

ASPECTOS FISCALES EN EL TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE

Dionisio J. KAYE

SUMARIO: I. Introducción; II. Análisis del artículo 2103 del TLCAN; III. Convenios para evitar la doble o múltiple imposición internacional; IV. Análisis de los acuerdos entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de Norteamérica y Canadá para el intercambio de información tributaria; V. Convenios celebrados por el gobierno de México con los gobiernos de los Estados Unidos de Norteamérica y Canadá para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en el impuesto sobre la renta; VI. Una última consideración.

I. INTRODUCCIÓN

El Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN) es ya una realidad para Canadá, los Estados Unidos de Norteamérica y para nuestro país y su entrada en vigor es inminente para el 1° de enero de 1994.

Desde su denominación, se entiende que el TLCAN es un tratado en materia comercial, pero como todos los de su especie (GATT, ALADI, Cuenca del Pacífico, etc.), tienen un común denominador: el esfuerzo comprometido de los países signatarios por eliminar, en la medida de lo posible y bajo el principio de reciprocidad, las barreras al comercio internacional.

En virtud de que las barreras arancelarias han jugado un importante papel para el control del comercio mundial, es indudable que en los tratados internacionales en materia comercial, la materia fiscal constituye solo parte de su esencia.

Como los aranceles no constituyen en la mayoría de los países una significativa partida de sus presupuestos de ingresos, los tratados internacionales en materia comercial presentan otros enfoques que hacen excluir esencialmente al resto de la materia tributaria de todo su contexto.

Por su parte, la política fiscal internacional ha sentado importantes precedentes para que los tratados internacionales en materia comercial no incluyan reglas en materia de tributación, en primer término, porque las necesidades económicas de cada Estado son diferentes y porque su potestad tributaria debe, soberana e independientemente, crear los mecanismos de satisfacción económica que sus necesidades requieren. Es denominador común en los tratados internacionales en materia comercial, la existencia de principios y cláusulas relativos a trato nacional y trato de la nación más favorecida, cláusulas rechazadas (con sus excepciones) por la política fiscal internacional, ya que si estos dos principios se aplicaran a la materia tributaria, se establecerían estándares tributarios que afectarían la potestad tributaria de los estados.

En este estado de cosas, la política fiscal internacional ha tomado las siguientes medidas en materia tributaria: i) se confirma la absoluta independencia y soberanía de los estados para generar los ingresos necesarios para cubrir su gasto público; ii) se acepta que para cumplir los objetivos del inciso anterior, la potestad tributaria de los estados establezca diferentes regímenes de tributación directa para residentes que para no residentes, imponiendo para estos últimos gravámenes sobre fuente de riqueza establecida en un territorio distinto al de su residencia; y iii) se pretende evitar lo más posible la doble o múltiple imposición internacional, mediante convenios usualmente bilaterales que no se extiendan universalmente por la vía de la cláusula de la nación más favorecida.

Atento a todo lo anterior, el TLCAN, en su artículo 2103, integrado en el capítulo XXI denominado "Excepciones", en forma por demás detallada ratifica que ninguna de sus disposiciones se aplicará a las medidas tributarias de los estados de la zona de libre comercio de Norteamérica y también ratifica la supremacía de estos convenios sobre las disposiciones del TLCAN.

Como México tiene celebrados convenios específicos para evitar la doble tributación y para el intercambio de información fiscal, entre otros países, con los Estados Unidos de Norteamérica y con Canadá, se ha decidido por el comité editorial de esta obra, dedicar un capítulo especial para esclarecer

la posición tributaria de México ante el TLCAN y específicamente ante los Estados Unidos de Norteamérica y Canadá.

II. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 2103 DEL TLCAN

a) Excepciones de aplicación de las normas contenidas en el TLCAN

El capítulo XXI del TLCAN establece las excepciones generales y particulares en relación con la aplicación de sus normas por los respectivos países signatarios. En dicho capítulo, las excepciones generales son congruentes a las del artículo XX del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio (GATT) y sus notas interpretativas y que se dan en razón de seguridad nacional, de balanza de pagos y por petición expresa del Gobierno de Canadá, la excepción de aplicación del TLCAN a lo que su artículo 2107 define como industria cultural.

b) Excepciones en materia fiscal

Aunado a las excepciones específicas, el artículo 2103 del TLCAN exceptúa de la aplicación del tratado a las medidas tributarias que adopten los gobiernos de los tres países en materia de tributación directa e indirecta.

