.

¹⁴⁵ Castelazo Díaz Leal, María Laura, *Evasión Fiscal de los Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional*, Tesis para obtener el título de Licenciada en Derecho, Facultad de Derecho de la UNAM, México, 1998, p. 117.

7.1.2. La Organización Mundial del Comercio

Algunos de los conceptos que se analizan con frecuencia hacen referencia al Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) suscrito por México en 1986.

Este Acuerdo entró en vigor para los países signatarios en 1947 y planteó la posibilidad de crear una Organización Internacional de Comercio con una Secretaría General en Ginebra, Suiza. No obstante, la organización nunca se conformó aún cuando el Acuerdo (en los términos de la Organización Mundial del Comercio) sigue vigente y es considerado como un instrumento de gran importancia dentro del comercio internacional.

Para poder estudiar a la Organización Mundial del Comercio (OMC), se debe conocer lo que fue el GATT de 1947, en su carácter de predecesor.

7.1.3. El Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio

El GATT de 1947 se estableció de manera provisional después de la Segunda Guerra Mundial, como consecuencia de la creación de nuevas instituciones multilaterales dedicadas a la cooperación económica internacional.

Este Acuerdo se fundó con 23 países miembros,¹⁴⁶ los cuales, junto con otros países, habían convenido elaborar una Carta de una Organización Internacional del Comercio (OIC). En esta Carta se buscaba establecer disciplinas para el comercio mundial, normas en materia de empleo, convenios sobre productos básicos, prácticas comerciales restrictivas, inversiones internacionales y servicios.

Los 23 países miembros entablaron negociaciones arancelarias desde 1946 con la finalidad de la liberación del comercio. Al conjunto de concesiones arancelarias y de normas acordadas como resultado de las negociaciones, se le dio el nombre de Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), y entró en vigor en enero de 1948.

¹⁴⁶ Ver listado en p. 56

Desde la creación del GATT, el comercio internacional se ha transformado, gracias al desarrollo de la tecnología, la internacionalización de los capitales, y la inversión extranjera. El haber logrado eliminar barreras no arancelarias y reducir los aranceles fomentó la globalización e internacionalización de la economía mundial. La creación del GATT marcó una nueva etapa en el comercio internacional que se caracterizó por el aprovechamiento de ventajas absolutas, comparativas y relativas, además de la explotación de las economías a escala, buscando así una especialización de producción.¹⁴⁷

Los objetivos del Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio (G.A.T.T):

- a) Que sus relaciones comerciales y económicas, deben atender al logro de niveles de vida más altos.
- b) La consecución del pleno empleo y de un nivel elevado cada vez mayor, del ingreso real y de la demanda efectiva.
- c) La utilización completa de los recursos mundiales.
- d) El acrecentamiento de la producción e intercambio de productos.¹⁴⁸

7.2. La Decisión 2/2000 del Consejo Conjunto del Acuerdo Interino sobre Comercio y Cuestiones de los Estados Unidos Mexicanos y la Unión Europea (TLCUEM)

El TLCUEM, está conformado por tres instrumentos: (i) un instrumento general, el “Acuerdo de Asociación Económica, Concertación Política y Cooperación entre los Estados Unidos Mexicanos y la Comunidad Europea y sus Estados Miembros”, firmado en Bruselas, Bélgica¹⁴⁹, (ii) la “Decisión del Consejo Conjunto del Acuerdo de Asociación Económica, Concertación Política, y Cooperación entre los Estados Unidos Mexicanos y la Comunidad Europea y sus Estados Miembros; y (iii) la “Decisión No. 2/2000 del Consejo

¹⁴⁷ Vetytia, Palomino, Hernany, “Del GATT a la OMC”, en Revista ARS IURIS, Universidad Panamericana, Número 13, 1995, México, p.p. 248 y 249.

¹⁴⁸ Málpica de Lamadrid, Luis, *¿Qué es el G.A.T.T.?*, Grijalbo, México, 1979, p.p. 15-18.

¹⁴⁹ El 8 de diciembre de 1997.

Conjunto del Acuerdo Interino sobre Comercio y Cuestiones Relacionadas con el Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos y la Comunidad Europea”¹⁵⁰.

7.3. Regulaciones Complementarias

El texto de un TLC, invariablemente va acompañado de una serie de disposiciones que lo complementan en las siguientes materias: reglas de certificación, reglas en materia aduanera y reglamentaciones uniformes, regulaciones que nos ayudarán a conocer con más precisión el contenido y, alcance de las disposiciones del tratado.

7.3.1. Principios del GATT

El GATT es un tratado multilateral de comercio que consigna principios y obligaciones recíprocas y contiene en esencia cuatro principios fundamentales.

- El comercio debe realizarse sobre una base de no discriminación, utilizando el arancel aduanero para proteger la industria interna de cada país. La no discriminación se prevé, a través, de la Cláusula de la nación más favorecida, establecida en 1965 durante la llamada “Ronda Kennedy”. Todas las partes contratantes tienen la obligación de observar dicha cláusula, en la que se establece que ningún país puede ceder ventajas especiales o discriminar a otro en específico; todos los signatarios habrán de beneficiarse por igual en la reducción de los obstáculos de comercio. A pesar de lo anterior, el principio de la Cláusula más favorecida contempla entre otras excepciones, las relativas a las uniones aduaneras y a las zonas de libre comercio.
- Se otorga protección a las industrias nacionales, exclusivamente, a través, de aranceles aduaneros y otras medidas comerciales. Se prohíben así las cuotas de importación como un medio de protección y, su utilización se reduce a otros para corregir la balanza de pagos. Las circunstancias en que pueden aplicarse se

¹⁵⁰ Decisiones que fueron firmadas en Bruselas, Bélgica y Lisboa, Portugal los días 23 y 24 de febrero de 2000 respectivamente.

encuentran cuidadosamente definidas, fiando procedimientos para obtener consultas, en caso de controversias.

- Se deben orientar consultas con el fin de evitar perjuicios a los intereses comerciales de las partes contratantes.
- Se proporciona un marco en el que pueden entablarse negociaciones para la reducción de aranceles y otras barreras al comercio, así como una estructura para plasmar los resultados de tales negociaciones en un instrumento legal.

El GATT de 1947 existió hasta 1994. En ese año, se crea la OMC; el GATT de 1994 se modifica a tal grado que prácticamente constituye una visión actualizada, para poder responder a las necesidades del mundo de hoy.

7.3.2. Procesos de Integración Económica

La palabra integración denota la unión de partes dentro de un todo. Así, la integración económica como un proceso y, como una situación de las actividades económicas, se encuentra acompañada de medidas dirigidas a abolir la discriminación entre unidades económicas pertenecientes a diferentes naciones; que vista como una situación de negocios, la integración viene a caracterizarse por la ausencia de varias formas de discriminación entre las economías nacionales.¹⁵¹

La integración económica puede adoptar varias formas que representan los diversos grados de integración. Estas áreas son: área o zona de libre comercio, unión aduanera, mercado común, unión económica e integración económica total.

¹⁵¹ Balassa, Bela, (Trad. Jorge Laris Casilla), *Teoría de la Integración Económica*, Ed. Uteha, México, 1980, p. 1.

7.3.3. Zonas de Libre Comercio

“Una Zona de Libre Comercio se establece mediante un tratado comercial entre varias naciones, en donde los países firmantes se comprometen a anular entre sí los aranceles a ciertos productos al cruzar sus fronteras. Es decir, entre los países firmantes del tratado los precios de todos los productos comercializados entre ellos, serán los mismos para todos los habitantes de la zona, de forma tal que un país no pueda aumentar (mediante aranceles a la importación) el precio de los bienes producidos en otro país que forme parte de la zona de libre comercio”.¹⁵²

En la zona de libre comercio, las tarifas (y restricciones cuantitativas) entre los países participantes son abolidas, pero cada país mantiene sus propias tarifas frente a los países no pertenecientes al área.¹⁵³

La zona de libre comercio es, y constituye una forma de integración económica que implica un estatus jurídico que se traduce en un proceso. El artículo XXIV del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio la concibe de la siguiente manera: “Se entenderá por zona de libre comercio, un grupo de dos o más territorios aduaneros entre los cuales se eliminen los derechos de aduana y las demás reglamentaciones comerciales respectivas, con respecto a lo esencial de los intercambios comerciales de los productos originarios de los Estados constitutivos de dicha zona”.

El mismo GATT establece como condición que al momento de crear una zona de libre comercio, los derechos de aduana aplicables a países distintos de los previstos para integrar la zona mencionada, no sean más elevados, ni más rigurosas las reglamentaciones comerciales, que los derechos y reglamentaciones comerciales vigentes en los territorios.

En estas zonas, cada país constituyente, mantiene sus tarifas arancelarias y aranceles frente a terceros países, en los mismos niveles en los que existían antes de crear la zona.

¹⁵² Sulser Valdés, Rosario Alejandra, *Tratados Comerciales Internacionales*, Ed. ISEF, México, 2006, p. 15.

¹⁵³ Balassa, Bela, Op. Cit., p. 2.

Un ejemplo de una zona de libre comercio es la Asociación Europea de Libre Comercio (EFTA) creada en 1960. Otro ejemplo es el Tratado de Libre Comercio de América del Norte celebrado en 1994 entre México, Estados Unidos de América y Canadá.

7.3.4. Unión Aduanera

La aduana corresponde a la unidad dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y constituye un servicio administrativo¹⁵⁴ que se encarga de cumplir y hacer cumplir la legislación nacional e internacional relativa a la tenencia y el intercambio de bienes;¹⁵⁵ y es la oficina pública, generalmente establecida en puertos y fronteras, para registrar, en el tráfico internacional, los géneros de mercancías que se importan o exportan y cobran los derechos arancelarios que correspondan.¹⁵⁶

En su acepción etimológica existen dos corrientes que la explican: la primera proviene del vocablo persa *divan*, que significa el lugar de reunión de los administradores de finanzas, y ha llegado hasta nosotros del árabe *diovan*, luego pasó al italiano como *dogana* y finalizó en “aduana”. La otra corriente sostiene que deriva del arábigo *divanum* que significa la casa donde se recogen los derechos, con posterioridad comenzó a llamarse *divana*, luego *duana*, hasta concluir con “aduana”.¹⁵⁷

En otro concepto, se sostiene que la aduana “Es el órgano de la administración pública que tiene por principal objeto (no único) percibir los derechos fiscales de importación, exportación o tránsito y, hacer cumplir las disposiciones prohibitivas y reglamentarias del comercio internacional”, en otras palabras, “el papel general de la aduana consiste en vigilar el cumplimiento de las prohibiciones legales, referentes al tránsito de las fronteras”.¹⁵⁸ Dichas prohibiciones legales se fundan en diversas razones:

¹⁵⁴ Xavier Basaldua, Ricardo, *Introducción al Derecho Aduanero. Concepto y contenido*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1988, p. 177.

¹⁵⁵ Acosta Roca, Felipe, *Glosario de Comercio Exterior*, Ediciones fiscales ISEF, México, 2001, p. 10.

¹⁵⁶ *Diccionario de Comercio Exterior*, Ed. Cultural S.A., España, 2002, p. 21.

¹⁵⁷ *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM-Porrúa, Tomo I. A-B, México, 2002, p. 180.

¹⁵⁸ Valentín Budic, Domingo, *Diccionario del Comercio Exterior*, Ediciones Desalma, Argentina, 1991, p. 6.

a) De carácter fiscal. Cuando tienen por objeto asegurar el monopolio del Estado, sea en la fabricación, o sea en la venta de cosas determinadas.

b) De carácter económico. Cuando tienen por fin proteger o estimular industrias nacionales, impidiendo la entrada de productos similares.

c) De carácter social. Cuando tiene por objeto impedir la acumulación o acopio de determinados productos, o impedir la exportación de ellos, para asegurar antes lo necesario para el país.

d) De higiene pública. Cuando por ejemplo, debe impedir la admisión de productos embarcados en puertos declarados infestados, o productos que haya tocado esos puertos.¹⁵⁹

Asimismo, las aduanas tienen como principales funciones, las siguientes:

1. Controlar la entrada y salida de mercancías.

2. Recaudar los impuestos al comercio exterior.

3. Ejecutar la parte correspondiente a las políticas económica y comercial (por ejemplo, permitir la importación de mercancías para el desarrollo de la industria; restringir la importación de productos suntuarios).

4. Ejercer la vigilancia en materia de sanidad, migración, y seguridad nacional.¹⁶⁰

Por otro lado, “la Unión Aduanera, es la forma de integración de dos o más Estados separados que, a través, de un acuerdo internacional, deciden en forma inmediata o gradual suprimir sus barreras arancelarias y comerciales a la circulación de mercancías entre los territorios de países miembros”.¹⁶¹ Otra teoría menciona que: “La unión aduanera, forma

¹⁵⁹ Ibid, p. 6

¹⁶⁰ *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, op. cit., p. 180.

¹⁶¹ Carvajal Contreras, Máximo, *Derecho Aduanero*, Editorial Porrúa, México, 1993, p. 40.

parte de las formas propiamente dichas de integración, y que básicamente, es el mismo modelo que la zona de libre comercio, en el que se establece un arancel aduanero común frente a los demás países que no pertenezcan a la unión, en consecuencia, el asociado no puede individualmente determinar las tarifas aduaneras que aplicarán frente a los demás países no pertenecientes a la unión”.¹⁶²

Las uniones aduaneras, también se encuentran definidas en el GATT, refiriéndose a ellas como la sustitución de dos o más territorios aduaneros por uno solo, de manera que los derechos de aduana y reglamentaciones comerciales restrictivas son eliminadas respecto a lo esencial de los intercambios comerciales entre los territorios constitutivos de la unión, o en cuanto a los productos originarios de los mismos; adicionalmente, se establece que los miembros de la unión aplicarán con respecto a terceros países idénticas reglamentaciones de comercio y derechos aduaneros.

Igualmente, “en una unión aduanera, se libera el comercio entre los países integrantes de la misma y al mismo tiempo, se protege a sus industrias de la competencia exterior”.¹⁶³

Como consecuencia de la política común de aranceles que se establece entre los países miembros de la unión, la misma requiere una integración de políticas fiscales y monetarias. Un ejemplo de la Unión aduanera es la llamada “Benelux”, formada por los Países Bajos, Bélgica y Luxemburgo.

7.3.5. Mercado Común

El mercado común, significa una integración económica más profunda que las zonas de libre comercio o las uniones aduaneras, ya que da lugar a la libre circulación de mercancías, sin la existencia de barreras arancelarias o restricciones para el comercio, y se eliminan las restricciones nacionales al movimiento de mano de obra y capital entre los países participantes. En consecuencia, representa un grado superior de integración económica.

¹⁶² Hernández Terán, Miguel, “Apuntes sobre la Integración”, en *Revista Jurídica*, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales y Políticas de la Universidad Católica de Guayaquil, Ecuador, 1991, p. 62.

¹⁶³ Malpica de Lamadrid, Luis, et al; “Las Uniones de Libre Comercio y el GATT” en el XVI Congreso Ordinario Anual del Colegio Nacional de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas.

Asimismo, el mercado común, es la “Forma de integración económica que elimina todas las barreras internas al comercio, armoniza las políticas comerciales frente al resto del mundo y permite la libre movilidad de la mano de obra y el capital entre los países miembros”.¹⁶⁴

Un ejemplo de esta clase de integración es la Comunidad Europea (CE), llamada hasta 1991 Comunidad Económica Europea (CEE), establecida por el Tratado de Roma en 1957. Originalmente se constituyó por Alemania Occidental, Francia, Italia y los tres países del Benelux.

También en otro concepto, “Un mercado común, entraña la libre circulación de mercaderías como servicios y capital, normas de competencia leal comunes, implica una armonización de legislación positiva”.¹⁶⁵

Continuando en el mismo sentido, el mercado común, es la forma más elevada de la integración aduanera, toda vez que en él se establece un sistema que permite la libre circulación de mercancías, servicios, personas, información, tecnología y capitales en combinación con “un desarme arancelario y comercial y, con el establecimiento de una sola nomenclatura arancelaria común para los países miembros y de estos en sus relaciones con terceros. El mercado común supone el intento más importante para lograr una unificación política y social entre sus miembros. El procedimiento sigue tres pasos a saber: el primero consiste en la formación de Unión Aduanera; el segundo la Integración Económica y el tercero la Unificación Política”.¹⁶⁶

Así pues, el mercado común, entraña tanto actitudes en el marco propio de la integración, como en el de la cooperación, sin llegar a una total armonización. En efecto, en el mercado común se tiende a abolir no sólo las restricciones al comercio, sino a todos los movimientos de factores, bajo la organización de autoridades e instituciones comunitarias reguladas por el derecho comunitario.¹⁶⁷

¹⁶⁴ Sulser Valdés, Rosario Alejandra, op. cit., p. 122.

¹⁶⁵ Boggiano, Antonio, *Derecho Internacional Privado*, Buenos Aires, Argentina, Abeledo Perrot, 1991, p. 132.

¹⁶⁶ Carvajal Contreras, Máximo, Op. Cit., p. 63.

¹⁶⁷ Pacheco Matínez, Filiberto, *Derecho de la Integración Económica. Implicaciones Jurídicas en México (Comercio Exterior)*, 2ª Ed., Porrúa, México, 2002, p. 63.

7.3.6. Unión Económica

“La Unión Económica, representa el grado sumo de integración comercial entre distintos países. Además de los beneficios derivados de la unión aduanera, se produce una integración económica plena al eliminarse distintas monedas de los países integrantes de la unión, creándose un único banco central para todos ellos.”¹⁶⁸

En esta clase de uniones, no se restringen los movimientos de los productos o factores de la producción y aparece una moneda común. Lo anterior, supone una integración de políticas económicas, monetarias, fiscales y sociales.

Se considera que el movimiento más crítico para pasar de un Mercado Común a una Unión Económica es la unificación monetaria y fiscal en virtud de que, la creación de una sola autoridad (en posesión de ambas facultades), con jurisdicción en dos o más países, implica que todas las demás relaciones económicas se sometan a un control central. De esta suerte, las economías y naciones independientes, operan como una entidad económica. De lograr tal grado de unificación, se abre la puerta a otros acuerdos de carácter político, dada la dificultad de hacer efectiva la Soberanía Nacional, sin independencia monetaria y fiscal.

La unión económica, es la forma superior de todos los procesos de integración política y económica, el cual implica la fusión de los Estados miembros. La unión económica proporciona el más alto nivel de integración económica, con excepción de la derivada de la unión política completa. Aunque comprende características semejantes a la zona de libre comercio y la unión aduanera, una unión económica difiere principalmente en el grado en que se armonizan las políticas fiscales y monetarias de sus miembros. Así, “En una unión económica, el nivel de integración no es fijo, sino que puede ensancharse a medida que el desarrollo del consenso de la opinión apoya otros campos adicionales de la cooperación. El objetivo principal de la unión económica consiste en fomentar un mercado más amplio, mayor especialización y normas de vida generalmente más elevadas, mediante el

¹⁶⁸ Sulser Valdés, Rosario Alejandra, op. cit., p.p. 15 y 16.

incremento de la competencia, que se obtiene cuando se retira del protagonismo económico”.¹⁶⁹

7.3.7. Integración Económica Total

La integración económica total, presupone la unificación de las políticas monetaria, fiscal, social y anticíclica, además de requerir el establecimiento de una autoridad supranacional, cuyas decisiones sean obligatorias para los Estados miembros.¹⁷⁰

7.4. Principio de Trato Nacional

El principio del trato nacional, reconocido por todos los TLC's derivado del GATT, implica que los bienes importados no estarán sujetos a cargas internas distintas a las aplicadas a productos nacionales.

Dicho principio de trato nacional, se encuentra normado en el Artículo III del GATT:

Artículo III del GATT. Trato Nacional en Tributación y Regulación Internas.

1. Las partes contratantes reconocen que los impuestos internos y, otras cargas internas, leyes, regulaciones y requerimientos que afecten la venta interna, oferta para venta, compra, transportación, distribución uso de productos, así como las regulaciones cuantitativas internas que requieran la mezcla, procesamiento o, uso de productos en montos o, proporciones específicas, no deberán ser aplicados a los productos importados o, domésticos de tal forma que constituyan una protección a la producción doméstica.
2. Los productos del territorio de cualquiera de las partes contratantes, importados en el territorio de cualquiera de las otras partes contratantes, no deberán estar sujetos, directa o, indirectamente, a impuestos internos o, a otras cargas internas de cualquier tipo en exceso a

¹⁶⁹ Plano, Jack C. y Olton Roy, *Diccionario de Relaciones Internacionales*, Limusa-Noriega Editores, México, 1991, p. 81.

¹⁷⁰ Balassa, Bela, (Trad. Jorge Laris Casilla), *Teoría de la Integración Económica*, Ed. Uteha, México, 1980, p. 2.

los aplicados, directa o, indirectamente a productos domésticos similares. Asimismo, ninguna parte contratante, deberá de otra manera aplicar impuestos internos a productos importados o, domésticos de manera contraria a los principios establecidos en el párrafo 1.

A continuación se muestra un ejemplo en la industria cervecera: si Empresa A, exportara cervezas a Lituania (uno de los nuevos países que integra la UE), una violación al principio de trato nacional podría surgir de:

a) Una disposición administrativa que requiera que las cervezas importadas (no así las nacionales), den cumplimiento a norma técnica (ejemplo, que se acompañe un dictamen de laboratorio respecto a la calidad de los componentes del producto importado) que no se exija a los productores lituanos de cerveza;

b) Un impuesto interno que grave las cervezas importadas (ejemplo, 80% del valor de la cerveza), y no aplique para las cervezas nacionales.

En los dos ejemplos anteriores, parece sencillo identificar el trato discriminatorio a los productos importados, no así en los siguientes, en donde también puede surgir una violación al principio de trato nacional:

c) Un impuesto interno que grave las cervezas con un contenido de alcohol de 4.5%, al 80% de su valor, si Lituania no produce cervezas con ese contenido;

d) Un impuesto interno que grave las cervezas (si Lituania no produjera cervezas) al 80% de su valor y, a un producto sustituto de la cerveza (cerveza de raíz) con un 40% de su valor.

7.5. El Concepto de Aranceles

El arancel es definido como el “Impuesto sobre los bienes importados. Relacionado con la lista de gravámenes”,¹⁷¹ y el arancel aduanero como el “Ordenamiento sistemático de mercancías con los respectivos tributos que les son aplicables en las destinaciones de importación o exportación”.¹⁷²

En otro concepto los aranceles son definidos como “las cuotas o tasas que se establecen en forma de porcentajes o en términos específicos, que determinan el pago de los impuestos al comercio exterior a pagar, aplicándose a un valor o precio de un bien que les sirve de base y, de donde resulta el impuesto a la importación o exportación”.¹⁷³

Los efectos de los aranceles son la política comercial más simple y clara de proteccionismo, pero en el mundo moderno muchas intervenciones gubernamentales en el comercio internacional adoptan otras formas, tales como subsidios (subvenciones) a la exportación, cuotas de importación, restricciones voluntarias de exportación y exigencias de contenido nacional.¹⁷⁴

El arancel, generalmente genera un mayor precio doméstico del bien importado, un menor consumo doméstico, una mayor producción doméstica, y por ende, un menor volumen de importaciones del bien.

Un objetivo principal de los TLC's suscritos por México, es la creación de zonas de libre comercio,¹⁷⁵ o cuando menos, la facilitación de la circulación de bienes¹⁷⁶, lo cual se logra en gran medida a partir de la reducción gradual y, posterior eliminación de aranceles, o el otorgamiento de preferencia arancelarias entre las Partes.¹⁷⁷

¹⁷¹ Sulser Valdés, Rosario Alejandra, op. cit., p. 120.

¹⁷² *Ibíd.*, p.119.

¹⁷³ Moreno Valdez, Hadar, Jorge A. Moreno Castellanos, y otros, *Comercio Exterior Sin Barreras*, 3ª Ed., ISEF, México, 2003, 37.

