

## **BREVE BOSQUEJO SOBRE LA NATURALEZA JURÍDICA DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA**

Roberto Carlos GARCÉS NAVA<sup>\*</sup>

*El llamado "Estado del bienestar" se ha convertido, en realidad, en el "bienestar del Estado". El Estado despilfarra millones en todo tipo de actividades que no le son propias, y contrata en nuestro nombre a millones de empleados que no nos hacen falta. Para ello nos exige pagarle en forma de impuestos un porcentaje enorme de la riqueza que producimos mediante nuestro trabajo o negocios.*

*Juan Pina  
Escritor español*

SUMARIO: I. *Introducción.* II. *Dogmática de la tributación internacional.* III. *Conclusiones.* IV. *Bibliografía.*

### I. INTRODUCCIÓN

A partir de los años 80's los diferentes Estados del mundo comenzaron a suscribir un sin número de tratados internacionales de todo tipo de materias entre las más importantes; los tratados de libre comercio y los tratados para evitar la doble imposición tributaria.

En cuanto se refiere a los tratados de libre comercio se ha observado grandes avances en cuanto a la ciencia jurídica se refiere, debido a que con el transcurrir de los años este tipo de tratados tienen especial relevancia en el progreso económico de los Estados firmantes, tal es su importancia que la Organiza-

---

<sup>\*</sup> Director ejecutivo de la *República Jurídica Administrativa*, estudiante de derecho de la Universidad La Salle, de administración pública en la UNAM y de contaduría pública por el IPN. Abogado dictaminador de la Administración General Jurídica del SAT.

ción Mundial de Comercio ha llegado a actuar como órgano protector.<sup>1</sup>

En lo que respecta al segundo tipo de tratados, su uso se ha vuelto muy frecuente a partir del año 2000, por la necesidad de crear empresas globales y multinacionales que les permita aumentar su competitividad y contrarrestar los efectos de la inflación planetaria, que desde esos años se comenzaba a presentar.

Ahora bien, los tratados internacionales para evitar la doble imposición tributaria, como su nombre lo indica, evitan que una persona tanto física como moral pague la misma base gravable entre dos o más Estados que estén suscritos a este tipo de tratado, y tenga operaciones comerciales en ambos países, lo cual ha logrado fomentar en gran medida a la inversión.

No obstante, pese a que es una medida bastante grata en el campo de la Economía, esta no ha resultado con la misma efectividad dentro del sector jurídico, debido a que existe aún falacias dentro de la práctica y el ejercicio de los derechos para evitar la doble tributación sobre el mismo objeto gravable, además que dentro de la dogmática esta carece de sustento, pues originariamente este tipo de tratados surgieron de documentos políticos que suscribían los Estados para eliminar barreras tributarias que impedían a las distintas personas (en especial las empresas globales) invertir en varios países.

En este artículo se estudiará en particular uno de esos problemas que viene siendo determinar la naturaleza jurídica de este tipo de tratados; analizando sus principales corrientes dogmáticas.

## II. DOGMÁTICA DE LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

La doctrina existente en materia de tributación internacional es escasa, debido a su reciente aparición dentro de esta década, pues siempre el derecho tributario ha sido considerado

---

<sup>1</sup> "Organización Mundial de Comercio como órgano protector" Consultado en: [catarina.udlap.mx/u\\_dl\\_a/tales/documentos/...s.../capitulo0.pdf](http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/...s.../capitulo0.pdf) el día 08 de junio del año 2010.

## NATURALEZA JURÍDICA DE LOS TRATADOS...

cuestión de orden público en donde es el Estado quien decide gravar a sus ciudadanos residentes e imponerles la obligación de contribuir al gasto público. No obstante pese a que los tratados para evitar la doble imposición comenzaron a aparecer en los países del primer mundo, no tardó mucho para que los Estados del tercer mundo hicieran lo mismo, sin embargo la verdadera causa por la cual se crearon los cimientos de una tributación internacional fue debido a la aparición de las Normas Internacionales de Contabilidad, hoy conocidas como Normas Internacionales de Información Financiera, cuya idea original surgió en el APB-Accounting Principles Board de los Estados Unidos de América quien entre 1959 y 1973 emitió una serie de opiniones en materia de contabilidad de donde saldrían los primeros principios de una contabilidad universal, pues en Estados Unidos, país donde existe la mayor fluencia de extranjeros a nivel mundial existía siempre el problema de que la contabilidad de un determinado país no se asemejaba a la de ellos, por lo que retrasaba las operaciones financieras, y debía desde luego volver a realizar su registro contable bajo las reglas anglosajonas.<sup>2</sup>

A partir de la búsqueda de Principios Contables Generales a nivel mundial, se suscribieron durante ese tiempo varios Tratados Internacionales para evitar la Doble Tributación los cuales pese a que en un principio fueron considerados simples documentos políticos de solidaridad tributaria entre Estados, con el paso de los años comenzaron a tomar gran relevancia dentro del mundo jurídico.

Desde entonces en las confederaciones tributarias de abogados, en las mesas de trabajo, en los Ministerios de Hacienda entre otros centros académicos se comenzó a discutir la naturaleza jurídica de este tipo de tratados y pese a que se proyectaron distintas fórmulas que se adherían perfectamente a la utilidad de los mismos, sólo dos tomaron mucho auge las cuales fueron: a) Como medidas unilaterales y b) Como convenios internacionales.

---

<sup>2</sup> “Principios de contabilidad en Estados Unidos de América” Consultado en: <http://www.cpaclass.com/gaap/apb/gaap-apb-01.htm>, el día 09 de junio de 2010.