c) Medidas tributarias

Concretamente, el inciso I del artículo 2103 establece que “Ninguna disposición de este tratado se aplicará a medidas tributarias”; en ninguna parte del TLCAN se define el concepto de medidas tributarias, aunque por las exclusiones que se hacen en los incisos (a) y (b) de la definición de impuestos y medidas tributarias contenidas en el artículo 2107 del TLCAN sobre definiciones del capítulo XXI, entendemos que están excluidas del TLCAN, todos los actos legislativos, judiciales y los que realicen las administraciones tributarias en materia de regulación, fiscalización, determinación y cobro de contribuciones, así como las medidas referentes a procedimientos económico coactivos de ejecución, imposición de multas y persecución de delitos fiscales.

d) Jerarquía de los tratados para evitar la doble tributación sobre el TLCAN

Otro aspecto que clarifica el artículo 2103 del TLCAN en su inciso 2, consiste en la confirmación de la libertad que tienen las partes signatarias del TLCAN para celebrar convenios de cualquier naturaleza en materia tributaria cuya jerarquía, en sus ámbitos de validez, será superior y prevalecerá sobre el TLCAN. En otras palabras, los convenios en materia tributaria celebrados entre los signatarios del TLCAN, son independientes a éste y no tendrán relación alguna y si las partes consideraran que existe alguna incompatibilidad entre el contenido del TLCAN y cualquiera de los convenios tributarios, prevalecerán las disposiciones de los convenios tributarios sobre las del TLCAN.

e) Trato nacional y nación más favorecida

Destaca por su importancia, la confirmación que hacen diferentes apartados del artículo 2103 del TLCAN, sobre la no aplicabilidad de las cláusulas y principios de los tratados internacionales en materia comercial respecto a trato nacional y nación más favorecida, aun cuando en el propio TLCAN, por principios generales de derecho interno prevalecientes en los tres países y por razones de política fiscal internacional, se admiten algunas excepciones.

f) Trato nacional

Los subincisos (a) y (b) del inciso 4 del artículo en comento, ratifican el principio general del inciso 2 y, por tanto, en las medidas tributarias sobre la renta, ganancias de capital o capital gravable de las empresas y a los impuestos listados en el párrafo 1 del anexo 2103.4, el principio de trato nacional no es aplicable para no residentes; en este punto, cabe aclarar que la potestad tributaria de los estados permite establecer en impuestos directos, diferentes categorías de contribuyentes y tasas fijas, porcentuales y/o progresivas para lograr la redistribución del ingreso.

Sobre este particular, la política fiscal internacional ha admitido, entre otras medidas fiscales, la gravación de los resultados económicos obtenidos por la realización de actividades empresariales, distinguiendo entre residentes y no residentes cuya fuente de riqueza se encuentra ubicada en un

territorio distinto al de su residencia. Respecto al régimen de tributación de contribuciones directas, es internacionalmente aceptado el concepto “globalización de ingresos, independientemente de su fuente de procedencia”, por lo que la nacionalidad u origen del residente es independiente para este régimen de tributación y, en tal virtud, dogmáticamente puede presumirse que en el concepto fiscal de residencia y en el tratamiento fiscal para residentes, sí se encuentra implícito el concepto o principio de trato nacional.

En otras palabras, la política fiscal internacional considera discriminatorio gravar en forma distinta a residentes fiscales nacionales (contribuyentes directos) que a residentes fiscales de nacionalidad extranjera (contribuyentes directos) y, por ello, desde mediados de la década de los 60’s, la mayoría de los estados abolieron de sus leyes fiscales, el concepto de nacionalidad (como sujeto de la contribución directa) y adoptaron el concepto de residencia para efectos fiscales con efectos de globalización de ingresos (acumulación del total de sus percepciones, independientemente de la fuente de riqueza de la que procedan), para que las contribuciones directas e indirectas a causarse en su territorio de residencia se hicieran en forma igual, independientemente de la nacionalidad u origen de ese residente para efectos fiscales.

En conclusión, en el TLCAN se pretende dejar claro que el principio de trato nacional no es aplicable en materia de contribuciones directas a los contribuyentes no residentes para efectos fiscales; lo anterior significa que las personas físicas y/o morales residentes en el extranjero que obtengan ingresos de una fuente de riqueza ubicada en otro territorio, no tienen derecho a trato nacional y la potestad tributaria de cada Estado puede gravar dichos ingresos en forma distinta a la forma en la que grava a sus residentes.

Igualmente, destaca el hecho ya contemplado en el GATT respecto a que en materia de causación de contribuciones indirectas está implícito y debe prevalecer el principio de trato nacional, pues la política fiscal internacional considera discriminatorio que las mercancías importadas a un determinado Estado o que los servicios prestados por no residentes a residentes de un determinado Estado, causen en el país de destino contribuciones indirectas más gravosas que las que por los mismos bienes y servicios nacionales se causan en dicho país. En este sentido, el artículo 2103 del TLCAN es expreso en el subinciso (b) del inciso 4.

g) Nación más favorecida

Para el caso explicado en el párrafo anterior, la política fiscal internacional, buscando evitar en la medida de lo posible la doble imposición internacional, ha diseñado diversos sistemas para acreditar en un determinado Estado, las contribuciones directas causadas en otro Estado y así, diversos organismos internacionales como la Organización de Naciones Unidas (ONU) o la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OECD) han diseñado modelos de tratados o convenios para evitar la doble tributación y la evasión de contribuciones directas.