¹⁷⁴ *Ibíd.* p.p. 41 y 42.

¹⁷⁵ En la mayoría de los casos, de los tratados internacionales.

¹⁷⁶ Conforme a los TLC's que no persiguen crear zonas de libre comercio.

¹⁷⁷ Se denominan “preferencias arancelarias”, a las reducciones del arancel aplicado a terceros países.

Los aranceles, se puede considerar como cualquier impuesto o, carga de cualquier tipo aplicado, en relación con la importación o exportación de un bien, sin incluir:

- a) Impuestos internos (siempre y cuando, cumplan con el principio de trato nacional).
- b) Derechos *antidumping* o compensatorios.
- c) Derechos u otras cargas que se determinen atendiendo al costo aproximado del servicio prestado y, que no representen una protección indirecta para productos domésticos o, un impuesto a las importaciones o, exportaciones para fines fiscales.
- d) Cualquier prima ofrecida o, recaudada sobre bienes importados, derivada de todo sistema de licitación, en tratándose de administración de cuotas.¹⁷⁸

De lo anterior, se puede derivar algunos ejemplos:

Ejemplo de la industria automotriz: si Empresa A, tiene la intención de efectuar importaciones definitivas de insumos de Chipre, para la fabricación de automóviles:

- a) El Impuesto al Valor Agregado que se pagaría a la importación y, que equivale al 16% de valor de los insumos chipriotas, es un impuesto interno, toda vez que, en caso de adquirir los mismos insumos, pero producidos en México, la venta de los insumos estaría sujeta al mismo impuesto, en la misma tasa. Es decir, el impuesto no discrimina entre productos importados y, nacionales.
- b) Si, a través, de una investigación por prácticas desleales del gobierno de Chipre (subsidios otorgados a productores de ese país condicionados a la exportación), el gobierno mexicano impusiera una cuota compensatoria a los productos chipriotas, equivalente al monto del subsidio que recibieron de su gobierno, estaríamos en presencia de un derecho compensatorio, excluido de la definición de aranceles.

¹⁷⁸ En el caso de México, dichas primas tendrían la característica de aprovechamiento.

c) Si los insumos chipriotas estuvieran sujetos a un pago de Derecho de Trámite Aduanero (DTA), equivalente al 8 al millar sobre el valor en aduana, el pago de este derecho podría no representar el costo aproximado del servicio prestado.

d) Pensemos que:

- Chipre estableció un arancel del 80% por la importación de vehículos;
- Al mismo tiempo, Chipre mantiene un sistema de cuota sobre la importación de vehículos, con un arancel de 0%;
- El sistema de cuotas chipriotas es administrado, a través, de un proceso de licitación.
- Si Empresa A, participa en dicha licitación y, paga en ella un derecho por asignación de un cupo, las primas recaudadas por Chipre entrarán en la excepción al concepto de aranceles, como primas recaudadas en los procesos de licitación.

7.6. Plazos Previstos en los TLC's

Un elemento común que encontramos en los TLC's, es la definición de plazos. Los TLC's no entran al detalle de determinar qué días son inhábiles para cada parte, por lo que los plazos son fijados sobre la base de días naturales.

Acostumbrados a manejar sólo términos fijados en días hábiles, la administración de los plazos en los TLC's bajo esa práctica, nos puede llevar a consecuencias serias.¹⁷⁹

¹⁷⁹ La pérdida de algún plazo por ejemplo (en México se aplica comúnmente para los plazos, los días hábiles).

7.7. Derechos Aduaneros

Los derechos de aduana corresponden a los “Derechos establecidos en el Arancel Aduanero y/o en la legislación nacional, a los cuales están sujetas las mercancías que entran al territorio nacional o que salen de él”.¹⁸⁰

Los derechos aduaneros, son regulados desde el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) de 1947, el cual establece:

Artículo VIII del GATT. Derechos y formalidades referentes a la importación y a la exportación.

1.a) Todos los derechos y cargas de cualquier naturaleza que sean, distintos de los derechos de importación y de exportación y de los impuestos a que se refiere el artículo III, percibidos por las partes contratantes sobre la importación o, la exportación o, en conexión con ellas, se limitarán al coste aproximado de los servicios prestados y, no deberán constituir una protección indirecta de los productos nacionales, ni gravámenes de carácter fiscal aplicados a la importación o, a la exportación.

7.8. TLC's que Establecen el Cobro de los Derechos Aduaneros, Únicamente en Atención con el Costo del Servicio Prestado

En este rubro, se destacan las operaciones realizadas al amparo del TLCUEM. En este caso, la cuota de Derecho de Trámite Aduanero (DTA) que se fija por las operaciones, es la que corresponde a la tasa fija de dicha contribución.

7.9. Categorías de Desgravación

La desgravación, y en particular la desgravación a la exportación tiene por objeto facilitar la colocación y competitividad de los artículos de exportación mediante el arbitrio de

¹⁸⁰ Sulser Valdés, Rosario Alejandra, op. cit., p. 120.

devolver total o parcialmente (reembolsar), o bien no percibir o no gravar al exportador o fabricante, todos aquellos derechos e impuestos que normalmente recaerían sobre ellos en el caso de que no tuvieran por destino la exportación. La razón lógica de la desgravación reside en la circunstancia de que el exportador –de no proceder de dicha manera–, estaría exportando no sólo el valor de los materiales contenidos en los artículos enviados al extranjero, sino que también estaría exportando la suma de los derechos e impuestos que gravan a los materiales empleados en la elaboración de dichos artículos e incluso embalajes.

El término desgravación, es empleado en la legislación aduanera de muchos países como sinónimo de la devolución total o parcial de los derechos de importación pagados por un material importado cuando dicho material es reexportado, o cuando forma parte de otros artículos enviados a mercados del exterior dentro de un plazo determinado. En una acepción mucho más amplia, la desgravación o reembolso comprende, no sólo los derechos de importación sino también a otros derechos e impuesto que recaen bajo diversos nombres, sobre los artículos y a veces sobre los embalajes, dentro de las fronteras de un país cuando se les destina a mercados extranjeros.¹⁸¹

Con mucha frecuencia se encuentran en los Tratados comerciales cláusulas de desgravación arancelaria que condensan la idea central del tratado, toda vez que se refiere al pacto para no incrementar los aranceles existentes y para no adoptar ninguno nuevo sobre bienes originarios. De igual manera, se pacta la eliminación progresiva de los aranceles sobre los bienes originarios, de conformidad con lo que establezcan los anexos de listados arancelarios que cada una de las partes convengan, previéndose diversas categorías de desgravación arancelaria de bienes. En las listas aparecen, junto a la columna de la fracción arancelaria y la tasa general, los códigos de desgravación para cada uno de los productos: en dichas columnas se especifican las categorías de desgravación a través de un código que corresponderá a cada producto.¹⁸²

¹⁸¹ Valentín Budic, Domingo, op. cit., p. 192.

¹⁸² Moreno Valdez, Hadar, Jorge A. Moreno Castellanos, y otros, op. cit., p.p. 45-46.

Todos los TLC's prevén un trato arancelario preferencial para los productos de las partes. Se encuentran algunas diferencias, en el sentido de que no todos los TLC's incluyen el universo de productos que pueden ser objeto de comercialización, en otros casos, en lugar de plantearse una eliminación de aranceles, los TLC's sólo incluyen preferencias arancelarias.

Cada TLC prevé categorías de desgravación únicas y, si bien se puede advertir algunos aspectos comunes¹⁸³, se debe atender a cada TLC y, a cada producto, que se pretenda importar o exportar, para determinar cuál es el trato arancelario preferencial, que se le concede a dicho bien.

En el ejercicio de determinar el trato otorgado a un producto por un TLC, se debe tomar en cuenta lo siguiente:

- a) En primer lugar, considerar el elemento clasificación arancelaria de un producto.
- b) En segundo lugar, identificada la clasificación arancelaria, ubicar al bien dentro de las listas de desgravación para el TLC que se pretenda aplicar.
- c) Un elemento que se identifica de las listas, será la tasa base de aranceles sobre la cual parten todas las negociaciones para la desgravación de bienes.

La tasa base generalmente equivale en los TLC's, a los aranceles como trato de la Nación Más Favorecida (NMF)¹⁸⁴ aplicados por México.

En el caso del TLCUEM, la tasa base determinada se basó en los aranceles de Nación Más Favorecida (NMF), aplicados por México antes de 1998 (año en que los aranceles de Nación Más Favorecida (NMF) sufrieron un incremento).

¹⁸³ Como la aplicación de la categoría "A", indicando que los bienes están libres del pago de aranceles.

¹⁸⁴ Son los derechos aplicados por los Miembros de la O.M.C., en virtud del principio de no discriminación. Significa que un país no debe discriminar entre sus interlocutores comerciales, sino que debe darles por igual la condición de *nación más favorecida*, o sea igual trato para todos los demás. Si se concede a un país una ventaja especial como la reducción del tipo arancelario aplicable a uno de sus productos, se tiene que hacer lo mismo con todos los demás Miembros de la OMC.

d) Por último, se encuentra la categoría de desgravación (identificación por un código) aplicada al producto que se haya seleccionado. El porcentaje de reducción o, la velocidad de desgravación prevista en la categoría de desgravación de un producto, será la que se aplicará a la tasa base, obteniéndose el arancel a pagar (o confirmando que no existe arancel por pagar) por un producto.

e) Quizá el elemento más importante que se debe tomar en cuenta, es que la desgravación arancelaria solo aplica a aquellos bienes que cumplen con la condición de ser originarios de alguna de las Partes.

7.10. Desgravaciones Arancelarias del TLCUEM

El TLCUEM establece diversas categorías de desgravación, una aplicable para importaciones a México de productos originarios de la Comunidad y, otra para los originarios de México importados en la Unión Europea.

Para el caso de importaciones, a la Unión Europea:

“A” Bienes que están desgravados, a partir de la entrada en vigor del TLCUEM.

“B” Bienes libres de aranceles, desde el 1o. de enero de 2003¹⁸⁵.

“1” Productos agrícolas y pesqueros. Eliminación de aranceles a la entrada en vigor del TLCUEM.

“2” Productos agrícolas y pesqueros. Bienes libres del pago de aranceles a partir del 1o. de enero de 2003.¹⁸⁶

“3” Productos agrícolas y pesqueros. Bienes libres del pago de aranceles a partir del 1o. de enero de 2008 (con desgravación conforme al programa establecido en el TLCUEM).

¹⁸⁵ Con desgravación en cuatro etapas.

¹⁸⁶ Con desgravación conforme al programa descrito en el TLCUEM.

“4” Productos agrícolas y pesqueros. Bienes libres del pago de aranceles a partir del 1o. de enero de 2010.¹⁸⁷

“5” Productos agrícolas y pesqueros. Bienes sujetos a cupo y, a negociación posterior por las partes para la reducción de aranceles.

“6” Productos agrícolas y pesqueros. Bienes sujetos a cupo.

“7” Productos agrícolas y pesqueros. Importación sujeta al cumplimiento de condiciones.

“0” Productos agrícolas y pesqueros. No se aplica preferencia arancelaria, por tratarse de bienes cubiertos por denominaciones protegidas por la Unión Europea.

Para el caso de importaciones a México:

“A” Bienes que están desgravados, a partir de la entrada en vigor del TLCUEM.

“B” Bienes libres del pago de aranceles, desde el 1o. de enero de 2003 (con desgravación en cuatro etapas).

“B+” Bienes libres del pago de aranceles, desde el 1o. de enero de 2005¹⁸⁸.

“C” Bienes libres del pago de aranceles, a partir del 1o. de enero de 2007 (desgravación conforme al calendario previsto en el TLCUEM).

“1” Productos agrícolas y pesqueros. Eliminación de aranceles a la entrada en vigor del TLCUEM.

“2” Productos agrícolas y pesqueros. Bienes libres del pago de aranceles, a partir del 1o. de julio de 2003 (con desgravación conforme al programa descrito en el TLCUEM).¹⁸⁹

¹⁸⁷ Con eliminación progresiva de aranceles conforme al programa descrito en el TLCUEM.

¹⁸⁸ Desgravación conforme al calendario previsto en el TLCUEM.

¹⁸⁹ Los aranceles se eliminarán de conformidad con los siguientes porcentajes: 75% al 1o. de julio de 2000, 50% a partir del 1o. de julio de 2001, 25% de reducción a partir del 1o. de julio de 2002, hasta quedar eliminados por completo en julio de 2003.

“3” Productos agrícolas y pesqueros. Bienes libres del pago de aranceles, a partir del 1o. de enero de 2008 (con desgravación conforme al programa establecido en el TLCUEM).¹⁹⁰

“4” Productos agrícolas y pesqueros. Bienes libres del pago de aranceles, a partir del 1o. de enero de 2010 (con eliminación progresiva de aranceles, conforme al programa descrito en el TLCUEM) ¹⁹¹

“4^a” Productos agrícolas y pesqueros. Bienes libres del pago de aranceles, a partir del 1o. de enero de 2009 (con eliminación progresiva de aranceles, conforme al programa establecido en el TLCUEM) ¹⁹²

“5” Productos agrícolas y pesqueros. Bienes sujetos a cupo y, a negociación posterior por las partes, para la reducción de aranceles.¹⁹³

“6” Productos agrícolas y pesqueros. Bienes sujetos a cupo.¹⁹⁴

“7” Productos agrícolas y pesqueros. Importación sujeta al cumplimiento de condiciones.¹⁹⁵

A continuación se muestra un ejemplo de la industria automotriz: en el caso en que Empresa A, decide efectuar la importación de motores como componentes, que serán utilizados en la fabricación de vehículos de exportación a la Unión Europea.

¹⁹⁰ Los aranceles se redujeron de conformidad con el siguiente calendario: 89% inmediatamente al 1o. de julio de 2000, 78% un año después, 67% dos años después, 56% tres años después, 45% al cuarto año, 34% al quinto año, 23% al sexto año, 12% siete años después, 0% al octavo año (1o. julio de 2008).

¹⁹¹ Los aranceles se eliminaron en un cierto porcentaje de conformidad con un calendario especial partiendo su reducción tres años después de entrada en vigor del tratado (2003). En primera instancia se redujo a 87% el arancel base, concluyendo la eliminación definitiva diez años después de la entrada en vigor del Tratado.

¹⁹² Los aranceles se eliminaron en un cierto porcentaje de conformidad con un calendario especial. El arancel se redujo a 90% una vez entrado en vigor el Tratado, y después de 9 años se eliminan por completo.

¹⁹³ Productos sujetos a revisión de disminución arancelaria después de un lapso de tres años a partir de la entrada en vigor del TLCUEM. Estos productos, listados en la categoría "5" se revisarán, caso por caso, los aranceles aduaneros aplicables a los productos listados en la categoría; incluso, las reglas de origen pertinentes también serán revisadas, según se considere apropiado.

¹⁹⁴ Cupos arancelarios con aranceles reducidos sobre las importaciones a la Comunidad de ciertos productos agrícolas y pesqueros, aplicables a partir de la entrada en vigor del TLCUEM.

¹⁹⁵ Tasas arancelarias especiales a ciertos productos agrícolas procesados originarios de México.

- Productos: Motores.
- Clasificación arancelaria: 8407.34.02.
- Tasa base: 10%
- Categoría de desgravación: “A”.

Los motores pueden ser importados libres de arancel, desde la entrada en vigor del TLCUEM. Ahora bien, para el caso de los vehículos producidos con esos motores:

- Producto: Vehículos.
- Clasificación arancelaria: 8703.22.19 (fracción arancelaria de la UE).
- Tasa base: 4.4%.
- Categoría de desgravación: “B”.

Implica que los vehículos están libres del pago de aranceles por su importación a la Unión Europea a partir del 1o. de enero de 2003.

7.11. Reglas Sobre Contenido de los TLC’s, con Países Europeos

Para ello se debe aclarar que las reglas sobre contenido previstas en el TLCUEM, se encuentran en las reglas de origen específicas.¹⁹⁶ Dichos TLC’s, a diferencia con lo que ocurre en el TLCAN y, los TLC’s que siguen su modelo, no contiene un criterio general sobre contenido regional que sea aplicable a todos los productos.

Las reglas sobre contenido previstas en el TLCUEM se pueden explicar sencillamente, basta contar con el valor de los materiales no originarios y, con el precio ex-fábrica del producto terminado.

El valor de los materiales no originarios puede ser un elemento sencillo de explicar si asumimos, que por regla general dicho monto, será el equivalente al valor de transacción de los materiales. Sólo en el caso en que los materiales no originarios se adquieran en

¹⁹⁶ Aplica a cada producto en lo individual, dependiendo de su clasificación arancelaria.

territorio nacional, el valor de dichos materiales será el primer precio comprobable pagado en México, por dichos materiales.

Véase el siguiente ejemplo de la industria automotriz: en la producción del Modelo A, que se exporta a la Unión Europea, Empresa A, utiliza el siguiente material no originario:

- Producto: Motor.
Origen: Corea.
Valor: \$4,100 dólares.

Comprado por Empresa A, al proveedor coreano Empresa B, con Empresa C.

- Producto: Caja de cambios.
Origen: Brasil.
Valor: \$500 dólares.

Comprado por Empresa A, al proveedor mexicano Empresa D, quien importa las cajas de cambios de Brasil a un precio evidentemente distinto (\$450 dólares bajo Empresa E, precio que no da a conocer a Empresa A).

Conforme a las reglas del TLCUEM, el valor de los materiales no originarios será, para el caso a): \$4,100 dólares, que equivale al valor en aduana del motor (sobre base de costo, seguro y flete (CIF)); en el caso b), el valor será de \$500 dólares, que es el primer precio comprobable de adquisición del material en el territorio mexicano.

Una vez que se ha identificado el valor de los materiales no originarios, se considera el precio ex-fábrica del producto terminado, es decir, el precio que tiene un producto determinado puesto en la fábrica, en donde se termina el proceso.

Ahora se analizará otro ejemplo de la industria automotriz: en donde empresa A, ensambla el vehículo Modelo A, en su planta de Ciudad X, (en donde tiene un valor de \$15,500

dólares, posteriormente se envía a un patio ubicado en Ciudad Y (valor en ese momento de \$15,700 dólares, por el costo de transportación).

En Ciudad Y, se embarcan las unidades con destino a Ciudad Z (valor en ese momento de \$15,900 dólares). De Ciudad Z, se exportan a País A, por vía marítima (valor en ese momento de \$17,000 dólares). En País A, son recogidas por el importador europeo.

El precio que se deberá considerar para efectos de cálculo de origen, es el que tiene en la planta de producción, es decir, \$15,500 dólares.

Si estamos en presencia de una regla de origen que se base en el criterio de contenido regional, se deberá tomar el valor total de los materiales no originarios y, se deberá dividir dicho valor entre el precio ex-fábrica del producto terminado, para obtener el porcentaje de material no originario que tiene dicho producto.

Se presenta un ejemplo adicional de industria automotriz: en la producción del Modelo A, Empresa A no sólo utiliza el motor coreano y la caja de cambios brasileña, sino que también los siguientes materiales no originarios; por enlistar algunos de ellos:

Frenos: \$40 dólares (origen: EE.UU.).

Batería: \$10 dólares (origen: EE.UU.).

Volante: \$100 dólares (origen: Canadá).

Llantas (4): \$200 dólares (origen: Canadá).

Los demás materiales, son originarios de México o, de la Unión Europea, en especial, Empresa A, importa de País A el chasis, con un valor de \$4,500 dólares.

El valor total de los materiales no originarios, es de \$4,950 dólares.

Tomando el valor de los materiales no originarios sobre el precio ex-fábrica del vehículo (4,950 entre 15,500), el porcentaje de material no originario será 31%.

Si la regla de origen (como realmente sucede en el caso del TLCUEM), requiere que los materiales no originarios no excedan el 40% del precio ex-fábrica del producto terminado. Por lo tanto, Modelo A cumplirá con la regla de origen, puesto que el porcentaje de material no originario es del 31%.

Sin embargo, si Empresa A no obtiene o, conserva la prueba de origen de uno de los materiales originarios (el chasis europeo), entonces el valor de dicho material, deberá incluirse en el valor de los materiales no originarios, consecuentemente, el valor del chasis (\$4,500) se incrementará al valor de los materiales no originarios (\$4,950), resultando \$9,450 dólares.

El porcentaje de material no originario con esta variante será el siguiente:

$$9,450/15,500 = 60\%$$

Si Empresa A, no conserva la prueba de origen del chasis europeo, el vehículo no calificará como originario, puesto que rebasó el 40% de materiales no originarios permitidos.

Del ejemplo anterior, podemos advertir la importancia que tiene el conservar la documentación, que demuestre el origen de los materiales considerados como originarios.

7.12. Las Tendencias en los TLC's

En materia de determinación de origen de los bienes de la industria automotriz, podemos identificar dos tendencias en los TLC's:

- Se encuentran aquellos TLC's que prevén una serie de reglas especiales y, complicadas para la industria automotriz.

- Se encuentra otro grupo, conforme a los cuales, no existe una regulación especial para determinar el origen de estos bienes, basta con cumplir con los

porcentajes que marca cada TLC, no excediendo el valor del contenido no regional, conforme al TLCUEM, para que los bienes se consideren originarios.

7.13. Obligaciones de los Importadores

El TLCUEM no contiene un apartado específico respecto de las obligaciones de los importadores; sin embargo, se puede advertir que dicho tratado establece obligaciones tales como la presentación de la Certificación de la Circulación de Mercancías (EUR.1)¹⁹⁷ o, la Declaración en Factura, ante la autoridad aduanera.

Incluso, las reglas de carácter general que implementa al detalla, cuáles son las obligaciones de los importadores:

- Declarar en el pedimento: (a) la clave que corresponda a mercancías originarias con trato preferencial en el bloque de identificadores; incluir la clave que corresponda en el caso de mercancía importada al amparo de un certificado de cupo o, de un certificado de elegibilidad; (b) la clave de país de origen en el encabezado de partidas; (c) el número de la Certificación de la Circulación de Mercancías (EUR.1) o, el número de exportador autorizado en el campo de observaciones.

- Anexar al pedimento de importación: (a) el original de la Certificación de la Circulación de Mercancías (EUR.1) o, de la Declaración en Factura; (b) en su caso, el certificado de cupo; (c) en su caso, el certificado de elegibilidad; (d) la autorización de la autoridad aduanera, en tratándose de la importación de artículos usados.

- Entregar al agente o, apoderado aduanal que tramite la importación, una copia de la Certificación de la Circulación de Mercancías (EUR.1) o, de la Declaración en Factura.

¹⁹⁷ Documento justificativo del origen preferencial otorgado por la Unión Europea, con aquellos países con los cuales mantiene un Acuerdo Preferencial (Certificación de la Circulación de Mercancías, EUR.1).

- Conservar copia de la Certificación de la Circulación de Mercancías (EUR.1) o, de la Declaración en Factura.
- Poner a disposición de la autoridad la copia de la Certificación de la Circulación de Mercancías (EUR.1) o, de la Declaración en Factura en caso de que se le requiera.
- Presentar una rectificación al pedimento, pagando las contribuciones que se hayan omitido, antes del inicio del ejercicio de facultades de comprobación, por parte de las autoridades fiscales.
- En caso de incumplimiento de sus obligaciones, el importador estará sujeto a la negativa de trato preferencial solicitado, por parte de la autoridad aduanera.

En materia de obligaciones del importador, la mayoría de los TLC's también regulan la posibilidad de que se solicite la devolución o, compensación de aranceles pagados, si al momento de efectuarse la importación no se contaba con un Certificado de Origen.

A continuación, se presenta una tesis del origen de la mercancía proveniente de Europa, la cual puede acreditarse con la Declaración en Factura:

Origen de la mercancía proveniente de España.- Puede acreditarse con la “Declaración Factura” a que se refiere el Artículo 15, punto 1, del anexo III del Acuerdo de Asociación Económica, Concertación Política y Cooperación entre los Estados Unidos Mexicanos y la Comunidad Europea y sus Estados miembros.

