

Capítulo V

Tratados Internacionales en Materia Tributaria en México

5.1 Regulación de los Tratados Internacionales en el Derecho Mexicano

En el ámbito del Derecho Internacional el principal instrumento jurídico para regular a los tratados internacionales es la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, sin perjuicio de la existencia de normas consuetudinarias que principalmente regulan tratados internacionales celebrados entre Estados. En nuestro derecho interno, los instrumentos jurídicos que regulan directamente a los tratados internacionales son la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y la Ley sobre Celebración de Tratados. Así también, con fecha de 02 de Septiembre de 2004 fue publicada en el Diario Oficial de la Federación la Ley Sobre la Aprobación de Tratados Internacionales en Materia Económica, como su nombre lo dice, esta ley establecerá los lineamientos a cumplir para la aprobación de los Tratados Internacionales en Materia Económica. Los ordenamientos jurídicos antes mencionados serán analizados en este apartado.

5.1.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

La Constitución es el documento que contiene el conjunto de normas de mayor jerarquía del país, es la ley suprema, con base en la cual, se realizan los proyectos nacionales y se dan a la población las reglas de convivencia política, económica y social, tomando en cuenta y reglamenta las relaciones internacionales, por lo que regula los tratados internacionales.

Los artículos constitucionales que regulan directamente a los tratados internacionales son: 15, 104, 117 fracción I, 76 fracción I, 89 fracción X, y 133. Estos últimos tres artículos constituyen materia toral de esta investigación, sin embargo, en este capítulo sólo abordaremos el artículo 133 mientras que los artículos 76 fracción I y 89 fracción X se analizaran con posterioridad.

5.1.1.1 Jerarquía jurídica de los tratados internacionales.

- Artículo 133

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.

M. Virally, define al tratado, “como cualquier acuerdo internacional que celebran dos o más Estados u otras personas internacionales, y que esta regido por el derecho internacional”, afirma que “la primicia del derecho internacional sobre el derecho interno, no queda afectada por la diversidad de técnicas usadas en los sistemas constitucionales para la aplicación de las normas de derecho interno dentro del Estado y para la solución de los conflictos entre los dos ordenes, puesto que la primicia surge del hecho de que el Estado queda obligado por el derecho internacional. Lo que puede determinarse de estas técnicas es que una regla de derecho interno no queda necesariamente invalidada de manera automática por contradecir del internacional. Empero, la invalidez no es la única sanción posible”¹.

El artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos fue importado <copiado> de la Constitución de los Estados Unidos de América, y nuestro sistema recoge en forma casi textual, el principio de relación entre el derecho interno y el derecho internacional aplicable en la Constitución de los Estados Unidos de América. El resultado de copiar principios jurídicos sin adecuarlos a la realidad política, social y jurídica del país, se encuentra claramente manifestado en este artículo, pues refleja incongruencia con nuestro sistema jurídico.

La importancia de este artículo 133, estriba del contenido del mismo, debido a que consta de dos partes: la primera de ellas establece el concepto de Ley Suprema de toda la

¹ Revista de la Academia de Derecho Fiscal del Estado de México, Tercera época. Revista No.2 Julio-Diciembre 2000

Unión, integrada esta por la Constitución, las leyes Federales y los tratados internacionales. La segunda parte, ordena a los jueces locales a observar la Ley Suprema a pesar de las disposiciones en contra de sus constituciones o leyes locales.

Se ha dicho tradicionalmente que se deriva la estructura jerárquica de las normas jurídicas en el sistema mexicano, del supracitado precepto. La estructura que aparentemente plantea el artículo en cuestión es la siguiente: “En la cúspide de las normas jurídicas está la Constitución. Debajo de ésta, en un plano de igualdad, están las leyes federales y los tratados internacionales, por último se encuentran las constituciones y leyes locales”.²

Aparentemente el rango de las normas constitucionales, de las normas federales y de los tratados internacionales es el mismo, pues a las tres categorías, la Constitución las denomina “Ley Suprema de toda la Unión”.³

La supremacía Constitucional no está sujeta a debate. La constitución está por encima de cualquier instrumento jurídico. El problema del artículo 133 es determinar el significado del término “Ley Suprema de toda la Unión”, concepto que está integrado por la propia Constitución, las leyes federales y los tratados internacionales. Es evidente que la supremacía de la Constitución no es equivalente a la Ley Suprema, es decir, cuando se habla de Ley Suprema, no se refiere a la supremacía constitucional.

En México el concepto “Ley Suprema” que se utiliza en el artículo 133 constitucional, debe entenderse como la base de distinguir aquellos ordenamientos legales cuyas materias no pueden ser reguladas por la autoridad local, por corresponderles a una autoridad distinta de acuerdo al pacto federal. Por tanto, las leyes federales, incluyendo a las leyes fiscales son parte de la Ley Suprema, es decir de la Constitución.

Como bien señalamos, el artículo 133 nos dice que serán parte de la Ley Suprema las leyes del Congreso de la Unión que emanen de la Constitución. Para que una ley pueda

² Walls Aureoles, Rodolfo, Los tratados internacionales y su regulación jurídica. Editorial Porrúa, 2001 Pág. 111

³ Arellano García, Carlos, La jerarquía de las normas jurídicas en el derecho.

estar colocada en el plano de Ley Suprema, debe cumplir dos requisitos: haber sido expedida por el Congreso de la Unión y emanar de la Constitución.

La expresión: “que emanen de la Constitución”, equivale a la distinción doctrinal entre leyes que emanan de la Constitución, entendiéndose por tales, aquellas que desenvuelven un principio constitucional o también llamadas leyes reglamentarias, y leyes que no emanan de la Constitución en alusión a las que no desenvuelven tales principios constitucionales.

Los Tribunales Colegiados han rechazado la jerarquía de normas jurídicas basado en su reglamentación o no de algún precepto Constitucional y han rechazado la interpretación del artículo 133, pues proponen que la jerarquía de las normas jurídicas depende de la creación de una norma a partir de otra. De tal forma que si una norma contiene en su articulado la creación de otro ordenamiento, este último estará subordinado al primero.

Por tanto, la frase “que emanen de ella” confirma la supremacía de la Constitución. Dicho de otra manera, señala que la Constitución será Ley Suprema de la Unión, las leyes federales que emanen de ella, lo que está diciendo es que para ser colocadas en el nivel de Ley Suprema, el ordenamiento federal no debe de contravenir las disposiciones de la propia Constitución.

En cuanto a los tratados internacionales se determina que son parte de la Ley Suprema, esto significa que los mismos están excluidos de la esfera de la competencia de los estados que conforman la unión, esto respecto a la celebración y aprobación de los mismo, es decir, los tratados internacionales están dentro del conjunto de facultades de la federación, por ende, corresponde esta facultad a los poderes centrales, tal y como lo estipulan los artículos 117 fracción I y 124 Constitucionales, que a la letra rezan:

Artículo 117 Los Estados no pueden, en ningún caso:
I.- Celebrar alianza, tratado o coalición con otro Estado ni con las Potencias extranjeras,...

Artículo 124 Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.