Sobre estos tratados, tanto el GATT (Ronda Uruguay), cuanto el TLCAN ratifican que estos convenios no tienen por qué observar el principio de la nación más favorecida; el subinciso (a) del inciso 4 del TLCAN así lo ratifica para todas las contribuciones directas.

Por lo que se refiere a contribuciones indirectas, en el subinciso (b) del inciso 4 del artículo 2103 del TLCAN, trato de la nación más favorecida es aplicable a todas las medidas tributarias distintas a las relativas a la renta, ganancias de capital o capital gravable de las empresas, así como a los impuestos sobre el patrimonio, sucesiones, donaciones, transferencias por encima de generaciones y aquéllos señalados en el párrafo 1 del Anexo 2103.4 que es el impuesto mexicano al activo de las empresas, a excepción del impuesto al consumo sobre primas de seguros que adopte México.

h) No retroactividad del TLCAN

Otro aspecto importante que debe destacarse del artículo 2103 del TLCAN es el de la aplicación del principio de no retroactividad del tratado respecto a medidas tributarias vigentes a la fecha de entrada en vigor del TLCAN y la prohibición, que por sí sola se explica, contenida en el inciso 5 del numeral en comento para que a través de medidas tributarias, los estados firmantes del TLCAN impongan requisitos de desempeño que pudieran considerarse como barreras técnicas neoproteccionistas al comercio en la zona libre de Norteamérica.

i) Expropiación

En el inciso 6 del artículo 2103 del TLCAN se confirma que las medidas tributarias sí estarán sujetas a las disposiciones del TLCAN en materia de

expropiación contenidas en el capítulo XI, artículo 1110, relativo a inversiones.

Sobre este particular, cabe mencionar que si una medida tributaria es considerada por el gobierno de alguno de los estados signatarios como expropiatoria, los procedimientos del TLCAN para la solución de controversias contenidas en el capítulo XI, podrán aplicarse como sigue: i) la determinación sobre el carácter expropiatorio de una medida tributaria, corresponderá a las autoridades fiscales competentes del Estado donde se origina la inversión que presenta la acusación y del gobierno del Estado cuya medida tributaria es acusada de expropiatoria; ii) el inversionista extranjero acusador del carácter expropiatorio de la medida tributaria, debe poner el tema a consideración de sus autoridades fiscales, en el mismo momento en que notifica al Estado acusado de su intención de someter su acusación a un panel arbitral; iii) ninguna acusación expropiatoria, basándose en los procedimientos de los artículos 1116 y 1117 para solución de controversias entre el estado y el inversionista será aceptada si se establece que la medida tributaria no constituye una expropiación, o sea, si las autoridades fiscales competentes del estado del inversionista deciden no considerar el asunto o no emiten resolución favorable al inversionista en los seis meses siguientes a la fecha en que dicho asunto fue puesto a su consideración y hasta entonces, es cuando el inversionista podrá someter directamente su queja al arbitraje.

III. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE O MÚLTIPLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

a) La doble imposición

Es de explorado derecho que existe doble imposición, también conocida como doble tributación, cuando dos o más autoridades en materia fiscal gravan a un mismo sujeto sobre la misma fuente de riqueza. La doble tributación, en consecuencia, puede darse a nivel nacional e internacional.

b) Doble imposición nacional

En México, la doble o múltiple imposición se da por virtud de la concurrencia impositiva que deriva del artículo 31 fracción IV de la Cons-

titución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En efecto, el dispositivo constitucional fija la obligación de los mexicanos para contribuir al gasto público: i) sea de la federación; ii) estados; o iii) municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que determinen las leyes.

En este precepto queda claro que además de consagrarse la garantía de legalidad tributaria, se establece una concurrencia impositiva para que los residentes de un municipio, que lo son a su vez de una entidad federativa y de la federación, paguen contribuciones a los tres gobiernos de los lugares de su residencia.

Bajo el principio del pacto federal (en el sentido de que lo que no se encuentra expresamente reservado para la federación, se entiende consentido por los estados), la fracción XXIX-A del artículo 73 constitucional, faculta al Congreso de la Unión para establecer contribuciones: i) sobre el comercio exterior; ii) sobre aprovechamiento y explotación de recursos naturales; iii) sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros; iv) sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la federación; y v) especiales sobre: a) energía eléctrica; b) producción y consumo de tabacos labrados; c) gasolina y otros productos derivados del petróleo; d) cerillos y fósforos; e) aguamiel y productos de su fermentación; f) explotación forestal; y g) producción y consumo de cerveza.

