

## CONVENIOS INTERNACIONALES EN MATERIA FISCAL

Emilio ROMANO MUSSALI

Como parte fundamental del proceso de modernización del sistema tributario mexicano y ante la necesidad de ofrecer esquemas fiscales competitivos a la creciente inversión extranjera que al mismo tiempo mejoren las condiciones impositivas a las que se enfrentan cada vez con más frecuencia las empresas mexicanas en sus operaciones con el exterior, esta Secretaría inició en el año de 1990, un ambicioso proceso de negociación de convenios para eliminar la doble tributación internacional en materia de impuestos sobre la renta.

La doble tributación es la carga fiscal adicional a la que pueden verse sujetos los contribuyentes que efectúan operaciones en el extranjero cuando un mismo ingreso causa dos veces el impuesto; la primera en el país del que proviene dicho ingreso "país de fuente" y la segunda en el país de residencia del contribuyente que, como sucede en la mayoría de los países, grava a sus residentes con el criterio de "renta mundial", esto es, por todos los ingresos que obtenga dentro o fuera de su territorio.

El mecanismo de acreditamiento de los impuestos pagados en el extranjero contenido en la Ley del Impuesto sobre la Renta es una medida efectiva para atenuar la doble tributación internacional. Este método "unilateral" sólo atenúa los efectos de una doble tributación pero no logra eliminarlos totalmente, toda vez que es imposible prever en la legislación interna soluciones específicas para resolver cada caso que se pueda presentar, tomando en cuenta la diversidad de impuestos sobre la renta y de modalidades de aplicación que existen en el mundo. En virtud de ello, la práctica internacional, y ahora la nacional, se ha orientado a la adopción de medidas bilaterales para solucionar la doble tributación, las cuales no sólo han probado ser la forma más eficaz para evitar dicho fenómeno, sino que han resultado ser un instrumento ideal para armonizar dos sistemas impositivos en otras áreas,

como en la eliminación de tratamientos discriminatorios, el reconocimiento recíproco de beneficios a instituciones filantrópicas y en el establecimiento de mecanismos de cooperación para la resolución amistosa de conflictos y el intercambio de información.

Para evitar la doble tributación los tratados logran su propósito limitando de diversas formas la potestad de gravar determinadas categorías de ingresos a alguno de los Estados Contratantes. En el caso de los ingresos por dividendos, intereses y regalías, se limita la facultad impositiva del "país de fuente" al establecer que sólo podrá gravarlos a una tasa que no exceda a la establecida en el mismo tratado. Por lo que se refiere a las utilidades empresariales y a los ingresos por servicios profesionales, el convenio normalmente señala que el país de fuente sólo puede someterlos a imposición si el contribuyente tiene una presencia en dicho país que cumpla con los requisitos para considerarse como un establecimiento permanente o base fija. Al país de residencia del contribuyente se le concede la facultad exclusiva de gravar las utilidades por la explotación de barcos y aviones en transporte internacional, las ganancias por la enajenación de bienes muebles y los ingresos por pensiones pagados por trabajos prestados en el país de fuente; y a este último se le permite gravar en exclusiva los salarios y pensiones pagados por servicios prestados a su gobierno. En los demás casos, entre los que se encuentran los ingresos derivados de bienes inmuebles, se establece la posibilidad de que ambos estados, sin limitación alguna, los sometan a imposición.

Cuando se confiere el derecho compartido de gravamen a ambos estados signatarios, la doble tributación se elimina aplicando, a elección de cada estado, el método de acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero, o bien, el de exención de los ingresos obtenidos de fuente ubicada fuera del país de residencia del contribuyente. Cualquiera que sea el método adoptado, el convenio normalmente incluye las medidas necesarias para garantizar que la doble tributación sea efectivamente eliminada. Estas medidas pueden consistir en la redefinición del país que se considera como fuente del ingreso o de un crédito ficticio —*tax sparring*— en el país de residencia sobre determinadas categorías de ingresos respecto de las cuales el estado del que provienen ha decidido voluntariamente no someterlas, total o parcialmente, a imposición.