El artículo 15, punto I, del anexo III del Acuerdo en cita establece que los productos originarios de la Comunidad Europea, para su importación a México, y los originarios de México para su exportación de la Comunidad Europea, se beneficiarán de un trato arancelario preferencial, previa presentación de: a) un certificado de circulación EUR.1, o b) una declaración dada por el exportador en una factura, una orden de entrega o cualquier

otro documento comercial que describa el producto de que se trate, con el suficiente detalle para que pueda ser identificado, (declaración en factura). En el caso, la mercancía importada sufrió cambio de fracción arancelaria pero coincide con la cantidad declarada por la actora y reconocida por la autoridad, así como por lo que hace a su composición, sin que el importador se hubiere inconformado con ello, y éste presentó, adjunto al pedimento respectivo, la factura en la que el exportador asentó la declaración de origen, en la que se advierte que es una provincia de España, entonces, el cambio de fracción arancelaria no es determinante para considerar que la mercancía no sea originaria de la región europea, y que por ello se niegue el trato arancelario preferencial que procede, pues atento al contenido del referido artículo 15, punto 1, del Anexo III del Acuerdo en comento, el origen de la mercancía se puede acreditar con un “certificado de circulación EUR.1” o con la “declaración en factura”, y al haber sido exhibida esta última por el importador; consecuentemente, la determinación de la autoridad de considerar que no se acreditó el origen de la mercancía, es ilegal.

7.14. Obligaciones de los Exportadores

Los TLC's también determinan qué obligaciones deberán observar los exportadores. Por lo general, las mismas consisten en:

- Entregar a su autoridad aduanera, copia del Certificado de Origen (o prueba de origen) llenado, firmado y, proporcionado por el productor del bien.
- Notificar sin demora y, por escrito al importador, en los casos en que se tenga duda de la exactitud de lo declarado en la prueba de origen proporcionado al importador o, de la validez del mismo.

Dicha obligación, también incluye el caso en que una parte haya emitido una resolución en donde le determine al exportador que el bien no califica como originario, debiendo el exportador notificar a todas las personas a las que hubiese expedido una prueba de origen.

Si la notificación se efectúa de manera espontánea, no procederá la aplicación de sanciones.

Las partes establecerán los medios para que el exportador que declare con falsedad que un producto califica como originario, sea sancionado de las mismas consecuencias previstas para los importadores que efectúan declaraciones falsas.

7.15. Registros Contables

El registro corresponde a la unidad de información que contiene varios campos relacionados, que identifican a una persona, un movimiento contable, o una acción. En la contabilidad de una empresa, cada uno de los asientos simples o compuestos que afectan a dos o más cuentas, es un registro contable.¹⁹⁸

Por regla, los TLC's establecen que dichos registros se deben conservar por cinco años, plazo similar al previsto para la caducidad de las facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscales mexicanas, de conformidad con el Código Fiscal de la Federación. Por excepción, el TLCUEM establece un plazo mínimo de conservación de tres años.

Se observa que el TLCUEM, asigna la responsabilidad de la conservación de la prueba de origen y, documentos justificativos de una manera diversa al resto de los casos previstos en los TLC's. Ese es el caso de la obligación de conservar de la Certificación de la Circulación de Mercancías (EUR.1) o, la Declaración en Factura que, en términos del tratado, corre a cargo de la autoridad de la parte importadora, sin asignar de forma directa dicha obligación al importador.

7.16. Devolución o Compensación

En su mayor parte, los TLC's prevén la posibilidad de que al momento de la importación de un bien, si el importador no cuenta con la prueba de origen conforme al TLCUEM o, por

¹⁹⁸ Ribó Durán, Luis, y Joaquín Fernández Fernández, *Diccionario de Derecho Empresarial con los Conceptos Económicos Complementarios*, Bosh Casa Editorial, Barcelona, 1998, p. 742.

cualquier circunstancia deja de aplicar un trato arancelario preferencial, dicha aplicación se efectúe en un momento posterior.

Dependiendo del TLC, los interesados pueden solicitar la devolución o, compensación de aranceles que se pagaron por no haber solicitado la aplicación del arancel preferencial.

Solo en algunos casos, los TLC's omiten precisar que los interesados tendrán derecho a una de las dos opciones.

Por la regulación que los implementa, dichas opciones también son previstas para el TLCUEM, sin que en esos casos el texto del TLCUEM haga mención expresa de la posibilidad de devolver o, compensar los aranceles pagados por exceso, sino que solo se limitan a expresar que la parte importadora aceptará las pruebas de origen expedido con posterioridad al momento de la importación, conforme a lo establecido en la legislación interna.

7.16.1. Devolución

El interesado puede optar por solicitar la devolución de los aranceles pagados en exceso, dentro del plazo que establezca el TLC de que se trate, contado a partir de la fecha de importación. Para ello, se debe exhibir ante la autoridad aduanera la prueba de origen conforme al TLCUEM, además, de una declaración de que el bien calificaba como original al momento de la importación y, los documentos que requiera la parte. El TLCUEM no establece plazo para efectuarla devolución.

En el caso de devolución tramitada por importadores mexicanos, la solicitud respectiva se tiene que presentar ante la Administración Local de Servicios del Contribuyente o, ante la Administración Local de Grandes Contribuyentes que corresponda, en la forma fiscal para Devoluciones 32 y, su Anexo correspondiente, conforme a los formatos oficiales publicados en el anexo 1 de la Resolución Miscelánea Fiscal, acompañada del:

- Pedimento original.
- Pedimento de rectificación o rectificaciones.
- Certificado de Origen.

7.16.2. Compensación

Para la compensación, el procedimiento iniciará a partir de que se promueva un pedimento de rectificación para declarar que las mercancías son originarias. Una vez efectuado dicho trámite, se podrá presentar el pedimento en donde se compensen las cantidades pagadas en exceso. Para que proceda la compensación, se debe presentar el Aviso de Compensación de Contribuciones y, Aprovechamientos al Comercio Exterior que forma parte de las formas oficiales publicadas en el Diario Oficial de la Federación, de acuerdo a los formatos oficiales del Anexo 1 de la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior.

El aviso al que se hace referencia en el párrafo anterior, se tiene que presentar ante la aduana en que se haya promovido el pedimento de despacho, dentro de los 5 días hábiles siguientes a la fecha en que se promovió el pedimento, en donde se efectúa la compensación.

7.17. Excepción a la Expedición de Certificados de Origen

Los certificados de origen corresponden al documento que demuestra que las mercancías son originarias del país que las produjo, para aquellas mercancías importadoras idénticas o similares, y así distinguirlas de aquellas por las que se deban pagar cuotas compensatorias provisionales o definitivas en condiciones de prácticas desleales de comercio internacional, o bien, para aplicar las preferencias negociadas en los acuerdos comerciales.¹⁹⁹

Cada uno de los TLC's, establece en qué casos no será necesario presentar un Certificado de Origen, o Prueba de Origen para el TLCUEM, para aplicar los aranceles preferenciales

¹⁹⁹ Acosta Roca, Felipe, *Glosario de Comercio Exterior*, Ediciones fiscales ISEF, México, 2001, p. 10.

previstos en los acuerdos comerciales en la importación a territorio de una parte, de bienes originarios de otra parte.

El Acuerdo General contiene varias disposiciones en las que prevé la necesidad de las normas de origen, si bien permite a cada parte contratante aplicar su propio sistema, no especifica ningún modo de aplicación.²⁰⁰

En el régimen de origen se contemplan no sólo las reglas de origen, sino también las pruebas documentales del origen de una mercancía. A estos documentos se les denomina “Certificado de Origen”, “declaraciones certificadas” o “declaraciones de origen”, cuyo empleo ha proliferado también en función de los acuerdos comerciales. Su intención es facilitar la determinación del origen.

El certificado se define como un formulario específico sobre el origen de una mercancía expedido por la autoridad correspondiente a petición del exportador, importador o del cualquier persona con motivos justificativos.²⁰¹

Los documentos que atestiguan el origen preferencial, son emitidos por la aduana del país correspondiente, mientras que los certificados dentro del régimen preferencial, son expedidos por las cámaras de comercio u otros organismos públicos o privados.

Los certificados se emiten en función de las normas vigentes en el país exportador, toda vez que es éste el que está en mejor posición para verificar las condiciones en las que se efectúa la fabricación y, en consecuencia, para determinar el origen de las mercancías exportadas.

Las dudas que pudiera tener una aduana del país importador sobre la autenticidad o exactitud del certificado podrán disiparse o confirmarse en el marco de la cooperación administrativa, existente entre los países en cuestión.

²⁰⁰ Witker, Jorge, *Derecho Tributario Aduanero*, Instituto Nacional de Investigaciones Jurídicas-Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1995, p. 195.

²⁰¹ Witker, Jorge, *Las Reglas de Origen en el Comercio Internacional Contemporáneo*, Instituto de Investigaciones Jurídicas-Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2005, p. 18.

Pese a que se le atribuyan funciones probatorias a los certificados, en realidad no se puede comprobar totalmente el origen de una mercancía con base en estos documentos, pues la autoridad competente, podrá en todo momento iniciar una investigación sobre el origen de un producto, sin menoscabo de los derechos del importador o exportador, a petición de un exportador, un importador o cualquier persona con motivos justificados.²⁰²

7.17.1. Reglas de Origen en el TLCUEM

Las relaciones comerciales entre México y la Unión Europea, se formalizan con la celebración del Acuerdo Interino sobre Comercio y Cuestiones Relacionadas con el Comercio.

Acuerdo base para la suscripción y establecimiento de la decisión 2/2000 del Consejo Conjunto, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 26 de junio de 2000 y que entró en vigor el 1º de julio de 2000.

La decisión 2/2000, con fundamento en los artículos 3º, 4º, 5º, 6º y 12 del Acuerdo Interior, establece la regulación que deben observar, tanto México, como la Unión Europea en materia de origen.

Esta decisión se vincula con el artículo 5 del Acuerdo de Asociación Económica, Concertación Política y Cooperación entre México y la CE y sus Estados miembros, el cual reconoce la competencia del Consejo Conjunto, y por tanto la validez del Acuerdo Interior al establecer que “el Consejo Conjunto decidirá las medidas y el calendario para la liberación bilateral, progresiva y recíproca de las barreras arancelarias y no arancelarias al comercio de bienes, de conformidad con las normas pertinentes de la OMC. En esta decisión se incluirán, en particular los siguientes temas: g) reglas de origen.”²⁰³

²⁰² Witker, Jorge, *Las Reglas de Origen en el Comercio Internacional Contemporáneo*, op. cit., p 19.

²⁰³ Acuerdo de Asociación Económica, Concertación Política y Cooperación entre los Estados Unidos Mexicanos y la Comunidad Europea y sus Estados Miembros, Diario Oficial de la Federación, segunda sección, artículo 5º, p.p. 3 y 4.

La decisión 2/2000, en su título II “libre circulación de bienes”, Capítulo I, “eliminación de aranceles aduaneros”, artículo 3, párrafo primero, establece: “Las disposiciones de este capítulo relativas a la eliminación de aranceles aduaneros sobre la importación, se aplicarán a los productos originarios del territorio de las partes.

Capítulo VIII

Exégesis de los Servicios Personales
Dependientes e Independientes, según los
Modelos para Evitar la Doble Imposición

8.1 Servicios Personales Independientes, según los Modelos de ONU y OCDE

La cuestión de los servicios personales independientes, refiere a la situación en la que una persona residente en un Estado, presta servicios en otro Estado, diferente al de su residencia, en donde obtiene una renta. El punto a determinar por los Modelos de Convenio para Evitar la Doble Imposición, es qué Estado puede gravar la renta del prestador del servicio: si el Estado de su residencia o, el Estado de la fuente.

Sobre esta cuestión, los Modelos divergen. El Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición de OCDE, históricamente incluyó una provisión en su artículo 14 sobre “Servicios Personales Independientes”, pero la misma fue suprimida en la revisión efectuada en el año 2000. A partir de entonces, las rentas de personas derivadas de la prestación de servicios independientes, se subsumen en el artículo 7, referido a las rentas empresariales.

En cambio, el Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición de ONU, mantuvo el artículo 14 (con algunas diferencias), y será el que se analizará. Es importante, marcar la relevancia de esta cuestión en el tema de este estudio, que trata precisamente sobre los servicios profesionales transfronterizos.

Así, el artículo 14 del Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición de ONU (en su última versión de 2011) bajo el título de “Servicios Personales Independientes” dice:

“1. Las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante, por la prestación de servicios profesionales o, el ejercicio de otras actividades de carácter independiente, sólo podrán someterse a imposición en ese Estado, excepto en las siguientes circunstancias, en las que dichas rentas también, podrán someterse a imposición en el otro Estado:

(a) Si dicho residente tiene en el otro Estado Contratante, una base fija de la que disponga regularmente, para el desempeño de sus actividades; en tal caso, sólo podrá someterse a imposición en ese otro Estado Contratante, la parte de la renta atribuible a dicha base fija;

o

(b) Si permanece en el otro Estado Contratante, por un período o períodos, que sumen o

excedan en total 183 días durante cualquier período de 12 meses; en tal caso, sólo podrá someterse a imposición en ese Estado la parte de la renta obtenida de las actividades desempeñadas por él en ese otro Estado.

2. La expresión “servicios profesionales” comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, dentistas y contadores”.

Como principio general, se establece la regla de la tributación exclusiva en la residencia del profesional, y como excepción, la posibilidad de tributar también, en el Estado de la fuente o, donde se presta físicamente el servicio.

En el debate preparatorio del Convenio para Evitar la Doble Imposición a nivel de ONU, varios países en vías de desarrollo, abogaron por mantener exclusivamente el criterio de la fuente y, no restringirlo solamente al caso de la base fija (como era el criterio del Modelo Convenio para Evitar la Doble Imposición de OCDE). Mientras tanto, varios países desarrollados expresaron su idea de que, para fomentar la exportación de servicios, no debería gravarse la renta en el país de la fuente, excepto que el servicio se preste desde una base fija en dicho país. Los países en vías de desarrollo, también mostraron su opinión favorable a gravar en el país de la fuente, si el profesional permanecía en el país de la fuente por un período considerable de tiempo, lo cual también fue admitido por varios países desarrollados.

Una primera aclaración, es que esta provisión refiere al servicio profesional prestado directamente, por el profesional al beneficiario o, a quién paga por el mismo y, no, a través, de una relación contractual o, de empleo con una empresa prestadora del servicio. Cuando el profesional preste sus servicios, a través, de una empresa como empleado o contratado, ello no se rige por esta provisión, sino por el artículo 15 sobre servicios dependientes.

En segundo lugar, corresponde puntualizar que el alcance de “servicios profesionales”, excluye las actividades comerciales o industriales y, como se dijo, servicios profesionales dependientes.

No se incluye tampoco, como servicios profesionales, los prestados por artistas y deportistas, que tienen su propia regulación en el artículo 17, de los dos Modelos de Convenio para Evitar la Doble Imposición reseñados, tanto de ONU, como de OCDE.

El concepto de servicios profesionales, refiere a las actividades desarrolladas en ejercicio de profesiones liberales. La enumeración de profesiones que se realiza es enunciativa y, no se trata de una lista taxativa, sino que puede incluir otras profesiones también.

Un tercer punto a analizar, a propósito de la primera excepción a la regla de la residencia, es definir el concepto de base fija en el Estado de la fuente. Como ya se señaló, cuando el profesional disponga de una base fija donde desempeñe su actividad en el Estado de la fuente, éste último podrá gravar la renta que el profesional obtenga (normalmente por vía de retenciones).

Sobre el concepto de base fija, se ha discutido mucho si debe seguirse el mismo significado, que el de establecimiento permanente, definido en otra parte de los Convenio para Evitar la Doble Imposición (artículo 5). Este punto se ha discutido sobre todo en el ámbito de la OCDE, antes de la eliminación del artículo 14 de su Modelo en el año 2000.

Ambos conceptos tienen una finalidad análoga, la cual es gravar la renta en el lugar de la fuente, cuando el generador de la misma mantiene en el Estado de la fuente, un lugar fijo de negocios con cierta estabilidad.

Si bien el concepto de establecimiento permanente, ha sido utilizado en algunos casos judiciales, como análogo al de base fija, a nivel internacional se entiende que los mismos, no son idénticos o intercambiables. Se ha dicho que el concepto de base fija, se distingue en dos elementos:

- a) Por el grado de permanencia de la actividad, que en el caso de la base fija, es menos exigente, y
- b) Por el lugar donde se presta el servicio, que en el caso de las profesiones liberales, no debe por qué estar especialmente equipado, para el ejercicio de la profesión.

Estas diferencias son, sin embargo, difíciles de medir, pues pueden haber casos de profesionales que requieran un nivel de equipamiento tal, que sin el cual, no puedan ejercer su profesión (ejem. dentistas y cirujanos). Sin embargo, otros profesionistas podrán realizar sus actividades independientes, utilizando simplemente computadoras portátiles, gozando así de una libertad de actuación y movilidad, que hacen difícilmente perceptible, la necesidad de tener equipamiento vistoso, y por ende una base fija como tal.

El punto a determinar si se está ante una base fija, se deberá analizar caso a caso, por los jueces que apliquen los Convenio para Evitar la Doble Imposición. Una última puntualización en este aspecto, es que el Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición, solo permite al Estado de la fuente, gravar la renta que sea atribuible a la base fija, no a toda renta que el profesional obtenga de dicho Estado. Esto deja fuera de la retención en la fuente, a las rentas obtenidas en dicho Estado, que no se hayan generado en relación a la base fija.

El cuarto aspecto a tratar, es la excepción de la estadía del profesional en el Estado de la fuente. Como se indicó, el párrafo (b) del artículo 14 del Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición de ONU, establece que el Estado de la fuente podrá gravar la renta, cuando el profesional haya permanecido en dicho Estado, por un período igual o mayor a 183 días, en cualquier período de 12 meses durante el año fiscal. Esta excepción aplica en forma independiente a la anterior, por lo que aquí puede o no, haber base fija.

Esta redacción, que es reciente, incluye todos los posibles períodos de 12 meses que comiencen o terminen, en un año fiscal dado, para evitar maniobras de abusos. Por ejemplo, casos en los que una persona residía menos de 183 días en un país dentro del año calendario, enero a diciembre, pero más de 183 días en un año móvil, que culminaba en algún momento de ese año calendario, abril de un año, a marzo del siguiente año. Si se considera su estadía solamente por los días transcurridos durante el año calendario, esa

persona no cumpliría el mínimo, pero si se determina el período móvil de 12 meses cerrado durante ese año calendario, sí lo computaría. Bajo esta nueva redacción, en este caso se acumula el mínimo de 183 días.

Consecuentemente, la real diferencia entre el Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición de OCDE y, de ONU, sobre servicios profesionales independientes; si bien el Modelo de OCDE eliminó el artículo 14, ahora las rentas de profesionales se subsumen en el artículo 7, sobre rentas de empresas en general. Es importante destacar que ambos artículos, se basan sobre principios similares, como el de gravar la renta por el criterio de la residencia, salvo las rentas obtenidas de establecimiento permanente (Art. 7 Modelo OCDE), o base fija (Art. 14 Modelo ONU), que se permite gravar también, según el criterio de la fuente.

El Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición de OCDE anterior al año 2000, solamente excluía del criterio de la residencia, al caso de la base fija, no incluía ninguna excepción, sobre la estadía del profesional en el país de la fuente, como lo hace el Modelo de ONU. Por lo que, no habiendo grandes diferencias conceptuales, entre la noción de establecimiento permanente y base fija, el Modelo de OCDE, sigue un lineamiento similar a la versión anterior al 2000, sobre servicios profesionales independientes.

En cuanto a la permanencia, también es subjetivo, puesto que es indistinto cuando la permanencia en un lugar, se identifique con las actividades de dicho Estado. Es decir, no siempre una estadía en un país, se utiliza para prestar servicios personales independientes, sino que también, podría encontrarse de vacaciones con su familia, sin realizar actividades generadoras de ingresos.

Para concluir con este punto, resta señalar que en las versiones anteriores del modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición de ONU, a los dos párrafos (a) y (b) de excepción a la regla de la residencia, se añadía un tercero, el (c) que fijaba un criterio cuantitativo. Se decía que aquellos servicios profesionales que pasaran un monto mínimo fijado de común acuerdo entre los Estados, en ese caso, el Estado de la fuente, también podría gravar la renta. Esta excepción se había incluido en el Modelo de ONU a pedido de varios países en vías de desarrollo y, se dejó de lado por un grupo de expertos en el año

1999. En dicha oportunidad se adujo que esta excepción, suponía un gravamen innecesario a los negocios, ya que se impondría una casi segura retención en la fuente, como consecuencia del efecto de la inflación, sobre el monto fijo acordado.

Recordemos que la inflación en los países en vías de desarrollo, son elevados y, dichos montos eran susceptibles de revasarse por el incremento de las contraprestaciones por servicios independientes en el mencionado país de la fuente, por el incremento inflacionario de su economía.

8.2 Servicios Personales Dependientes, según los Modelos de ONU y OCDE

Los servicios profesionales, en muchas ocasiones se prestan desde una posición de contratado o, empleado de una empresa, esto es, como dependiente. No es menos común este caso, que el de los profesionales que ejercen libremente su profesión, ambos siendo por igual servicios que, un profesional residente en un país, desarrolla en otro.

Pero a diferencia del caso del profesional independiente, el profesional dependiente, obtiene una renta por su actuación de parte de la empresa que lo contrata y, no de parte del beneficiario final. Aquí se trata de determinar qué Estado, puede gravar la renta que obtiene el profesional, por su actuación en otro Estado que no es el de su residencia: si el Estado de su residencia o, el Estado de la fuente.

Al respecto, los Modelos del Convenio para Evitar la Doble Imposición de ONU y OCDE, no difieren en este artículo, por lo que los comentarios que se realizarán aquí, aplican para ambos indistintamente.

El artículo 15 de los Modelos dice así:

“ 1. Sin perjuicio de los Artículos 16 (consejeros), 18 (pensiones) y 19 (funciones públicas) del presente Convenio, los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado Contratante, en razón de un empleo, sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que el empleo sea ejercido, en el otro Estado Contratante. Si el empleo se ejerce en este último Estado, las remuneraciones derivadas de éste, podrán ser sometidas a imposición en este otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1 del presente Artículo, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante, en razón de un empleo ejercido en el otro Estado Contratante, sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado si:

- a) El perceptor permanece en el otro Estado, en uno o varios períodos, que no excedan de 183 días en cualquier período de 12 meses que, empiece o termine en el año calendario respectivo; y
- b) Las remuneraciones se pagan en nombre de un empleador que, no es residente del otro Estado; y
- c) Las remuneraciones no sean soportadas, por un establecimiento permanente o una base fija que, el empleador tiene en el otro Estado.

3. No obstante las disposiciones precedentes de este Artículo, las remuneraciones obtenidas en razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave, explotado en tráfico internacional, o a bordo de una embarcación dedicada al transporte interno, pueden someterse a imposición en el Estado Contratante, en el cual la empresa que opera los buques y aeronaves, tiene situada la sede efectiva de dirección”.

Como regla general surge que, las rentas obtenidas por personas que presten servicios personales, como dependientes (profesionales o no) en un país fuera del de su residencia, se gravan por el Estado donde se desarrolla la actividad. Por tanto, se pone énfasis en la regla de la fuente, pues se asigna potestad tributaria exclusiva al Estado de la fuente, cuando allí se desarrolla la actividad o servicio, en calidad de dependiente. Es importante remarcar aquí que, esta provisión incluye, tanto servicios profesionales, como no profesionales, a diferencia del artículo 14 que, sólo refiere a servicios profesionales.