Atento a lo antes dicho, y salvo las contribuciones enumeradas en el párrafo anterior que expresamente se encuentran reservadas a la federación, los estados y municipios tienen absoluta y plena libertad y autonomía para establecer las contribuciones necesarias en el cubrimiento de sus respectivos gastos públicos, conforme lo establecen las constituciones políticas de los estados y sus leyes de hacienda, estatal y municipales y en base a lo que establecen los diversos artículos que integran el título quinto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y, en especial, la fracción IV del artículo 115.

Indudablemente, en la historia de nuestro país se han dado algunos casos de doble y hasta triple tributación, como ha sido el caso del impuesto federal, estatal y municipal sobre erogaciones por retribuciones al trabajo personal Subordinado, que después de muchas impugnaciones ante el Poder Judicial Federal, el impuesto del 1% federal quedó derogado a partir del 1º de agosto de 1993, subsistiendo, sin embargo, algunos estatales y municipales.

La fracción XXIX-A del artículo 73 constitucional, a través de la Ley de Coordinación Fiscal, ha venido a dar solución al problema de doble o múltiple imposición en México haciendo, mediante convenios de coordina-

ción fiscal celebrados entre la federación y los estados, que estos últimos suspendan la aplicación de impuestos locales, mediante ratificación de los poderes legislativos de los estados y obteniendo a cambio una participación en el rendimiento de las contribuciones federales recaudadas en cada entidad federativa, en la proporción que la propia Ley de Coordinación Fiscal determina. Igualmente, las legislaturas locales fijan en cada Estado de la República Mexicana, el porcentaje que de esta participación debe corresponder a los municipios.

c) Doble imposición internacional

En materia internacional, la doble o múltiple imposición se da cuando diferentes estados, en uso de su potestad tributaria, someten a una misma persona física o moral, contribuciones substancialmente iguales por razones de realización, por parte de dichas personas físicas o morales, del mismo objeto. La OECD define la problemática como “el resultado de la exigencia de un impuesto igual por dos o varios estados a un mismo contribuyente y en un mismo periodo de tiempo”.

De los dos conceptos establecidos en el párrafo anterior se desprende la incidencia de dos o más potestades tributarias que en sus respectivos estados han establecido contribuciones substancialmente iguales a ser impuestas sobre un mismo sujeto en el mismo periodo de tiempo.

En el ámbito internacional, ha sido muy poco lo que se ha podido hacer para evitar la doble o múltiple imposición, ya que si tomamos en consideración que la potestad tributaria de un Estado establece contribuciones bajo principios de interés social y con el único fin de sufragar su gasto público, resulta difícil que un Estado esté dispuesto a renunciar a la obtención de determinados ingresos, por el hecho de que algunos de sus nacionales cubran contribuciones en otro Estado.

A lo máximo que la comunidad internacional ha llegado en la resolución de los problemas derivados de la doble o múltiple imposición internacional, es a la celebración de tratados internacionales comúnmente conocidos como convenios (usualmente bilaterales) para evitar la doble tributación.

Los antecedentes históricos más remotos de estos convenios los encontramos en el año de 1843, a través de los tratados de asistencia administrativa recíproca celebrados entre Holanda, Luxemburgo, Francia y Bélgica; convenios bilaterales firmados por Francia con España en 1862 y con Gran Bretaña en 1882; estos antecedentes constituyeron, más que un tratado para

evitar la doble tributación, un pacto para que los países signatarios no sujetaran a los nacionales de sus estados a cargas impositivas extraordinarias en los otros estados signatarios.

En 1899, Austria, Hungría y Prusia firman un tratado fiscal que contempla y pretende resolver el problema de múltiple imposición internacional y que en el año de 1903 es copiado para ser celebrado entre Sajonia y Baviera, extendiéndose sus términos en 1909 para Prusia y Luxemburgo; Austria celebra el mismo documento con Bade en 1908 y con Hesse en 1912 y con Baviera en 1913.

Después de la Primera Guerra Mundial, en Europa se desemboca el aumento en las cargas fiscales a los particulares para combatir la inflación de los países beligerantes y entonces la Sociedad de Naciones inició la elaboración de los primeros modelos de tratados internacionales para evitar la doble o múltiple imposición en materia de impuesto sobre la renta e impuestos a la propiedad y a las herencias y en dicho modelo se establecieron cláusulas de asistencia administrativa y legal para la administración y cobro de impuestos.