Encontramos diversos criterios que ha emitido el Poder Judicial Federal en los que se aclara la mencionada supremacía constitucional, entre los que se encuentran los siguientes:

Novena Época Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: X, Noviembre de 1999 Tesis: P. LXXVII/99 Página: 46 Materia: Constitucional Tesis aislada. **TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.** Persistentemente en la doctrina se ha formulado la interrogante respecto a la jerarquía de normas en nuestro derecho. Existe unanimidad respecto de que la Constitución Federal es la norma fundamental y que aunque en principio la expresión "... serán la Ley Suprema de toda la Unión ..." parece indicar que no sólo la Carta Magna es la suprema, la objeción es superada por el hecho de que las leyes deben emanar de la Constitución y ser aprobadas por un órgano constituido, como lo es el Congreso de la Unión y de que los tratados deben estar de acuerdo con la Ley Fundamental, lo que claramente indica que sólo la Constitución es la Ley Suprema. El problema respecto a la jerarquía de las demás normas del sistema, ha encontrado en la jurisprudencia y en la doctrina distintas soluciones, entre las que destacan: supremacía 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.

Amparo en revisión 1475/98. Sindicato Nacional de Controladores de Tránsito Aéreo. 11 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Antonio Espinoza Rangel. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiocho de octubre en curso, aprobó, con el número LXXVII/1999, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a veintiocho de octubre de mil novecientos noventa y nueve. Nota: Esta tesis abandona el criterio sustentado en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Número 60, Octava Época, diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA."

A continuación se plasma el criterio anterior que fue superado por la jurisprudencia arriba citada:

Tesis: P. C/92, Octava Época, Pleno, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 60, Diciembre de 1992, Página 27”2
“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. Amparo en revisión 2069/91. Manuel García Martínez. 30 de junio de 1992. Mayoría de quince 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 de los señores ministros Presidente Ulises Schmill Ordóñez, Carlos de Silva Nava, José Trinidad Lanz Cárdenas, Miguel Montes García, Noé Castañón León, Felipe López Contreras, Luis Fernández Doblado, Victoria Adato Green, Samuel Alba Leyva, Ignacio Moisés Cal y Mayor Gutiérrez, Clementina Gil de Lester, Atanasio González Martínez, José Manuel

Villagordoa Lozano, Fausta Moreno Flores, Carlos García Vázquez, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero y Sergio Hugo Chapital Gutiérrez: aprobó, con el número C/92, la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. Ausentes: Ignacio Magaña Cárdenas y José Antonio Llanos Duarte. México, Distrito Federal, a dieciocho de noviembre de mil novecientos noventa y dos

De las tesis arriba transcritas, cabe determinar que para nuestro sistema jurídico primero es la Constitución, después los Tratados y después las Leyes Federales. Por lo que, al haber un conflicto primero se tomará en cuenta el tratado. Desde mi punto de vista no estoy de acuerdo con ella, en razón de que considera la existencia de una supremacía de los tratados internacionales frente a las leyes federales y locales, posición que ni el mismo artículo 133 la dispone de manera literal, por tanto entre los tratados internacionales y las leyes no hay ninguna relación de jerarquía sino una relación de norma general <la ley> frente a la norma especial <el tratado>, por lo que en caso de que la autoridad judicial se encuentre en la disyuntiva de que ordenamiento aplicar todo dependerá de la situación misma, ya que si ésta encuadra exactamente en el tratado y no en lo dispuesto por la ley, se aplicará el tratado.

Por lo anterior, cabe afirmar que hoy por hoy sigue vigente en nuestro sistema jurídico mexicano, y en especial en el ámbito tributario, la jerarquía normativa Kelseniana cuya piedra angular es la Constitución.

Para concluir, cabe hacer mención que los tratados internacionales no son una ley en el sentido formal de la palabra, por su proceso de creación, sí tienen en el derecho interno los efectos de una ley, son fuentes creadoras de normas generales de derecho, es decir, son aplicables a todos los que se coloquen en la hipótesis normativa que prevé el tratado. Los tratados internacionales al ser una fuente de normas generales de derecho, pueden entrar en conflicto con otras normas generales de derecho, en este caso, las leyes ya sean federales o locales. Otro elemento importante de los tratados internacionales es el carácter autoaplicativo que tienen en el sistema jurídico mexicano, de tal manera que todos los tratados, incluyendo aquellos celebrados en materia penal, fiscal, económica, etc. serán autoaplicativos.

Un tratado autoaplicativo es aquel que no requiere de un acto legislativo o administrativo posterior para su aplicación o ejecución. En México, la mayoría de los tratados internacionales son autoaplicativos porque generan derechos y obligaciones para los particulares desde el momento de su incorporación formal al sistema jurídico mexicano. Es decir, el tratado para poder ser exigido frente a los particulares no requiere de leyes o actos posteriores que desarrollen los principios normativos contenidos en los tratados. Entonces todos los tratados al ser autoaplicativos afectan de forma inmediata la esfera jurídica de los particulares, por todo lo anterior se puede determinar, respecto al tema que nos ocupa, que los tratados internacionales en materia tributaria celebrados por el Gobierno Mexicano, son autoaplicativos y por ende afectan la esfera jurídica de los contribuyentes desde el momento en el que se ratifica.

5.1.2 Ley sobre la Celebración de los Tratados Internacionales.

La Ley Sobre la Celebración de Tratados Internacionales fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 02 de Enero de 1992, esta ley ha generado gran controversia respecto de su inconstitucionalidad, a pesar de su escaso contenido y su corta existencia. Esto en base a que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos únicamente regula los acuerdos internacionales llamados tratados internacionales. No obstante lo anterior, la Ley Sobre la Celebración de Tratados Internacionales además de regular a los tratados internacionales, crea la figura jurídica de los acuerdos interinstitucionales y es ahí donde empiezan las críticas a ésta ley.

La Ley Sobre la Celebración de Tratados Internacionales define una serie de conceptos que no son utilizados dentro de la misma. Además no aporta nada nuevo, pues se limita a una serie de principios básico señalados ya en la Constitución y en la Convención de Viena, verbigracia, los tratados internacionales deben de constar por escrito, deben ser celebrados por el Ejecutivo Federal, ser aprobados por el Senado de la República, el representante del país encargado de la negociaciones no tiene facultades para manifestar el consentimiento del Estado Mexicano, para ser obligatorios dentro del territorio nacional deben ser publicados en el Diario Oficial de la Federación. Por tanto no aporta nada novedoso respecto la celebración de tratados internacionales.

5.1.3 Ley Sobre la Aprobación de Tratados en Materia Económica.

Esta Ley se creó con la finalidad de reglamentar las facultades del Senado para obtener toda la información relativa a la celebración de un tratado por parte del Ejecutivo Federal.

Esto debido a que el Senado de la República no sólo debe ser un órgano de revisión de tratados y de acuerdos internacionales ya suscritos por el Ejecutivo, sino que debe estar informado en cada etapa del proceso de negociaciones a fin de respaldar al Presidente de la República en la instrumentación de los mismos, debido a que se pueden generar cambios en el marco jurídico interno.

Este ordenamiento legal tiene por objeto:

- Fortalecer y reglamentar la facultad constitucional del Senado de la República para allegarse información y estar en condiciones de aprobar los Tratados Internacionales en materia económica celebrados por el Ejecutivo Federal. Lo anterior, requiriendo a los servidores públicos documentos, archivos y toda clase de información sobre la negociación y celebración de tratados, internacionales en materia económica, incluyendo también a la materia tributaria.

- Confirmar la facultad del Presidente para celebrar tratados internacionales, y al Senado como el único facultado para aprobarlos.

