

LOS TRATADOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Manuel Tron Pérez Khunz

Sumario: I. El Concepto de Doble Imposición Internacional; II. Limitaciones a la Potestad Tributaria de los Estados en Materia Internacional; III. Causas y Efectos de la Doble Imposición Internacional; IV. Métodos para evitar la doble imposición internacional; V. Aplicación práctica de los tratados internacionales para evitar la doble imposición; VI. Aspectos constitucionales relevantes para la aplicación de los tratados en materia fiscal; VII. Conclusiones de orden constitucional; VIII. Aplicación práctica de los tratados; IX. La Convención Modelo de la OCDE para evitar la doble imposición respecto de los impuestos sobre la renta y el capital.

Para llevar a cabo un análisis comprensible de este tema, que es de suyo complejo, es menester el abordar en primera instancia otras cuestiones.

El aspecto que en nuestra opinión requiere ser abordado en primer lugar, es el relativo a la doble imposición internacional, analizando su concepto, clases, elementos, causas, efectos y los métodos para evitarla.

De esta suerte, podremos después ocuparnos del tema de los tratados como el método por excelencia para evitar, precisamente, la doble imposición internacional, en lo relativo a su jerarquía y aplicación práctica, así como de la Convención Modelo de la OCDE como un instrumento de gran utilidad para su interpretación.

A continuación encontrarán el análisis de estos temas, que en esta ocasión, consiste en un compilación y adaptación del contenido de distintos trabajos preparados en el pasado; en primer lugar, del libro **Régimen Fiscal de los Extranjeros en México** (Ed. Themis, 4ª. edición, 1994) y, posteriormente, de diversas colaboraciones (artículos)

escritos para la Colección IDC Sección Fiscal, de Grupo Editorial Expansión.

I. EL CONCEPTO DE DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

La doble tributación o doble imposición internacional existe cuando a una persona, física o moral, le son impuestos dos o más gravámenes por otros tantos Estados, con motivo de la obtención de un mismo ingreso derivado de un acto o transacción internacional. Como lo apunta Hugo B. Margáin ¹, se presenta la doble imposición internacional cuando las legislaciones de dos Estados coinciden en gravar un mismo ingreso obtenido por un contribuyente.

Como lo mencionamos anteriormente, la doble tributación internacional es un problema que enfrentan actualmente los sujetos de las relaciones internacionales y que, como lo afirma el maestro Giuliani Fonrouge ²,

«(...) consiste, básicamente, en una violación formal del principio general que quiere que una misma persona en ocasión de un mismo hecho y de una misma actividad, no debe estar sometida más que a una soberanía única, tanto en materia fiscal como en materia política o jurídica».

Las nociones anteriores nos proporcionan un concepto genérico de la doble imposición internacional; para lograr una mejor asimilación de este concepto en su detalle, consideramos oportuno destacar cuáles son las clases o tipos de doble imposición internacional.

¹ Cfr. Margáin, Hugo B., **Tesis para evitar la doble tributación en el campo internacional en materia del impuesto sobre la renta, basada en la teoría de la fuente gravable**, México, sin editorial, 1956, p.5.

² Cfr. Giuliani Fonrouge, Carlos M., **Derecho Financiero**, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1984, Tomo I, p.331.

1. Clases de Doble Imposición Internacional

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

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

Buhler aporta una apropiada definición de la 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 período de tiempo»³.

Como puede apreciarse, ambos tipos de doble imposición se diferencian, pues en la doble imposición económica no existe el elemento o requisito de la identidad del sujeto, el cual es fundamental para que exista doble imposición jurídica, como atinadamente señala Eduardo Abril⁴.

Para los efectos de nuestro estudio, cuando hagamos referencia a la doble imposición internacional nos estaremos refiriendo a la jurídica, la cual ha definido la OCDE como:

«(...) el resultado de la exigencia de un impuesto similar por dos o varios Estados a un mismo contribuyente y en un mismo período de tiempo»⁵.

³ Cfr. Abril Abadín, Eduardo, «Métodos para evitar la doble imposición internacional», en **XX Semana de Estudios de Derecho Financiero**, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1973, p.136.

⁴ *Ibidem*, pp.138 a 140.

⁵ *Ibidem*, p.137.

Como un elemento adicional, consideramos oportuno citar el concepto de Roch de doble imposición internacional, quien considera que la misma surge:

«(...) cuando varios Estados distintos ejercen su poder soberano para someter a la misma persona a impuestos sustancialmente iguales y por razón del mismo objeto»⁶.

De esta suerte y con apoyo en los conceptos antes mencionados trataremos de establecer, a continuación, cuáles son los elementos de la doble imposición internacional.

2. Elementos de la Doble Imposición Internacional

Siguiendo el esquema propuesto por Don Eduardo Abril A. en su ponencia para la XX Semana de Estudios de Derecho Financiero de la Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado que tuvo lugar en Madrid, España en 1973⁷, 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.

Dichos elementos de la doble imposición internacional son, a saber, los siguientes:

- a) *La incidencia de dos o más soberanías fiscales.*- Es decir, la afectación impositiva por parte de dos o más Estados, lo que se traduce en la posibilidad de doble o múltiple imposición.
- b) *Identidad o similitud de impuestos.*- Dicho en otras palabras, si se trata de un impuesto al valor agregado y uno sobre la renta, no existirá doble imposición, esto implica la necesidad

⁶ *Ibidem*, pp.136 y 137.

⁷ *Ibidem*.

de identificar la verdadera naturaleza de los impuestos relativos, para lo cual se requiere un análisis cuidadoso de los hechos imponibles para cada uno de dichos impuestos.

c) *Identidad del sujeto o sujetos gravados.*- Aun cuando a primera vista aparece como un elemento sencillo de definir, 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; en esta circunstancia habrá que analizar, detalladamente, cuál es el patrimonio afectado para determinar si hay o no identidad en el sujeto gravado.

d) *Identidad de período impositivo.*- Es decir, que los gravámenes coincidan en cuanto al momento de causación y ejercicio de pago; este elemento no es considerado en forma unánime por la doctrina como necesario para que exista doble imposición.

