

# CAPITULO UNO

## TRATADOS INTERNACIONALES

---

*"Aprendamos a acercarnos a la verdad escuchándonos unos a otros y criticándonos mutuamente".*

*Karl R. Popper.*

<b>1.1 TRATADOS INTERNACIONALES</b>	<b>Página</b>
1.1.1 Definición	5
1.1.2 Elementos	5
1.1.3 Tipos	5
<b>1.2 TRATADOS TRIBUTARIOS</b>	
1.2.1 Definición	6
1.2.2 Objetivos	6
1.2.3 Origen	6
1.2.4 Proceso	8
1.2.5 Estructura	9
1.2.6 Elementos	12
<b>1.1 TRATADOS TRIBUTARIOS EN MEXICO</b>	
1.3.1 Origen	13
1.3.2 Objetivos	14
1.3.3 Marco Jurídico	15
1.3.4 Interpretación	16

## 1.1 TRATADOS INTERNACIONALES

### 1.1.1 Definición

Los tratados internacionales se definen 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"<sup>1</sup>.

El concepto alude a un conjunto de instrumentos que sirven para definir las relaciones y prácticas que se darán entre los países sobre las diferentes actividades que los relacionan.

Los tratados tienen diversas denominaciones como: *convenio, estatuto, arreglo, acuerdo, protocolo, pacto o concordato*, sin embargo, es necesario señalar que si bien utilizamos como equivalentes a tratado y convenio difieren en su concepción dado que tratado alude a una convención de carácter político y convenio a un pacto económico o administrativo entre dos o más Estados.

Así mismo el concepto señala una serie de elementos básicos que conforman a un tratado internacional.

### 1.1.2 Elementos

Los elementos básicos de todo tratado internacional son:

- *El consentimiento*, acuerdo o concurrencia de voluntades de los Estados,
- *El objeto o materia* de las prestaciones pactadas y,
- *El regirse por el Derecho Internacional*.

Los diversos tratados internacionales se dividen en dos tipos.

### 1.1.3 Tipos

Los tratados internacionales se clasifican en:

- *Formales* los cuales se celebran por el Presidente de la República mismos que son aprobados por el Senado, los cuales son elevados a **Ley Suprema** y,
- *Simples* los cuales se celebran por el Presidente de la República mismos que no se someten a la aprobación del Senado, los cuales son de carácter administrativo o

<sup>1</sup> Artículo 2 de la Convención de Viena sobre Tratados Internacionales.

ejecutivo.

Dentro de los tratados internacionales se encuentran los tratados tributarios.

## **1.2 TRATADOS TRIBUTARIOS**

### **1.2.1 Definición**

Los tratados tributarios se definen como acuerdos internacionales celebrados entre los Estados donde se establecen normas que reconocen un ingreso universal en la zona geográfica de cada uno de ellos, las cuáles tienen como base el Derecho Internacional. Con ellos se pretenden alcanzar diferentes objetivos.

### **1.2.2 Objetivos**

Los objetivos principales de los tratados tributarios son:

- A. *Eliminar el efecto de gravar más de una vez un mismo ingreso,*
- B. *Intercambiar información,*
- C. *Proteger al contribuyente (No Discriminación),*
- D. *Homologar las tasas de retención y,*
- E. *Estimular la inversión.*

Los tratados tributarios son producto de la investigación de modelos para evitar la doble imposición que han realizado los países a lo largo de este siglo a través de organismos internacionales.

### **1.2.3 Origen**

El origen de los mismos es el siguiente:

- 1921 La **Sociedad de Naciones** a través de su comité financiero encarga un estudio de los aspectos económicos de la doble tributación internacional a un grupo de cuatro economistas.
- 1922 La Sociedad de Naciones incorpora a siete funcionarios fiscales de igual número de países para estudiar los aspectos administrativos y prácticas de la doble imposición internacional y la evasión internacional de impuestos.
- 1925 La Sociedad de Naciones recibe a cuatro funcionarios más de cuatro países más.
- 1927 La Sociedad de Naciones incorpora otro país.