Es importante señalar que los convenios para evitar la doble tributación se limitan a otorgar beneficios a las personas físicas o morales que son residentes de uno o de ambos estados contratantes y sólo es respecto de los impuestos sobre la renta y al patrimonio establecidos por las partes. Existen ventajas adicionales que se obtienen con la suscripción de estos instrumentos, como las siguientes:

- a) clarifican y armonizan los criterios de imposición, otorgando con ello una mayor seguridad y certeza jurídica a las operaciones comerciales y financieras efectuadas entre los residentes de los estados contratantes;
- b) garantizan la aplicación de tasas de retención en el país de la fuente inferiores a las previstas en la ley interna respecto de ciertos rubros de ingresos, como es el caso de dividendos, intereses y regalías;
- c) otorgan una mayor permanencia a los esquemas fiscales aplicables, toda vez que los convenios normalmente estipulan que sólo podrán darse por terminados una vez transcurridos cinco años a partir de la fecha de su entrada en vigor;
- d) establecen las bases para la cooperación administrativa entre las autoridades fiscales de los estados signatarios, a fin de administrar, aplicar e interpretar adecuadamente sus disposiciones;
- e) ofrecen a los contribuyentes una instancia adicional a las previstas por la legislación interna de los países signatarios para solucionar cualquier controversia que surja con motivo de su aplicación o interpretación;
- f) constituyen un instrumento efectivo para la prevención y el combate de la evasión y el fraude fiscal, al establecer un mecanismo para el intercambio de información tributaria entre las autoridades de los estados contratantes, y
- g) aseguran la eliminación de impuestos discriminatorios.

México ha negociado hasta esta fecha trece tratados para evitar la doble tributación, lo que ha significado la celebración de 43 rondas de negociaciones desde el mes de abril de 1990, fecha en que se inició este proceso. El primer tratado firmado por México en esta materia fue el celebrado con Canadá, el cual entró en vigor el 1º de enero de

1992. Los Convenios con Francia y Suecia, que fueron firmados en 1991 y 1992 respectivamente, iniciaron su vigencia el 1º de enero del presente año.

Los tratados con Italia, Bélgica, Estados Unidos de América y Ecuador ya fueron firmados por el Ejecutivo Federal pero aún no han sido sometidos a la aprobación del H. Senado de la República, en virtud de que en estos países, antes de poder ser ratificados por sus respectivos congresos o parlamentos, es necesario agotar una serie de procedimientos que aún no han sido concluidos.

Los convenios con los gobiernos de España y Alemania fueron enviados al H. Senado de la República para su aprobación constitucional y se espera que sean sometidos a la votación de los miembros de dicha legislatura antes de que finalice el periodo ordinario de sesiones que se inició el 15 de abril pasado. En este mismo año se tiene previsto llevar a cabo la firma de los acuerdos con Suiza, Holanda y Noruega, así como concluir las negociaciones con el Reino Unido.

México ha recibido invitaciones oficiales para iniciar negociaciones con Corea, Finlandia, Dinamarca, Rumania, Polonia, Hungría, Brasil, Costa Rica, Marruecos, Grecia, Uruguay, Guatemala, Tailandia, Malasia, Barbados, Singapur, Belice y Luxemburgo, de los cuales en este año se tiene contemplado iniciar las pláticas respectivas con Corea, Dinamarca, Finlandia, Hungría, Japón, India, Tailandia y Singapur.

Cabe señalar que los convenios que México ha celebrado se basan en buena medida en el Modelo de Convenio elaborado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). Este modelo ha resultado ser el más efectivo para eliminar la doble tributación y es el que ha servido de base para prácticamente todos los tratados celebrados entre los países desarrollados. Cada artículo del Modelo viene acompañado de extensas notas explicativas que describen con detalle el alcance del texto, por lo que son un elemento muy valioso para la correcta interpretación y aplicación de los tratados celebrados a su amparo.

Los acuerdos bilaterales para el intercambio de información tributaria han resultado ser una herramienta muy eficaz en la lucha contra la evasión y fraude fiscal, tanto en el ámbito nacional como en el internacional. En esta última área, el intercambio de información tributaria adquiere gran relevancia para las autoridades fiscales en virtud

de la complejidad de estas operaciones y de los montos tan elevados que normalmente representan. Actualmente se encuentran en vigor en México los acuerdos celebrados con Canadá y los Estados Unidos de América para el intercambio de información fiscal, pero toda vez que los tratados para evitar la doble imposición contienen un artículo en el que se establece un mecanismo para que los estados signatarios intercambien información fiscal, no se ha considerado necesario continuar negociando acuerdos que se refieran exclusivamente a esta materia.

El establecimiento de esta red de tratados representa un paso decisivo en el fortalecimiento de las relaciones económicas de México con sus principales socios comerciales. Al eliminar la doble tributación, desaparecen los costos fiscales adicionales en que incurren las empresas cuando realizan operaciones fuera de su país y que les impide establecer sus inversiones en donde mejor les convenga. Estos tratados contienen reglas que permitirán a las empresas mexicanas ser más competitivas y conquistar nuevos mercados y otorgan mayor seguridad y estabilidad a la inversión extranjera, permitiendo avanzar en el proceso de apertura y consolidación del crecimiento económico de México.