5.2 Concepto de Tratado Internacional.

Entre los romanos "*foedus*" es el tratado solemne concertado entre Estados y cuyo cumplimiento se asegura, al colocarlo ceremonialmente, bajo el cuidado de los dioses, y su violación tenía la calidad de ofensa, incumplimiento de la palabra y la insumisión a la divinidad.

El artículo 2 de la Convención de Viena define a los tratados internacionales como:

“Un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho Internacional, ya conste en un instrumento único o en

dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular”.

De la anterior definición, se determina que los tratados internacionales tienen las siguientes características:

- Acuerdo internacional. La primera característica implica un acuerdo de voluntades entre las partes. Ese acuerdo de voluntades debe mostrar la intención de las partes a obligarse jurídicamente mediante el tratado. De tal forma se excluyen otros acuerdos que contienen declaraciones o posturas comunes de los estados frente a una situación concreta.
- Por escrito. La forma escrita no es un requisito de validez o existencia del tratado, es decir, en caso de que se celebre un tratado verbal, este será plenamente legal, con la única salvedad que no estaría regulado por la Convención de Viena, sino por las normas consuetudinarias aplicables a los tratados internacionales. Lo anterior implica que la Convención de Viena codificó la costumbre internacional en materia de tratados internacionales para cierto tipo de tratados que se regulan en la propia Convención, y por otro lado, la Convención no derogó las normas consuetudinarias, lo que infiere que aquellos tratados internacionales que no se encuentren bajo la regulación de la Convención se regirán por las normas de la costumbre internacional.
- Celebrado entre Estados. Se refiere atendiendo a las partes; un acuerdo de voluntades a nivel internacional puede presentar varias opciones. En este sentido puede ser celebrado entre:

1. Estado	Estado
2. Estado	Organismo Internacional
3. Organismo Internacional	Organismo Internacional
4. Estado	Particular
5. Organismo Internacional	Particular
6. Particular	Particular

Sin embargo, de los supuestos anteriores, sólo el primero encuadra con lo establecido en la Convención de Viena, pues claramente se trata de un tratado internacional celebrado entre estados, tal y como está regulado en el artículo 2 de la Convención.

El segundo supuesto, no encuadra dentro de la definición antes citada, ya que una de las partes no es un Estado. No obstante, ese acuerdo de voluntades sí es considerado un tratado, en virtud de que el acuerdo de voluntades es celebrado entre sujetos de derecho internacional y al tener ese carácter tienen la atribución de ser titulares de derechos y obligaciones a nivel internacional.

En el tercer supuesto nos encontramos con tratados celebrados entre sujetos atípicos, mismos que no están regulados por la Convención de 1969, pues como ya se ha mencionado sólo regula aquellos celebrados entre Estados Típicos.

Los últimos tres supuestos no caen dentro de la esfera de los tratados internacionales, por la simple razón de que los particulares, sean personas físicas o morales, no pueden celebrar tratados internacionales por no ser sujetos de derecho internacional, es decir, por no tener derechos y obligaciones en el plano del derecho internacional

- *Regido por el Derecho Internacional.* Para que un acuerdo de voluntades celebrado entre sujetos de derecho internacional, sea considerado como tratado internacional, necesariamente debe ser regido por las normas de derecho internacional, es decir, si el acuerdo se rige por algún derecho interno, automáticamente deja de ser un tratado internacional, por más que esté celebrado entre estados. Empero, el Estado puede actuar en su calidad de ente soberano o en su calidad de particular, por tales circunstancias puede ser aplicable el derecho internacional o el derecho interno, entonces, todo depende según el acto que realice para que sea aplicable uno u otro.
- *Conste en uno o más instrumentos conexos.* En ocasiones, los tratados internacionales constan en más de un instrumento, dicho en otras palabras, existen tratados en donde además del cuerpo principal del mismo, existen otros documentos conexos. Estos documentos conexos surgen, cuando un tratado se reabre a

negociaciones antes de ser ratificado por las instancias internas. Estas negociaciones serán de puntos pendientes o que faltaron de establecerse con claridad en el tratado, por lo que al ser resueltos surgen otros documentos que aún cuando no forman parte del texto principal, por disposición de la Convención de Viena deben ser considerados parte del mismo tratado.

- Cualquiera que sea su denominación particular. Es común que en el ámbito internacional a un acuerdo de voluntades se le denomine de diversas maneras: tratado, convención, acuerdo, protocolo, declaración, etc. Independientemente del nombre que se le ponga al acuerdo de voluntades, si cumple con los requisitos analizados será considerado como tratado internacional regulado por la Convención de Viena.

5.3 Regulación de los Tratados Intencionales en el Derecho Internacional.

Los tratados internacionales son objetos de estudio desde el punto de vista del derecho internacional así como del derecho interno. Es decir, que desde ambos ámbitos jurídicos se pueden estudiar los tratados internacionales, a pesar de que cada uno es independiente y distinto del otro, ambos tienen un espacio de coincidencia.

La regulación jurídica de los tratados internacionales no necesariamente es la misma en el derecho internacional que en el derecho interno, es posible que entren en conflicto, al establecer cada uno cuestiones distintas.

Para poder establecer el concepto de tratado internacional es necesario hacer un breve estudio de cada uno de los ámbitos jurídicos antes mencionados.

El derecho internacional para su estudio suele dividirse en dos grandes ramas:

- a) Derecho Internacional Privado
- b) Derecho Internacional Público

- a) Derecho Internacional Privado, “es el conjunto de normas jurídicas de Derecho Público que tienen por objeto determinar la norma jurídica aplicable en los casos de

vigencia simultanea de normas jurídicas de más de un estado que pretenden regir una situación concreta”.⁴

Como puede observarse, el derecho internacional, no regula relaciones entre particulares de diferente nacionalidad como frecuentemente se piensa. De la definición antes transcrita, se infiere que del derecho internacional privado se constituye de normas que resuelven conflictos de leyes en el espacio, cuando ese conflicto se presenta entre dos o más estados; verbigracia: Dos hombres, uno de nacionalidad mexicana y otro de nacionalidad chilena, celebran un contrato en Estados Unidos pero que surtirá efectos en Venezuela y Nicaragua. Con este pequeño ejemplo se puede apreciar que existe un conflicto de leyes de diferentes países que podrían estar interesados en regular ese contrato.

Podemos decir que el derecho internacional privado establecerá las leyes de qué estado son las que deben regular un hecho, mismos que pretenden ser regulado por más de un estado. Algunos tratadistas que además de los problemas de conflictos de leyes en el espacio, el derecho internacional privado regula el problema de la nacionalidad y el problema de la condición jurídica de los extranjeros.

- b) Derecho Internacional Público, por su parte, es el conjunto de normas que rigen las relaciones de los estados entre sí y la de estos con ciertas entidades que sin ser Estados, poseen personalidad jurídica internacional.

Los tratados internacionales son estudiados por el Derecho Internacional Público, comprende todo acuerdo entre sujetos o personas internacionales, es decir, entre miembros o partes de la comunidad internacional. El derecho de cada parte funda y crea el procedimiento del tratado, al mismo tiempo debe resolver sus alcances, sus efectos, su validez, su vigencia, los derechos y obligaciones, los daños y perjuicios, la responsabilidad de las partes y su situación ante las normas legales secundarias de cada parte, en este punto

⁴ Arellano García, Carlos. Primer Curso de Derecho Internacional Público, Editorial Porrúa, 1997, Pág.113

se debe precisar con respecto al carácter derogatorio o no del tratado en relación con la legislación secundaria de cada parte.