En 1928, la Conferencia de Expertos Gubernamentales para Prevenir la Doble Imposición (celebrada en Suiza), concluyó sobre la imposibilidad de lograr el objetivo por considerarse irreconciliables las diferencias entre los sistemas fiscales prevalecientes en la Europa Occidental.

Destaca por su importancia, señalar que en 1943, México organizó la Conferencia Tributaria Regional en la que participaron los expertos gubernamentales en materia fiscal de Argentina, Bolivia, Canadá, Colombia, Chile, Cuba, Ecuador, Estados Unidos, Guatemala, México, Perú y Venezuela y de la que surgió el modelo de *Tratado México*, estableciéndose en él la tesis de gravar los ingresos de extranjeros residentes en México (según ya lo había resuelto la Suprema Corte de Justicia de la Nación, fundándose en el concepto residencia a que alude la fracción IV del artículo 31 constitucional), dentro de un sistema de trato nacional y gravar a los extranjeros bajo el principio de fuente de riqueza, es decir, en el Estado donde desarrolla una actividad económica gravada para los nacionales en ese Estado. En 1946 se revisa en Londres, el modelo de tratado aprobado en México en 1943, donde nace un nuevo modelo que vuelve a revisarse en París en el año de 1963, en el que se reduce el criterio de imposición en la fuente adoptada en México y conformado en Londres para que las legislaciones de los países graven, bajo el principio de trato nacional, a los

residentes de un Estado sobre su ingreso mundial, independientemente de su nacionalidad.

Finalmente, la ONU y la OECD han establecido modelos de tratados bilaterales y/o multilaterales para evitar la doble tributación del impuesto sobre la renta y sobre ganancias de capitales en los años 1977 y 1980, respectivamente.

Cabe considerar que los esfuerzos internacionales para evitar la doble o múltiple imposición no han podido constituir una respuesta radical de solución, tanto por razones económicas (ya que el interés público con que actúa la potestad tributaria de los estados es sumamente fuerte), cuanto por la diversidad de sistemas tributarios existentes en los diferentes estados.

Usualmente, las medidas aplicadas para atenuar los efectos de la múltiple imposición internacional son: i) el crédito contra impuestos; ii) la deducción de los impuestos pagados en el exterior; iii) la participación; y iv) el establecimiento de tasas o cuotas adicionales.

La experiencia mundial demuestra que solo llegan a celebrarse convenios para evitar la doble imposición en impuestos directos y, generalmente, respecto de ingresos derivados de actividades económicas; normalmente no se incluyen impuestos indirectos para no aumentar los sacrificios económicos que tienen que realizar las naciones signatarias y normalmente, estos acuerdos son bilaterales entre estados que tienen un volumen global de flujo de importaciones y exportaciones que arrojan cifras más o menos equilibradas; generalmente, van acompañados (como en el caso de México con los Estados Unidos y Canadá), de acuerdos de tipo comercial que incrementan el flujo económico, tanto de intercambio de bienes y servicios, cuanto de inversión entre los residentes de los países signatarios.

Sobre esto último, cabe mencionar que México inició, en el año de 1990, negocios de convenios para evitar la doble tributación básicamente con 18 socios comerciales con los que México abrió sus fronteras a partir de 1985 y cuando inició las negociaciones para el establecimiento de una zona de libre comercio en América del Norte, tuvo el suficiente cuidado de prevenir que con el TLCAN, el flujo de importaciones y exportaciones entre los tres estados aumentará considerablemente y, por tanto, celebró, el 8 de abril de 1991 con Canadá y el 18 de septiembre de 1992 con los Estados Unidos, un convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia del impuesto sobre la renta, que a la fecha de esta publicación ya han sido ratificados por los órganos competentes de los tres países y que están acompañados de otros dos tratados con los mismos países (Estados

Unidos y Canadá) para el intercambio de información fiscal de impuestos federales y que también han sido ya ratificados por los órganos competentes.

IV. ANÁLISIS DE LOS ACUERDOS ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LOS ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMÉRICA Y CANADÁ PARA EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

A. Objetivos de los acuerdos

Estos acuerdos tienen como objetivo facilitar el intercambio de información entre México y los Estados Unidos y México y Canadá para la determinación y recaudación de sus respectivos impuestos y prevenir, dentro de sus respectivas jurisdicciones, la evasión y defraudación tributaria.

Estos convenios pretenden también que los tres países que ahora integran la zona de libre comercio de Norteamérica, desarrollen conjuntamente mejores fuentes de información en materia tributaria y, para ello, se comprometen a brindarse asistencia mutua bajo los límites y consideraciones que establezcan las leyes tributarias de cada uno de los estados, entendido entonces, que el suministro de información tributaria que haga México estará sujeto a los términos y condiciones establecidos en el Código Fiscal de la Federación.