Un aspecto a determinar es: ¿Cuál es el lugar donde se desarrolla la actividad?, ¿Es éste el lugar donde se encuentra físicamente la persona al momento de desarrollar la actividad, donde se paga el servicio o, donde se aprovecha económicamente el mismo? Sobre este punto, el comentario al Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición de ONU, refiere expresamente que, el lugar de desarrollo de la actividad, es aquel donde la persona se encuentra físicamente, por lo que el Estado de la fuente, no puede gravar la renta, sólo si

desde allí se pagó el servicio, por ejemplo.

Un segundo aspecto definiría: cuándo se está ante una relación de “empleo”. Sobre este punto, es claro que depende de la ley de cada Estado Contratante, el estipular cuándo se está ante un empleo y, cuándo no, por lo que eventualmente podría ocurrir que los Estados Contratantes discrepen, sobre cuándo hay una relación de empleo y, uno de los dos (el Estado de la fuente) aplique una retención de impuestos. Aquí aplicaría el procedimiento de consultas entre los Estados Contratantes, para dirimir estas diferencias, sin perjuicio de que existan ciertas pautas de interpretación a tomar en cuenta, para definir cuándo se está ante una relación de empleo.

En este sentido, un primer factor a tomar en cuenta, es la naturaleza del servicio a prestar. Esto pues se considera lógico que un empleado presta servicios que, forman parte integral de las actividades de negocios del empleador. A este fin, una consideración clave es determinar, quién corre el riesgo por los resultados del servicio del empleado, si lo es el empleado, allí existe un indicio de que se está ante un contratista independiente y, no una relación de empleo.

Otros factores subsidiarios, a tomar en cuenta cuando no surge clara la naturaleza del servicio, son determinar:

- ¿Quién tiene autoridad para dar instrucciones?
- ¿Quién tiene el control y responsabilidad, por el lugar de ejecución del servicio?
- Si la remuneración del individuo, es cobrada directamente por el empleador, al cliente a quién se presta el servicio,
- ¿Quién puso a disposición del individuo las herramientas necesarias, para prestar el servicio?
- ¿Quién determina las calificaciones necesarias del individuo, que presta el servicio?

- ¿Quién nombra al individuo, para prestar el servicio y, quién tiene la facultad de destituirlo?

- ¿Quién tiene el derecho de imponer sanciones disciplinarias, relativas al trabajo del individuo? y

- ¿Quién determina las vacaciones y, el horario de trabajo del individuo?

Un tercer tema refiere, a qué debe considerarse como salario, a los efectos del gravamen de la renta. Sobre este elemento, se entiende a nivel internacional que, se incluye beneficios en moneda y, en especie, tales como: opciones de acciones, el uso de una residencia o automóvil, seguro de salud y membrecías a clubes, entre otras prestaciones.

Un cuarto tema a mencionar expone, las excepciones a la regla de la fuente. Los Modelos establecen las excepciones al criterio de tributación en la fuente y, vuelven a la regla de la residencia, en caso que los tres requisitos se cumplan acumulativamente. Así, no basta para aplicar la excepción que, uno o dos de los requisitos se cumplan, se necesitan los tres.

Sobre el primer requisito, se establece que el empleado haya permanecido menos de 183 días en el Estado de la fuente. Este requisito de la permanencia, tiene el objetivo de no atribuir al Estado de la fuente, una renta en los casos de empleos de corta duración o temporarios. Sobre el plazo y la forma de calcular su duración, aplican los mismos comentarios que, para los servicios personales independientes.

Sobre el segundo requisito, se establece que el empleador que paga la remuneración, no sea residente del Estado de la fuente. El objetivo de este requisito junto al establecido en el párrafo (c), es que la renta del empleo no se grave en la fuente, en caso que la empresa que lo paga, no lo pueda deducir allí como gasto, por no ser residente en ese Estado o, por no ser un gasto del establecimiento permanente, en su caso. Estos requisitos también se justifican, para evitar cargas administrativas onerosas, en los empleos de corta duración que, obstaculicen el desarrollo de servicios, por no residentes.

Por último, el tercer requisito es que el empleador, si tiene un establecimiento permanente (o una base fija si se trata de un profesional independiente) en el Estado de la fuente, el pago no sea soportado por dicho establecimiento permanente (o base fija).

El fundamento de las excepciones a la regla de la fuente (y la aplicación de la regla de la residencia), es similar al criterio utilizado a nivel general, sobre las rentas empresariales. La idea de fondo es que, las rentas puedan gravarse en la fuente, cuando en su generación exista un lazo de permanencia y estabilidad con dicho Estado, de lo contrario, el criterio utilizado, tanto a nivel de rentas empresariales, como de rentas de empleo, es el de la residencia.

Finalmente, el juego de reglas de servicios de profesionales dependientes hace que, en caso de tener potestad tributaria, el Estado de la fuente, efectuaría retenciones sobre la renta de la empresa empleadora (establecimiento permanente o base fija) según el artículo 7 y, sobre la renta individual del empleado, por su salario generado en dicho Estado Contratante según artículo 15. Esta doble retención y, posterior otorgamiento de crédito fiscal o, exención en el país de residencia del empleado, pueden generar costos administrativos a los Fiscos respectivos. De todos modos, los Fiscos suelen acordar protocolos, para agilizar dichas cargas a los sujetos involucrados.

8.3 Servicios Personales Independientes, Convenio entre México y Chile

Se considera, ingresos por la prestación de un servicio profesional, las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente. Entendiéndose que los ingresos los obtienen en su totalidad, las personas que presten el servicio profesional.

Por tanto, los "servicios profesionales", comprenden las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores, entre otras profesiones.

Así, los ingresos obtenidos por la actividad profesional de una persona física residente de un Estado Contratante, llevadas a cabo en el otro Estado Contratante, pueden someterse a

imposición en este último Estado, siempre y cuando, el impuesto no exceda de cierto porcentaje del monto bruto percibido por dichos servicios o actividades, excepto en el caso en que ese residente disponga de una base fija en ese otro Estado, a efectos de llevar a cabo sus actividades.

En este caso, dichas rentas podrán someterse a imposición en ese otro Estado y, de acuerdo a la legislación interna, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a la citada base fija.

En nuestro país se considera que las personas físicas residentes en el extranjero que, tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, pagarán el impuesto sobre la renta por los ingresos atribuibles a los mismos, derivados de la prestación de servicios profesionales.

Entrando en materia, ahora analizaremos en concreto las disposiciones de los servicios personales independientes del Decreto Promulgatorio del Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Chile, para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y al Patrimonio, firmado en la ciudad de Santiago, Chile, el 17 de abril de 1998.

Dicho precepto establece en su artículo 14, lo siguiente:

Servicios Personales Independientes

1. Las rentas obtenidas por una persona natural o física, que es residente de un Estado Contratante, con respecto a servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente, llevadas a cabo en el otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en este último Estado, pero el impuesto exigible no excederá de 10 por ciento del monto bruto percibido por dichos servicios o actividades, excepto en el caso en que este residente, disponga de una base fija en ese otro Estado, a efectos de llevar a cabo sus actividades. En este último caso, dichas rentas podrán someterse a imposición en ese otro Estado y, de acuerdo a la legislación interna, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a la citada base fija.

2. La expresión "servicios profesionales", comprende especialmente las actividades independientes de carácter: científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores.

Como se puede apreciar, el Modelo del Convenio entre México y Chile, contiene una estructura distinta al Modelo Convenio para Evitar la Doble Imposición, tanto de ONU, como de OCDE, puesto que le atribuye al Estado de la fuente, la posibilidad de retención sobre los ingresos por servicios profesionales personales independientes, siempre y cuando, no excedan estos de un 10% sobre el monto bruto percibido. Contemplando adicionalmente, la posibilidad de atribuir los ingresos por servicios profesionales personales independientes, siempre y cuando, provengan de una base fija; aplicando para tales efectos las disposiciones domésticas del país de la fuente.

Asimismo, no alberga la estancia en el Estado de la fuente, para atribuir dichas rentas obtenidas durante su estancia en el referido país de la fuente, cuando mantenga una permanencia mayor a 183 días en cualquier periodo de 12 meses, que inicie o termine en el ejercicio fiscal de referencia, como lo contempla el Modelo del Convenio para Evitar la Doble Imposición de ONU.

Por otro lado, en nuestra legislación fiscal, se encuentra normada la obtención de ingresos por nacionales de otro Estado, en el artículo 179 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su Título V de los Residentes en el Extranjero con Ingresos Provenientes de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional, la cual manifiesta dentro de sus generalidades que, están obligados al pago del impuesto sobre la renta conforme a este Título, los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, aun cuando hayan sido determinados presuntivamente por las autoridades fiscales, provenientes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, los ingresos no sean atribuibles a éste. Se considera que forman parte de los ingresos, los pagos efectuados con motivo de los actos o

actividades, que beneficien al residente en el extranjero, inclusive cuando le eviten una erogación.

Cuando la persona que haga alguno de los pagos por servicios independientes, cubra por cuenta del contribuyente el impuesto que a éste corresponda, el importe de dicho impuesto se considerará ingreso. Sin embargo, no se considerará ingreso del residente en el extranjero, el impuesto al valor agregado que traslade en los términos de Ley.

Asimismo, cuando esté previsto que el impuesto se pague mediante retención, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido en la fecha de la exigibilidad o, al momento en que efectúe el pago, lo que suceda primero.

Tratándose de contraprestaciones efectuadas en moneda extranjera, el impuesto se enterará haciendo la conversión a moneda nacional en el momento en que sea exigible la contraprestación o se pague. Tendrá el mismo efecto que el pago, cualquier otro acto jurídico, por virtud del cual, el deudor extingue la obligación de que se trate.

Así, el impuesto que corresponda pagar, se considerará como definitivo y, se enterará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas. Tratándose de ingresos por honorarios y, en general por la prestación de un servicio personal independiente, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando el servicio se preste en el país, como se establece en el artículo 183 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Además, se presume que el servicio se presta totalmente en México, cuando se pruebe que parte del mismo se presta en territorio nacional, salvo que el contribuyente demuestre, la parte del servicio que prestó en el extranjero, en cuyo caso, el impuesto se calculará, sobre la parte de la contraprestación que corresponda, a la proporción en que el servicio se prestó en México.

En nuestro país, el impuesto se determinará aplicando la tasa del 25%, sobre el total del ingreso obtenido, sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención del impuesto la persona que haga los pagos, si es residente en el país o, residente en el extranjero con un establecimiento permanente en México, con el que se relacione el servicio. En los demás casos, el contribuyente enterará el impuesto correspondiente, mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas, dentro de los quince días siguientes a aquél, en el que se obtenga el ingreso.

Asimismo, se exceptúan del pago del impuesto a los ingresos por honorarios y, en general por la prestación de un servicio personal independiente, pagados por residentes en el extranjero, personas físicas o morales, que no tengan establecimiento permanente en el país o, que teniéndolo, el servicio no esté relacionado con dicho establecimiento, siempre que la estancia del prestador del servicio en territorio nacional, sea menor a 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses; tal como se menciona en el artículo 184 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

De igual manera, el contribuyente que se encuentre obligado a pagar el impuesto, estará sujeto a continuar pagándolo, mientras no demuestre que ha permanecido por más de 183 días consecutivos, fuera de territorio nacional.

Asimismo, el artículo 251 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, indica que para efectuar el cálculo de los 183 días a que se refieren los ingresos por honorarios, se considerará el día de llegada, el día de partida y, los demás días del año incluyendo sábados, domingos, días de descanso obligatorio, días festivos, vacaciones e interrupciones laborales de corta duración, tales como: huelgas y permisos por enfermedades.

Sin embargo, no se considerarán, los días completos en los cuales no se tenga presencia física en el país, ya sea por viajes de trabajo, vacaciones, o por cualquier otra causa. Cuando se esté presente en el país, durante parte de un día, se considerará para el cómputo de los 183 días.

No obstante, se deberá pagar el impuesto, cuando quien paga el servicio, tenga algún establecimiento en territorio nacional, con el que se relacione dicho servicio, aun cuando no constituya establecimiento permanente, así como cuando el prestador del servicio del citado establecimiento, reciba pagos complementarios de residentes en el extranjero, en consideración a servicios prestados por los que haya obtenido ingresos sujetos a retención.

De tal manera que, como establece el Artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes que perciban ingresos de los señalados en este precepto, tendrán la obligación de expedir recibos por los honorarios obtenidos, mismos que deberán reunir los siguientes requisitos:

- I. El régimen fiscal en que tributen conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- II. El número de folio y, el sello digital del Servicio de Administración Tributaria.
- III. El lugar y fecha de expedición.
- IV. La clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.
- V. La descripción del servicio que preste.
- VI. El valor unitario consignado en número.
- VII. El importe total consignado en número o letra, conforme a lo siguiente:

a) Cuando la contraprestación se pague en una sola exhibición, en el comprobante fiscal se señalará expresamente dicha situación, además se indicará el importe total de la operación y, cuando así proceda, el monto de los impuestos trasladados desglosados con cada una de las tasas del impuesto correspondiente y, en su caso, el monto de los impuestos retenidos.

b) Cuando la contraprestación se pague en parcialidades, se emitirá un comprobante fiscal por el valor total de la operación de que se trate, en el que se indicará expresamente tal situación y, se expedirá un comprobante fiscal por cada parcialidad.

c) Señalar la forma en que se realizó el pago, ya sea en efectivo, transferencias electrónicas de fondos, cheques nominativos o tarjetas de débito, de crédito, de servicio o, las

denominadas monederos electrónicos que, autorice el Servicio de Administración Tributaria.

Como indica el artículo 253 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, dichos comprobantes podrán formularse en idioma distinto del español, debiendo proporcionarse traducción autorizada, a las autoridades fiscales, cuando éstas así lo requieran.

Los mencionados comprobantes, podrán no cumplir con el requisito de que los datos que deben contener se encuentren impresos, así como el de que dichos comprobantes, hayan sido impresos por establecimientos autorizados.

Caso Práctico

Si una persona chilena, presta servicios profesionales personales independientes (honorarios) a una empresa mexicana, ubicada en territorio nacional, y en ese año obtuvo ingresos por 100,000 M.N. estará a lo siguiente:

	Ley Doméstica	Convenio Doble Imposición	Ahorro Tributario
Ingresos de 12 meses	100,000	100,000	100,000
Tasa del Impuesto	25%	10%	15%
Total de ISR	25,000	10,000	15,000

Indiscutiblemente, en los ingresos por servicios profesionales personales independientes (honorarios), de residentes en el extranjero, con fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, siempre será mejor la aplicación del Convenio para Evitar la Doble Imposición, celebrado entre México y Chile, debido a la misma mecánica de retención, sobre los ingresos brutos, a una tasa menor.

Consecuentemente, una carga fiscal menor y, la posibilidad de acumular el ingreso y, acreditar el impuesto retenido, a las operaciones que tenga en el mismo periodo fiscal, en su país de residencia.

Finalmente, vemos como el resultado de la invocación y, aplicación del Convenio para Evitar la Doble Imposición, conlleva felizmente a la neutralidad y equidad fiscal, que se busca en los esfuerzos de las distintas autoridades internacionales, para fomentar la armonización de la fiscalidad internacional; propiciando así, tanto la libre prestación del servicio profesional personal independiente, como la competitividad tributaria, entre los Estados Contratantes.

8.4 Servicios Personales Dependientes, Convenio entre México y Chile

De acuerdo a nuestra normatividad fiscal, se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y, las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral.

Asimismo, pasando a materia de estudio, se analizará en específico las disposiciones de los servicios personales dependientes, del Decreto Promulgatorio del Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Chile, para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y al Patrimonio.²⁰⁴

El cual estipula en su artículo 15, lo siguiente:

Servicios Personales Dependientes

Los sueldos, salarios y otras remuneraciones, obtenidas por un residente de un Estado Contratante, por razón de un empleo, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el empleo se realice en el otro Estado Contratante. Si el empleo se realiza de esa forma, las remuneraciones derivadas del mismo, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

²⁰⁴ Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 12 de mayo del 2000.

Las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante, por razón de un empleo ejercido en el otro Estado Contratante, sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado si:

a) El perceptor permanece en el otro Estado, uno o varios períodos, que no exceden en total 183 días, en cualquier período de doce meses, que comience o termine, en el año fiscal considerado;

b) Las remuneraciones se pagan por, o en nombre de, una persona empleadora, que no es residente del otro Estado, y

c) Las remuneraciones no se soportan, por un establecimiento permanente o, una base fija, que la persona empleadora tiene en el otro Estado.

3. No obstante las disposiciones precedentes de este artículo, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo realizado a bordo de un buque o aeronave, explotados en tráfico internacional por una empresa de un Estado Contratante, sólo serán sometidas a imposición en ese Estado, a menos que la remuneración se obtenga por un residente del otro Estado Contratante, en cuyo caso, dichas remuneraciones sólo podrán someterse a imposición en ese último Estado.

Evidentemente, el Convenio para Evitar la Doble Imposición entre México y Chile, tiene una estructura idéntica a los Modelos, tanto de ONU, como de OCDE, en relación a los servicios personales dependientes. Es decir, goza de un criterio homologado internacionalmente, logrando con ello equidad y neutralidad, en la esfera de la armonía y competitividad tributaria internacional.

Asimismo, en dicho Convenio para Evitar la Doble Imposición entre México y Chile, se le atribuye al Estado de la fuente, la capacidad de fiscalizar los ingresos del residente en el extranjero que, presta servicios personales dependientes, siempre y cuando, tenga una permanencia mayor a 183 días, en el mencionado país de la fuente.

Adicionalmente, se condiciona que el empleador sea quien pague por los servicios mencionados y, además cuente con un establecimiento permanente o base fija, según corresponda.

Por otro lado, analizando la misma actividad, sobre la perspectiva de nuestra legislación doméstica, tenemos que, en el Artículo 180 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, tratándose de los ingresos por salarios y, en general por la prestación de un servicio personal subordinado, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando el servicio se preste en el país.

Dicho impuesto se determinará aplicando al ingreso obtenido las tasas siguientes:

I. Se estará exento, por los primeros \$125,900 obtenidos en el año de calendario de que se trate.

II. Se aplicará la tasa del 15%, a los ingresos percibidos en el año de calendario de que se trate, que excedan del monto señalado en la fracción que antecede y, que no sean superiores a \$1,000,000.

III. Se aplicará la tasa del 30%, a los ingresos percibidos en el año de calendario de que se trate, que excedan de \$1'000,000.

Así, la persona que efectúe los pagos, deberá también efectuar la retención del impuesto, si es residente en el país o, residente en el extranjero con un establecimiento permanente en México, con el que se relacione el servicio. En los demás casos, el contribuyente enterará el impuesto correspondiente mediante declaración que, presentará ante las oficinas autorizadas, dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso.

Cuando el ingreso por salarios, se perciba por periodos de doce meses y, dichos periodos no coincidan con el año calendario, se aplicarán las tasas previstas en la LISR, en función del periodo de doce meses, en lugar del año de calendario.

Asimismo, se exceptúan del pago del impuesto a los ingresos por salarios y, en general por la prestación de un servicio personal subordinado, pagados por residentes en el extranjero, personas físicas o morales, que no tengan establecimiento permanente en el país o, que teniéndolo, el servicio no esté relacionado con dicho establecimiento, siempre que la estancia del prestador del servicio en territorio nacional, sea menor a 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses, como se encuentra establecido en el artículo 181 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Por otro lado, el contribuyente que se encuentre obligado a pagar el impuesto, estará obligado a continuar pagándolo, mientras no demuestre que ha permanecido por más de 183 días consecutivos, fuera de territorio nacional.

No obstante, se deberá pagar el impuesto, cuando quien paga el servicio, tenga algún establecimiento en territorio nacional, con el que se relacione dicho servicio, aun cuando no constituya establecimiento permanente, así como cuando el prestador del servicio del citado establecimiento, reciba pagos complementarios de residentes en el extranjero, en consideración a servicios prestados por los que haya obtenido ingresos sujetos a retención.

Continuando con el estudio y, analizando el artículo 250 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su Título V, de los Residentes en el Extranjero con Ingresos Provenientes de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional, encontramos que, para los efectos de determinar el monto de los ingresos, se considerarán únicamente los ingresos por salarios y, demás prestaciones derivadas de la relación laboral que, sean atribuibles a la actividad desarrollada en territorio nacional, por el residente en el extranjero, incluyendo cualquier otro ingreso proveniente de dicha relación laboral, incluso cuando sea de los comprendidos como ingresos exentos.

Asimismo, en el artículo 251 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cálculo de los 183 días a que se refieren los ingresos por salarios, se considerará el día de llegada, el día de partida y, los demás días del año incluyendo sábados, domingos, días de

descanso obligatorio, días festivos, vacaciones e interrupciones laborales de corta duración, tales como: huelgas y permisos por enfermedades.

Por tanto, no se considerarán, los días completos en los cuales no se tenga presencia física en el país, ya sea por viajes de trabajo, vacaciones, o por cualquier otra causa. Cuando se esté presente en el país, durante parte de un día, se considerará para el cómputo de los 183 días.

Así, de acuerdo al artículo 252 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando la prestación del servicio personal subordinado, se realice en las instalaciones de una persona residente en México, se podrá acreditar que la estancia del prestador del servicio en territorio nacional, fue menor a 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses, siempre que se cumpla con lo siguiente:

I. Que la persona residente en México, en cuyas instalaciones se realizó la prestación del servicio personal subordinado, lleve un registro como parte de su contabilidad que contenga el nombre, el domicilio y el número de identificación fiscal, que tenga en el país de residencia fiscal, por cada una de las personas residentes en el extranjero, que presten servicios en sus instalaciones, así como el nombre, el domicilio y la denominación o razón social de las personas residentes en el extranjero, que le pagan la remuneración por su servicio personal subordinado, debiendo contener dicho registro la indicación de los días naturales de presencia física en el país, por cada una de las personas físicas.

La persona residente en México, deberá conservar una copia fotostática del documento con el que cada persona física residente en el extranjero, acredite su número de identificación fiscal, así como el documento con el que “bajo protesta de decir verdad”, el residente en el extranjero, le proporcionó la información necesaria, para integrar el registro.

II. Que la persona residente en México, en cuyas instalaciones se prestó el servicio, emita en forma trimestral, a cada uno de los residentes en el extranjero, que hubieren prestado servicios personales subordinados en sus instalaciones, constancia que deberá ser entregada

a cada una de las personas, durante los meses de abril, julio, octubre y enero, debiéndose señalar en la misma los datos, tanto del prestador del servicio dependiente, como de la empresa que efectúa la contraprestación referida, así como el número de días laborados. Para los efectos del cómputo antes mencionado, se deberán contar meses completos.

Consecuentemente, en el caso de que la persona física residente en el extranjero, preste sus servicios personales subordinados, en las instalaciones de más de una persona residente en México, cada una de estas personas, deberá emitir la constancia referida. Asimismo, el residente en el extranjero, tendrá la obligación de informar a la nueva persona residente en México, en cuyas instalaciones se preste el servicio, de aquellos casos en que en el mismo periodo de doce meses, hubiere prestado sus servicios en las instalaciones de otra u, otras empresas residentes en México, debiendo indicar el nombre y el domicilio de éstas, y presentar copia de las constancias respectivas. Para los efectos de la expedición de dicha constancia.

Casos Prácticos

Se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando el servicio subordinado se preste en el país.

El ingreso por salarios estará exento, hasta por los primeros \$125,900 M. N., en el año que se trate, se aplicará la tasa del 15% al excedente de la cantidad anterior, sin que esta rebase de \$1'000,000.