Seara Vázquez, en su libro Derecho Internacional Público, lo define como: “el conjunto normativo destinado a reglamentar las relaciones entre sujetos internacionales”.⁵

La nota característica de esta definición es, determinar quienes son sujetos de derecho internacional. Son sujetos de derecho internacional, los destinatarios del derecho internacional público; algunos autores dividen a los sujetos de derecho internacional público en:

- Típicos. Son los Estados.
- Atípicos. Son otras entidades que sin ser estados poseen personalidad jurídica internacional. Como sujetos atípicos del derecho internacional podemos mencionar a los organismos internacionales, el Vaticano, etc. Dicha figura la comprenden principalmente aquellos estados federados que otorgan a las entidades en que se divide su geografía política interna, cierta personalidad jurídica internacional.

5.3.1 Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados.

La regulación jurídica de los tratados internacionales era a través de normas de la costumbre internacional es decir, se regulaba por normas consuetudinarias con todos los problemas que ello implica. Actualmente, la tendencia del derecho internacional es hacia la codificación del mismo.

La comunidad internacional ha preferido codificar el derecho internacional, por lo que esto sucedió con la regulación jurídica de los tratados internacionales, en 1969, cuando se celebra en Viena la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados que codificó las normas consuetudinarias en materia de tratados internacionales y entró en vigor en 1980.

⁵ Seara Vázquez, Modesto, Derecho internacional Público, Editorial Porrúa, 1998, Pág. 25

Cuando hablamos de la regulación jurídica internacional de los tratados internacionales, estamos hablando de normas que regulan los aspectos orgánicos y de forma de un tratado internacional, y no se está haciendo referencia al contenido del tratado. Es decir, la Convención de Viena regula aspectos intrínsecos del tratado independientemente del contenido que pueda tener el tratado.

La Convención de Viena de 1969 sobre el Derecho de los Tratados, es el principal instrumento jurídico que rige a los tratados internacionales desde el punto de vista del Derecho Internacional, dicho ordenamiento considera que la capacidad para celebrar tratados es una expresión de la soberanía de los Estados, en su artículo 6 indica que “Todo Estado tienen capacidad para celebrar tratados”, y en su artículo 2 define al tratado internacional:

“se entiende por tratado un acuerdo internacional ya conste en un instrumento único o den dos más instrumentos conexos y cualquiera que sea sus denominación particular”.

Asimismo establece los requisitos para considerar que un estado se ha obligado internacionalmente mediante un tratado. Uno de esos requisitos, es que la persona que manifieste el consentimiento del Estado para obligarse, sea una persona autorizada para ese fin, es decir, el consentimiento de un Estado para obligarse conforme a un tratado debe ser expresado por los órganos de representación competentes del propio estado. En ese sentido, el artículo 7 de la citada Convención dispone:

“Artículo 7. Plenos Poderes:

1. Para la adopción o la autenticación del texto de un tratado, o para manifestar el consentimiento del Estado en obligarse por un tratado, se considera que una persona representa a un Estado.
 - a) Si presenta poderes plenos o
 - b) Si se deduce de la práctica seguida por los Estados interesados, o de circunstancias, que la intención de estos Estados ha sido considerar a esa persona representante del Estado para esos efectos y prescindir de la prestación de plenos poderes.
2. En virtud de sus funciones, y sin tener que presentar plenos poderes, se considera que representan a su Estado:

- a) Los jefes de Estado, jefes de gobierno, y ministros de relaciones exteriores, para la ejecución de todos los actos relativos a la celebración de un tratado,
- b) Los jefes de misión diplomática, para la adopción del texto de un tratado entre el Estado acreditante y el Estado ante el cual se encuentran acreditados,
- c) Los representantes acreditados por los Estados ante una conferencia internacional o ante una organización internacional o ante una organización internacional o uno de sus órganos, para la adopción del texto del tratado en tal conferencia, organización u órgano”.

De lo manifestado en el precepto señalado, se desprenden tres hipótesis para que una persona pueda representar a un Estado:

- Que tenga un poder
- Se deduzca de la práctica que cierta persona representa al Estado aún sin contar con poder o
- En razón de las funciones que ejerce la persona se considera autoridad suficiente para obligar al estado.

Por tanto, una entidad federativa no puede celebrar tratados internacionales, porque no se coloca en ninguna de las hipótesis señaladas. Los tratados internacionales constituyen derecho positivo para los estados contratantes.

Cabe mencionar, que el hecho de que los tratados internacionales se encuentren regulados por el derecho internacional público, no es impedimento para que su contenido sea de derecho internacional privado, es decir, la formación y demás elementos citados son regulados por el derecho internacional público pero el objetivo del tratado, puede ser el de codificar normas de derecho internacional privado.

5.4 Modelos para celebrar Tratados Internacionales en Materia Tributaria.

En la actualidad, son dos los modelos de convenio más utilizados internacionalmente: el de Naciones Unidas y el de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico. Ambos modelos reconocen a los Estados suscriptores el derecho de gravar tanto en el país donde se ubica la fuente generadora de la renta como en el país

donde se encuentre la residencia del sujeto que la obtuvo. Sin embargo, es de notar que el Modelo de las Naciones Unidas prioriza el criterio de la fuente.

A. Modelo de la OCDE. El primer convenio para evitar la doble tributación entró en vigencia hace más de cien años y desde entonces los convenios han evolucionado mucho. Cuando se discuten los convenios como concepto, es mejor hablar de convenios modelos; por eso cuando un país contempla un programa de convenios, normalmente estudia los modelos y escoge una estrategia acorde con las circunstancias del país.

La historia de los modelos de convenios comienza hace setenta años con la Sociedad de las Naciones. A través de su Comité de Asuntos Económicos, este organismo enfocó el problema de la doble tributación y emitió un primer modelo de convenio. Más adelante, durante la Segunda Guerra Mundial, con el fracaso de la Sociedad de las Naciones, este trabajo sobre tributación se trasladó a la Organización Europea de Cooperación Económica, la misma que se convirtió posteriormente en la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico. El convenio modelo generado por la OCDE, con enmiendas y explicaciones que se actualizan cada dos o tres años, continúa hoy sirviendo de base para la gran mayoría de convenios bilaterales.































El convenio modelo de la OCDE presenta varios conceptos importantes. Entre ellos, que los países se comprometen recíprocamente a no gravar a residentes del otro país que no ejerzan un nivel mínimo de actividad dentro de sus fronteras.

La fijación de este mínimo depende del tipo de actividad; verbigracia, una empresa no paga impuestos si no tiene un establecimiento permanente concepto que queda definido en el convenio. Existen requisitos mínimos para los casos de prestación de servicios personales, y reglas que permiten establecer si una persona es residente de un país u otro.

La idea general es facilitar el comercio. Al eliminar preocupaciones tributarias en el país «receptor», este país se beneficiará más cuando las empresas tengan una mayor presencia. Pero hay que reconocer que este concepto sólo tiene sentido en el contexto del sistema de fuente mundial de tributación que nuestro país tiene.

México es miembro de la OCDE desde 1994, esto significa que nuestro país al ser miembro de esta organización se sumó a las representaciones diplomáticas encargadas de fortalecer la soberanía de nuestro país y defender y salvaguardar el interés nacional en el exterior, en los términos que establecen los diversos instrumentos jurídicos que sustentan su creación y funcionamiento.