B. Contribuciones comprendidas en los acuerdos

Los Acuerdos con Estados Unidos y Canadá están, en primer lugar, limitados al intercambio de información fiscal únicamente sobre contribuciones federales de los tres países y, por tanto, abarcan en el caso de México: 1. El impuesto sobre la renta; 2. Impuestos federales sobre productos del trabajo; 3. Impuesto al activo; 4. Impuesto al valor agregado; y 5. Impuestos federales sobre el consumo.

En el caso de los Estados Unidos de Norteamérica: 1. Impuestos federales sobre la renta; 2. Impuestos federales sobre la renta del trabajo; 3. Impuestos federales sobre transferencias destinadas a evitar el impuesto sobre la renta;

4. Impuestos federales sobre sucesiones y donaciones; y 5. Impuestos federales sobre el consumo.

En el caso de Canadá: 1. Impuestos federales sobre la renta; 2. Impuestos federales sobre la renta del trabajo; 3. Impuestos federales sobre transferencias destinadas a evitar el impuesto sobre la renta; 4. Impuestos federales sobre sucesiones y donaciones; y 5. Impuestos federales sobre el consumo.

Como la tendencia de los tratados internacionales celebrados por México es que su duración sea indefinida, los acuerdos contemplan que si los gobiernos de México, Estados Unidos y Canadá establecen, en substitución de las contribuciones indicadas en los acuerdos, que sean substancialmente similares, los acuerdos abarcarán éstas, pero las autoridades competentes de cada Estado deben notificar a las autoridades competentes de los otros estados sobre dichos cambios legislativos.

Los acuerdos no tendrán aplicación en la medida que una acción o procedimiento realizado con las contribuciones a que se refiere este inciso, hayan prescrito y/o caducado de acuerdo con las leyes del estado requirente. No olvidemos que conforme al Código Fiscal de la Federación de México, las facultades de las autoridades para ejercer sus facultades de fiscalización, determinar en cantidad líquida créditos fiscales, hacerlas efectivas e imponer sanciones, caduca a los cinco años a partir de su fecha de exigibilidad y que las obligaciones y créditos fiscales a cargo de los contribuyentes prescriben en el término de cinco años contados también a partir de su fecha de exigibilidad.

C. Intercambio de información

Los acuerdos prevén que las autoridades competentes de los estados contratantes intercambiarán información fiscal para la determinación, liquidación y recaudación de contribuciones, el cobro y la ejecución de los créditos fiscales a su favor y la investigación y/o persecución de infracciones y delitos fiscales.

Para ello, las autoridades competentes de los estados contratantes han establecido tres modalidades para el intercambio de información fiscal, que a continuación se detallan.

a) Intercambio automático

Este intercambio automático de información fiscal se dará entre las partes contratantes de los acuerdos de manera informal, cuando así lo acuerden entre las partes, ya sea para informarse sobre medidas administrativas tributarias que las autoridades competentes de cada Estado adopte en materia de fiscalización de contribuyentes, así como en la determinación, liquidación y cobro de créditos fiscales, al igual que en las medidas que se adopten para la sanción de infracciones y persecución de delitos en materia fiscal.

b) Intercambio de información fiscal concreta

El intercambio de información fiscal concreta se dará entre las partes contratantes de manera también informal, cuando las partes consideren apropiado conocer sobre aspectos fiscales concretos en el otro Estado contratante; en estos casos, los delegados del gobierno de cada estado se intercambiarán información relevante que ayude a cada Estado a alcanzar los objetivos de los Acuerdos. Los delegados de cada Estado contratante determinarán qué información fiscal puede resultar relevante para ser intercambiada con los otros estados y, para ello, convendrán en los procedimientos de acopio de información relevante y proveerán esta información a los otros estados.

c) Requerimiento formal

En este caso, los delegados de los gobiernos de los estados contratantes suministrarán la información fiscal específica que el delegado de los gobiernos de los otros estados contratantes requiera al primero en relación con información financiera y fiscal de un contribuyente del Estado requerido o grupo de contribuyentes de este Estado. El Estado requerido proveerá, en forma directa al Estado requirente, la información fiscal y financiera que le sea requerida y que tenga disponible en el expediente de el o los contribuyentes involucrados.

En caso de que el delegado del gobierno del Estado requerido no tenga disponible la información solicitada, deberá iniciar el procedimiento de fiscalización correspondiente, hasta reunir la información fiscal y financiera solicitada por el delegado del gobierno del Estado requirente.