Cuando los ingresos excedan de \$1'000,000, se aplicará la tasa del 30%. Por lo anterior:

1. Si una persona chilena, presta servicios personales subordinados en México, considerando que obtuvo ingresos en el año por \$125,000 M. N., estará a lo siguiente:

	Ley Doméstica	Convenio Doble Imposición	Ahorro Tributario
Ingresos de 12 meses	125, 000	125, 000	
Cantidad exenta	125, 900	0	
Base gravable	0	125, 000	
Tasa del Impuesto	x 15%	x 10%	
Total del ISR	0 0%	12, 500 10%	12, 500 10%

Es evidente, que cuando los ingresos por los servicios personales dependientes, percibidos por un residente en el extranjero, no rebase de \$125,900 M.N., serán exentos de acuerdo a nuestra legislación del impuesto sobre la renta. Será pues en este caso mejor la aplicación de la Ley del ISR, que el Convenio para Evitar la Doble Imposición celebrado entre México y Chile, ya que por el mencionado ingreso hasta el límite de la legislación doméstica de exención, no causará impuesto.

2. Si una persona chilena, presta servicios personales subordinados en México, considerando que obtuvo ingresos en el año por \$250,000 M. N., estará a lo siguiente:

	Ley Doméstica	Convenio Doble Imposición	Ahorro Tributario
Ingresos de 12 meses	250, 000	250, 000	
Cantidad exenta	125, 900	0	
Base gravable	124, 100	250, 000	
Tasa del Impuesto	x 15%	x 10%	
Total del ISR	18, 615 7%	25, 000 10%	6, 385 3%

En este caso también conviene la aplicación de la legislación doméstica, toda vez que el ingreso exento representa el 50% del ingreso bruto, y aunque la tasa de retención de ISR (15%) es mayor, la carga fiscal, como resultado final es menor, a la aplicación de la tasa de retención (10%) del Convenio para Evitar la Doble Imposición entre México y Chile.

Sin embargo, habrá que analizar cada situación y, la posibilidad de acreditamiento fiscal, sobre los principios de eliminación de la doble tributación.

3. Si una persona chilena, presta servicios personales subordinados en México, considerando que obtuvo ingresos en el año por \$380,000 M. N., estará a lo siguiente:

	Ley Doméstica	Convenio Doble Imposición	Ahorro Tributario
Ingresos de 12 meses	380, 000	380, 000	
Cantidad exenta	125, 900	0	
Base gravable	254, 100	380, 000	
Tasa del Impuesto	x 15%	x 10%	
Total del ISR	38, 115 10%	38, 000 10%	0 0%

De acuerdo, a este caso práctico queda demostrado que, a partir de \$380,000 M.N. de ingresos, conviene aplicar la retención del 10% sobre los ingresos, por los servicios personales dependientes, contenido en el Convenio para Evitar la Doble Imposición celebrado entre México y Chile, puesto que de acuerdo al procedimiento de exención, y

sobre la diferencia de base gravable, la correspondiente aplicación del 15%, sería igual el ISR sobre los ingresos brutos, al 10% del Convenio, por tanto, a partir de los mencionados \$380,000 M.N. será siempre mejor acogerse al Convenio celebrado entre México y Chile.

4. Si una persona chilena, presta servicios personales subordinados en México, considerando que obtuvo ingresos en el año por \$1'500,000 M.N., estará a lo siguiente:

Ley Doméstica	Ingresos	Tasa	ISR	
	125,900	Exento	0	
	874,100	15%	131,115	
	500,000	30%	<u>150,000</u>	
	<u>1'500,000</u>		<u>281,115</u>	19%
Convenio				
Doble Imposición	1'500,000	10%	<u>150,000</u>	<u>10%</u>
Diferencia tributaria			131,115	9%

Este es un caso práctico, en donde se puede apreciar los tres procesos, para determinar el ISR a cargo del residente en el extranjero, como fuente de ingresos ubicado en territorio nacional, en donde los primeros \$125,900 M.N. se encuentra exento, a la diferencia hasta llegar a 1'000.000 M.N. se aplica el 15% y, sobre los restantes \$500,000 M.N. la tasa de 30% del ISR, obteniendo así un total de \$281,115 M.N. que representa el 19% de retención de ISR sobre los ingresos brutos de 1'500.00 M.N. Es decir, casi el doble de carga tributaria que, la aplicación de una tasa del 10%, con el Convenio para Evitar la Doble Tributación entre México y Chile.

8.5 Fiscalidad Internacional del Convenio entre México y Chile

A continuación, se desarrollarán las principales disposiciones normativas en función a la Fiscalidad Internacional, del Convenio para Evitar la Doble Imposición celebrado entre México y Chile, en donde en este propio capítulo, ya se han abordado algunos artículos sobre todo tratando los temas, tanto de Servicios Personales Independientes, como de Servicios Personales Dependientes.

Eliminación de la Doble Imposición

Iniciaremos, con la Eliminación de la Doble Imposición, el cual es uno de los principales motores de la metodología aplicada en forma bilateral, para conformar un documento que abale las operaciones entre los residentes de los Estados Contratantes, en virtud de encontrar competitividad y neutralidad fiscal internacional.

Por lo tanto, empezaremos por el artículo 23 de dicho Convenio firmado entre México y Chile, que versa sobre la Eliminación de la Doble Imposición:

1. En Chile, la doble imposición se evitará de la manera siguiente:

a) Las personas residentes en Chile que obtengan rentas que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, puedan someterse a imposición en México, podrán acreditar contra los impuestos chilenos correspondientes a esas rentas, los impuestos mexicanos, de acuerdo con las disposiciones aplicables de la legislación chilena.

2. En México, la doble tributación se evitará de la manera siguiente:

México permitirá a sus residentes, acreditar contra el impuesto sobre la renta mexicano, con arreglo a las disposiciones y, sin perjuicio a las limitaciones de la legislación mexicana y, conforme a las modificaciones ocasionales de esta legislación, que no afecten sus principios generales:

a) El impuesto chileno, pagado por el ingreso obtenido con fuente de riqueza en Chile, en una cantidad que no exceda el impuesto exigible en México, sobre dichas rentas.

Como se puede apreciar, los Estados Contratantes se han comprometido, a través, de este instrumento a respetar el acreditamiento sobre los impuestos retenidos, por autoridades competentes en el otro Estado Contratante, realizados sobre los ingresos percibidos de sus residentes, con fuente de ingresos en el otro Estado Contratante.

Y con ello, permitir la libre exportación de servicios personales, tanto independientes, como dependientes, y así fomentar el intercambio de servicios, con un trato preferente, para Eliminar la Doble Imposición tributaria, brindando de esta manera, un trato respetable y, seguridad legal para las partes.

No Discriminación

Ahora, trataremos sobre un tema que es precisamente, el parte aguas de la imperiosa necesidad de establecer los parámetros entre los Estados Contratantes, para que sus residentes, no encuentren un trato diferenciado, con respecto a los otros residentes, del otro Estado Contratante, nos referimos pues, a la No Discriminación.

Para su comprensión, nos remitiremos a lo señalado en el artículo 24, del Convenio para Evitar la Doble Imposición, signado entre México y Chile:

1. Los nacionales de un Estado Contratante, no serán sometidos en el otro Estado Contratante, a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que, no se exijan o, que sean más gravosas que, aquellos a los que estén o, puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que, se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia. La presente disposición se aplica también, a los nacionales de alguno de los Estados Contratantes que, no residan en ninguno de ellos.

2. Los establecimientos permanentes que, una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, no serán sometidos en ese Estado a imposición en ese otro Estado, de manera menos favorable que, las empresas de ese otro Estado que, realicen las mismas actividades.

3. Este artículo, no podrá interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante, a conceder a los residentes del otro Estado Contratante, las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que, otorgue a sus propios residentes, en consideración a su estado civil o cargas familiares.

Es importante para cualquier nacional de un Estado Contratante, que reciba el mismo trato, que tiene cualquier otro nacional del otro Estado Contratante, y con ello contar con las mismas posibilidades de interacción en el mercado de cualquiera de dichos Estados Contratantes.

Asimismo, es necesario resaltar el hecho de que cualquier empresa, de algún Estado Contratante, será sometido a los mismos impuestos y obligaciones, como a los residentes de ese otro Estado Contratante, que se encuentre en similares condiciones.

Dando así, certeza jurídica al interactuar con otro Estado Contratante, con el que se ha firmado un acuerdo para evitar la doble imposición. Y desde luego, no tener obstáculos que se exijan en forma discriminada y diferenciada, a un residente de un Estado Contratante, respecto a lo que no se obligue a sus nacionales, en igualdad de circunstancias.

Acuerdo Mutuo

Es importante destacar, que las autoridades de los Estados Contratantes, estén en la misma frecuencia, razón por la cual, se analizará el principio de Acuerdo Mutuo, como uno de los puntos que brinde la armonía, entre lo señalado y lo vivido, en este instrumento bilateral.

Por tanto, estudiaremos lo mencionado en su artículo 25, del multicitado Convenio para Evitar la Doble Imposición, realizado entre México y Chile, al tenor de lo siguiente:

1. Cuando una persona considere que, las medidas adoptadas por uno o, por ambos Estados Contratantes, implican o pueden implicar, para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, podrá someter su caso, a la autoridad competente del Estado Contratante, del que sea residente.

2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y, si ella misma no está en condiciones de adoptar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión, mediante un acuerdo mutuo, con la autoridad competente del otro Estado Contratante, a fin de evitar una imposición que, no se ajuste a este Convenio. En tal caso, cualquier acuerdo alcanzado se implementará, dentro de los plazos previstos en la legislación interna, de cada Estado Contratante.

3. 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 procedimiento de acuerdo mutuo.

4. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes, pueden comunicarse directamente entre sí, a fin de llegar a un acuerdo mutuo.

5. Si surge una dificultad o, duda acerca de la interpretación o, aplicación de este Convenio, que no pueda ser resuelta por las autoridades competentes de los Estados Contratantes, el caso puede, si las autoridades competentes lo acuerdan, ser sometido a arbitraje. El procedimiento será acordado bajo los principios internacionales básicos de arbitraje y, será establecido entre los Estados Contratantes, a través, de notas que serán cambiadas, por los canales diplomáticos.

Claridad, es precisamente lo que se busca en este articulado, en donde si el residente de un Estado Contratante, siente una imposición que no esté conforme a las disposiciones del convenio, pueda acercarse a la autoridad competente del Estado Contratante del que sea residente.

De esta manera, dicha autoridad competente de un Estado Contratante, realizará lo posible por resolver la cuestión mediante Acuerdo Mutuo, con la autoridad competente del otro Estado Contratante, con la finalidad de evitar una imposición, que no se ajuste a lo establecido en el Convenio para Evitar la Doble Imposición celebrado entre México y Chile.

Para alcanzar lo anterior, debe haber una comunicación directa entre las autoridades competentes de los Estados Contratantes, con la finalidad de llegar a un Acuerdo Mutuo, que satisfaga la aplicabilidad del convenio entre los nacionales de cada Estado Contratante. Para resolver las dificultades y disipar las dudas de interpretación, que incomoden a uno de los residentes de un Estado Contratante.

Si por alguna circunstancia, no puede resolverse por las autoridades competentes de los Estados Contratantes, será sometido a arbitraje, auspiciado por los principios internacionales básicos de arbitraje. Mismo que se tendrá establecido entre los Estados Contratantes, por medio de notas que serán intercambiadas por canales diplomáticos.

Intercambio de Información

Corresponde el turno a uno de los elementos que consagran, la buena comunión entre las autoridades competentes de los Estados Contratantes, en donde lo fundamental es corresponder en la actuación de reciprocidad, solicitada por la contraparte.

Pues precisamente nos referimos al Intercambio de Información, la cual sin duda alguna será un baluarte entre las autoridades competentes, para recabar datos necesarios para su administración tributaria.

Vayamos al contenido de dicha disposición, albergada en el artículo 26, del Convenio para Evitar la Doble Imposición, realizado entre México y Chile:

1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes, intercambiarán las informaciones necesarias, para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o en el derecho interno de los Estados Contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio, en la medida en que la imposición exigida por aquél, no fuera contraria al Convenio.

(...)

3. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante, el otro Estado Contratante, hará lo posible por obtener la información a que se refiere la solicitud, en la misma forma como si se tratara de su propia imposición.

Lo importante, para el desarrollo y cumplimiento de lo manifestado en la normatividad del convenio, es el grado de comunicación entre las autoridades competentes de los Estados Contratantes, en relación al intercambio de información necesaria, para la aplicabilidad del acuerdo bilateral, siempre en función de los impuestos comprendidos en dicho documento transnacional tributario.

Destaca mencionar, que las autoridades competentes de cualquiera de los Estados Contratantes, deberá hacer lo posible por obtener la información, que refiera la solicitud de la otra autoridad competente, del otro Estado Contratante, de la misma manera, como si se tratara de su propia fiscalización.

Modificaciones al Convenio

Siendo el principal objetivo del convenio en estudio, evitar la doble imposición internacional, acuerdan las partes firmantes del instrumento, en llevar a cabo las

Modificaciones al Convenio, que sean necesarias, para normar y perfeccionar dichas disposiciones fiscales, en pro de la interacción entre los Estados contratantes.

De esta manera, se analizará lo estipulado en las Disposiciones Misceláneas, en el punto 4, del Convenio para Evitar la Doble Imposición, entre México y Chile:

(...)

4. Considerando que el objetivo principal de este Convenio, es evitar la doble imposición internacional, los Estados Contratantes acuerdan que, en el evento de que las disposiciones del Convenio, sean usadas en forma tal que, otorguen beneficios no contemplados ni pretendidos por él, las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán, en conformidad al procedimiento de acuerdo mutuo, recomendar modificaciones específicas al Convenio. Los Estados Contratantes además acuerdan que, cualquiera de dichas recomendaciones será considerada y discutida, de manera expedita con miras a modificar el Convenio, en la medida en que sea necesario.

Es evidente, que cuando las disposiciones otorguen beneficios, a los residentes de cualquiera de los Estados Contratantes no contemplados, ni pretendidos por el convenio bilateral, las autoridades competentes de dichos Estados Contratantes, deberán según el procedimiento de acuerdo mutuo, recomendar Modificaciones al Convenio, que eviten la doble imposición y, a la vez, que no brinden prerrogativas no establecidas, ni permitidas por los Estados Contratantes.

Así pues, las autoridades competentes de los Estados Contratantes, acuerdan que cualquier recomendación será tomada en cuenta y, sometida a revisión en forma inmediata con la expectativa de realizar Modificaciones al Convenio, en la medida que sea necesario.

Trato de Nación más Favorecida

A nivel internacional, la red de convenios para evitar la doble imposición, busca armonizar el Trato de Nación más Favorecida, en donde se puedan actualizar acuerdos posteriores entre las partes firmantes.

En virtud de lo anterior, se mostrará dentro del marco del Protocolo, del Convenio para Evitar la Doble Imposición entre México y Chile, en el numeral 5, en relación al artículo 14 de la prestación de servicios personales independientes, lo siguiente:

Si con posterioridad a la firma del presente Convenio, cualquier Estado Contratante concluye un Acuerdo o Convenio, con un tercer Estado, en el que acuerde exentar las rentas derivadas de la prestación de servicios personales independientes que, se encuentran sometidas a imposición en cualquier Estado Contratante o, acuerde con dicho Estado, una tasa inferior al 10 por ciento (o exención). Dicha tasa menor o exención, se aplicará automáticamente a los efectos del presente Convenio, a partir de la fecha en que las disposiciones de dicho nuevo Acuerdo o Convenio, sean aplicables.

Ha sido claro, la salvaguarda de Trato de Nación más Favorecida, dentro del Protocolo del citado convenio para Evitar la Doble Imposición entre México y Chile, toda vez que se establece la obligatoriedad de incorporar en la misma fecha en que haya sido acordado alguna disposición en otro convenio internacional, con un tercer Estado Contratante, en donde se acuerden beneficios, distintos a los manifestados en el convenio estudiado.

Es decir, que cualquier retención menor a la tasa estipulada del 10 %, para efectos de la prestación de servicios personales independientes, que se celebre con un tercer Estado, bajo la obligatoriedad de otro Convenio internacional, se deberá aplicar de manera inmediata a nuestro Convenio de análisis. Así como, cualquier exención al respecto que, se incorpore a un Convenio con un tercer Estado Contratante.

Con ello, lo que se busca es precisamente, que cualquier negociación posterior al Convenio para Evitar la Doble Imposición, firmado entre México y Chile, garantice que se incorpore en la misma fecha de entrada en vigor de dicho convenio con un tercer Estado, para así conferir los beneficios venideros a los nacionales, tanto de México, como de Chile, y consolidar de esta manera, el Trato de Nación más Favorecida.

8.6 Constancia de Residencia para Efectos Fiscales

Antecedentes

Los tratados internacionales de carácter fiscal, celebrados entre México y otros países, establecen reducciones en las tasas de retención y, otros beneficios para los residentes en México que, obtengan ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero.

Algunos países sólo otorgan las reducciones o, beneficios mencionados, cuando el beneficiario efectivo de los ingresos acredite su carácter de residente, para efectos fiscales en el país correspondiente. Otros países, retienen el impuesto sobre la renta, conforme a las tasas establecidas en su legislación interna y, devuelven posteriormente la diferencia entre la tasa pactada en los tratados internacionales de carácter fiscal y, las previstas en su legislación, mediante solicitud a la que acompañan la documentación necesaria, para acreditar la residencia fiscal del contribuyente.

Con el objeto de que los contribuyentes residentes en México, para efectos fiscales, puedan probar tal circunstancia y, obtener los beneficios establecidos en los tratados internacionales, podrán solicitar a las autoridades fiscales mexicanas, la expedición de esta constancia.

Constancia

La actual Constancia de Residencia para Efectos Fiscales, en México lo contiene el Formato 36, emitido por el Servicio de Administración Tributaria (SAT), a través, de su


página en internet www.sat.gob.mx, en donde se puede acceder y, completar la información requerida en dicha constancia, con los datos del contribuyente residente en territorio nacional, para después ser autorizado por el Director de la Administración Local de Servicios al Contribuyente, ubicada en la circunscripción del domicilio fiscal del mencionado contribuyente.

De esta forma es revisado y, aprobado por la autoridad competente, para tales efectos, y así, el interesado podrá obtener la Constancia de Residencia para Efectos Fiscales, y aplicar los beneficios de los Convenios para Evitar la Doble Imposición.

El siguiente formato, se ha llenado con los datos de un ejemplo práctico, que da luz a nuestro trabajo de investigación.

[para limpiar c](#)

SELLO DEL RELOJ FRANQUEADOR



SAT
Servicio de Administración Tributaria
SECRETARÍA DE ECONOMÍA

**CONSTANCIA DE RESIDENCIA
PARA EFECTOS FISCALES**

ANTES DE INICIAR EL LLENADO,
LEA LAS INSTRUCCIONES.

ANVERSO
36
30/11/11

TOBB860317JP9

42

REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES AL*

TOBB860317MBCLRR02

CLAVE ÚNICA DE REGISTRO DE POBLACIÓN

1 APELLIDO PATERNO, MATERNO Y NOMBRE(S) O DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL

TOLEDO BARRIOS BRENDA LORENA

2 DOMICILIO FISCAL

CALLE: **MAGISTERIO** NO. Y/O CALLE EXTERIOR: **693** NO. Y/O CALLE INTERIOR: **A**

COLONIA: **MAESTROS FEDERALES** MUNICIPIO O CABECERA DEL D.F.: **MEXICALI** CÓDIGO POSTAL: **21370**

ENTRE LAS CALLES DE: **ALFONSO GARCIA** Y DE: **GOBERNADOR ESTEBAN CANTÚ**

LOCALIDAD: **MEXICALI** ENTIDAD FEDERATIVA: **BAJA CALIFORNIA** TELÉFONO: **5636677**

CORREO ELECTRÓNICO: **brenda@sotojeda.com**

3 INFORMACIÓN DE LA ÚLTIMA DECLARACIÓN PRESENTADA

A. EJERCICIO FISCAL DEL: MES **01** AÑO **2012** AL: MES **12** AÑO **2012** B. FECHA DE PRESENTACIÓN: DÍA **14** MES **02** AÑO **2013**

4 DATOS DEL REPRESENTANTE LEGAL

REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES:

CLAVE ÚNICA DE REGISTRO DE POBLACIÓN:

APELLIDO PATERNO:

APELLIDO MATERNO:

NOMBRE(S):

5 DECLARO BAJO PROTESTA DE DECIR VERDAD QUE LOS DATOS CONTENIDOS EN ESTA CONSTANCIA SON CIERTOS Y QUE NO CUENTO O MI REPRESENTADA NO CUENTA CON RESIDENCIA PARA EFECTOS FISCALES EN OTRO PAÍS.

FIRMA DEL CONTRIBUYENTE O DEL OBLIGADO REPRESENTANTE LEGAL, QUIEN MANIFIESTA BAJO PROTESTA DE DECIR VERDAD, QUE EL MANDATO CON EL QUE SE ADRESA A NÓLE HA SIDO MODIFICADO O REVOCADO A LA FECHA.

6 PARA USO EXCLUSIVO DE LA AUTORIDAD

* Ver claves de Administraciones Locales en la página 2.

SE PRESENTA POR QUINTUPPLICADO

REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES
2 TOBB860317JP9
 CLAVE ÚNICA DE REGISTRO DE POBLACIÓN
 TOBB860317MBCLRR02

REVERSO
36
 SUP013

6 INFORMACIÓN ADICIONAL

PERIODO POR EL QUE SOLICITA
 C. SE EXPIDA CONSTANCIA (OPCIONAL)
 DEL **01** **2013** AL **12** **2013**

D. DESCRIBA EL MOTIVO POR EL QUE SOLICITA LA CONSTANCIA DE RESIDENCIA PARA EFECTOS FISCALES

EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN, YA QUE PRESTARÉ SERVICIOS PROFESIONALES INDEPENDIENTES, EN LA CIUDAD DE SANTIAGO, CHILE, Y APLICAR EL CONVENIO CELEBRADO ENTRE MÉXICO Y CHILE.

ANTECEDENTES

Los tratados internacionales de carácter fiscal celebrados entre México y otros países, establecen reducciones en las tasas de retención y otros beneficios para los residentes en México que obtengan ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero. Algunos países sólo otorgan las reducciones o beneficios mencionados cuando el beneficiario efectivo de los ingresos acredite su carácter de residente para efectos fiscales en el país correspondiente. Otros países, refieren el impuesto sobre la renta conforme a las tasas establecidas en su legislación interna y devuelven posteriormente la diferencia entre la tasa pactada en los tratados internacionales de carácter fiscal y las previstas en su legislación, mediante solicitud a la que acompañan la documentación necesaria para acreditar la residencia fiscal del contribuyente. Con el objeto de que los contribuyentes residentes en México, para efectos fiscales, puedan probar tal circunstancia y obtener los beneficios establecidos en los tratados internacionales, podrán solicitar a las autoridades fiscales mexicanas la expedición de esta constancia.