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

Vistos los elementos que se requieren para la existencia de la doble imposición internacional, pasemos ahora al análisis de un tema que resulta fundamental en el planteamiento de este problema: los límites existentes a la potestad o soberanía tributaria de los Estados.

II. LIMITACIONES A LA POTESTAD TRIBUTARIA DE LOS ESTADOS EN MATERIA INTERNACIONAL

Por regla general los Estados tienen, dentro de su estructura jurídica interna, limitaciones a su potestad tributaria correlativas a los derechos públicos de sus ciudadanos. Tal es el caso, por ejemplo, de los principios de proporcionalidad y equidad que consagra nuestra Constitución.

Dicha potestad tributaria tiene también límites que la restringen en el campo internacional y son aquéllos a los que nos referimos a continuación.

1. Limitaciones Internacionales Generalmente Aceptadas

Siguiendo el esquema propuesto por el maestro Giuliani Fonrouge ⁸, encontramos que las limitaciones internacionales al ejercicio territorial del poder tributario pueden ser de dos tipos: limitaciones subjetivas y limitaciones objetivas.

Las limitaciones subjetivas derivan de la naturaleza y condición jurídica propias de los sujetos que pudieran estar gravados por un determinado Estado; por otro lado, las limitaciones objetivas obedecen «no a la condición personal del sujeto, sino a la naturaleza del presupuesto de hecho determinante de la imposición» ⁹.

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

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

Por su parte, las limitaciones objetivas pueden también diferenciarse en dos grupos. El primero de dichos grupos lo constituyen aquellas limitaciones que existen independientemente del ejercicio

⁸ Cfr. Giuliani Fonrouge; Carlos M., **Derecho Financiero**, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1984, Tomo I, p.326.

⁹ *Ibidem*, p.329.

concurrente de otro poder tributario y que encuentran su fundamento en los siguientes conceptos:

a) En razón del principio de libre tránsito, pues:

«El mero tránsito no puede constituir, en sí mismo, motivo de imposición por parte del Estado territorial»¹⁰.

b) En función de objetivos de interés universal, que pueden ser tan variados como las mismas relaciones internacionales.

c) Por regulaciones del comercio.

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

Por otro lado, cada Estado tiene en su legislación interna diversos elementos normativos que, a su vez, delimitan y regulan su potestad tributaria. Un elemento fundamental en materia de legislación tributaria es el llamado hecho imponible, que no es otra cosa que la conducta descrita en las leyes en forma general y abstracta que, al actualizarse, da lugar al nacimiento de la obligación fiscal. El hecho imponible, como parte de la legislación nacional, se encuentra sujeto a un límite territorial o espacial.

2. Límite Espacial de la Ley Tributaria

Partiendo de la base de que la soberanía tributaria de los Estados se encuentra sujeta al principio de territorialidad, resulta trascendente la determinación de los alcances que dicho principio, traducido en

¹⁰ *Ibidem*.

un límite espacial, tiene con relación a las normas tributarias. Éste es un problema que ha sido estudiado por la doctrina tributaria, la cual al abordar el tema de la eficacia de la ley en el espacio, suele distinguir entre el problema de la determinación del ámbito espacial dentro del que la ley surte efecto y el propio de la extensión de la ley, es decir, el relativo a la determinación de los hechos que la ley de un Estado puede regular ¹¹.

Para los efectos de nuestro estudio resulta relevante el segundo de los problemas anotados, que no se ocupa ya del ámbito de relaciones reguladas por la norma, lo que resulta propio de otras disciplinas, sino en cambio, como atinadamente señalan José Luis Pérez de A. y Eusebio González ¹², de la elección previa de supuestos a regular realizada por el legislador, para lo cual es necesario valorar los límites impuestos al poder legislativo por la propia constitución del Estado o por el derecho internacional.

Así las cosas, resultará fundamental conocer cuáles son los factores de vinculación que legitimarán a un Estado para contemplar, dentro de su legislación tributaria, los supuestos de hecho y de derecho que integren el hecho imponible.

El análisis de los factores de vinculación como elemento de legitimación para los Estados en cuanto a los hechos que pueden regular escapa a los fines de este estudio, por ello, únicamente deseamos enunciar cuáles son a nuestro entender los factores de vinculación generalmente aceptados:

- a) La nacionalidad.
- b) La residencia.
- c) El establecimiento permanente.
- d) La fuente de riqueza.

¹¹ Cfr. Pérez de Ayala, José Luis y Eusebio González, **Curso de Derecho Tributario**, 2ª. ed. Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1978, Tomo I, p.72.

¹² *Ibidem*.

Estos factores de vinculación derivan de los llamados criterios atributivos de potestad tributaria. Dichos criterios son, en opinión de Giuliani Fonrouge¹³, los siguientes:

a) *Criterios de sujeción personal*.- Comprenden a la nacionalidad y a la residencia.

b) *Criterios de sujeción económica*.- Comprenden a la sede de negocios (establecimiento permanente) y a la fuente de riqueza.

III. CAUSAS Y EFECTOS DE LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

1. Causas de Doble Imposición

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

En la opinión de Eduardo Abril A.¹⁴, son dos las causas fundamentales de la doble imposición internacional:

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

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

¹³ Cfr. Giuliani Fonrouge; Carlos M., **Derecho Financiero**, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1984, Tomo I, p.332.

¹⁴ Cfr. Abril Abadín, Eduardo, «Métodos para evitar la doble imposición internacional», en **XX Semana de Estudios...**, op.cit., p.140.

Esta posición coincide en alguna forma con la señalada por el maestro Giuliani Fonrouge¹⁵, quien afirma que:

«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».