En los acuerdos se contempla que los delegados de los gobiernos de los estados contratantes están obligados a guardar absoluta y completa confidencialidad respecto de la información fiscal financiera recibida y esta información solo podrá ser utilizada en la determinación, liquidación y cobro de adeudos fiscales u para la imposición de sanciones por infracción a las disposiciones fiscales o para la persecución de delitos en materia fiscal.

Igualmente, en los acuerdos se contempla que los delegados de los gobiernos de los estados contratantes no están obligados a rendir información fiscal financiera de uno o varios contribuyentes residentes en dicho Estado, si de acuerdo con las leyes del Estado requerido, parte de esa información tiene el carácter de confidencial.

En la Ley Mexicana de Instituciones de Crédito, el artículo 117 establece que las instituciones de crédito no tienen autorización para revelar la información financiera de sus clientes a ninguna persona, excepto cuando así sean instruidos por el Poder Judicial del Estado o de la Federación, en caso de que en algún juicio llevado ante un tribunal perteneciente a dichos poderes judiciales, el cuentahabiente sea parte.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por conducto de la Comisión Nacional Bancaria, podrá obtener la información financiera de los clientes de las instituciones de crédito mexicanas para efectos fiscales.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 54 del Código Fiscal de la Federación mexicano, las autoridades competentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público están facultadas para utilizar la información fiscal proveniente de las autoridades competentes hacendarias de otros países, más dicha información obtenida por México está sujeta a prueba en contrario en caso de ser debatida por el contribuyente residente en México y por lo mismo, el uso de información inadecuada o falta de veracidad por parte de las autoridades fiscales mexicanas, permiten al contribuyente residente en México ejercer sus respectivas acciones ante el Tribunal Fiscal de la Federación, tribunal que tiene autoridad para determinar la validez de la información fiscal obtenida por las autoridades mexicanas de los delegados de los gobiernos signatarios de los acuerdos.

Por último, es importante hacer notar que cuando el Estado mexicano sea requerido por los delegados de los gobiernos de los Estados Unidos y Canadá para proporcionar información fiscal financiera de un contribuyente residente en México y se tengan que llevar a cabo procedimientos de fiscalización por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y aún tratándose de compulsas, las autoridades competentes mexicanas están

conminadas a cumplir con los requisitos establecidos en el último párrafo del artículo 16 de la Constitución y con los artículos 42 a 48 del Código Fiscal de la Federación, que no son objeto de este estudio.

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 proceso de negociación otros convenios para evitar la doble tributación con otros países y toda vez que los proyectos 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.

V. CONVENIOS CELEBRADOS POR EL GOBIERNO DE MÉXICO CON LOS GOBIERNOS DE LOS ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMÉRICA Y CANADÁ PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

a) Antecedentes

México ha negociado hasta la fecha, 18 tratados para evitar la doble tributación, lo que ha significado la celebración de 50 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 con Canadá, el cual entró en vigor el uno de enero de 1992. Los convenios con Francia y Suecia, que fueron firmados en 1991 y 1992, respectivamente, iniciaron su vigencia el 1° de enero de 1993.

Los tratados con Italia, Bélgica, Ecuador, Países Bajos y Suiza 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, Alemania y Estados Unidos de América fueron aprobados por el H. Senado de la República el presente año. Alemania y Estados Unidos ya aprobaron sus respectivos convenios y se espera que entren en vigor el próximo año. Se tiene previsto, en un futuro próximo, llevar a cabo la firma de los acuerdos con Noruega, Reino Unido, Finlandia y Corea, así como concluir las negociaciones con Rumania y Dinamarca.

México ha recibido invitaciones oficiales para iniciar negociaciones con Japón, Polonia, Hungría, Brasil, Costa Rica, Marruecos, Grecia, Uruguay, Guatemala, Tailandia, Malasia, Barbados, Singapur, Belice y Luxemburgo, de los cuales se iniciaron ya pláticas con Singapur.

Cabe señalar que los convenios que México ha celebrado se basan en buena medida en el modelo de convenio de la OECD. 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.

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.

Como dejamos señalado al final del tema de los convenios para evitar la doble o múltiple imposición internacional, México tiene celebrados convenios para evitar la doble tributación y la evasión fiscal en el impuesto sobre la renta con Canadá y los Estados Unidos; el primero entró en vigor el 1° de enero de 1992, pero aún a la fecha de publicación de este libro, el segundo no ha aparecido publicado en el *Diario Oficial de la Federación*.

b) Generalidades

Ambos convenios se limitan a otorgar beneficios a las personas físicas o morales que son residentes de los tres países de la zona de libre comercio de Norteamérica y únicamente son aplicables al impuesto sobre la renta de los países y a los impuestos al patrimonio establecidos por las partes. Estos

convenios clarifican y armonizan los criterios de imposición, otorgando con ello una mayor seguridad y certeza jurídica a las operaciones comerciales que cubre el TLCAN y que están gravadas por el impuesto sobre la renta.