ROBERTO CARLOS GARCÉS NAVA

a) Como medidas unilaterales: Estas medidas pueden ser definidas como las disposiciones establecidas por cada poder tributario individualmente y que tienden a evitar la doble imposición para los sujetos sometidos a ese poder tributario.<sup>3</sup>

Entre las ventajas de tomar este método se encuentran:

- La exención en la base imponible del impuesto nacional de toda o parte de la renta o patrimonio situados en territorio extranjero, exigiéndose normalmente que los citados hechos imposables hayan sido efectivamente gravados en ese tercer país.
- El crédito fiscal que puede utilizar el residente en un país en la deuda tributaria a pagar al país donde es residente respecto al impuesto pagado, o a pagar, en el extranjero.
- Permitir la deducción en la base imponible, en calidad de gasto deducible, del impuesto pagado o devengado en el extranjero.
- Prever una reducción en el tipo de gravamen del impuesto nacional si la renta o las capitales situados en el extranjero son gravados en el país de la residencia o un tipo de gravamen menor.<sup>4</sup>

b) Convenios internacionales: Se pueden utilizar, asimismo, los convenios internacionales para introducir cláusulas encaminadas a mejorar las relaciones fiscales entre los Estados contratantes, las llamadas *tax sparing clause* orientadas a fomentar las inversiones en países en vías de desarrollo, permitiendo una deducción en la cuota del impuesto exigible en el país de la residencia; o para fomentar la cooperación entre dos o más países en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal.

---

<sup>3</sup> Abril Abadín, Eduardo, "Métodos para evitar la doble imposición internacional" en *Relaciones Fiscales Internacionales. XX Semana de Estudios de Derecho Financiero. Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado*, Madrid, 1973, p.145.

<sup>4</sup> Spitz, B., *International Tax Planning*, 2a. ed., London, Butterworths, 1983, p. 51.

## NATURALEZA JURÍDICA DE LOS TRATADOS...

Los mecanismos concretos que se siguen en los distintos convenios internacionales, pueden dividirse en dos grandes grupos:<sup>5</sup>

### i) Métodos de exención:

- *Exención íntegra*: un Estado, al exigir el impuesto de sus residentes, excluirá de gravamen, a todos los efectos, aquellas rentas cuya imposición se reserva, en virtud del Convenio a otro Estado; para aquel Estado es como si estas rentas no hubieran existido.

- *Exención con progresividad*: las rentas que se van a declarar exentas se van a integrar transitoriamente en la base imponible del residente, con la finalidad de aumentar el tipo medio de gravamen de la renta que más tarde se gravará de forma efectiva; como puede imaginarse, este método sólo tiene virtualidad en relación con aquellos impuestos cuyo tipo de gravamen sea progresivo.

### ii) Métodos de Imputación:

- *Imputación íntegra*: el Estado de la residencia permitirá la deducción, en calidad -precisamente- de deducción en la cuota, de los impuestos pagados en el extranjero, sin ningún tipo de limitación, e integrado, en consecuencia, en la base imponible todas las rentas del sujeto pasivo residente.

- *Imputación ordinaria*: la deducción por razón de impuestos pagados en un tercer país, no podrá ser superior a la parte del impuesto devengado en el Estado de la residencia que corresponda a las rentas procedentes del primero de los Estados.

## III. CONCLUSIONES

A modo de conclusión diremos que los tratados internacionales para evitar la doble imposición tributaria requieren una

---

<sup>5</sup> "Modelo de convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio", OCDE, 1977, IEF, Madrid, 1978, p. 192.

fijación de criterios, pues no es lo mismo referirse a esta clase de tratados en Europa, como en Latinoamérica, o incluso Asia.

Desde la perspectiva global, el convenio internacional es el uso más frecuente en la mayoría de los Estados, cuestión aún debatible pues ese convenio tiene ciertas peculiaridades que atentan contra su misma naturaleza de ser convenio, sin embargo apegado a las opiniones de algunos decanos de las principales universidades de Europa, es tiempo de apartar nuestra mente de la raíz del derecho civil y comenzar a desglosar criterios a la materia de tributación internacional, pues bien es un convenio en el cual varios Estados intervienen con el objetivo de evitar un doble gravamen en ambos territorios.

Ahora bien, en la práctica jurídica este convenio muchas veces llega a incumplirse y no es 100% efectivo por lo que se propone que si realmente se desea adquirir un auténtico convenio, se deberá de establecer ciertas cláusulas de obligatoriedad para ambos países, pues es importante que se comiencen a unificar criterios tal y como lo ha hecho la contabilidad, después de todo en materia de tributación internacional el ente beneficiado no vendría siendo el sujeto (sea persona física o moral) o los Estados, sino la comunidad internacional.

#### IV. BIBLIOGRAFÍA

ABRIL Abadín, Eduardo "Métodos para evitar la doble imposición internacional" en *Relaciones Fiscales Internacionales. XX Semana de Estudios de Derecho Financiero*. Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado, Madrid, 1973, p. 145.

"Organización Mundial de Comercio como órgano protector" Consultado en: [catarina.udlap.mx/u\\_dl\\_a/tales/documentos/...s.../capitulo0.pdf](http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/...s.../capitulo0.pdf) el día 08 de junio del año 2010.

"Principios de contabilidad en Estados Unidos de América" Consultado en: <http://www.cpaclass.com/gaap/apb/gaap-apb-01.htm> el día 09 de junio de 2010.

SPITZ, B., *International Tax Planning*, 2a. ed., London, Butterworths, 1983, p. 51.

"Modelo de convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio", OCDE, 1977, IEF, Madrid 1978, p. 192.