Así pues, encontramos la necesidad de armonización internacional en cuanto a las leyes de contenido tributario, pues de lo contrario los únicos caminos viables para la solución del problema de la doble imposición internacional serían los convenios internacionales, o bien, los métodos unilaterales que, por regla general, no resuelven el problema en el fondo sino tan sólo evitan sus efectos.

2. Efectos de la Doble Imposición

Como hemos señalado, la doble imposición 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.

Como atinadamente señala Eduardo Abril A.¹⁶, 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».

Para concluir, podemos afirmar que la doble imposición produce distorsiones económicas que atentan en contra de la libre competencia en el ámbito internacional, no sólo tratándose de los capitales,

¹⁵ Cfr. Giuliani Fonrouge; Carlos M., **Derecho Financiero**, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1984, Tomo I, p.331.

¹⁶ Cfr. Abril Abadín, Eduardo, «Métodos para evitar la doble imposición internacional», en **XX Semana de Estudios...**, *op.cit.*, p.144.

sino también del trabajo y de la técnica, posición que también sostiene el autor antes citado ¹⁷.

IV. MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Hemos analizado brevemente tanto el concepto de doble imposición como sus elementos, causas y efectos, lo que nos lleva a encontrarnos frente a la interrogante fundamental en esta materia: ¿cuáles son las formas o los métodos para solucionar el problema de la doble imposición internacional?

Consideramos oportuno distinguir, en primer lugar, que la solución de la problemática que plantea la doble imposición internacional puede enfocarse desde dos distintos aspectos: la eliminación de las causas que le dan origen, o bien, la supresión de sus efectos a través de medios que atiendan a la situación concreta de las personas o entidades afectadas. Sobre este particular, señala el maestro Giuliani Fonrouge ¹⁸, tres alternativas de solución:

- 1) La búsqueda de principios generales, susceptibles de adquirir el carácter de ley uniforme internacional.
- 2) La concertación de acuerdos bilaterales o multilaterales.
- 3) La «armonización» de las legislaciones.

Respecto de las alternativas de solución planteadas, coincidimos con la opinión del maestro Giuliani Fonrouge quien afirma que «el primer criterio es el único apto para la solución integral del problema» ¹⁹, pues de otra forma las soluciones serán parciales ya que dependerán

¹⁷ *Ibidem.*

¹⁸ Cfr. Giuliani Fonrouge; Carlos M., **Derecho Financiero**, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1984, Tomo I, p.336.

¹⁹ *Ibidem.*

de la posibilidad jurídica y voluntad política de los diversos Estados involucrados en el problema, los cuales buscarán proteger, lógicamente, su patrimonio y el de sus nacionales.

1. Clasificación de los Métodos

Siguiendo este orden de ideas, encontramos que los métodos para evitar la doble imposición pueden clasificarse en tres grandes grupos ²⁰:

- Unilaterales: Son aquellas disposiciones internas que pretenden evitar que exista doble imposición sobre sus nacionales.
- Bilaterales: Son aquellos convenios o tratados internacionales que pretenden evitar que exista doble imposición para los nacionales de los dos Estados involucrados, siguiendo ciertos criterios de sujeción o atribución.
- Multilaterales: Son aquellos convenios o tratados internacionales que son celebrados entre más de dos Estados con la misma estructura que los bilaterales.

En nuestra opinión, los medios unilaterales que pueden ser efectivos para resolver el problema cara a los nacionales de un Estado determinado, no son el medio idóneo de solución, pues se requeriría que todos los países partieran de los mismos principios conceptuales y de atribución de potestad tributaria.

Para los efectos de nuestro estudio, reduciremos a dos los grupos de medidas o medios para evitar la doble imposición: métodos unilaterales y métodos bilaterales o plurilaterales.

²⁰ Cfr. Abril Abadín, Eduardo, «Métodos para evitar la doble imposición internacional», en **XX Semana de Estudios de Derecho Financiero**, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1973, p.145 y ss.

2. Métodos Unilaterales

Como lo mencionamos, los métodos unilaterales son aquellos que se contienen en disposiciones internas, normalmente legislativas, de un determinado Estado. Ahora bien, como más adelante veremos, dichos métodos pueden ser variados y aun incluirse como parte de convenciones o tratados internacionales la obligación de adoptarlos, lo cual no implica que pierdan, por ese hecho, su naturaleza de regulación interna.

Siguiendo la clasificación propuesta por Eduardo Abril A.²¹, encontramos que los métodos unilaterales pueden a su vez clasificarse en dos grupos:

– Métodos que atenúan la doble imposición: comprende al método de deducción y al método de tipo impositivo especial.

– Métodos que evitan la doble imposición: comprende al método de imputación y al método de exención.

A continuación describiremos brevemente en que consiste cada uno de dichos métodos:

1) Método de deducción.- En este método, el impuesto pagado 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 es decir, el Estado de residencia obliga a la acumulación del ingreso percibido de fuente ubicada en el extranjero, pero permite deducir, como un gasto que fue necesario para la obtención de dicho ingreso, el impuesto pagado en el Estado de la fuente.

2) Método de tipo impositivo especial.- Este método impone sobre los ingresos percibidos de fuente de riqueza en el extranjero,

²¹ Cfr. Abril Abadín, Eduardo, «Métodos para evitar la doble imposición internacional», en **XX Semana de Estudios**, cit., p.153.

tasas o tipos impositivos inferiores a los aplicables sobre los ingresos de origen nacional; es decir, el Estado de residencia concede un beneficio en la tasa aplicable a los contribuyentes con ingresos originados en el extranjero, partiendo de la base de que dichos ingresos estarán gravados normalmente en la fuente, pero sin que la existencia de dicho gravamen sea requisito para la procedencia del tratamiento diferencial.