INSTRUCCIONES:

- Esta forma fiscal será llenada a máquina. En todos los casos se llenarán los rubros 1 y 2. El rubro 3 sólo se llenará cuando el contribuyente tenga representante legal. El renglón D del rubro 4 sólo se llenará en caso de que, en el periodo por el que se solicita la constancia, el solicitante haya obtenido ingresos de fuente de riqueza distinta de México.
- Esta forma deberá presentarse ante la Administración Local de Servicios al Contribuyente, de acuerdo al domicilio fiscal del contribuyente.
- Una vez válida la constancia, ésta le será entregada en las oficinas de la Administración Local ante la que se presentó la solicitud.
- Esta constancia sólo es válida si contiene el nombre y firma del Administrador Local de Servicios al Contribuyente.
- Los contribuyentes personas físicas que cuenten con la Clave Única de Registro de Población (CURP), la anotarán a 18 posiciones en el espacio correspondiente.
- Tratándose de fechas, se anotarán utilizando dos números ambiguos para el día, dos para el mes y cuatro para el año.
 Ejemplo: Ejercicio fiscal 2002, se deberá anotar:

MES	AÑO	MES	AÑO
07	2002	12	2002

 Fecha de presentación:
 25 de marzo de 2003, se deberá anotar:

DIA	MES	AÑO
25	03	2003
- DOCUMENTACIÓN QUE DEBERÁ ACOMPAÑAR:**
 - Original y fotocopia de cualquiera de los siguientes documentos de identificación oficial del contribuyente o representante legal (original para cotejo):
 - Credencial para votar del Instituto Federal Electoral.
 - Pasaporte vigente.
 - Cédula profesional.
 - Cartilla del Servicio Militar Nacional.
 - Tratándose de extranjeros, el documento migratorio vigente que corresponda, emitido por autoridad competente.
 - Tratándose de persona moral, copia del acta constitutiva.
 - Acreditamiento de la personalidad del representante legal, en su caso: Original y fotocopia del poder notarial o de la carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público (original para cotejo).
- Tratándose de extranjeros residentes en México, deberán acompañar a la copia certificada, la fotocopia del documento notarial con el que haya sido designado el representante legal para efectos fiscales (copia certificada para cotejo).
- Tratándose de los padres o tutores que ejerzan la patria potestad o tutela de menores de edad y actúen como representantes de los mismos, presentarán copia certificada del acta de nacimiento del menor expedida por el Registro Civil, o bien resolución judicial o documento emitido por fedatario público en el que conste la tutela. Asimismo, el padre o tutor que funja como representante, deberá presentar cualquiera de los documentos de identificación oficial citados en el inciso a.
- En caso de que la persona que solicita la constancia hubiere estado obligada a presentar declaración anual del ejercicio inmediato anterior conforme al régimen establecido en la Ley del ISR para los residentes en México, se acompañará fotocopia de la declaración anual presentada y/o fotocopia del acuse de recibo electrónico con sello digital, así como del recibo bancario de pago de contribuciones federales, en los casos en los que exista impuesto a su cargo.
- En caso contrario, se acompañará fotocopia de la solicitud de inscripción y de los avisos correspondientes que haya presentado para efectos del RFC y, en su caso, fotocopia de la última declaración anual presentada conforme al régimen que establece dicha Ley para los residentes en México o del acuse de recibo a que se refiere el párrafo anterior.
- En caso de personas físicas que presten servicios personales, original y fotocopia de la Constancia de Percepciones y Retenciones que corresponda (original para cotejo).
- En caso de solicitud de reexpedición de constancia de residencia para efectos fiscales por el mismo periodo o ejercicio, se deberá acompañar original y fotocopia del comprobante del Pago de Derechos respectivo con sello de la institución bancaria (original para cotejo).
- Para cualquier aclaración en el llenado de esta forma fiscal, podrá comunicarse al 1-800-9FOSAT (01-800-4635-728) o bien acudir a la Administración Local de Servicios al Contribuyente de su preferencia. Quejas a la dirección www.sat.gob.mx, opción Nuevos Servicios, subopción Orientación fiscal, quejas, sugerencias y reconocimientos.

CLAVES DE LAS ADMINISTRACIONES LOCALES (ALSC)

01 GUAYMAS	11 NORTE DEL D.F.	21 PUEBLA SUR	31 CD. GUADALUPE	41 TULUAMA	51 TARRAGONA	61 AGUASCALIENTES	71 SAGUA
02 LEÓN	12 SUR DEL D.F.	22 PUEBLA NORTE	32 BREVES	42 BUCARANGA	52 BALTIC	62 COLIMA	72 CAMPECHE
03 MORELIA	13 SUR DEL D.F.	23 PUEBLA NORTE	33 TAMBOCO	43 LAUREL	53 CD. JUREL	63 DURANGO	73 CANCÚN
04 GUERRERO	14 NORTE DEL D.F.	24 AJUPA	34 TULUAMA	44 CULIACÁN	54 ZAHUATLIÁN	64 TEPIC	74 VILLAHERMOSA
05 Toluca	15 MEXICO, P.M.	25 VERACRUZ	35 SAN PEDRO	45 CD. ORIZABA	55 DURANGO	65 CD. GUZMÁN	75 MÉRIDA
06 SAN LUIS POTOSÍ	16 Toluca	26 COAHUILA DE ZARAGOZA	36 SAN PEDRO	46 VERMILLÓN	56 BACHAJÓN	66 GUADALAJARA SUR	76 TULUQUILÁN
07 BAHÍA DE LAGUNAS	17 COAHUILA DE ZARAGOZA	27 ACAPULCO	37 MONTEREY	47 TENENACA	57 PIEDRAS NEGRAS	67 TLAQUEPAQUE	77 CHIQUILÁ
08 VERACRUZ	18 COAHUILA DE ZARAGOZA	28 COAHUILA DE ZARAGOZA	38 NUEVO LARÁNDO	48 LOS MOCHIS	58 SAN CARLOS	68 GUADALAJARA SUR	78 TULUQUILÁN
	19 COAHUILA DE ZARAGOZA	29 COAHUILA DE ZARAGOZA	39 SAN CARLOS	49 SAN CARLOS	59 SAN CARLOS	69 TAPACHULA	79 TAPACHULA
	20 COAHUILA DE ZARAGOZA	30 GUAYMAS	40 VICTORIA	50 NOGALÉS	60 SAN CARLOS	70 TAPACHULA	80 TAPACHULA

Nota: La constancia se puede expedir por tiempo indefinido o, bien por periodos transcurridos, cuando el solicitante opte por señalar el plazo específico.

Instrucciones

Es importante, leer cuidadosamente cada una de las instrucciones, y así poder llenar de manera correcta el formato de Constancia de Residencia para Efectos Fiscales (formato 36), emitida de manera oficial por el Servicio de Administración Tributaria, como la autoridad competente, por parte de nuestro país, y reconocida por la comunidad internacional, para efectos de la aplicación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición.

A continuación se enlista, una serie de instrucciones para el llenado del formato de la Constancia de Residencia para Efectos Fiscales (formato 36), que nos facilitará su cumplimiento, y previa autorización, para obtener dicha Constancia de Residencia para Efectos Fiscales, oficialmente:

1. Esta forma fiscal será llenada en línea. En todos los casos se llenarán los rubros 1 y 2. El rubro 3 sólo se llenará cuando el contribuyente tenga representante legal. El renglón D del rubro 6, sólo se llenará en caso de que, en el periodo por el que se solicita la constancia, el solicitante haya obtenido ingresos de fuente de riqueza distinta de México.
2. Esta forma deberá presentarse ante la Administración Local de Servicios al Contribuyente, de acuerdo al domicilio fiscal del contribuyente.
3. Una vez validada la constancia, ésta le será entregada en las oficinas de la Administración Local de Servicios al Contribuyente, ante la que se presentó la solicitud.
4. Esta constancia sólo es válida, si contiene el nombre y firma del Administrador Local de Servicios al Contribuyente.
5. Los contribuyentes personas físicas que, cuenten con la Clave Única de Registro de Población (CURP), la anotarán a 18 posiciones en el espacio correspondiente.

6. Tratándose de fechas, se anotarán utilizando dos números arábigos para el día, dos para el mes y, cuatro para el año.

	MES	AÑO	MES	AÑO
Ejemplo: Ejercicio fiscal 2012, se deberá anotar:	<input type="text" value="01"/>	<input type="text" value="2012"/>	<input type="text" value="12"/>	<input type="text" value="2012"/>

Fecha de presentación:	DÍA	MES	AÑO
14 de febrero de 2013, se deberá anotar:	<input type="text" value="14"/>	<input type="text" value="02"/>	<input type="text" value="2013"/>

DOCUMENTACIÓN QUE DEBERÁ ACOMPAÑAR

Indudablemente, para la Constancia de Residencia para Efectos Fiscales, se deberá acompañar y demostrar, la calidad de residente en territorio nacional, con los documentos de identificación oficial, otorgados por organismos mexicanos reconocidos, por el Servicio de Administración Tributaria, a través, de la Administración Local de Servicios al Contribuyente.

A continuación, se enlista las alternativas de documentos de identificación oficial, que pueden servir para respaldar efectivamente dicha residencia para efectos fiscales:

a. Original y fotocopia de cualquiera de los siguientes documentos de identificación oficial del contribuyente o representante legal (original para cotejo):

- Credencial para votar del Instituto Federal Electoral.
- Pasaporte vigente.
- Cédula profesional.
- Cartilla del Servicio Militar Nacional.
- Tratándose de extranjeros, el documento migratorio vigente que corresponda, emitido por autoridad competente.

- b. Tratándose de persona moral, copia del acta constitutiva.

- c. Acreditamiento de la personalidad del representante legal, en su caso: Original y fotocopia del poder notarial o, de la carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público (original para cotejo).

- d. Tratándose de extranjeros residentes en México, deberán acompañar a la copia certificada, la fotocopia del documento notarial con el que haya sido designado el representante legal, para efectos fiscales (copia certificada para cotejo).

- e. Tratándose de los padres o tutores que, ejerzan la patria potestad o tutela de menores de edad y, actúen como representantes de los mismos, presentarán copia certificada del acta de nacimiento del menor, expedida por el Registro Civil, o bien resolución judicial o documento emitido por fedatario público en el que conste la tutela. Asimismo, el padre o tutor que funja como representante, deberá presentar cualquiera de los documentos de identificación oficial citados en el inciso a.

- f. En caso de que la persona que solicita la constancia, hubiere estado obligada a presentar declaración anual del ejercicio inmediato anterior, conforme al régimen establecido en la Ley del ISR para los residentes en México, se acompañará fotocopia de la declaración anual presentada y/o fotocopia del acuse de recibo electrónico, con sello digital, así como del recibo bancario de pago de contribuciones federales, en los casos en los que exista impuesto a su cargo.

- g. En caso contrario, se acompañará fotocopia de la solicitud de inscripción y, de los avisos correspondientes que haya presentado para efectos del Registro Federal de Contribuyentes y, en su caso, fotocopia de la última declaración anual presentada conforme al régimen que establece dicha Ley, para los residentes en México o, del acuse de recibo a que se refiere el párrafo anterior.

h. En caso de personas físicas que, presten servicios personales, original y fotocopia de la Constancia de Percepciones y Retenciones que corresponda (original para cotejo).

i. En caso de solicitud de reexpedición de Constancia de Residencia para Efectos Fiscales por el mismo periodo o ejercicio, se deberá acompañar original y fotocopia del comprobante del pago de derechos respectivo, con sello de la institución bancaria (original para cotejo).

Es necesario, la presentación para cotejo del documento original, acompañado de sus copias, para evidenciar y demostrar cabalmente, que el contribuyente efectivamente es un residente en México, para posteriormente aprovechar las prerrogativas de los Convenios para Evitar la Doble Imposición que, México tiene celebrado a nivel internacional.

Nos queda claro, la importancia de la Constancia de Residencia para Efectos Fiscales que, permite la aplicación del Convenio para Evitar la Doble Imposición, a una tasa de retención menor, en comparación a la carga fiscal de la legislación, del país en donde se obtenga la fuente de ingresos, como se demostró en los casos prácticos, por los ingresos de los servicios personales, tanto independientes, como dependientes.

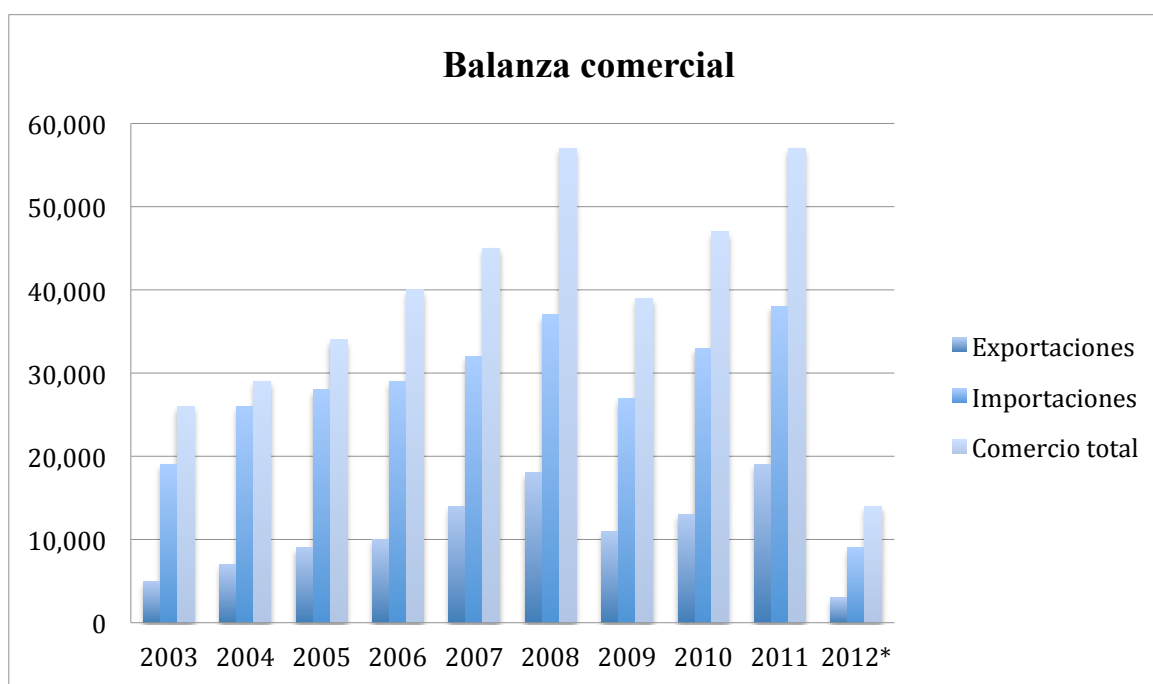
Capítulo IX

Estadísticas del TLCUEM

9.1. Balanza Comercial de México con la Unión Europea²⁰⁵

Balanza comercial México - Unión Europea
(millones de dólares)

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2011*	2012	Var% 12*/11*
Exportaciones	6,222	6,834	9,205	11,004	14,149	17,267	11,414	14,292	18,816	4,091	5,444	18,816
Importaciones	18,687	21,848	26,075	29,152	34,002	39,333	27,321	32,622	37,773	8,222	9,368	37,773
Balanza Comercial	-12,465	-15,013	-16,870	-18,147	-19,852	-22,065	-15,906	-18,330	-18,957	-4,131	-3,923	-18,957
Comercio Total	24,909	28,683	35,281	40,156	48,152	56,600	38,736	46,915	56,590	12,313	14,813	56,590



²⁰⁵ Secretaría de Economía con datos del Banco de México, (*) datos a marzo de 2012.

9.2. Comercio Bilateral

Comercio bilateral²⁰⁶
Unión Europea es para México (entre el Comercio Total de México)
2° socio comercial.
8.3% del comercio total de México.

9.3. Principales Productos Exportados e Importados entre México y la Unión Europea²⁰⁷

Exportaciones de México a la Unión Europea	%	Importaciones provenientes de la Unión Europea	%
Aceites crudos de petróleo	31.1	Gasolina, excepto gasolina para aviones	3.2
Las demás formas en bruto de oro, para uso no monetario	6.6	Vehículos con motor de émbolo alternativo, de encendido por chispa, de cilindrada entre 1,000 y 3,000 m3.	3.6
Vehículo con motor, de encendido por chispa o, por compresión (diesel), de cilindrada entre 1,500 y 3,000 cm3.	12.9	Demás medicamentos mezclados o sin modificar, dosificados, para usos terapéuticos o profilácticos.	2.4
Aparatos emisores con dispositivo receptor incorporado, teléfonos celulares.	2.9	Demás cajas de cambio, para vehículos automóviles, tractores y camiones.	1.2

²⁰⁶ Secretaría de Economía con datos del Banco de México, datos a marzo de 2012.

²⁰⁷ Secretaría de Economía con datos del Banco de México, noviembre 2012.

9.4. Inversión de Unión Europea en México ²⁰⁸

* **108.4 miles de millones de dólares (*)**

* **2º** respecto a la inversión del mundo en México (*).

* Los **sectores** que concentran mayor inversión europea son: **Manufactura, Servicios Financieros y Otros Servicios.**

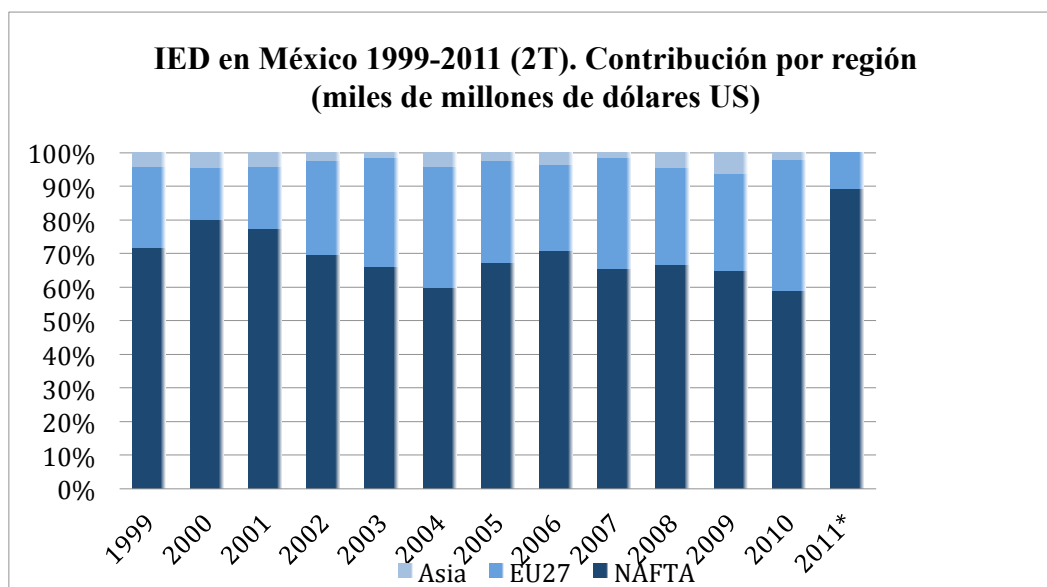
* Hay **13,189 empresas** con inversión europea en México (marzo de 2012).

(*) *Inversión acumulada de 1999 a marzo de 2012.*

9.5. Tablas que muestran el aumento de Inversión Extranjera Directa ²⁰⁹

México-Unión Europea 1999 a 2011

Flujos promedio de IED anual proveniente de la Unión Europea



(*) Cifras parciales hasta el segundo trimestre.

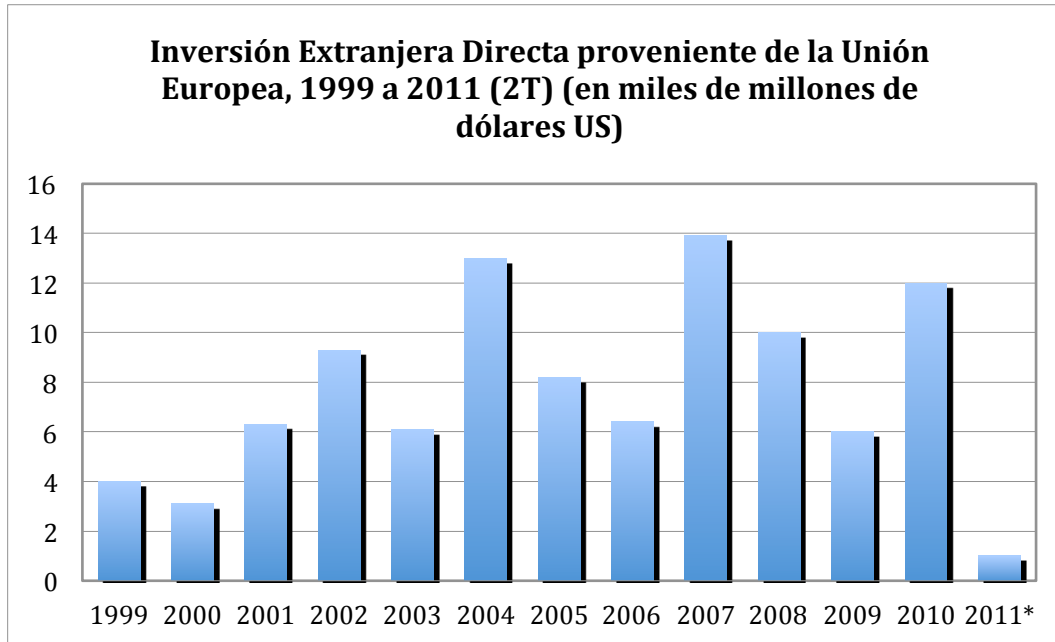
A 11 años de la firma del TLCUEM, la IED proveniente de la Unión Europea ha mostrado un desempeño excepcional. La contribución de países europeos a la IED en México pasó de 18% en 2000, a 62% en 2010.

²⁰⁸ Secretaría de Economía, Dirección General en Inversión Extranjera, noviembre 2012.

²⁰⁹ Secretaría de Economía, Dirección General en Inversión Extranjera, noviembre 2012.

México-Unión Europea 1999 a 2011

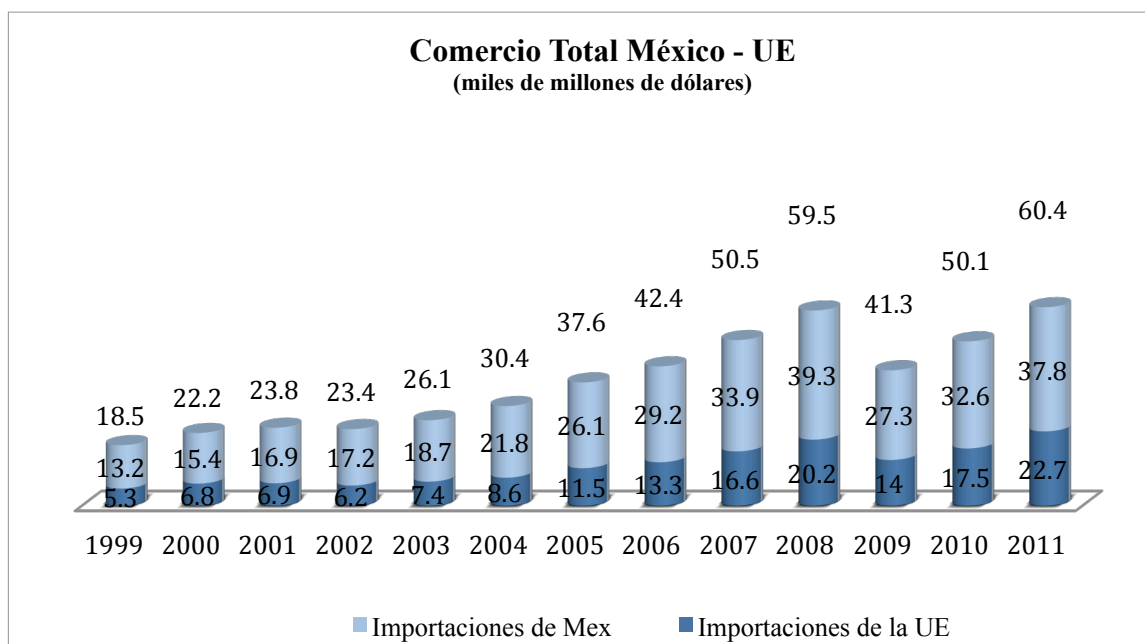
Flujos promedio de IED anual proveniente de la Unión Europea



(*) Cifras parciales hasta el segundo trimestre.

Sobre el conjunto del periodo que va desde 1999 hasta 2010, el flujo de Inversión Extranjera Directa (IED), acumulada de la Unión Europea en México alcanzó 99 mil millones de dólares US, lo que equivale a 38% de la Inversión Extranjera Directa (IED) total recibida por México. Según datos de la Secretaría de Economía de México, las inversiones europeas en México se originaron principalmente en España (40%), Países Bajos (38%), Reino Unido (8%) y Alemania (5%).

9.6. Comercio Total México-Unión Europea ²¹⁰



9.7. Exportaciones Mexicanas a la Unión Europea ²¹¹

Comercio Total de México durante abril (miles de millones de dólares E.U.)			
Año	2011	2012	%
Comercio Total	55.0	61.5	11.8
Exportaciones	27.8	31.0	11.6
Importaciones	27.2	30.5	12.1

Comercio Total de México con la UE (millones de dólares E.U.)			
Enero - Abril	2011	2012	%
Exportaciones a la UE	5,852	7,369	25.9
Importaciones de la UE	11,020	12,885	16.9

²¹⁰ Secretaría de Economía con datos de Banxico y Eurostat.