- 23-27 El grupo elabora convenios bilaterales para evitar la doble imposición.
- 1928 Se reúnen veintisiete países para evaluar los convenios elaborados por el grupo, los cuales recomiendan designar un comité fiscal permanente.
- 1933 El comité permanente formula normas para la imputación de los ingresos comerciales de empresas que operaban en varios países obteniéndose un proyecto convenio.
- 1935 El convenio de 1933 fue revisado.
- 1940 El comité fiscal permanente convoca a un subcomité para evaluar los progresos obtenidos en los convenios de 1928 al de 1935.
- 1943 Se aprueba un modelo del convenio bilateral para evitar la doble tributación en renta, sucesiones y para ayuda recíproca en materia de aplicación y cobranza de impuesto directo.
- 1946 El comité fiscal permanente examina y da una nueva redacción a los modelos, la Sociedad de Naciones pasa a las **Naciones Unidas**.
- 1946 El Consejo Económico y Social de la Organización de Naciones Unidas (ONU) crea la comisión fiscal para que desarrolle estudios.
- 1954 La comisión fiscal y su comité de relaciones fiscales internacionales dejan de funcionar.
- 1955 El Consejo de la **Organización Europea de Cooperación Económica** (OECE) establece su primera recomendación sobre la doble tributación.
- 1956 La OECE instala un comité fiscal.
- 1958 El comité fiscal de la OECE se encarga de elaborar un proyecto de convenio para evitar la doble imposición en relación con la renta y capital como las propuestas para su aplicación.
- 58-61 El comité prepara cuatro informes en los que se propone un modelo con veinticinco artículos.
- 1961 La OECE se convierte en **Organización de Cooperación y Desarrollo Económico**(OCDE). Confirma el proyecto del comité anterior al cual se le añaden cuatro artículos más.
- 1963 La OCDE publica el modelo con veintinueve artículos.
- 1967 La OCDE revisa el modelo aprobado en 1963.

- 1967 El Consejo Económico y Social de la ONU reconoce la necesidad de acuerdos bilaterales de países desarrollados y en desarrollo.
- 1974 El grupo de expertos en Acuerdos Fiscales entre países desarrollados y en desarrollo de la ONU se forma.
- 1977 La OCDE publica la convención-modelo sobre la doble tributación de la renta y el capital.
- 1978 El Secretario de la ONU expresa la necesidad de elaborar un modelo de tratado bilateral.
- 1979 El grupo de expertos de la ONU presenta su modelo.
- 1980 El grupo de expertos de la ONU publican el modelo de tratado bilateral.
- 1992 El convenio de la ONU y el de la OCDE se actualizan.

Los tratados tributarios se generan a través de un procedimiento que consta de tres etapas.

#### **1.2.4 Proceso**

##### **ETAPA UNO**

Selección del modelo la cual consiste en elegir un documento elaborado por expertos con el fin de ser usados como referencia por los Estados contratantes. Los modelos hasta ahora desarrollados son:

- *Modelo OCDE* desarrollado en 1977 y actualizado en 1992 por dicha organización,
- *Modelo United States American (USA)* elaborado en 1977 y revisado en 1981 por Estados Unidos de América y,
- *Modelo ONU* creado en 1980 y actualizado en 1992 por dicha organización.

##### **ETAPA DOS**

Adecuación del modelo la cual consiste en que los modelos de referencia (OCDE, USA y ONU) utilizados por los países se negocian con el objeto de particularizarlo a las necesidades de los Estados. Momento en que el acuerdo tiene la denominación de **Tratado**.

##### **ETAPA TRES**

Aprobación del Senado la cual consiste en que el Tratado es aprobado por los Senados de los Estados participantes y elevados entonces a Ley Suprema de la nación, es entonces cuando el acuerdo alcanza la denominación de **Convenio**.