3) Método de imputación o crédito.- Siguiendo nuevamente a Eduardo Abril A.²², podemos definir este método como aquél mediante el cual el Estado de residencia grava la totalidad de la renta mundial, pero imputa o deduce los impuestos pagados en el extranjero de la cuota resultante; es decir, al igual que en los métodos anteriores, la persona o entidad en cuestión deberá acumular o reconocer fiscalmente el ingreso que se obtenga del extranjero, pero en este caso el impuesto pagado en el Estado de la fuente podrá deducirse o acreditarse contra el impuesto determinado en el Estado de residencia; este sistema es el que usualmente se conoce como «*tax credit*».

Dentro de la clasificación adoptada para efectuar este análisis, se puede diferenciar entre dos clases o tipos de imputación o acreditamiento²³:

– Integral: si se imputa o acredita, sin limitación alguna, el impuesto extranjero; y

– ordinaria: si se imputa o acredita el impuesto extranjero, pero con la limitación que supone el impuesto que en el ámbito nacional generarían los ingresos obtenidos en el extranjero.

Respecto de la imputación ordinaria cabe destacar que su efecto es el que sólo será acreditable el impuesto extranjero en la medida en

²² *Ibidem*, pp.157 y 158.

²³ *Ibidem*.

que no exceda del impuesto que hubiera correspondido a esos ingresos si los mismos se hubiesen generado en el Estado de residencia. El método de imputación ordinaria resulta en extremo importante, toda vez que es el que recoge la legislación mexicana (artículo 6, Ley del Impuesto sobre la Renta).

Para concluir con lo relativo a este método, consideramos oportuno apuntar la división que a su vez propone David R. Tillinghast²⁴ respecto del crédito fiscal, es decir, del impuesto pagado en la fuente que será acreditable contra el causado en el Estado de residencia y que es el siguiente:

– Crédito fiscal directo: es aquel que deriva de un impuesto generado directamente por el contribuyente, ya sea pagado por éste o bien, retenido en la fuente; y

– crédito fiscal indirecto: es el que deriva de impuestos pagados por una subsidiaria extranjera.

4) Método de exención.- Este método es:

«(...) aquél por el cual el Estado de residencia renuncia a gravar las rentas procedentes del país de la fuente o, dicho en otras palabras, excluye de la base imponible las rentas que sus residentes obtienen en el extranjero»²⁵.

Este método puede también, a su vez, tener dos variantes, la primera de las cuales es una exención integral o completa, en la cual el Estado de residencia «prescinde por completo de las rentas procedentes del país de origen»²⁶; o bien, una exención con progresividad, o como lo llama J. Van Hoorn²⁷, una exención calificada, en la cual los ingresos provenientes de fuente de riqueza en el extranjero que

²⁴ Cfr. Tillinghast, David R., **Tax Aspects of International Transactions**, E.U.A., 1984, p.104.

²⁵ Cfr. Abril Abadín, Eduardo, «Métodos para evitar la doble imposición internacional», en **XX Semana de Estudios...**, cit., pp.167 y 168.

²⁶ *Ibidem*.

²⁷ Cfr. Van Hoom, J., «Unilateral relief for International double income taxation in the Netherlands», en **British Tax Review**, Londres, Sweet and Maxwell Ltd., 1976, p.85.

resultan gravados en el país de la fuente se acumulan para determinar la tasa aplicable al contribuyente, pero se excluyen de la base gravable o imponible.

3. Métodos Bilaterales o Multilaterales

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

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

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

En la opinión del licenciado Hugo B. Margáin²⁸, aun cuando existan principios para evitar la doble imposición en la legislación interna, es preferible establecer «conceptos admitidos por dos Estados en un tratado bilateral»; en adición a lo anterior, considera que los tratados bilaterales ofrecen una importante ventaja, la posibilidad de ejecución

²⁸ Cfr. Margáin, Hugo B., *Tesis para evitar la doble tributación en el campo internacional en materia del impuesto sobre la renta, basada en la teoría de la fuente gravable*, México, sin editorial, 1956, pp.5 y 6.

de contribuyentes morosos «radicados en otro país que por este hecho escapan a los sistemas económico-coactivos del Estado en que son causantes».

Existen diversos «modelos de convenio» para evitar la doble imposición internacional; dichos modelos contienen las reglas básicas a incorporar en un convenio sobre doble tributación y están formulados de tal suerte que puedan ser adecuados a los requerimientos concretos de cada Estado.

En nuestra opinión, existen tres modelos que por su contenido y formulación, así como por su aceptación e influencia, resulta importante conocer. Dichos modelos son los siguientes:

- Convención modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico para evitar la doble tributación.
- Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo.
- Modelo de convenio del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América para evitar la doble tributación y la prevención de la evasión fiscal en relación con los impuesto sobre la renta y el capital.

V. APLICACIÓN PRÁCTICA DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Una vez que hemos identificado a los tratados internacionales como un método adecuado para evitar la doble imposición internacional, surgen naturalmente preguntas relativas a la forma en que debe procederse para su aplicación conforme al Derecho mexicano; aspectos tales como su jerarquía, interpretación, relación con las leyes fiscales nacionales, etcétera.

A continuación trataremos de desarrollar algunas ideas básicas en torno a estas interrogantes que nos permitan obtener una visión general y conclusiones viables en cuanto a la aplicación práctica de estos tratados. La regulación jurídica de los tratados o convenciones internacionales se contiene, por lo que a nuestro país se refiere, en los siguientes cuerpos normativos:

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

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

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

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

2. Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados

Esta convención o tratado internacional, adoptado por la Comisión de Derecho Internacional de la Asamblea General el 23 de mayo de 1969 ²⁹ fue posteriormente suscrito por nuestro país, pasando por tanto, a formar parte del grupo de países signatarios de la misma.

²⁹ Ortiz Ahlf, Loretta, **Derecho Internacional Público**, Harla, México, D.F., 1991 p.14.