²¹¹ Banco de México.

9.8. Competitividad de México para el Mercado Europeo

- Es el principal productor de café orgánico.
- Es el primer exportador mundial de papaya, aguacate, sandía, mango, melón y frambuesa.
- Es el segundo exportador mundial de cebolla, garbanzo, pepino, espárragos, nueces, limones y chile.
- Es el tercer exportador mundial de tomate, espinacas, coliflor y fresa.
- Es el quinto exportador mundial de miel de abeja.

México: Principales exportaciones de productos agroindustriales a la Unión Europea, 2010²¹²

FRACCION	PRODUCTO	PAIS DE DESTINO	MONTO (Miles USD)
22030001	Cerveza de malta	Reino Unido, España, Italia, Francia, Suecia, Austria, Finlandia, Irlanda, Dinamarca, Portugal, Hungría	105,859
3075999	Los demás pescado, crustáceos, moluscos y demás invertebrados acuáticos	Italia, España, Grecia, Portugal	59,023
4090001	Miel natural	Alemania, Reino Unido, Suecia, Portugal	54,433
9011199	Los demás café incluso tostado, variedad robusta	España, Alemania, Reino Unido, Francia, Grecia, Italia, Austria, Hungría, Dinamarca, Suecia	47,653
22089003	Tequila	Suecia, Francia, Reino Unido, Finlandia, Dinamarca, Austria	45,614
3034201	Atunes de aleta amarilla	España	44,116
7132001	Garbanzos	España, Italia, Portugal, Grecia	43,012
10011001	Trigo	Italia	41,675
20001101	Preparaciones de hortalizas, frutas u otros frutos o demás partes de plantas congelado	Países Bajos, Portugal	25,302
8102001	Frambuesas, zarzamoras, moras y moras frambuesas	Países Bajos, Reino Unido, Irlanda	19,141

²¹² Secretaría de Economía en base a datos del Banco de México.

FRACCION	PRODUCTO	PAIS DE DESTINO	MONTO (Miles USD)
2050001	Carne de animales de las especies caballar, asnal o mular, fresca, refrigerada o congelada.	Países Bajos, Francia, Suecia	15,460
20079999	Las demás preparaciones de hortalizas, frutas u otros frutos o demás partes de plantas	Países Bajos, España, Portugal	9,381
20089999	Las demás incluidas las mezclas de frutas u otros frutos y demás partes comestibles de plantas, preparados o conservados de otro modo, incluso con adición de azúcar u otro edulcorante o alcohol, no expresados ni comprendidos en otra parte.	Países Bajos, España, Grecia	9,925
0 6049101	Follajes u hojas	Países Bajos	7,340
3061101	Langostas	Francia	7,234
8044001	Aguacate	Francia	6,643
21039099	Preparaciones para salsas y salsas preparadas; condimentos y sazonadores, compuestos; harina de mostaza y mostaza preparada.	Reino Unido, Suecia, Dinamarca, Finlandia	6,254
0 8054001	Toronjas o pomelos	Francia	5,739
0 8055002	Limón sin semilla o lima persa	Países Bajo, Dinamarca	5,722
0 3061301	Camarones, langostinos y demás decápodos natantia.	Grecia	4,444
12099102	Tómate	Países Bajos	4,397
20091299	Los demás jugos de frutos u otros frutos (incluido el mosto de uva) o de hortalizas, sin fermentar y sin adición de alcohol, incluso con adición de azúcar u otro edulcorante, sin congelar	Países Bajos	3,366
9011201	Café descafeinado	España, Suecia	3,273
8030001	Bananas o plátanos, frescos o secos	España, Irlanda, Grecia	3,117
15159099	Las demás grasas y aceites vegetales fijos (incluido el aceite de jojoba), y sus fracciones, incluso refinados, pero sin modificar químicamente.	Francia	2,835
13022001	Pectinas	Dinamarca	2,615
3074901	Calamar	España	2,610
17026002	Fructuosa	Países Bajos	2,484
0 8140001	Cortezas de agrios (cítricos), melones o sandías, frescas, congeladas, secas o preparadas en agua salada, sulfurosa o adicionada de otras sustancias para su conservación provisional.	Dinamarca	2,407

9.9. México y la Unión Europea Fortalecen su Relación Comercial

Para promover el aprovechamiento del Tratado de Libre Comercio entre la Unión Europea y México, evaluar los avances alcanzados en materia de cooperación económica, la Secretaría de Economía y, la Delegación de la Unión Europea en México, organizaron el Seminario “Facilitación Comercial y Negocios entre México y la Unión Europea”.

Este seminario presentó los resultados más destacados del Proyecto de Facilitación del Tratado de Libre Comercio entre la Unión Europea y México (PROTLCUEM), cuyo presupuesto de 19 millones de euros fue cofinanciado por partes iguales por el Gobierno Federal y, la Comisión Europea con el objeto de facilitar, agilizar y fortalecer, las relaciones comerciales y, económicas entre México y la Unión Europea.

En el marco de este Seminario, ambas partes destacaron que seguirán trabajando en programas de cooperación económica que promuevan la facilitación comercial y, la asistencia técnica a las empresas, en especial a las pequeñas y medianas empresas.

La Secretaría de Economía y, la Comisión Europea, han construido una relación de confianza, a través, de los proyectos de cooperación económica implementados como el Programa Integral de Apoyo a Pymes (PIAPYME) y, el Proyecto de Facilitación del Tratado de Libre Comercio entre la Unión Europea y México (PROTLCUEM).

Actualmente, México ocupa el lugar 18 como exportador para la Unión Europea y, el 24 como importador, mientras que la Unión Europea se ha consolidado como segundo destino de las exportaciones mexicanas y, segunda fuente de inversión extranjera de México.

El PROTLCUEM, ha contribuido a la facilitación de los flujos de exportación de los estados del sur-sureste del país, en casos específicos como la miel, donde destacan los altos estándares de calidad de este producto sobre todo de estados como Yucatán, seguido por Veracruz, Campeche, Jalisco, Guerrero, Chiapas, Puebla y Quintana Roo. Otro sector que ha diversificado sus exportaciones es el pesquero, pues los empresarios han podido exportar productos como camarón, sardina, callo de hacha, ostión, almeja, tilapia y, otras especies de escama a mercados europeos. Actualmente, México es el segundo proveedor de pulpo en el mercado europeo.

El PROTLCUEM, ha fortalecido la relación de trabajo y, la confianza entre el Gobierno de México y la Comisión Europea, lo que ha contribuido a crear un ambiente favorable para la ejecución de nuevos proyectos de cooperación, como el Programa de Competitividad e Innovación, PROCEI, a cargo de ProMéxico, que buscará la promoción del acceso de las PYMES mexicanas al mercado de bienes y, servicios de la Unión Europea.

El PROTLCUEM agrupa dependencias, organismos y entidades²¹³ del Gobierno Federal, que se interrelacionan con la administración de ese Tratado y, el intercambio comercial con la Unión Europea.

²¹³ Estas entidades son: la Dirección General de Normas y la Dirección General de Inversión Extranjera de la Secretaría de Economía; la Administración General de Aduanas; el Servicio Nacional de Sanidad, Inocuidad y Calidad Agroalimentaria; la Comisión Federal de Competencia; la Procuraduría Federal del Consumidor, el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial, la Comisión Federal para la Protección contra Riesgos Sanitarios y la Comisión Nacional de Acuacultura y Pesca.

Conclusiones

Para efecto de llevar a cabo un análisis integral de los Convenios Tributarios, es necesario que se analice a los sujetos que en el acto intervienen, así como el objeto que lleva a los Estados a celebrar un acuerdo impositivo, sin olvidar la base sobre cual se determina el impuesto generado en el extranjero y, finalmente la tasa de retención que corresponde a los actos que son tutelados, a través, de estos acuerdos fiscales.

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. 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 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 y multilaterales.

El estudio de los temas hacendísticos con un enfoque internacional, ha experimentado durante los últimos tiempos, un notable desarrollo. Ello se explica, fundamentalmente, por la fuerte expansión que se ha registrado en el ámbito de las relaciones internacionales. En cualquier caso, el estudio de tales relaciones desde una perspectiva fiscal, partiendo de una distinción previa, entre los movimientos internacionales de bienes y servicios, y los flujos internacionales de los factores de producción. Un aspecto a destacar en este sentido, es la especial relevancia que en la actualidad adquieren las cuestiones relativas a la fiscalidad de los movimientos internacionales de los factores de producción, frente a la atención dedicada en el pasado, a los planteamientos relativos a los movimientos internacionales de bienes.

La creciente interdependencia económica, caracterizada por la movilidad de las personas, los flujos internacionales de capital y, las actividades empresariales y profesionales, que se desarrollan entre los diferentes países, ha alcanzado tales dimensiones que ha obligado a los países a establecer un conjunto de medidas destinadas, por una parte, a ordenar y, favorecer el desarrollo de esos intercambios y, por otra, a garantizar la neutralidad de los sistemas

impositivos frente a tales procesos; adquiriendo en este ámbito, una especial relevancia las encaminadas a posibilitar la coordinación de los sistemas tributarios nacionales. Las vías para acometer dicha tarea son diversas: una posible solución sería la adopción de una estructura fiscal uniforme, común a todos los países involucrados en el proceso de coordinación, alternativamente, podría pensarse en el diseño de un modelo que permita a los países una buena dosis de libertad en la configuración de sus propios sistemas fiscales, intentando minimizar las interferencias en la eficiencia y, en la equidad a nivel internacional.

Sin duda, este fenómeno de la doble imposición internacional, constituye uno de los principales centros de atención de los diferentes Estados y, organismos internacionales que, en el ámbito de sus respectivas competencias, han desarrollado normas encaminadas a solventar los problemas fiscales en determinadas operaciones económicas de carácter internacional. El proceso histórico en el que se ha configurado la instrumentación de las soluciones encaminadas a corregir el fenómeno de la doble imposición internacional, ha tenido como punto de partida el diseño de medidas internas de carácter unilateral.

En una posterior, se ha recurrido a la firma de convenios fiscales bilaterales y, a la elaboración de convenios de carácter multilateral, para, en una última fase, acometer intentos de armonización fiscal, como requisito previo a la integración económica de los países de un mismo ámbito geográfico y, con afinidades económicas significativas.

La valoración de los métodos destinados a evitar la doble imposición internacional, debe ser realizada a la luz de la importancia reconocida a dos principios impositivos básicos, como son: la neutralidad y, la equidad. Pues bien, expuestos los principales aspectos de la doble imposición internacional y, los mecanismos generalmente instrumentados para su eliminación o, atenuación; cabe plantearse ahora la cuestión de la elección entre estos últimos en función de la importancia atribuida por las autoridades fiscales de los distintos países a las consideraciones de neutralidad o, eficiencia y, equidad.

Sin duda, la ampliación del radio de acción de la política fiscal de un marco estrictamente nacional, a otro de carácter internacional, exige que se acometa una revisión profunda de las diversas cuestiones que, bajo esta nueva perspectiva, se plantean en torno a los principios de equidad y, de eficiencia en la utilización de los recursos.

La neutralidad tributaria hace referencia a la relación entre los impuestos y, el objetivo de la eficiencia económica. La idea es que los impuestos no afecten, o lo hagan en el menor grado posible, en la eficiencia de las economías, permitiendo que los recursos sean asignados a sus usos más productivos, de modo que tal asignación sea la respuesta a diferencias reales en los costes y, tasas de rendimiento, más que respuesta a diferencia en los impuestos.

En definitiva, los acuerdos internacionales que conduzcan a una mayor homogeneidad de tipos impositivos y, a definiciones territoriales adecuadas de bases imponibles, pueden solucionar aceptablemente el tema de la equidad entre naciones.

En relación al análisis del caso de los trabajadores académicos en el extranjero, la cuestión de los servicios personales independientes, refiere a la situación en la que una persona residente en un Estado, presta servicios en otro Estado, diferente al de su residencia, en donde obtiene una renta. El punto a determinar por los Modelos de Convenio para Evitar la Doble Imposición, es qué Estado puede gravar la renta del prestador del servicio: si el Estado de su residencia o, el Estado de la fuente.

Como principio general, se establece la regla de la tributación exclusiva en la residencia del profesional, y cómo excepción, la posibilidad de tributar también, en el Estado de la fuente o, donde se presta físicamente el servicio.

En sinergia con el caso práctico que se presentó y, según el Convenio para Evitar la Doble Imposición entre México y Chile, los ingresos obtenidos por la actividad profesional de una persona física residente de un Estado Contratante, llevadas a cabo en el otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en este último Estado, siempre y cuando, el impuesto no exceda del 10% del monto bruto percibido por dichos servicios o actividades,

excepto en el caso en que ese residente disponga de una base fija en ese otro Estado, a efectos de llevar a cabo sus actividades.

Como se analizó, el Modelo del Convenio para Evitar la Doble Imposición entre México y Chile, contiene una estructura distinta al Modelo Convenio para Evitar la Doble Imposición, tanto de ONU, como de OCDE, puesto que le atribuye al Estado de la fuente, la posibilidad de retención sobre los ingresos por servicios profesionales personales independientes, siempre y cuando, no excedan estos de un 10% sobre el monto bruto percibido. Contemplando adicionalmente, la posibilidad de atribuir los ingresos por servicios profesionales personales independientes, siempre y cuando, provengan de una base fija; aplicando para tales efectos las disposiciones domésticas del país de la fuente.

Asimismo, no alberga la estancia en el Estado de la fuente, para atribuir dichas rentas obtenidas durante su estancia en el referido país de la fuente, cuando mantenga una permanencia mayor a 183 días en cualquier periodo de 12 meses, que inicie o termine en el ejercicio fiscal de referencia, como lo contempla el Modelo del Convenio para Evitar la Doble Imposición de ONU.

Consecuentemente, el académico residente en el extranjero, que aplica el Convenio para Evitar la Doble Imposición entre México y Chile, obtiene una carga fiscal menor y, la posibilidad de acumular el ingreso y, acreditar el impuesto retenido, a las operaciones que tenga en el mismo periodo fiscal, en su país de residencia.

Por otro lado, los servicios personales profesionales, en muchas ocasiones se prestan desde una posición de contratado o, empleado de una empresa, esto es, como dependiente. No es menos común este caso, que el de los profesionales que ejercen libremente su profesión, ambos siendo por igual servicios que, un profesional residente en un país, desarrolla en otro.

Pero a diferencia del caso del profesional independiente, el profesional dependiente, obtiene una renta por su actuación de parte de la empresa que lo contrata, y no de parte del beneficiario final. Aquí se trata de determinar qué Estado, puede gravar la renta que obtiene

el profesional, por su actuación en otro Estado que no es el de su residencia: si el Estado de su residencia o, el Estado de la fuente.

Como regla general surge que, las rentas obtenidas por personas que presten servicios personales, como dependientes (profesionales o no) en un país fuera del de su residencia, se gravan por el Estado donde se desarrolla la actividad. Por tanto, se pone énfasis en la regla de la fuente, pues se asigna potestad tributaria exclusiva al Estado de la fuente, cuando allí se desarrolla la actividad o servicio, en calidad de dependiente. Es importante remarcar que, esta provisión incluye, tanto servicios profesionales, como no profesionales.

La idea de fondo es que, las rentas puedan gravarse en la fuente, cuando en su generación exista un lazo de permanencia y estabilidad con dicho Estado; de lo contrario, el criterio utilizado de rentas de empleo, es el de la residencia.

Evidentemente, el Convenio para Evitar la Doble Imposición entre México y Chile, tiene una estructura idéntica a los Modelos, tanto de ONU, como de OCDE, en relación a los servicios personales dependientes. Es decir, goza de un criterio homologado internacionalmente, logrando con ello equidad y neutralidad, en la esfera de la armonía y competitividad tributaria internacional.

Asimismo, en dicho Convenio para Evitar la Doble Imposición entre México y Chile, se le atribuye al Estado de la fuente, la capacidad de fiscalizar los ingresos del residente en el extranjero que, presta servicios personales dependientes, siempre y cuando, tenga una permanencia mayor a 183 días, en el mencionado país de la fuente.

Finalmente, vemos como el resultado de la invocación y, aplicación del Convenio para Evitar la Doble Imposición, conlleva felizmente a la neutralidad y equidad fiscal, que se busca en los esfuerzos de las distintas autoridades internacionales, para fomentar la armonización de la fiscalidad internacional; propiciando así, tanto la libre prestación del servicio personal profesional independiente, como la competitividad tributaria, entre los Estados Contratantes.

Asimismo, el Tratado de Libre Comercio entre la Unión Europea y México, ha cumplido con las expectativas creadas, tanto por la Unión Europea, como por México; puesto que las importaciones de productos de la Unión Europea a México, se han incrementado en un 186%, representando el tercer socio comercial después de Estados Unidos y China; además, las exportaciones de México a la Unión Europea, se han incrementado desde la entrada en vigor del TLCUEM en un 330%, convirtiéndonos en el proveedor número 18 a la Unión Europea.

Por otro lado, la Inversión Extranjera Directa de la Unión Europea a México, se ha incrementado de un 18% antes de entrar en vigor el TLCUEM, hasta un 62% en años anteriores, del total invertido en un solo ejercicio fiscal. Convirtiéndose la Unión Europea en el segundo lugar en cuanto a inversión extranjera directa en México.

En relación al estudio específico que se ha desarrollado, se puede definir que con el TLCUEM, las compañías europeas que consolidan su producción en México, aumentan su capacidad para competir internacionalmente a menores costos, aprovechando además, el gran potencial de la red de tratados comerciales que han convertido a México en una plataforma que brinda acceso preferencial, a 43 países en: Norteamérica, Europa, Latinoamérica y Japón (lo que representa un mercado de más de mil millones de consumidores).

En México, se había proyectado la expectativa de incrementar considerablemente las operaciones de comercio exterior con la Unión Europea, toda vez que no se quiere continuar con la dependencia con Estados Unidos, que representa actualmente un 90% de las operaciones realizadas, es decir, que se busca con la Unión Europea un mercado con un alto potencial de interacción, tanto de importación, como de exportación y, de inversión extranjera directa; el cual no se ha podido llevar a cabo plenamente, por diversas circunstancias todavía muy arraigadas por la cercanía con los E.U., la dependencia económica y, la facilidad con la que se realizan las mismas operaciones que hasta siempre.

Con esto, se observa que inclusive la cultura de no experimentar otros senderos, aunque puedan significar auroras diferentes, nos detiene, para no buscar nuevas oportunidades de mercado.

Lo anterior, tiene que ver con el espíritu emprendedor, del que aún no se han establecido los parámetros necesarios y, requeridos para enfrentar nuestro entorno y, el reto de las economías globalizadas; que a la postre, nos perjudicará, puesto que cada día las fronteras políticas, fiscales, humanitarias, ambientales y, de cualquier otra índole, se están abriendo a la competitividad y productividad; así que falta por hacer, sin embargo, las pautas están dadas con estos instrumentos internacionales, que buscan la armonización de las legislaciones mundiales, y con ello la equidad y, la igualdad de la existencia; porque a fin de cuentas todos somos ciudadanos del mismo planeta.

Fuentes Consultadas

BIBLIOGRÁFICAS

Aguirre Cárdenas, Carlos F., *El Comercio de Bienes en los Tratados de Libre Comercio*, Editorial Tax Editores Unidos, 1ª edición, México, 2006.

Arriola, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 16ª Ed., Ed. Themis, México, 2002.

Bauman, Zygmunt, *La Globalización Consecuencias Humanas*, (Trad. Daniel Zadunaisky), F.C.E., México, 1999.

Balassa, Bela, (Trad. Jorge Laris Casilla), *Teoría de la Integración Económica*, Ed. Uteha, México, 1980.

Bettinger Barrios, Herbert, *Convenios Impositivos para Evitar la Doble Tributación*, 10ª Ed. México, 2002.

Bettinger Barrios, Herbert, *Estudio Práctico sobre los Convenios Impositivos para Evitar la Doble Tributación*, Tomo I, 13ª Edición, Editorial Ediciones Fiscales ISEF, México, 2005.

Boggiano, Antonio, *Derecho Internacional Privado*, Buenos Aires, Argentina, Abeledo Perrot, 1991.

Burgoa Orihuela, Ignacio, *Derecho Constitucional Mexicano*, Ed. Porrúa, México, 1991.

Caballero Ochoa, José Luis, *La Incorporación de los Tratados Internacionales sobre Derechos Humanos en España y México*, Porrúa, México, 2009.

Calderón Aguilera, Alejandro, *La Interpretación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional*, Ed. Themis, México, 2008.

Calzada Padrón, Feliciano, *Derecho Constitucional*, Ed. Harla, México, 1990.

Carvajal Contreras, Máximo, *Derecho Aduanero*, Editorial Porrúa, México, 1993.

Cordón Ezquerro, Teodoro, *Manual de Fiscalidad Internacional*, Editorial Instituto de Estudios Fiscales, 2ª edición, Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública, España, 2004.

Di Prieto, *Fiscalidad Internacional y Territorialidad del Tributo*, McGrawHill, España, 1995.

Díaz, Vicente, *Principios de la Tributación*, Ed. Astrea, Tomo II, Volumen I, Buenos Aires, Argentina, 2006.

Doménech, Rafael, “Política Fiscal Comunitaria: ¿Hacia una Hacienda Supranacional Europea?”, en *La Internacionalización de las Haciendas Nacionales*, El Escorial, 2011.

Enríquez Rosas, José David (Coord.), *Derecho Fiscal Internacional. Temas Selectos*, Porrúa – ITAM, México, 2011.

Estudios de Derecho Tributario Internacional. *Los Convenios de Doble Imposición*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Legis, Colombia, 2008.

Falcón y Tella, Ramón y Pulido Guerra Elvira, *Derecho Fiscal Internacional*, Ed. Marcial Pons, España, 2010.

Fuentes, Carlos, *La Frontera de Cristal. Una Novela en Nueve Cuentos*, Ed. Alfaguara, México, 1995.

García, Alfredo, *El Establecimiento Permanente. Análisis Jurídico Tributario Internacional de la Imposición Societaria*, Citado por Montaña.

García Máynez, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, 49ª Ed., Porrúa, México, 1998.

Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, Tomo I, Ed. Desalma, Buenos Aires, 1984.

Gutiérrez, Mariana, *Tendencias de Equidad en el Derecho Tributario Internacional*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Argentina, 2002.

Hallivis Pelayo, Manuel, *Interpretación de Tratados Internacionales Tributarios*, Ed. Porrúa, México, 2011.

Herrera Ocampo, Catalina, “*La Doble Tributación Internacional, Principios y Realidades de los Convenios*”, Facultad de Ciencias Jurídicas Santa Fe de Bogotá, D. C., Colombia, 2000.

Hernández Hernández, Nabor, *Residencia Fiscal y Establecimiento Permanente. Distinción y Efectos*, División de Estudios de Postgrado de la Facultad de Derecho de la UNAM, México, 2012.

Jiménez González, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, 10ª Edición, Editorial Cengage Learning, México, 2008.

López Espadafor, Carlos María, *La Doble Imposición. Problemática Actual*, Ed. Wolters Kluwer España S.A., España, 2012.

Málpica de Lamadrid, Luis, *¿Qué es el G.A.T.T.?*, Grijalbo, México, 1979.

Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 2011.

Miranda Pérez, Armando, *La No Discriminación Fiscal en los Ámbitos Internacional y Comunitario*, Editorial México Universitario, México, 2005.

Montaño, César, *Derecho Tributario Internacional. El Establecimiento Permanente*, Ed. Themis, Colombia, 2004.

Moreno Valdez, Hadar; Jorge A. Moreno Castellanos, *Comercio Exterior sin Barreras*, 3ª Ed., ISEF, México, 2003.