Como todo ente jurídico los tratados tributarios presentan una distribución y orden de sus partes.

### 1.2.5 Estructura

La estructura de los tratados tributarios se conforma por :

- *Aspectos Generales,*
- *Ingresos Tutelados y,*
- *Protocolos.*

#### Aspectos Generales

Comprenden:

- A. Impuestos Incluidos se establecen los gravámenes que aplican al tratado.
- B. Alcance Personal define quienes tendrán el derecho a exigir los beneficios del convenio.
- C. Definiciones Generales se establece el alcance de los conceptos que se emplean en el tratado.
- D. Residentes se señalan los requisitos específicos para reconocer la residencia de los individuos.
- E. Establecimiento Permanente se establece el alcance del concepto.
- F. Empresas Asociadas se establecen las reglas de las operaciones que se celebren entre entes jurídicos relacionados.
- G. Método de Exención se señala la forma de tratar el ingreso exento.
- H. Método de Crédito se establecen las reglas para la deducción de impuestos pagados o su acreditamiento.
- I. Indiscriminación se señalan las limitaciones para imponer gravámenes especiales a los residentes del otro Estado.
- J. Procedimiento de Acuerdo Mutuo se establece que el contribuyente cuando considere que las acciones de uno ó ambos países no son correctos con los artículos del tratado, tiene el derecho a presentar su caso a la autoridad fiscal.
- K. Intercambio de Información se define el apoyo documental sobre los residentes para ejercer la acción fiscalizadora.
- L. Extensión Territorial se establecen las regiones donde será válido el tratado.
- M. Entrada en Vigor y Terminación se define cuando inicia y acaba la aplicación del

convenio.

#### Ingresos Tutelados

Comprenden los ingresos que son protegidos por el tratado, los cuales se dividen en directos y derivados.

#### Ingresos Directos

Se conforman por los ingresos de:

- A. Bienes Inmuebles aquí se define el término bien inmueble para los Estados así como quien tendrá derecho a gravarlos.
- B. Beneficios de Explotación se establece cual de los Estados tendrá derecho a gravar la utilidades.
- C. Embarques se determina donde serán gravadas las utilidades por la operación de embarcaciones.
- D. Transporte Fluvial y Aéreo se establece como los Estados gravarán las utilidades de las embarcaciones dedicadas al transporte fluvial y aeronaves en tráfico nacional.
- E. Dividendos se establece el alcance del concepto, el derecho de los Estados a gravarlo así como el establecimiento de una tasa de retención que ambos deberán aplicar.
- F. Intereses se disponen las reglas a las que se sujetarán los Estados cuando residentes de uno de ellos realicen pagos por este concepto a sujetos del otro Estado como también determinar la tasa de retención que ambos Estados deberán aplicar.
- G. Regalías se establece el alcance del concepto, el derecho de los Estados a gravarlo como la determinación de una tasa de retención que ambos Estados deben aplicar.
- H. Ganancias de Capital se definen cuales se consideran como tales y cual de los Estados lo gravará.
- I. Servicios Personales Independientes se define como el concepto de los mismos y en donde se gravarán .
- J. Servicios Personales Dependientes se define el concepto de los mismos y que Estado lo gravará.

#### Ingresos Derivados

Comprenden tanto los servicios personales independientes como dependientes.

A. Servicios Personales Dependientes se forma por:

- Artistas y atletas se señala donde serán gravados así como el alcance del concepto.

- Pensiones se dispone que sólo serán gravados por el Estado que los pague, no se permite la celebración de acuerdos entre los Estados.
- Servicios Gubernamentales se establecen las reglas a que deberán sujetarse las remuneraciones que sean pagadas por un Estado señalándose que el Estado que las paga tiene el derecho a determinar sus gravámenes.
- Estudiantes se considera neutral siempre que se obtenga en un Estado y no provenga de una actividad empresarial en ese Estado.