La Delegación de México ante la OCDE está encabezada por el representante permanente. La Delegación tiene por objeto representar al gobierno de nuestro país ante la OCDE. Participa en el gobierno y la administración de la Organización a través del representante permanente, quien asiste a las reuniones del Consejo. Los servidores públicos adscritos a la delegación dan seguimiento a los diversos asuntos que son discutidos en los comités y grupo de trabajo de la OCDE. Para ello, fungen como enlace entre la Organización y los servidores públicos del Gobierno Federal responsables de los temas en cuestión, asisten a las reuniones de los comités y/o procuran la adecuada participación de México en estos.

Países miembros de la OCDE y fecha de entrada en la Organización					
	Alemania (1961)		Australia (1971)		Austria (1961)
	Bélgica (1961)		Canadá (1961)		Corea (1996)
	Chequia (1995)		Dinamarca (1961)		España (1961)
	Estados Unidos (1961)		Finlandia (1969)		Francia (1961)
	Grecia (1961)		Hungría (1996)		Irlanda (1961)
	Islandia (1961)		Italia (1961)		Japón (1964)
	Luxemburgo (1961)		México (1994)		Nueva Zelanda (1973)
	Noruega (1961)		Países Bajos (1961)		Polonia (1996)
	Portugal (1961)		Reino Unido (1961)		Suecia (1961)
	Suiza (1961)		Turquía (1961)		Eslovaquia (2000)

B. Modelo de la ONU. La Organización de las Naciones Unidas publicó ocho reportes titulados “Convenios Tributarios entre Países Desarrollados y Subdesarrollados” entre 1969 y 1980. Desde el primer reporte, se reconoció que:

- Los lineamientos para los Convenios para prevenir la doble imposición de 1963 elaborados por la OCDE eran una guía útil y práctica para las negociaciones tributarias entre los países desarrollados; y,
- Era necesario adaptar el patrón de la OCDE a los problemas de los convenios celebrados entre países desarrollados y subdesarrollados, en particular el flujo de una vía de inversión y el riesgo de pérdida de recaudación.

En 1974 las Naciones Unidas publicó una Guía para la celebración de los Convenios Fiscales entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo. La guía fue seguida por la publicación en 1979 de un Manual para la Negociación de Convenios Tributarios entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo; y en 1980 las Naciones Unidas emite su Modelo para la celebración de convenios para prevenir la doble imposición fiscal.

El modelo de la ONU, pone más énfasis en los derechos de los países donde proviene la renta, restringe más las circunstancias en las que empresas de otro país pueden operar sin pagar impuestos en el país de donde proviene la renta, y deja abierta la posibilidad de tener tasas de retención más altas sobre intereses, dividendos y regalías.

5.4.1 Principios rectores de los modelos tributarios.

Los tratados tributarios son regidos por principios para eliminar o atenuar los efectos de la doble tributación, y son los siguientes:

1. Principio de ahorro. Este principio dispone que cada país puede aplicar impuestos de acuerdo con su ley local, independientemente del convenio, a sus residentes, ciudadanos y exciudadanos cuya pérdida de la nacionalidad tuviese como uno de sus principales propósitos eludir la aplicación de impuestos.

2. *Principio de fuerza de atracción.* Este principio tiene como objeto, ubicar el beneficio impositivo en el Estado contratante donde efectivamente se generó el ingreso, independientemente del lugar de la contratación, emisión del pago.

3. *Principio de punto de origen.* Este principio se encuentra radicado en los artículos de los modelos que hacen referencia a la limitación de beneficios a los residentes de los estados contratantes y tiene como finalidad limitar los beneficios y otorgarlos exclusivamente a sujetos pasivos para los cuales se diseñó y que sean residentes del estado contratantes o tienen nexos comerciales con otro estado contratante.

Lo que se pretende con este principio, es acotar los beneficios que arrojan los convenios tributarios exclusivamente a los sujetos pasivos que demuestren nexos comerciales en los estados contratantes.

4. *Principio de presencia substancial.* Este principio está relacionado con la característica de residencia del sujeto pasivo.

El principio de presencia substancial sólo lo encontramos en el Modelo Americano en su artículo 4. Por lo que el Departamento del Tesoro considera y sostiene como criterio, que a fin de obtener los beneficios de un convenio tributario, el sujeto pasivo tiene una presencia substancial en el país o su residencia permanente, siempre que sus relaciones personales o económicas o en su caso su residencia habitual se encuentren en Estados Unidos de América y no en otro Estado.

5. *Principio de asistencia en el cobro.* El objeto de este principio consiste en que cada estado contratante procure recaudar por cuenta del otro Estado, los impuestos de este otro Estado en la medida necesaria para que las exenciones o reducciones de impuestos previstos en este otro Estado por el convenio, no beneficien a sujetos pasivos que no tengan derecho a los mismos. Este principio debe acompañarse del de fuerza de atracción y punto de origen, ya que es a través de estos dos últimos que dicha asistencia se debe solicitar al

otro Estado Contratante de donde reside, establecimiento permanente o base fíjale sujeto pasivo que se benefició de un convenio sin tener derecho a ello.

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

7. *Principio de procedimiento amistoso.* Aquí se establecen los lineamientos para que las autoridades competentes en los Estados contratantes cooperen en forma mutua, con el ánimo de resolver las controversias que pudieran surgir en la interpretación y aplicación de los artículos que forman parte de los convenios para evitar la doble tributación.

5.4.2 Estructura de los tratados tributarios.

Como hemos visto los convenios impositivos constituyen el medio adecuado para eliminar la doble tributación y así evitar el pago de impuestos indebidos a cargo de las persona físicas y morales que celebren transacciones corporativas y financieras a nivel internacional.

Cabe agregar que los Convenios tributarios son el vehículo que refleja el acuerdo de voluntades de los Estados contratantes, mismo que previamente utilizan el esquema de los modelos tributarios. Estos modelos tributarios se estructuran a través de cláusulas. A través de estas cláusulas se determinan los alcances y limitaciones en el ámbito impositivo interno y externo correspondiente a cada una de las autoridades fiscales, por los ingresos generados en las circunscripciones territoriales de ambos Estados.

Las cláusulas de los convenios impositivos se clasifican en dos grandes grupos:

1. Aspectos Generales:

- Personas comprendidas. Sujetos pasivos residentes de un Estado contratante que detentan la característica de residente en el extranjero en el otro Estado contratante.

- Impuestos comprendido. Catálogos de los impuestos a regular.
- Definiciones generales. Significado de los conceptos generales utilizados en el convenio.
- Residente. Persona física o Moral que conforme a su ley interna sea designada como tal.
- Empresas Asociadas. Empresas relacionadas.
- Método de exención. Postulados a seguir en caso de que un Estado pretenda liberar del pago de impuestos a los ingresos generados en su circunscripción territorial.
- Método de imputación. Establece los lineamientos a observar con la finalidad de evitar la doble tributación. Tiene como política la deducción del impuesto pagado, o el acreditamiento de éste contra el que corresponde pagar en el otro estado contratante.
- No discriminación. Refleja la limitante para los Estados contratantes de imponer gravámenes diferentes o especiales a los residentes del otro Estado contratante. Es decir, ni se permite y por lo tanto se considera violatorio del tratado tributario, si se impone un gravamen adicional a los residentes del otro Estado contratante, que a su vez no corresponda observar a los sujetos pasivos del Estado contratante que impone el gravamen.
- Procedimiento amistoso. Esta permite que cuando un contribuyente considere que las acciones de uno o de ambos Estados contratantes son incongruentes con las cláusulas que se contemplan en los tratados tributarios, tiene el derecho de presentar su caso a la autoridad fiscal del Estado donde se encuentre su residencia o ante aquella que corresponda su nacionalidad.
- Intercambio de Información. Representa el apoyo documental para demostrar que un residente de cualquiera de los Estado contratantes ha generado ingresos que no han sido declarados.
- Asistencia al cobro. Esta asistencia consiste en ejercitar el derecho de cobro de un crédito fiscal adeudado en un Estado en donde se origina el adeudo, y los activos y demás bienes del sujeto pasivo no alcanzan para cubrir dicho adeudo, este Estado tiene el derecho de solicitar al otro Estado, con el que tiene firmado en convenio

para evitar la doble tributación que con los bienes de este contribuyente en este segundo Estado se ejercite el cobro. Este derecho es recíproco.