La Convención de Viena, como comúnmente se le conoce, es un tratado internacional multilateral (es decir, suscrito por varios países), en el cual los países signatarios o miembros establecieron las reglas que, entre ellos, serían aplicables para definir lo relativo a la celebración, interpretación y aplicación de los tratados o convenios internacionales suscritos entre dos o más de los países miembros.

3. Ley sobre la Celebración de Tratados

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

Cabe señalar que muchas de las disposiciones de la ley recogen las establecidas en la Convención de Viena, incorporándose, además, otras reglas complementarias.

4. Convención Modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico para Evitar la Doble Imposición sobre la Renta y el Capital

Esta convención es, como su nombre lo indica, un modelo para la celebración de tratados internacionales para evitar la doble imposición internacional.

Considerando que nuestro país es el más reciente miembro de esta organización, según la publicación hecha en el **Diario Oficial de la Federación** el 5 de julio de 1994, esta convención modelo adquiere una relevancia particular, especialmente por lo que hace a la interpretación de los tratados celebrados por nuestro país en esta materia.

VI. ASPECTOS CONSTITUCIONALES RELEVANTES PARA LA APLICACIÓN DE LOS TRATADOS EN MATERIA FISCAL

Dicho lo anterior, nos ocuparemos ahora de los preceptos constitucionales que, a nuestro entender, resultan relevantes para la definición del ámbito de aplicación y jerarquía de los tratados internacionales en materia fiscal, especialmente de los celebrados para evitar la doble imposición. Para estos efectos seguiremos el esquema propuesto por el licenciado Jorge Sainz Alarcón en diversas ponencias que ha presentado sobre el tema.

5.1. Celebración de los Tratados

El artículo 89 fracción X Constitucional establece, a la letra, lo siguiente:

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

(...)

X Dirigir las negociaciones diplomáticas y celebrar tratados con las potencias extranjeras, sometiéndolos a la ratificación del Congreso Federal».

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

«Art. 76.- Son facultades exclusivas del Senado:

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

(...».

De conformidad con los preceptos transcritos, es claro que la celebración de tratados internacionales es una facultad del Presidente de

la República, que requiere la concurrencia de la Cámara de Senadores, para su aprobación.

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

Por otro lado, el artículo 15 Constitucional dispone, a la letra, lo siguiente:

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

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

Por último, el artículo 117 fracción I de la misma Constitución establece que:

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

»I. Celebrar alianza, tratado, o coalición con otro Estado ni con las potencias extranjeras;

(...)».

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

2. Jerarquía e Interpretación de los Tratados

Dispone el artículo 133 Constitucional lo siguiente:

«Art. 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».

De conformidad con este precepto, es claro que, para efectos de nuestro sistema jurídico, los tratados internacionales son una ley de orden federal.

Ante tal circunstancia se presenta una discusión que ha sido abordada no pocas veces por los especialistas, respecto de la jerarquía o preeminencia que guardan los tratados respecto de las demás leyes federales.

En efecto, el texto constitucional dispone que las leyes del Congreso que emanen de la propia Constitución y los tratados internacionales que estén de acuerdo con la misma que celebre el Presidente con la aprobación del Senado, sean la ley suprema de la Unión. De esta afirmación podemos desprender que no se está estableciendo una relación de supremacía o superioridad entre las leyes del Congreso y los tratados, sino una identidad o igualdad de rango jerárquico; es decir, ambas tienen el mismo rango o nivel.

La discusión se presenta al definir cuáles son esas leyes del Congreso que emanan de la Constitución, pues no debemos olvidar que existen las llamadas «leyes reglamentarias», que son aquellas que se ocupan, precisamente, de reglamentar el contenido de un precepto constitucional; en esta clasificación se encuentran, entre otras, la Ley Federal del Trabajo reglamentaria del apartado A del artículo 123 constitucional, o la Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 constitucionales.

De esta suerte, existen dos posibles interpretaciones del texto constitucional; la primera que indica que las leyes a que hace referencia el artículo 133 son únicamente aquellas que tengan el carácter de reglamentarias, y una segunda que indicaría que el texto constitucional se refiere a todas las leyes federales, pues en tanto que todas deben acatar la Constitución y tener su fundamento en ella, emanan de la misma.

Si aceptásemos la primera interpretación, tendríamos que concluir que los tratados internacionales en materia fiscal tendrían supremacía sobre las leyes fiscales ordinarias, pues estas últimas no tienen el carácter de reglamentarias; por el contrario, si aceptamos la segunda interpretación, es decir, que tanto las leyes fiscales federales como los tratados tienen la misma jerarquía, nos enfrentaríamos a un posible conflicto de leyes, pues ambos instrumentos regulan las mismas situaciones, asignándoles consecuencias diversas.

En este último supuesto podría entonces pensarse en las reglas de conflicto que de ordinario se aplican en los conflictos entre leyes nacionales, es decir, considerar que la ley posterior deroga a la anterior, y que las leyes o normas especiales prevalecen o derogan a las generales.

Sobre el tema, ha dicho la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo siguiente:

«LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA. De conformidad con el artículo 133 de la Constitución, tanto las leyes que emanen de ella, como los tratados internacionales, celebrados por el Ejecutivo Federal, aprobados por el Senado de la República y que estén de acuerdo con la misma, ocupan ambos el rango inmediatamente inferior a la Constitución en la jerarquía de las normas en el orden jurídico mexicano. Ahora bien, teniendo la misma jerarquía, el tratado internacional no puede ser criterio para determinar la constitucionalidad de una ley ni viceversa. Por ello, la Ley de las Cámaras de Comercio y de las de Industria no puede ser considerada inconstitucional por contrariar lo dispuesto en un tratado internacional»³⁰.