B. Servicios Personales Independientes se forman por:

- Honorarios a Directores se establece que Estado tendrá el derecho a determinar el gravamen de los mismos.
- Artistas y Atletas se aplica lo mismo que el Servicio Personal Dependiente.

Protocolo

Consiste en disposiciones que complementan los artículos del tratado con el objeto de facilitar su interpretación y la precisión del alcance.

La estructura descrita corresponde al modelo OCDE, sin embargo, el modelo USA sólo tiene un artículo diferente que es el de *limitación de beneficios* mismo que se encuentra dentro de los aspectos generales, el cual consiste en restringir los beneficios fiscales a través de establecer categorías de quienes son los beneficiarios del convenio.

La estructura de los tratados puede esquematizarse de la siguiente manera:

- **MODELO OCDE**

ASPECTOS GENERALES	INGRESOS TUTELADOS	PROTOCOLO
Alcance Personal	<i>DIRECTO:</i>	
Impuestos Incluidos	Bienes Inmuebles	
Definiciones Generales	Beneficios de Explotación	
Residentes	Embarques	
Establecimiento Permanente	Transporte Fluvial y Aéreo	
Empresa Asociada	Dividendos	
Método de Exención	Intereses	
Método de Crédito	Regalías	
Indiscriminación	Ganancias de Capital	
Procedimiento de Acuerdo Mutuo	<i>DERIVADO:</i>	
Intercambio de Información	Servicio Personal Dependiente:	
Extensión Territorial	Artistas y Atletas	
Entrada en Vigor	Pensiones	
Terminación	Servicio Gubernamental	
	Estudiantes	
	Servicio Personal Independiente:	
	Honorarios Directores	
	Artistas y Atletas	
	<b>INGRESOS NO TUTELADOS</b>	
	Otras Rentas	

□ **MODELO USA**

<i>ASPECTOS GENERALES</i>	<i>INGRESO TUTELADO</i>	<i>PROTOCOLO</i>
Alcance Personal	<i>DIRECTO:</i>	
Impuestos Incluidos	Bienes Inmuebles	
Definiciones Generales	Beneficios de Explotación	
Residentes	Embarques	
Establecimiento Permanente	Transporte Fluyial y Aéreo	
Limitación de Beneficios *	Dividendos	
Empresa Asociada	Intereses	
Método de Exención	Regalías	
Método de Crédito	Ganancias de Capital	
Indiscriminación	<i>DERIVADO:</i>	
Procedimiento de Acuerdo Mutuo	Servicio Personal Dependiente:	
Intercambio de Información	Artistas y Atletas	
Extensión Territorial	Pensiones	
Entrada en Vigor	Servicio Gubernamental	
Terminación	Estudiantes	
	Servicio Personal Independiente:	
	Honorarios Directores	
	Artistas y Atletas	
	<i>INGRESOS NO TUTELADOS</i>	
	Otras Rentas	

\*Artículo que sólo se encuentra en el modelo USA.

Los aspectos fundamentales de todo tratado tributario se encuentran en sus elementos formales.

**1.2.6 Elementos**

Los elementos formales de los tratados tributarios en materia de Impuesto Sobre la Renta son:

Con respecto al sujeto

Comprenden:

- **Sujeto activo**, lo constituyen los Estados que intervienen en el tratado, representado por las autoridades fiscales de los países.
- **Sujeto pasivo**, lo constituyen los residentes de los Estados que intervienen en el convenio, los beneficios se obtienen en el país donde se tiene la característica de residente del extranjero ya que en el Estado en el que tiene su residencia fiscal se aplicará la ley interna de ese Estado.

Con respecto al objeto

Comprende las siguientes aspectos:

1. *Control sobre el ingreso universal*, que consiste en tener los elementos que permitan detectar los ingresos que se originen fuera del país.
2. *Equilibrio en las tasas impositivas*, que consiste en que los Estados acuerden un monto de retención que en igualdad de situación se aplique en los Estados eliminando lo aplicable de su legislación interna.
3. *Equidad impositiva*, que consiste en eliminar o disminuir la doble imposición bajo el marco de un ingreso universal.