- Extensión territorial. Establece la posibilidad de abarcar, además de la circunscripción del Estado contratote, aquellas extensiones territoriales que le corresponden.
- Vigencia y denuncia.

2. Ingresos que se tutelan. Estos pueden ser ingresos directos e ingresos derivados.

Ingresos Directos ⁶	Ingresos Derivados
* Rentas inmobiliarias. Aquí se regulan los ingresos que obtiene el residente de un estado por la explotación de bienes inmuebles situados en el otro estado contratante.	* Servicios personales dependientes: Artistas Atletas Estudiantes Servidores gubernamentales Pensiones
* Beneficios Empresariales. En este se encamina a determinar cual de los Estados contratantes tendrán derecho a agravar las utilidades del sujeto pasivo, señalando en principio, que serán objeto de imposición en el estado donde las mismas se generen, a menos que el ente jurídico realice actividades empresariales en el otro estado a través de un establecimiento permanente.	* Servicios personales independientes: Honorarios directivos Artistas y atletas
* Navegación marítima, interior y aérea. Determina que las utilidades por estos serán solamente gravadas en el estado contratante en el que se encuentra ubicado el sitio real de administración de la empresa.	
* Intereses. Establece los lineamientos a los que se deberá sujetar los Estados contratantes, cuando residente de uno de ellos efectúen pagos por este concepto a sujetos pasivos que se encuentren en el otro estado contratante.	
* Dividendos. Señala que los dividendos podrán ser gravados ya sea por el estado de	

⁶ Bettinger Barrios, Herbert. Estudio práctico sobre los convenios para evitar la doble tributación 2004. Isef. P. 170-171

la fuente o por el estado de residencia del beneficiario.	
* Cánones.	
* Ganancias de capital. Aquellas que se obtienen por la enajenación de bienes muebles, inmuebles o acciones.	
* Servicios personales dependientes e independientes.	
* Limitación de beneficios. Esta limitante parte del principio de no otorgar los beneficios consagrados en el convenio a contribuyentes distintos de aquellos que se consideren residentes de cualquiera de los estados contratantes.	

5.5 Tratados Internacionales en Materia Tributaria.

Ya hemos analizado el concepto de tratado internacional, bajo que ordenamientos están regulados los tratados internacionales en el ámbito internacional así como dentro de nuestro sistema jurídico, así también los artículos constitucionales que directamente los regulan, por lo que ahora nos toca estudiar en concreto a los tratados internacionales en materia tributaria celebrados por México.

5.5.1 Sujeto, Objeto, Base y Tasa en los Tratados Tributarios.

a) Sujetos. Los sujetos en materia fiscal internacional y al igual que en la materia interna, se clasifican en activos y pasivos.

- Sujetos Activos. Son aquellos países que aceptan a través de un tratado tributario y en base a un acuerdo de voluntades de carácter contractual, establecen los lineamientos que permitan determinar y mantener tasas de retención que sean semejantes o en su caso disposiciones que liberen a los ingresos generados en un Estado Contratante del cumplimiento fiscal a través de efectuar la retención del gravamen.

- Sujetos Pasivos. Son aquellos que detentan la característica de residentes en los Estados Contratantes. Los pasivos residentes podrán ser tanto personas físicas como personas morales y al tener esta característica, se verán beneficiados en sus actuaciones en el Estado en el que obtiene un ingreso, siempre y cuando sean a su vez considerados residentes del extranjero.

De tal manera que los beneficios de un convenio de doble tributación se obtienen en el país donde los sujetos pasivos tienen la característica de residentes en el 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 aplicara la ley interna. Verbigracia: Un residente en México gozará de los beneficios concedidos en el convenio para evitar la doble tributación cuando en el otro país con el que se celebró el tratado, como Estados Unidos, Canadá, o Francia, etc. tiene el estatus de residente en el extranjero y en el obtiene ingresos por los cuales tiene que pagar un impuesto.

Para los efectos de los Convenios tributarios se consideran como residentes a cualquier persona que, bajo las leyes del Estado, está sujeta a impuestos en virtud de:

- Domicilio.
- Residencia
- Sede de operación

Este término no incluye a cualquier persona que esté sujeta a impuestos en el otro Estado con respecto únicamente a ingresos obtenidos de fuentes establecidas en dicho Estado.

Los sujetos pasivos deberán acreditar su residencia fiscal en el Estado en el que se les considera como extranjeros. La Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 5 dispone: “Los beneficios de los tratados para evitar la doble sólo serán aplicables cuando el contribuyente acredite que es residente en el país de que se trata y cumplan con las

disposiciones del propio tratado y de las demás disposiciones de procedimiento contenidas en esta Ley...”

Para acreditar la residencia, en el caso de las personas residentes en México para que les sean aplicados los convenios internacionales celebrados por México, será mediante una constancia de residencia que previa solicitud por escrito solicitará a la autoridad competente, en este caso ante el Servicio de Administración Tributaria, quien certificará que dicha persona presentó la declaración anual del ejercicio inmediato anterior conforme al régimen establecido en la LISR para los residentes en México.

Así pues, por sujeto pasivo residente del extranjero debemos considerar únicamente a las personas físicas o morales que demuestren que son contribuyente de algún estado contratante. Esta característica los distingue como residente del país donde cumplen en términos tributarios y al llevar acabo operaciones en otro país que ha celebrado Convenio de doble tributación, 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.

Empero no sólo podrán beneficiar se de los tratados tributarios, aquellos sujetos pasivos que pueden demostrar que son residentes de uno de los Estados contratantes, sino también los que detentan la característica de establecimientos permanente.

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

- Objeto. Podemos decir que el objeto de los convenios tributarios para evitar la doble imposición son tres:

a) Control sobre el ingreso universal. Este es el principal objeto de este tipo de convenios, contar con procedimientos que permitan un control sobre el ingreso universal,

este control es de carácter fiscal y sobre las operaciones que llevan a cabo los residentes de los Estados partes.

b) Equilibrio de las tasas impositivas de retención. Esto se refiere a que tanto un Estado como el otro llegan al acuerdo de señalar un determinado porcentaje de retención que en igualdad de circunstancias se aplique en ambos estados, eliminando a discrecionalidad que cada uno tenga en base a su ley interna para que dentro de sus límites, no establezcan una tasa superior o inferior en comparación a la que se señala en su marco de actuación el otro Estado contratante

c) Equidad tributaria. Que haya igualdad en el cumplimiento del tratado.

- Base. La base sobre la cual se aplican las tasas de retención es sobre los ingresos tutelados, que son aquellos que el Convenio se refiere de forma precisa e individual.