³⁰ Amparo en revisión 2069/91.- Manuel García Martínez.- 30 de junio de 1992. Mayoría de 15 votos. Ponente: Victoria Adato Green.- Secretario Sergio Pallares y Lara. El tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el martes diecisiete de noviembre en curso, por unanimidad de dieciocho votos México, Distrito Federal, a dieciocho de noviembre de mil novecientos noventa y dos.

Para llegar a una adecuada definición de este tema debemos recordar, por último, lo dispuesto por el artículo 72 inciso f) de la Constitución respecto de la reforma o derogación de las leyes; este precepto dispone, a la letra, lo siguiente:

«Art. 72.- Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el reglamento de debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones;

(...)

f) En la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos se observarán los mismos trámites establecidos para su formación».

En relación con esta regla de creación o destrucción de la ley, debe también tenerse presente que el artículo 73 fracción III constitucional faculta al Congreso de la Unión, y no al Senado actuando en lo particular, para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto de egresos de la Federación.

Por estos motivos, podemos entonces afirmar que entre las leyes fiscales federales y los tratados internacionales no cabe la aplicación de la regla de derogación tácita de la ley posterior, pues ambos instrumentos han seguido caminos distintos para su creación, por un lado, y por otro, la materia regulada por las leyes fiscales federales no es competencia del Presidente con la aprobación del Senado, sino del Congreso en su conjunto, como antes lo mencionamos.

VII. CONCLUSIONES DE ORDEN CONSTITUCIONAL

Vistas todas las disposiciones constitucionales anteriores y la relación entre ellas, podemos establecer las siguientes conclusiones:

- a) Los tratados no pueden crear contribuciones o alterar los elementos de causación o el objeto del impuesto, pues corresponde al Congreso imponer las contribuciones suficientes para cubrir el presupuesto.

- b) Los tratados no reforman a la ley; otorgan tratamientos específicos, pues en la reforma o derogación de las leyes se deben observar los mismos trámites establecidos para su creación.
- c) Los tratados deben respetar las garantías y derechos establecidos por la Constitución; lo contrario está prohibido por el artículo 15 constitucional.
- d) Los tratados deben respetar los principios de legalidad, de proporcionalidad y equidad de los impuestos, contenidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución.
- e) Las tasas diferenciales y preferenciales establecidas en algunos tratados en perjuicio de otros contribuyentes que estén en la misma situación, pueden dar lugar, eventualmente, a falta de equidad en los impuestos.

VIII. APLICACIÓN PRÁCTICA DE LOS TRATADOS

A partir de lo antes expuesto, podemos enunciar los que, a nuestro juicio, pudieran ser los pasos a seguir para evitar la doble imposición mediante una aplicación práctica de los tratados internacionales celebrados por nuestro país:

- a) En primer lugar, tratándose de operaciones en las que intervengan residentes en el extranjero, en las que pueda presumirse la imposición de gravámenes por el Estado mexicano, sea por establecimiento permanente o por ingresos con fuente de riqueza en México, deberá analizarse el asunto a la luz de las disposiciones en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

De no existir gravamen en términos de esta ley en la operación en cuestión, no habrá impuesto a pagar, pues el único vehículo para establecer un gravamen es la ley, como antes lo indicamos.

b) En el supuesto de que sí exista en la ley un gravamen u obligación fiscal para el residente en el extranjero, deberá entonces procederse a verificar si existe o no tratado fiscal en vigor con el país del cual sea residente el contribuyente que nos ocupa.

c) De existir un tratado fiscal en vigor con el país del cual sea residente el contribuyente en cuestión, deberá entonces procederse a verificar, en primer lugar, si el tratado resulta o no aplicable tanto al contribuyente en lo particular, como al caso concreto.

Lo anterior en virtud de que en algunos tratados se contienen cláusulas restrictivas de los beneficios que se otorgan para evitar prácticas abusivas conocidas como «*treaty shopping*», práctica que puede definirse como el aprovechamiento excesivo (abuso) de los beneficios que otorga el tratamiento preferencial de los tratados por sujetos que en principio no deberían, beneficiarse de él.

Adicionalmente, en términos de la ley mexicana, cualquier residente en México que por la aplicación de un tratado deje de retener impuesto a un residente en el extranjero o retenga una cantidad menor, deberá estar en aptitud de demostrar la residencia del receptor del ingreso en el país con el que se tiene celebrado el tratado y el cumplimiento de los demás requisitos del propio tratado, so pena de incurrir en responsabilidad solidaria y otras consecuencias negativas.

d) Por último y de resultar aplicable el tratado, entonces habrá que establecer si en el mismo se conceden reducciones impositivas o exenciones que beneficien al perceptor del ingreso.

Sobre este punto en particular, merece mención aparte la necesidad de revisión del protocolo del tratado de que se trate, pues es usual que se concedan otros beneficios, sujetos a diversas condiciones.

IX. LA CONVENCIÓN MODELO DE LA OCDE PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN RESPECTO DE LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y EL CAPITAL

Visto que la mejor forma de resolver el problema de la doble imposición internacional es a través de tratados o convenios internacionales bilaterales, celebrados entre los países que desean beneficiar a sus residentes respecto de ingresos provenientes del país con el cual celebran estos tratados o convenios, resulta de interés la interpretación de éstos.

Para nuestro país, un elemento fundamental relativo a la interpretación y aplicación de estos convenios o tratados para evitar la doble imposición, es la Convención Modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos para Evitar la Doble Imposición sobre la Renta y el Capital (en lo sucesivo, por brevedad, el «Modelo de la OCDE»)³¹.

1. La Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos

Concluida la Segunda Guerra Mundial y ante la necesidad de reconstruir económicamente a Europa (entre otras muchas necesidades) se celebró, el 16 de abril de 1948, el Convenio de Cooperación Económica Europea, siendo signatarios del mismo los Gobiernos de la República Federal de Alemania, de la República de Austria, del Reino de Bélgica, del Reino de Dinamarca, de España, de la República Francesa, del Reino de Grecia, de Irlanda, de la República de Islandia, de la República Italiana, del Gran Ducado de Luxemburgo, del Reino de Noruega, del Reino de los Países Bajos, de la República Portuguesa, del Reino Unido de la Gran Bretaña e Irlanda del Norte, del Reino de Suecia, de la Confederación Helvética y de la República de Turquía.