Con respecto a la base

Comprenden los siguientes ingresos:

1. *Ingresos Tutelados*, son aquellos que se encuentran referidos en forma precisa e individual en el tratado. En sus artículos se establece que se aplique una tasa de retención o no por los ingresos generados por el residente en el extranjero.
2. *Ingresos No Tutelados*, son aquellos que no se encuentran referidos en forma precisa e individual en el convenio. Estos ingresos tienen una referencia genérica en el apartado que corresponde a *Otras Rentas*.

Con respecto a la tasa

En los tratados *sólo en algunos de sus artículos se establecen tasas de retención* por los ingresos generados. Éstas tasas se expresan por medio de un porcentaje que se aplica sobre el importe bruto del beneficio económico de los residentes del extranjero, por otro lado, cuando no se señale la tasa de retención se debe aplicar la tasa que se señale en la ley interna de cada país.

La utilización de los tratados tributarios por nuestro país se ha dado recientemente ante las nuevas relaciones impositivas internacionales actuales.

### **1.3 TRATADOS TRIBUTARIOS EN MEXICO**

#### **1.3.1 Origen**

México ha reconocido la importancia de celebrar convenios tributarios con el fin de adaptar la política fiscal a la política económica.

Los tratados tributarios se limitaban a ciertas actividades o giros, por ejemplo:

- Los ingresos obtenidos por la operación de barcos o aeronaves en tráfico internacional,

en 1974 con Canadá y,

- Exención del Impuesto Sobre la Renta por las operaciones derivadas de barcos mercantes, en 1985 con los países bajos.

Fué en 1989-1990 cuando replanteó su posición a efecto de estudiar y evaluar la posibilidad de celebrar tratados para evitar la doble imposición con otros países.

A finales de 1990 se encontraba negociando con seis países entre ellos Estados Unidos de América y Canadá. En 1991 se aprueba el primer tratado para evitar la doble imposición, el cual fue con el país de Canadá, actualmente nuestro país se encuentra negociando con diferentes países, para ver la situación que guardan los convenios celebrados por México al 15 de Diciembre de 1997, ver anexo I.

Al suscribir éstos acuerdos bilaterales nuestro país tiene sus propios objetivos.

### **1.3.2 Objetivos**

Los objetivos de los tratados tributarios suscritos entre México y otros Estados son:

- *Evitar la doble imposición* en materia del Impuesto Sobre la Renta y,
- *Combatir la evasión fiscal* en materia del Impuesto Sobre la Renta.

Para lograr el primer objetivo los tratados contienen disposiciones que regulan:

1. Los ingresos que no pueden someterse a imposición,
2. Los ingresos que pueden someterse a imposición por el Estado, en que se ubica la fuente de ingreso, sin limitación alguna,
3. Los ingresos que pueden someterse a imposición por el Estado en que se ubica la fuente de ingreso en forma limitada,
4. El acreditamiento del Impuesto Sobre la Renta pagado en el extranjero,
5. Las condiciones de No Discriminación y,
6. El Procedimiento mediante Acuerdo Amistoso para la solución de controversias derivadas de la aplicación del tratado.

Para lograr el segundo objetivo cada convenio contiene un artículo de Intercambio de Información Tributaria que se sustenta en un acuerdo entre los países que es negociado por separado y antes del tratado, para el caso de México y los Estados Unidos de América es el Acuerdo para el Intercambio de Información Tributaria.

Los tratados tributarios implican un acuerdo entre dos Estados regidos por el Derecho Internacional, lo que implica que existen disposiciones legales de aplicación interna y

externa a lo que los países deben sujetarse.