- Tasa. Es el porcentaje que se aplicará sobre el importe bruto del beneficio económico generado en el Estado contratante. La tasa interna contemplada en la legislación se podrá disminuir o en su caso eliminar, siempre que la autoridad del Estado donde se haya generado el ingreso lo permita.

5.5.2 Tratados Internacionales en Materia Tributaria.

México ha celebrado numerosos tratados internacionales en materia fiscal, el Ejecutivo Federal es quien los celebra sin embargo, son negociados a través de la Dirección de Negociación de Tratados, que forma parte de la Dirección General de Política de Ingresos y Asuntos Fiscales Internacional de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público⁷.

Estos tratados surgen como consecuencia del incremento de las operaciones transfronterizas y de la necesidad de establecer un régimen fiscal justo y equitativo que

⁷ Dependencia del Ejecutivo Federal, encargada de proporcionar información sobre estadísticas, económicas, financieras y fiscales de México, programas y proyectos de actividades en el ámbito hacendario, así como presentar la normatividad vigente. Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

evite, un encarecimiento de dichas operaciones o un impacto fiscal de tal magnitud, que las desincentive.

Los tratados internacionales que en materia tributaria ha celebrado el Gobierno de México, generalmente persiguen los siguientes fines:

- Evitar la Doble Tributación en materia de Impuesto Sobre la Renta y Sobre el Patrimonio.
- Impedir la Doble Tributación e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto Sobre la Renta
- Intercambio de Información Tributaria, con el objeto de Prevenir la Evasión y el Fraude en Materia Tributaria.

A continuación analizaremos estos tipos de tratados:

5.6 Tratados Internacionales para Evitar la Doble Tributación.

5.6.1 Doble tributación internacional

La doble tributación internacional se presenta cuando un mismo acto u operación celebrada entre sujetos pertenecientes celebrada entre sujetos pertenecientes a distintos países, es gravada con dos o más tributos por las respectivas naciones de origen o residencia de los sujetos.

Hipótesis que se deben de dar para que tenga lugar la doble tributación:

- Incidencia de dos o más soberanías
- Identidad de impuestos
- Identidad de sujetos gravados
- Identidad de periodo impositivo
- Acumulación de la carga tributaria

De los tratados internacionales para evitar la doble tributación, puede advertirse que son dos las premisas que normalmente suelen invocarse.

a) Principio de Fuente. Con base en este principio se sostiene que todo Estado posee la potestad tributaria de gravar todos los actos u operaciones llevados a cabo por extranjeros, que se realicen o surtan sus efectos en el territorio del propio Estado.

b) Principio de Residencia. Consiste en que los Estados solamente pueden gravar las actividades económicas llevadas a cabo en su territorio por extranjeros, cuando estos posean el carácter de residentes, conforme las leyes aplicables.

5.6.2 Tratados para evitar la doble tributación.

Los tratados para evitar la doble tributación, son necesarios dada la diferencia de criterios de imposición que existen entre un país y otro, y dado el interés de facilitar el comercio internacional y la inversión extranjera, al reducir las fronteras o limitaciones fiscales al tráfico internacional de bienes y servicios. La reducción global de impuestos evidentemente estimula el comercio y la inversión.

Los principios fundamentales respecto de los cuales se causan los impuestos a nivel mundial son básicamente tres: residencia, nacionalidad y fuente de riqueza. En virtud de lo anterior, un mismo contribuyente ya sea una persona física o una persona moral puede estar sujeto al pago del impuesto sobre la renta en un país con motivo de su nacionalidad, y en otro con motivo de su residencia o de que obtiene ingresos de fuente de riqueza ubicada en dicho país. Esto provoca que un mismo contribuyente pueda estar gravado en dos o más países respecto de un mismo ingreso, es decir, que exista una doble o múltiple imposición.

Con el propósito de corregir o evitar la situación antes descrita, los países han incorporado en sus legislaciones internas soluciones unilaterales que consisten, básicamente, en otorgar exenciones a los ingresos provenientes del extranjero o permitir que se acrediten o deduzcan los impuestos pagados en el extranjero. Sin embargo, ello no ha sido suficiente para lograr una eliminación total de la doble o múltiple tributación, por lo cual, ha sido práctica común en las últimas décadas, que los países se reúnan para establecer medidas bilaterales tendientes a la eliminación de dicho problema.

De ahí que se celebren convenios para evitar la doble tributación, en los que se establecen las bases sobre las cuales sus residentes y nacionales estarán sujetos a imposición respecto de ingresos provenientes del otro país contratante.

Estos convenios establecen la medida en la cual podrá cada país gravar las transacciones que afectan a ambos. Generalmente se pacta una reducción o eliminación del gravamen para los residentes de un país respecto de cierto tipo de ingresos provenientes del otro país. En concreto no pretenden exentar operaciones que normalmente están gravadas, sino simplemente tienen por objeto distribuir los impuestos entre las tesorerías de los países contratantes.

El no estar sujetos a una doble tributación no implica que la situación fiscal de un contribuyente sea exactamente la misma que si sólo estuviera gravado en uno de los dos países

Esto sería cierto únicamente en el caso en el cual las tasas impositivas fueran exactamente las mismas a nivel mundial, situación que, no se presenta. Por lo tanto, estos tratados si pueden lograr que, en conjunto, un contribuyente se encuentre en una situación fiscal más favorable al aplicarlos.

Este tipo de tratados varían en función al tipo de economía del país de que se trate. Por ejemplo, los países importadores de tecnología y capital, normalmente buscarán que los términos del tratado dejen el gravamen de regalías y pagos por licencias en el país de fuente, es decir, donde se utilice o aproveche la tecnología o el capital.

Por el contrario, en el caso de países exportadores de capital y tecnología, éstos preferirán que el gravamen sobre regalías y pagos por licencia se mantenga en el país de residencia del propietario del capital o de las licencias.

En efecto, la tendencia de los países desarrollados, exportadores de capital, ha sido dejar el gravamen sobre rentas y regalías en el país de residencia, mientras que la tendencia

de los países en vías de desarrollo, importadores de capital y tecnología, ha sido la de dejar el gravamen en el país de la fuente.

Otro aspecto importante de los tratados internacionales es el de su aplicación. Específicamente, el artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece 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".

Es claro que los tratados internacionales únicamente se aplicarán en caso de que favorezcan a los contribuyentes, y en ningún caso podrán establecer cargas mayores a las contempladas por la legislación interna. De ser así, se aplicarían en primer término la legislación local.

Hasta el momento, México tiene muy poca experiencia en la aplicación de los tratados internacionales, debido a que todos ellos fueron recientemente negociados y puestos en vigor. No obstante, debido al aumento tan importante en México de las operaciones transfronterizas, cada día será más necesario que se celebren nuevos convenios, así como que los particulares conozcan y analicen cuidadosamente las disposiciones de estos tratados, puesto que pueden beneficiar y eficientar sustancialmente dichas operaciones.

5.7 Tratados Internacionales de Intercambio de Información Tributaria.

Los tratados de intercambio de información tienen por objeto, establecer las bases sobre las cuales los países contratantes se proveerán mutuamente de información relativa a las operaciones que sus residentes o ciudadanos realizan con o a través de personas o entidades residentes en el otro país contratante.