³¹ Los datos e información contenidos en este estudio fueron tomados de: (i) una compilación de documentos oficiales relativos a OCDE, realizada por el licenciado Enrique Calvo Nicolau, y (ii) de la versión condensada del Modelo de la OCDE de 1992, publicada por la propia OCDE.

El 14 de diciembre de 1960, los países firmantes, con el ánimo de renovar a la organización y de incluir como miembros de la misma a los Gobiernos de Canadá y de los Estados Unidos de América, convinieron en revisar el convenio original y sustituirlo por la Convención relativa a la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE).

La OCDE tiene como objetivos, de conformidad con el artículo I de su Convención, promover políticas destinadas a lo siguiente:

- «a) Realizar la más fuerte expansión posible de la economía y del empleo y a un aumento del nivel de vida en los países miembros, manteniendo la estabilidad financiera y a contribuir así al desarrollo de la economía mundial;
- »b) contribuir a una sana expansión económica en los países miembros y en los no miembros en vías de desarrollo económico;
- »c) contribuir a la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria, conforme a las obligaciones internacionales».

2. Adhesión de México a la OCDE

El 14 de abril de 1994 el Consejo de la OCDE adoptó en su sesión 825ª la decisión de invitar a nuestro país a adherirse a la Convención de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos.

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

El 10 de mayo pasado, el Senado aprobó la Suscripción de Aceptación de Obligaciones del Gobierno de México, con base en lo cual el 14 del mismo mes fue formulada la ratificación de dicha Suscripción, depositándose, para todos los efectos legales, el 18 de mayo próximo pasado.

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

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

- a) Sobre la determinación de precios de transferencia entre empresas asociadas.
- b) Sobre asistencia administrativa multilateral para la tramitación de solicitudes de devolución de impuestos.
- c) Sobre la forma estandarizada para el intercambio automático de información según acuerdos impositivos internacionales.
- d) Sobre la eliminación de la doble tributación con respecto a impuestos sobre propiedad, herencias o donaciones.
- e) Sobre el formato magnético estandarizado para el intercambio automático de información tributaria.
- f) Sobre el Convenio Tributario de la OCDE para exámenes tributarios simultáneos.
- g) Sobre la Convención Modelo para Evitar la Doble Imposición sobre la Renta y el Capital.

Las reservas antes mencionadas se contienen en la publicación hecha en el **Diario Oficial** el 5 de julio pasado, excepción hecha de las relativas a la Convención Modelo que nos ocupa, las cuales se dieron

a conocer a los países miembros de la OCDE en documento por separado, del cual nos ocuparemos más adelante.

3. Resoluciones y Recomendaciones de la OCDE

Antes de comenzar el análisis propiamente del Modelo de la OCDE, resulta oportuno precisar los alcances de las decisiones y recomendaciones que la OCDE puede adoptar.

Sobre este particular los artículos V y VI de la Convención de la OCDE disponen lo siguiente:

«Artículo V

»Con el fin de alcanzar sus objetivos la Organización puede:

»a) tomar decisiones que, salvo dispuesto de otra forma, serán obligatorias para todos los miembros;

»b) hacer recomendaciones a los miembros;

»c) concluir acuerdos con sus miembros, con Estados no miembros y con organizaciones internacionales.

»Artículo VI

»1. Las decisiones se toman y las recomendaciones se hacen por acuerdo mutuo de todos los miembros, salvo que la Organización decida por unanimidad otra cosa para casos especiales.

»2. Cada miembro dispone de un voto. Si un miembro se abstiene de votar una decisión o una recomendación, tal abstención no será obstáculo para la validez de dicha decisión o recomendación, que será aplicable a los demás miembros, pero no al miembro que se abstiene.

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

De acuerdo con estos preceptos, en nuestra opinión resulta evidente que para que una decisión de la OCDE resulte obligatoria para nuestro país será necesario:

- a) Que se adopte como tal, es decir, como decisión obligatoria;
- b) que nuestro país haya votado a favor de la misma; y,
- c) que se incorpore a nuestro ordenamiento jurídico siguiendo el procedimiento que al efecto establece nuestra Constitución.

Por otro lado, podemos también concluir que las recomendaciones a los países miembros de OCDE no tienen carácter obligatorio, quedando por tanto en libertad los países miembros (entre ellos México) para seguir o no dichas recomendaciones.

4. El Modelo de la OCDE

Desde 1955 el Consejo de la entonces Organización de Cooperación Económica Europea, adoptó la primera recomendación relativa a doble imposición, siguiendo con el trabajo que comenzó desde 1921 la extinta Liga de las Naciones, la cual propuso en 1928 el primer modelo de convención bilateral para evitar la doble imposición.

En 1963 el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE preparó un reporte al cual denominó «Borrador de Convenio sobre Doble Imposición sobre la Renta y Capital», el cual fue motivo de una recomendación del Consejo, adoptada el 30 de julio de 1963, en la cual se dirigía a los países miembros sugiriendo que cuando celebrasen o revisarían convenciones bilaterales en esta materia, se guiaran por lo dispuesto en el reporte del Comité de Asuntos Fiscales antes mencionado.

En 1977 se dio a conocer un nuevo modelo de convenio por el Comité de Asuntos Fiscales, resultado del estudio y revisión del anterior. En 1992 el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE emitió un

nuevo modelo de convenio, el cual, sigue «vigente» con algunas precisiones hechas a mediados de 1994.