Moreno Castellanos, Jorge Alberto; Trejo Vargas Pedro; Moreno Valdez Hadar, *Comercio Exterior sin Barreras*, 1ª Ed., Editorial Tax Editores Unidos, México, 2005.

Naciones Unidas, *Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo*, Nueva York, 2002.

Ortiz Ahlf, Loretta, *Derecho Internacional Público*, Ed. Harla, México, 1991.

Ortiz, Sainz y Tron, *Tratados Internacionales en Materia Fiscal. Análisis y Comentarios*, 2ª Ed., Themis, México, 2000.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), *Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, 1995.

Pacheco Matínez, Filiberto, *Derecho de la Integración Económica. Implicaciones Jurídicas en México (Comercio Exterior)*, 2ª Ed., Porrúa, México, 2002.

Parodi, Massone, *La Doble Tributación Internacional*, Editorial Jurídica Conosur Ltda., Santiago de Chile, 1998.

Pérez de Ayala, José Luis, *Montesquieu y el Derecho Tributario Moderno*, Ed. Dkyinson, España, 2001.

Pérez de Acha, Luis Manuel, *Establecimiento Permanente. Comentario 5*. Colección Tratados Internacionales en Materia Tributaria, Ed. Themis, México, 1994.

Pérez Inclán, Carlos, *Una Aproximación al Problema de la Doble Imposición Internacional*, Facultad de Derecho de la Universidad de La Habana, Cuba, 2006.

Pérez Nieto, Leonel, *Derecho Internacional Privado*, Harla, México, 1980.

Plano, Jack C. y Olton Roy, *Diccionario de Relaciones Internacionales*, Limusa-Noriega Editores, México, 1991.

Rohatgi, Roy, (Trad. Juan Manuel Idovro), *Principios Básicos de Tributación Internacional*, Legis Editores, Colombia, 2008.

Sánchez Gómez, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, 1ª Ed., Porrúa, México, 1999.

Sánchez Sánchez, Alejandro, *Solución de Prácticas Desleales de Comercio Internacional en el TLCAN*, Universidad Autónoma de Baja California, México, 2007.

Seara Vázquez, Modesto, *Derecho Internacional Público*, 15ª Ed., Porrúa, México, 1994.

Sepúlveda, César, *Derecho Internacional*, 18ª Ed., Ed. Porrúa, México.

Sulser Valdés, Rosario Alejandra, *Tratados Comerciales Internacionales*”, 1ª Ed., Editorial Ediciones Fiscales ISEF, México, 2006.

Tanzi, Vito, “El Impacto de la Globalización Económica en la Tributación”, Boletín AFIP, No 25., 2009.

Tena Ramírez, E., *Leyes Fundamentales de México 1808 – 1997*, 20ª Ed., Porrúa, México, 1997.

Trueba Urbina, Alberto, *La Primera Constitución Político-social del Mundo*, Porrúa, México, 1971.

Uckmar, Victor; Giuseppe Corasaniti, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Editorial Temis, Colombia, 2010.

Villegas, Héctor Belisario, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 8ª Ed., Astrea, Argentina, 2003.

Witker, Jorge, *Derecho Tributario Aduanero*, Instituto Nacional de Investigaciones Jurídicas-Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1995.

Witker, Jorge, *Las Reglas de Origen en el Comercio Internacional Contemporáneo*, Instituto de Investigaciones Jurídicas-Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2005.

Xavier Basaldúa, Ricardo, *Introducción al Derecho Aduanero. Concepto y Contenido*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1988.

Zavala Flores, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Ed. Porrúa, México, 1976.

HEMEROGRÁFICAS

Abril Abadin, Eduardo, *Métodos para Evitar la Doble Imposición Internacional*, Ed. Derecho Financiero, Madrid.

Abril Abadin, Eduardo, “*Métodos para Evitar la Doble Imposición Internacional*”, en XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973.

Acosta, Juan Francisco, “*El Actual Derecho Internacional Tributario*”, en *Revista Jurídica del Departamento Derecho Económico*, Facultad de Derecho Universidad Nacional de Mar de Plata, Año 4, Número 4, Argentina, 2010.

Becerra Ramírez, Manuel, (2000), “*Cuestiones Constitucionales*” en revista *Mexicana de Derecho Constitucional*, núm. 3, (Comentario Jurisprudencial).

Bóveda, Mery, *Los Métodos para Evitar la Doble Tributación Internacional en Venezuela*, publicado en *Impuestos sobre la Renta e Ilícitos Tributarios*, VI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Ed. AVDT, Caracas 2002.

Carpizo, Jorge, “*México: ¿Sistema Presidencial o Parlamentario?*”, en *Revista Latinoamericana de Derecho*, UNAM- Rubinzal - Culzoni Editores, Año I, Núm. 1, Enero – Junio, México, 2004.

Doménech, Rafael, *Política Fiscal Comunitaria: ¿Hacia una Hacienda Supranacional Europea?*, en *La Internacionalización de las Haciendas Nacionales*, El Escorial, Julio de 2011.

Figuroa Conejo, Eberardo, “*La Tesis LXXVII/99 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia y el Esquema de Celebración de Tratados Internacionales*”, en *Revista Electrónica Ex Lege*, No.1.

García Morelos, Gumesindo, “*El Proceso Contencioso-administrativo y Control Difuso de Convencionalidad de los Derechos Humanos*”, en *Revista Defensa Fiscal*, No. 161, Año XV, Tomo XIV, Marzo 2013.

García Morelos, Gumesindo, “*La Prueba Ilícita Administrativa ante el Control Judicial Difuso de Convencionalidad*”, en *Revista Defensa Fiscal*, No. 160, Año XV, Tomo XIV, Febrero 2013.

Góngora Pimentel, Genaro David, *Conferencia Magistral dictada por el Sr. Ministro Genaro David Góngora Pimentel, Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y del Colegio de la Judicatura Federal, en el marco del primer foro Internacional Tributario en México*, en *Revista Lex Difusión y Análisis*, 3ª época, Año VII, número 88, México, Octubre 2002.

Gutiérrez Lousa, M; Rodríguez Ondarza, J., (2005), “*Los Incentivos Fiscales a la Internacionalización de la Empresa Española*”, en *Revista ICE, Nuevas Tendencias en Economía y Fiscalidad Internacional*, Núm. 825.

Hernández Terán, Miguel, *Apuntes sobre la Integración*, en *Revista Jurídica*, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales y Políticas de la Universidad Católica de Guayaquil, Ecuador, 1991.

Iiaz, Vicente, *Tratado de Tributación, Política y Economía Tributaria. Principios de la Tributación*, Ed. Astrea, Tomo II, Volumen I, Buenos Aires, Argentina.

López Lozano, Eduardo, “*El Principio Pro Persona en los Juicios Fiscales*”, en *Revista Defensa Fiscal*, No. 161, Año XV, Tomo XIV, Marzo 2013.

Moreno Padilla, Javier, “*Los Convenios para Evitar la Doble Contribución Internacional Celebrados por México*”, en la obra *Convenios Fiscales Internacionales*, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1993.

Paredes Santana, Adrián; Olivia Vázquez de la Rocha, “*Inconstitucionalidad en la Vía Sumaria*”, en *Revista Defensa Fiscal*, No. 160, Año XV, Tomo XIV, Febrero 2013.

Pérez de Acha, Luis Manuel, *Establecimiento Permanente. Comentario 5. En Colección Tratados Internacionales en Materia Tributaria*, Ed. Themis, México, 1994.

Pita, C., “*Intercambio de Información y Administración Tributaria*”, en *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, No. 6, 1997.

Romano Mussali, Emilio, en Revista semestral *Estudios Jurídicos* Escuela de Derecho de la Universidad Intercontinental, No. 3, México, Julio – Diciembre 1994.

Romano Mussali, Emilio, en Revista de *Investigaciones Jurídicas*, Escuela Libre de Derecho, Año 18, Número 18, México, 1994.

Sánchez López, María Esther, “*El Intercambio Internacional de Información Tributaria. Perspectiva de una Nueva Significación de este Instrumento*”, en *Revista Crónica Tributaria*, No. 114/2005, Instituto de Estudios Fiscales, España, 2005.

Tanzi, Vito, *El Impacto de la Globalización Económica en la Tributación*, en Boletín AFIP No. 25, 8/99.

Trejo Cruz, Yesenia del Carmen, “*Acuerdo Internacional para Evitar la Doble Tributación: Breve Acotamiento al Acuerdo Celebrado entre España-México*”, en *Revista Letras Jurídicas*, Núm. 18, 2008.

Veytia, Palomino, Hernany, “*Del GATT a la OMC*”, en *Revista ARS IURIS*, Universidad Panamericana, Número 13, México, 1995.

TESIS PROFESIONALES

Castelazo Díaz Leal, María Laura, *Evasión Fiscal de los Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional*, Tesis para obtener el título de Licenciada en Derecho, Facultad de Derecho de la UNAM, México, 1998.

Lara Ramos, Luis Roberto, *Análisis para Evitar la Doble Tributación e Impedir la Evasión Fiscal en cuanto a sus Beneficiarios, Beneficios y Limitación a dichos Beneficios*, Tesis para obtener el grado de Doctor en Derecho, por la División de Estudios de Postgrado de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México, UNAM, 2006.

Murguía Huerta, Santos Ramón, *México y la Doble Tributación*. Seminario de investigación contable para obtener el Título de Licenciado en Contaduría, Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Nacional Autónoma de México, UNAM, México, 1998.

OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital*, versión condensada, Junio de 1998.

Páez Medina, María Elena, *La Doble Tributación Internacional del Impuesto Sobre la Renta, en el Régimen de las Personas Físicas, entre los Estados Unidos Mexicanos y la Unión Europea*, Tesis para obtener el grado de Licenciatura, ganadora del certamen “Premio de Estudio y Justicia Administrativa 2003”, auspiciado por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México, 2004.

Ulloa Ocampo, Isis, *Doble Imposición Internacional: Análisis Jurídico en el Derecho Comparado*. Tesis para optar por el grado de Licenciatura en Derecho, Facultad de Derecho, Universidad de Costa Rica, San José, Costa Rica, 2008.

DICCIONARIOS

Acosta Roca, Felipe, *Glosario de Comercio Exterior*, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2001.

Diccionario de Comercio Exterior, Ed. Cultural S.A., España, 2002.

Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, Vigésima Segunda Edición, Ed. Espasa Libros S. L. U., 2001.

Enciclopedia Jurídica Mexicana, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, UNAM-Porrúa, Tomo I. A-B, México, 2002.

Ribó Durán, Luis; Fernández Fernández, Joaquín, *Diccionario de Derecho Empresarial con los Conceptos Económicos Complementarios*, Bosh Casa Editorial, Barcelona, 1998.

Reyes Altamirano, Rigoberto, *Diccionario de Términos Fiscales*, 4ª Ed., Tax Editores, Tomo I A-H, México, 2004.

Valentín Budic, Domingo, *Diccionario del Comercio Exterior*, Ediciones Desalma, Argentina, 1991.

CONGRESOS Y FOROS

Abril Abadin, Eduardo, *“Métodos para Evitar la Doble Imposición Internacional”*, en Semana de Estudios de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973.

Bóveda, Mery, *“Los Métodos para Evitar la Doble Tributación Internacional en Venezuela”*, Publicado en Impuesto sobre la Renta e Ilícitos Tributarios, VI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Ed. AVDT.

Edison Gnzzo, *Principales Problemas y Oportunidades que Genera la Operación y Negociación de Tratados Tributarios*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Primera Edición, México, 1992, citado en Villalobos Ortiz, Ma. Consuelo, *“Los Convenios para Evitar Doble Imposición Internacional”*, ponencia presentada en el II Encuentro Binacional México-España, San Sebastián, España, Abril-1993, en Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, No. 65, 3ª Época. Año VI, Mayo 1993.

Malpica de Lamadrid, Luis, *“Las Uniones de Libre Comercio y el GATT”* en el XVI Congreso Ordinario Anual del Colegio Nacional de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas.

Naciones Unidas, *Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo*, Nueva York, 2002.

Organización de las Naciones Unidas, *United Nations Model Convention for Tax Treaties between Developed and Developing Countries (5 Selected Monographs on Taxation)*, introducción punto 2, 1980.

Velázquez & García, Nichols, *“Aspectos Tributarios Internacionales Aplicables a la Legislación Mexicana”*, Conferencia de Nilchols Velazquez Asociados.

Villalobos Ortiz, Ma. Consuelo, “*Los Convenios para Evitar Doble Imposición Internacional*”, ponencia presentada en el II Encuentro Binacional México-España, San Sebastián, España, Abril-1993, en *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, No. 65, 3^a Época. Año VI, Mayo 1993.

INFORMÁTICAS

Banco de México, www.banxico.org.mx, noviembre 2012.

Blasco, Víctor, e-Legal BCN Asesores Legales, S. L, www.e-legalBcn.com octubre 2012.

Servicio de Administración Tributaria, www.sat.gob.mx/sitio_internet/home.asp,
noviembre 2012.

Secretaría de Economía con datos del Banco de México, www.economia.gob.mx/,
noviembre 2012.

Diario Oficial de la Federación, www.dof.gob.mx/, septiembre 2012.

ÍNDICE

Agradecimientos	2
Introducción.....	3
1. Acerca de los Tratados Internacionales	
1.1. Acerca de los Tratados Internacionales.....	7
1.1.1. Convención de Viena.....	8
1.1.2. Fuentes del Derecho Internacional Tributario.....	9
1.1.3. Ley sobre la Celebración de Tratados.....	11
1.2. Disposiciones Constitucionales para la Celebración y Aprobación de Tratados.....	12
1.2.1. Criterio de Igualdad Jerárquica entre Tratados Internacionales y Leyes Federales.....	16
1.3. Supremacía Constitucional.....	17
1.4. Teoría de Jerarquía de los Tratados Internacionales y las Leyes.....	19
1.4.1. Razonamientos para Establecer la Jerarquía de los Tratados Internacionales.....	23
1.5. Determinación de la Superioridad de los Tratados Internacionales sobre las Leyes Federales.....	24
1.5.1. Criterios de Jerarquía de los Tratados Internacionales de los Derechos Humanos.....	25
1.6. Ordenamientos que Integran al Tratado de Libre Comercio de la Unión Europea con México.....	30
2. Elementos Esenciales de los Tratados Tributarios	
2.1 Definición de Tributo	37
2.2 El Sujeto	37
2.2.1. Sujeto Activo.....	37

2.2.2. Sujeto Pasivo.....	38
2.3 El Objeto	45
2.4 La Base Impositiva	49
2.5 La Tasa	52
2.6 El Periodo de Causación	54
3. Modelos de Doble Tributación	
3.1 Antecedentes	56
3.2 Modelos de Convenios para Evitar la Doble Tributación.....	59
3.2.1. Diferencia entre Modelo y Convenio.....	60
3.2.2. Los Comentarios al Modelo de la OCDE.....	60
3.3 Principios de los Convenios para Evitar la Doble Disposición.....	62
3.4 Convenio Tributario entre España y México	67
3.5 Convenios sobre Doble Tributación Celebrados por México	75
3.6 Ahorro Cuantitativo en Impuestos al Comercio Exterior y Privilegios Comerciales de los Tratados de Libre Comercio.....	80
3.6.1. Acuerdos Comerciales Regionales.....	80
3.6.2. Disposiciones Verdes.....	81
3.7 Tratado de Libre Comercio entre la Unión Europea y México	82
3.7.1. Exportaciones Mexicanas a la Unión Europea Derivadas del TLCUEM	83
3.7.2. Importaciones Mexicanas Provenientes de la Unión Europea Derivadas del TLCUEM	84
3.7.3. Inversión Extranjera Directa México-Unión Europea Derivada del TLCUEM	85
3.7.4. Acuerdos para la Promoción y Protección Recíproca de las Inversiones	86
3.7.5. Nuevos Records de Comercio e Inversión Bilateral	87

4.	Los Principios Básicos de la Fiscalidad Internacional y la Doble Imposición Internacional	
4.1	Antecedentes	89
4.2	La Doble Imposición Internacional	90
	4.2.1. Concepto de Doble Imposición.....	91
4.3	Factores de vinculación.....	94
	4.3.1. Nacionalidad.....	95
	4.3.2. La Residencia.....	97
	4.3.3. Fuente de Riqueza.....	100
	4.3.4. Establecimiento Permanente.....	100
	4.3.5. Principio del Gravamen sobre la Renta, Basado en la Residencia.....	102
	4.3.6. Principio del Gravamen sobre la Renta, Basado en la Fuente.....	103
4.4	Principios Básicos de Asignación Impositiva Internacional.....	105
4.5	Doble Imposición Internacional Jurídica y Económica.....	109
	4.5.1. Doble Imposición Económica.....	110
	4.5.2. Doble Imposición Jurídica.....	112
4.6	Causas Principales de la Doble Imposición Internacional.....	114
4.7	Efectos de la Doble Imposición.....	117
4.8	Ventajas de la Celebración de Tratados Internacionales para Evitar la Doble Tributación.....	118
4.9	Sistemas para Evitar la Doble Tributación Internacional.....	119
4.10	Mecanismos de Coordinación	122
4.11	Método de Exención	122
4.12	Método del Crédito Fiscal o de Imputación	124
4.13	Método de Deducción	129
4.14	Mecanismos de Coordinación Fiscal de los Impuestos Directos	130
	4.14.1. Deducción	130
	4.14.2. Exención Integral en Destino	131
	4.14.3. Exenciones en Destino con Progresividad	132

4.14.4. Crédito Fiscal Pleno	133
4.14.5. Crédito Fiscal con Tope Máximo, Variable 1	134
4.14.6. Crédito Fiscal con Tope Máximo, Variable 2	135
4.14.7. Crédito Fiscal con Tope Máximo, Límite por País	136
4.14.8. Crédito Fiscal con Tope Máximo, Límite Global	138
4.14.9. Crédito por Impuesto Subyacente	139
4.15 La Eficiencia y la Equidad en la Coordinación Fiscal Internacional	140
4.16 Neutralidad Fiscal	140
4.17 Equidad Fiscal	145
4.18 Política Fiscal y, Coordinación Tributaria en la Unión Europea, un Marco de Referencia para España	148
5. Colaboración entre Administraciones Tributarias: el Intercambio de Información	
5.1 Antecedentes	155
5.2 Ausencia de Hegemonía.....	157
5.3 Funcionalidad del Intercambio de Información.....	157
5.4. Instrumentos de Colaboración entre las Administraciones Tributarias para el Intercambio Internacional de Información.....	160
5.5 Análisis de los Instrumentos Jurídicos que dan Cobertura al Intercambio de Información entre Administraciones Tributarias y, de su Utilización en la Práctica	162
5.6 Instrumentos Bilaterales	163
5.6.1 Intercambio de Información, Modelo Convenio de la OCDE	164
5.7 Modalidades de Intercambio de Información	165
5.8 Autoridad Competente	166
5.9 Límites a la Obligación de Intercambio de Datos	166
5.10 Posibilidades de Cesión Posterior de Datos Obtenidos sobre la Base de los Convenios de Doble Imposición	169

5.11	Otras Cuestiones Relativas al Intercambio de Información de los Convenios de Doble Imposición Basado en el Modelo del Convenio de la OCDE	170
5.12	Aspectos Organizativos y, Desarrollo Práctico en México del Intercambio de información	173
6.	Aspectos relevantes para evitar la Doble Tributación Internacional	
6.1	Fiscalidad Internacional y el Derecho Internacional Tributario.....	175
	6.1.1. El Fenómeno Globalizador.....	175
	6.1.2. Derecho Internacional Tributario.....	176
	6.1.3. Fuentes en el Derecho Internacional Tributario.....	177
	6.1.4. Planeación Fiscal Internacional.....	178
6.2	Ámbito Jurídico Interno y, Externo en Materia de Instrumentos Internacionales para Evitar la Doble Tributación	179
6.3	Normatividad Internacional para la Interpretación de los Convenios sobre Doble Tributación Celebrados por México	183
6.4	Requisitos para Tener Derecho a los Beneficios que se Desprenden de los Convenios para Evitar la Doble Imposición y, Prevenir o, Impedir la Evasión Fiscal en Materia del Impuesto sobre la Renta	183
	6.4.1. Persona Física	185
	6.4.2. Persona Jurídica	186
6.5	Neutralidad Fiscal, a través, de los Tratados para Evitar la Doble Tributación.....	190
6.6	Procedimientos que Eliminan los Efectos de la Doble Tributación	196
	6.6.1. Método de Deducción	201
	6.6.2. Método de Exención	201
	6.6.3. Método de Crédito	203
	6.6.4. Comparación de los Métodos de Desgravación de la Doble Tributación, Método de Exención	208
	6.6.5. Métodos de Acreditamiento en los Modelos para Evitar la Doble Tributación	208

6.6.6.	Procedimiento de Acreditamiento de Impuestos Pagados en el Extranjero, Conforme a la Política Fiscal Mexicana	210
7.	Regulaciones Complementarias en los Tratados Internacionales	
7.1	Importancia de los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Tributación Internacional.....	214
7.1.1.	La Apertura Comercial.....	214
7.1.2.	La Organización Mundial del Comercio.....	215
7.1.3.	El Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio.....	215
7.2	La Decisión 2/2000 del Consejo Conjunto del Acuerdo Interino sobre Comercio y Cuestiones de los Estados Unidos Mexicanos y la Unión Europea (TLCUEM)	216
7.3	Regulaciones complementarias	217
7.3.1.	Principios del GATT.....	217
7.3.2.	Procesos de Integración Económica.....	218
7.3.3.	Zonas de Libre Comercio.....	219
7.3.4.	Unión Aduanera.....	220
7.3.5.	Mercado Común.....	222
7.3.6.	Unión Económica.....	224
7.3.7.	Integración Económica Total.....	225
7.4	Principio de Trato Nacional	225
7.5	El Concepto de Aranceles	227
7.6	Plazos Previstos en los TLC's	229
7.7	Derechos Aduaneros	230
7.8	TLC's que Establecen el Cobro de los Derechos Aduaneros, Únicamente en Atención con el Costo del Servicio Prestado	230
7.9	Categorías de Desgravación	230
7.10	Desgravaciones Arancelarias del TLCUEM	233
7.11	Reglas sobre Contenido de los TLC's, con Países Europeos	236
7.12	Las Tendencias en los TLC's	238

7.13	Obligaciones de los Importadores	240
7.14	Obligaciones de los Exportadores	242
7.15	Registros Contables	243
7.16	Devolución o Compensación	243
	7.16.1. Devolución	244
	7.16.2. Compensación	245
7.17	Excepción a la Expedición de Certificados de Origen	245
	7.17.1. Reglas de Origen en el TLCUEM.....	247
8.	Exégesis de los Servicios Personales Dependientes e Independientes.	
8.1	Servicios Personales Independientes, según los Modelos de ONU y OCDE	250
8.2	Servicios Personales Dependientes, según los Modelos de ONU y OCDE	255
8.3	Servicios Personales Independientes, Convenio entre México y Chile	259
8.4	Servicios Personales Dependientes, Convenio entre México y Chile	266
8.5	Fiscalidad Internacional del Convenio entre México y Chile	275
8.6	Constancia de Residencia para Efectos Fiscales	283
9.	Estadísticas del TLCUEM	
9.1	Balanza Comercial de México con la Unión Europea.....	291
9.2	Comercio Bilateral	292
9.3	Principales Productos Exportados e Importados entre México y la Unión Europea.....	292
9.4	Inversión de Unión Europea en México	293
9.5	Tablas que Muestran el Aumento de Inversión Extranjera Directa	293
9.6	Comercio Total México-Unión Europea	295
9.7	Exportaciones Mexicanas a la Unión Europea	295
9.8	Competitividad de México para el Mercado Europeo	296
9.9	México y la Unión Europea Fortalecen su Relación Comercial	298

Conclusiones	300
Fuentes Consultadas	308