En ocasiones, es interpretado erróneamente el objetivo de este tipo de tratados, puesto que se piensa que facultan a los estados contratantes a solicitar información indiscriminadamente respecto de las operaciones de ciertos contribuyentes. Si bien es

cierto, estos tratados permiten a los gobiernos tener acceso a información a la cual, por razones obvias, no lo tendrían por ningún otro medio; sin embargo, esto no implica que por el simple hecho de elegir el nombre de alguna persona física o moral, automáticamente el gobierno del otro país puede o debe proporcionarles información sobre cualquier operación de los mismos en ese otro país tal como más adelante se analizará.

Este tipo de convenios establecen detalladamente los casos y las condiciones bajo las cuales los gobiernos estarán facultados para proporcionar información al otro gobierno. En términos generales, deberá solicitarse expresamente la información que se requiere, y deberá fundamentarse y motivarse dicha solicitud de información.

Se requiere que previamente haya existido una revisión o investigación del contribuyente por parte del país que solicita la información y que, como consecuencia de dicha revisión o investigación, detecte expresamente la necesidad de información proveniente del otro país. En la actualidad México tiene celebrados tratados de intercambio de información en materia fiscal con: Bélgica, Canadá, Corea, Chile, Ecuador, España, Estados Unidos, Finlandia, Francia, Israel, Italia, Noruega, Países Bajos, República Checa, Rumania, Singapur y Suecia mismos que se encuentran en vigor.⁸

Como se ha indicado anteriormente, los tratados de intercambio de información tributaria, tienen por objeto facilitar la determinación y recaudación de impuestos, así como prevenir la evasión y el fraude fiscal; sin embargo, los estados contratantes sólo podrán colaborar con el objetivo antes descrito, con base en y sujeto a las limitantes previstas en su legislación interna.

Los propios tratados establecen que los estados contratantes no estarán en posibilidad de intercambiar información si dicho intercambio implica:

- Que su ejecución sea contraria a su seguridad nacional y orden público;

⁸ Según última publicación de la SHCP, aparecida en el Diario Oficial de la Federación con fecha de 25 de agosto de 2003.

- Que su para proporcionarla , se excedan en sus facultades, ejecuten algo prohibido por las disposiciones legales en vigor, o que la información solicitada no se pueda obtener con arreglo a las leyes o en el curso normal de la administración del estado,
- Que su ejecución sea contraria a su seguridad nacional u orden público,
- Que al proporcionar la información se puedan divulgar secretos empresariales, industriales, comerciales, profesionales o procedimientos comerciales,
- Que la ejecución de la solicitud imponga a un estado la obligación de llevar a cabo medidas contrarias a las leyes o prácticas administrativas de ese o del otro estado contratante.

Estos convenios de intercambio de información tributaria, serán aplicables a impuestos federales sobre la renta; impuestos federales sobre productos de trabajo, y al impuesto al activo. Los estados proporcionarán la información necesaria para la determinación, liquidación y recaudación de impuestos o el cobro y la ejecución de créditos fiscales.

Asimismo, los estados podrán transmitirse espontáneamente aquella información que llegue a su conocimiento y que, en su opinión, pueda ser relevante o coadyuve de manera significativa a alcanzar los fines del convenio

Tal como se comentó anteriormente, un estado únicamente podrá solicitar información en relación a una persona en particular o en relación a las operaciones de esa persona, cuando la información esté relacionada con un impuesto que sea exigible en ese estado a esa persona o se encuentre relacionado con las operaciones realizadas por la misma

Por último, establecen que cualquier información recibida se tratará como secreta en la misma forma que cualquier información obtenida bajo las leyes nacionales, y sólo se revelará a personas físicas o autoridades que participen en la determinación, liquidación, recaudación y administración de los impuestos objeto del tratado, en el cobro de créditos fiscales; en la aplicación de las leyes; o en la resolución de los recursos administrativos referentes a dichos impuestos; y sólo podrá ser utilizada para efectos fiscales.

➤ Tratado de Intercambio de Información Tributaria con Estados Unidos de América.

Este tratado fue publicado el 23 de enero de 1990 y estableció en el artículo 4 que las autoridades competentes de los estados contratantes podrían intercambiar información con el fin de administrar y aplicar las leyes nacionales de cada uno de sus estados correspondientes a los impuestos comprendidos en el texto de ese documento, entre los que se encontró el Impuesto Federal Sobre la Renta, el Impuesto Federal Sobre Productos del Trabajo, el Impuesto Federal al Activo de las Empresas, el Impuesto Federal al Valor Agregado y los Impuestos Federales Sobre el Consumo por lo que toca a México; los Impuestos Federales Sobre la Renta, Impuestos Federales Sobre la Renta del Trabajo, Los impuestos Federales Sobre Transferencias destinadas a cubrir el Impuesto Sobre la Renta; los Impuestos Federales Sobre Sucesiones y Donaciones y los Impuestos Federales Sobre el Consumo para Estados Unidos de América. Asimismo se incluyó el intercambio de información para la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, el cobro y la ejecución de créditos fiscales y la investigación o persecución de delitos fiscales, incluyendo aquellos que contravengan la administración tributaria; dejando a las autoridades competentes el determinar qué información se puede intercambiar

En el mismo acuerdo del 23 de enero de 1990, se prevé que el estado requerido de la información puede examinar libros, documentos, registros u otros bienes tangibles que puedan ser relevantes o esenciales para la investigación; también se puede interrogar a toda persona que tenga conocimiento o que esté en posesión, custodia o control de información que pudiera ser relevante o esencial para dicha investigación; que puede hacer comparecer en una fecha y lugar determinado a las personas que puedan presentar declaraciones bajo protesta de decir verdad y que tengan conocimiento de la información requerida

También en el Convenio celebrado con Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia del Impuesto Sobre la Renta se integró un apartado para intercambiar información en esta materia, remitiéndose al acuerdo del 9 de noviembre de 1989, pero se previó que en caso de que dicho acuerdo dejara de

tener vigor se mantendría la información necesaria para implementar el convenio para evitar la evasión fiscal y para aplicar el derecho interno de los países contratantes

Finalmente, en el protocolo adicional que modificó el Convenio celebrado entre el gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia del Impuesto Sobre la Renta, se modificó el artículo 27 para extender los efectos de la información fiscal que se llegara a enviar de un país a otro todos los impuestos, con el objeto de administrar y aplicar el derecho interno de los estados contratantes, siempre que no sea contrario al convenio

➤ Tratado de Intercambio de Información Tributaria con Canadá.

El Convenio con Canadá fue celebrado el 15 de julio de 1992, este documento tenía por objeto intercambiar la información sobre la determinación y recaudación de impuestos entre México y Canadá, con la finalidad de facilitar prevenir la evasión, el fraude en materia tributaria y desarrollar mejores fuentes de información en esta materia por lo que se prestarían asistencia mutua pero con las limitaciones señaladas en sus respectivas leyes internas. En el artículo 4º de este Convenio se especificó que el intercambio de la información fiscal incluiría los Impuestos Federales sobre la Renta, los Impuestos Federales Sobre Productos del Trabajo, los Impuestos Federales al Activo y en el caso de Canadá los Impuestos establecidos bajo la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

➤ Tratado Internacional para Evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de ISR con el Reino de España

Por lo que hace al Convenio que se celebró en el año de 1994 con el Reino de España, éste comprendía los siguientes impuestos: el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto al Activo, el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas Español; el Impuesto Sobre Sociedades y el Impuesto Sobre el Patrimonio en España, estableciendo en el artículo 26 el intercambio de información fiscal entre ambos países para evitar el fraude y la evasión fiscal.