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

Podemos dividir la estructura del Modelo de la OCDE en dos partes. Una primera, en la cual se contiene el texto de los artículos del modelo, ocupándose de los distintos conceptos, definiciones, y clases de rentas sujetas a gravamen que usualmente se contienen en un tratado internacional para evitar la doble imposición; la segunda parte del mismo contiene una serie de comentarios y notas explicativas referentes a la interpretación y alcance de los artículos del propio Modelo, las cuales resultan de la mayor utilidad al momento de aplicar un tratado al caso particular o concreto.

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

TÍTULO Y PREÁMBULO

CAPÍTULO I

ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL CONVENIO

Art. 1. Ámbito subjetivo.

Art. 2. Impuestos comprendidos.

CAPÍTULO II

DEFINICIONES

Art. 3. Definiciones generales.

Art. 4. Residencia.

Art. 5. Establecimiento permanente.

CAPÍTULO III

IMPOSICIÓN SOBRE LAS RENTAS

- Art. 6. Rentas inmobiliarias.
- Art. 7. Beneficios empresariales.
- Art. 8. Navegación marítima, interior y aérea.
- Art. 9. Empresas asociadas.
- Art. 10. Dividendos.
- Art. 11. Intereses.
- Art. 12. Regalías.
- Art. 13. Ganancias de capital.
- Art. 14. Trabajos independientes.
- Art. 15. Trabajos dependientes.
- Art. 16. Participación de consejeros.
- Art. 17. Artistas y deportistas.
- Art. 18. Pensiones.
- Art. 19. Funciones públicas.
- Art. 20. Estudiantes.
- Art. 21. Otras rentas.

CAPÍTULO IV

IMPOSICIÓN SOBRE EL PATRIMONIO

- Art. 22. Patrimonio.

CAPÍTULO V

MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

- Art. 23.A) Método de exención.
- 23.B) Método de imputación.

ARTÍCULO VI

DISPOSICIONES ESPECIALES

Art. 24. No discriminación.

Art. 25. Procedimiento amistoso.

Art. 26. Intercambio de información.

Art. 27. Agentes diplomáticos y funcionarios consulares.

Art. 28. Extensión territorial.

CAPÍTULO VII

DISPOSICIONES FINALES

Art. 29. Entrada en vigor.

Art. 30. Denuncia.

En la segunda parte del Modelo de la OCDE se contienen capítulos o apartados específicos para cada uno de los artículos propuestos antes indicados en donde se hacen los comentarios explicativos para la adecuada interpretación de los mismos.

5. México frente al Modelo de la OCDE

Con base en todo lo antes mencionado y atendiendo a las disposiciones constitucionales y demás disposiciones legales en vigor en nuestro país, podemos apuntar las siguientes conclusiones:

- 1) El Modelo de la OCDE no es un tratado o convenio internacional suscrito por nuestro país.

En virtud de lo anterior, el Modelo de la OCDE no es un ordenamiento legal y, por lo mismo, no tiene aplicación obligatoria en territorio nacional.

2) El Modelo de la OCDE tiene el carácter de recomendación del Consejo, la cual, en términos de los artículos V y VI de la Convención de la OCDE no es obligatoria para ninguno de los países miembros, incluyendo México.

Por lo anterior, es nuestra opinión que México no tiene obligación ni de seguir el texto propuesto cuando celebre tratados sobre la materia, ni de seguir los comentarios del Modelo al interpretar los tratados para su aplicación a casos particulares.

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

3) Sin perjuicio de las conclusiones antes expresadas, existen supuestos en los cuales, por existir remisión expresa en algún tratado internacional celebrado por nuestro país, los comentarios contenidos en el Modelo de la OCDE adquieren obligatoriedad y carácter de ley en nuestro país, como sucede en el caso de la definición del concepto de «información relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas» en el tratado celebrado con los Estados Unidos de América, mismo que adopta la definición contenida en el párrafo 12 de los comentarios al artículo 12 contenidos en el Modelo de la OCDE de 1977.

Por último, cabe señalar que nuestro país formuló reservas específicas a los comentarios del Modelo de la OCDE, según su versión 1992, en las siguientes materias:

a) en relación con el artículo 4 (residencia), en materia de nacionalidad;

- b) en relación con el artículo 5 (establecimiento permanente), respecto de la duración de instalaciones de construcción, así como respecto de la aplicación del principio de precio libre de mercado («*arm's length principle*»);
- c) en relación con el artículo 7 (beneficios empresariales), por lo que hace a ingresos atribuibles a los establecimientos permanentes;
- d) en relación con el artículo 8 (navegación marítima), respecto de servicios de hospedaje;
- e) en relación con el artículo 10 (dividendos), aclarando la existencia del sistema de tributación integral mexicana;
- f) en relación con el artículo 13 (ganancias de capital), precisando la posibilidad de gravar en ciertos casos la enajenación de acciones emitidas por sociedades mexicanas;
- g) en relación con el artículo 14 (servicios independientes), para precisar que México considera que dentro de los supuestos de este artículo pueden incluirse sociedades prestadoras de servicios;
- h) en relación con el artículo 25 (eliminación de la doble imposición), precisando aspectos relacionados con este tema contenidos en la ley nacional;
- i) adicionalmente a lo anterior, México se adhirió a ciertas reservas formuladas por otros países respecto de algunos de los artículos antes indicados, así como en relación con los artículos 9 (empresas asociadas), 11 (intereses), 12 (regalías), 21 (otros ingresos) y 26 (intercambio de información).

Por todo lo anterior, aun cuando los comentarios contenidos en el Modelo de la OCDE resultan un instrumento de gran utilidad para la interpretación de los tratados sobre la materia en los que nuestro país es parte, deberán tenerse presentes las reservas que anteriormente fueron esbozadas, mismas que se contienen y precisan en un documento dirigido al Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, el cual fue obtenido en nuestro caso por el amable conducto de la Dirección General de Política Fiscal y Asuntos Fiscales Internacionales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

- © Índice General
- © Índice ARS 13