### **1.3.3 Marco Jurídico**

En México, las disposiciones legales de aplicación interna se encuentran fundamentadas en:

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, promulgada el 5 de Febrero de 1917, en sus artículos:

- 89, *fracción X*, que señala la facultad del Presidente de la República de dirigir la política exterior y de celebrar tratados internacionales.
- 76, *fracción I*, que establece la facultad del Senado de analizar la política exterior y aprobar los tratados del Ejecutivo.
- 133, que dispone que los tratados que se celebren por el Ejecutivo con la aprobación del Senado serán Ley Suprema de toda la unión.

Ley sobre la Celebración de Tratados, promulgada el 2 de enero de 1992 que tiene por objeto regular la celebración de tratados y acuerdos inter-institucionales en el ámbito internacional, en sus artículos:

- 1º, que señala que los tratados sólo podrán celebrarse entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de Derecho Público Internacional. Los acuerdos podrán ser celebrados entre dependencias u organismos públicos descentralizados de la Administración Pública de los niveles Federal, Estatal y Municipal.
- 3º, que señala que corresponde al Presidente de la República otorgar plenos poderes a efecto de que los plenipotenciarios debidamente autorizados negocien y, en su caso, suscriban el convenio de que se trata a nombre del gobierno de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley del Diario Oficial de la Federación y Gacetas Gubernamentales, promulgada el 24 de diciembre de 1986, en su artículo :

- 3º, *fracción IV*, que señala que serán materia de publicación en el Diario Oficial de la Federación celebrados por el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos.

En México, las disposiciones de carácter externo se encuentran fundamentadas en:

Convenio de Viena sobre Derechos de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales, adoptada el 21 de marzo de 1986

en la ciudad de Viena, Austria, tiene como objetivo el desarrollo de las normas de los tratados entre los Estados y Organizaciones Internacionales ó entre Organizaciones Internacionales basándose en los principios de Derecho Internacional incorporados en la Carta de las Naciones Unidas como en las disposiciones de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969, en sus artículos:

- 26 (*Pacta Sunt Servanda*), que señala que todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellos de buena fe.
- 27, que señala que un Estado parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento del tratado.

Para la interpretación y aplicación de las normas de los tratados tributarios se basan en las explicaciones técnicas ó los criterios emitidos tanto por las organizaciones responsables de los modelos para evitar la doble imposición como por las autoridades hacendarías de los países contratantes.

#### **1.3.4 Interpretación**

La interpretación de los tratados se basa en las explicaciones técnicas emitidas por:

1. *Organizaciones creadoras de los modelos para evitar la doble imposición:*

Modelo OCDE, se sujetan a los criterios emitidos por el Consejo de la OCDE,

Modelo ONU, se sujetan a los criterios emitidos por el Consejo de la ONU

Modelo USA se sujetan a los criterios emitidos por el Departamento del Tesoro de Estados Unidos de América.

2. *Organismos encargados de la recaudación de los impuestos de los países contratantes:*

Las autoridades fiscales de cada país pueden emitir sus explicaciones técnicas respectivas a sus convenios.

La normatividad para la interpretación de los convenios de nuestro país se encuentra en la regla 2.1.12 de la Resolución Miscelánea 1999 que establece que serán aplicables los comentarios del modelo de convenio para evitar la doble imposición recomendada por el Consejo de la OCDE del 21 de septiembre de 1999 o aquella que la sustituya en la medida en que tales comentarios sean congruentes con las disposiciones de los tratados celebrados y con las explicaciones técnicas emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Por otra parte, es importante señalar que el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos ha emitido sus propias explicaciones técnicas sobre el alcance de cada artículo del convenio

celebrado entre México y Estados Unidos de América y, por lo tanto, para la interpretación de dicho convenio no sólo aplica la regla de la Resolución Miscelánea 1999 que nos remite a los comentarios al modelo-convenio por parte del Consejo de la OCDE y las explicaciones técnicas que emitiera la Secretaría de Hacienda y Crédito sino además aplican las explicaciones técnicas emitidas por el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América.