Como regla general, ambos convenios coinciden en la posibilidad de que cada Estado grave los ingresos de un no residente conforme a las disposiciones de sus leyes fiscales domésticas, por lo que en el capítulo correspondiente a contribuciones que cubren los convenios, sólo haremos énfasis a aquellos casos que dan un tratamiento especial diferente al de las leyes fiscales domésticas.

En el convenio con Estados Unidos de Norteamérica existe todo un capítulo (artículo 22) relativo a organizaciones exentas de impuestos y en el que se dispone que las organizaciones de un Estado contratante que tengan el carácter de religiosas, científicas, literarias, educacionales o de caridad, estarán exentas de impuestos en otro Estado contratante, cuando lo estén de acuerdo con las leyes del Estado en que actúan.

Los convenios garantizan la aplicación de tasas de retención en el Estado donde se encuentre la fuente de riqueza; algunas de estas tasas resultan inferiores a las previstas en las leyes del impuesto sobre la renta internas de los tres Estados.

En virtud de que ambos convenios persiguen el objetivo de evitar la doble o múltiple imposición en los estados que por el TLCAN integran la zona de libre comercio de Norteamérica, el sistema para evitarla se reduce a la posibilidad de que los residentes de los tres Estados puedan acreditar, en su Estado de residencia, las contribuciones pagadas en los otros Estados, cuando de ellos proceda su fuente de riqueza con ciertas limitaciones que se reducen en que el acreditamiento no podrá ser mayor al impuesto local de cada estado respecto del ingreso específico de que se trate.

Igualmente, los convenios coinciden en que no impondrán contribuciones discriminatorias para los no residentes de los estados miembros del convenio.

c) Solución de controversias

Los convenios ofrecen a los contribuyentes de la zona de libre comercio de Norteamérica, una instancia adicional a las previstas por la legislación fiscal interna de los tres países, para solucionar cualquier controversia que surja con motivo de su aplicación o interpretación.

Ambos convenios establecen un sistema de solución de controversias en virtud del cual, cuando una persona considere que uno de los Estados contratantes ha violado las disposiciones del convenio, lo hará notar a las autoridades fiscales competentes de su Estado de residencia para que dicho gobierno haga las aclaraciones pertinentes con el gobierno del Estado que se considera violador de alguna de las disposiciones del convenio y así, los tres estados se obligan a resolver dichas controversias por mutuo acuerdo.

d) Sujetos beneficiados

En ambos convenios se establecen las reglas específicas para definir quiénes deben considerarse como residentes (artículo 4, párrafo primero del convenio con Estados Unidos y artículo 4, párrafo primero, subpárrafo A del convenio con Canadá); la regla en ambos convenios es que se considera residente a cualquier persona física o moral que esté obligada a pagar impuestos en los tres países que conforman la zona de libre comercio de Norteamérica, que tengan establecido su domicilio, lugar de negocios, residencia para efectos migratorios o lugar de incorporación, en tratándose de personas morales.

En resumen, ambos convenios cubren en gran medida la disposición de residencia que México tiene establecida en el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación, sin embargo, en ambos convenios se prevé que si la legislación doméstica de los firmantes presenta contradicciones, éstas serán resueltas aplicando la ley doméstica que corresponda al contribuyente por razones de nacionalidad y no habiendo conformidad sobre este punto, las partes se obligan a llegar a un acuerdo.

Si por razón de las legislaciones de los tres países, una persona moral fuera considerada residente en más de un país, el tratado resuelve que esa persona moral quedará excluida de sus beneficios.

Continuando con el tema de sujetos beneficiados, las personas morales residentes en la zona de libre comercio de América del Norte, por razones de las operaciones mercantiles que cubre el TLCAN, indudablemente pueden llegar a configurar la figura tan debatida de “establecimiento permanente”, ya sea porque una persona moral residente en uno de los tres Estados abra, en otro Estado, sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones o lugares de exploración o extracción de recursos naturales, esto es, que tenga un lugar de negocios en otro Estado.

Puede darse el caso de la configuración de un establecimiento permanente cuando no habiendo un lugar de negocios, la persona moral residente en el extranjero actúe en otro Estado a través de representante para celebrar contratos tendientes a la realización de actividades empresariales.

Ambos convenios, basados en el modelo de la OECD, ratifican la figura del establecimiento permanente en los casos contemplados en los dos párrafos anteriores y en el caso de México, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no podrá exigir la configuración de un establecimiento permanente en los casos establecidos en las fracciones II a VI del artículo 2 de la ley mexicana del impuesto sobre la renta, lo que constituye un beneficio indirecto que los convenios conceden a los residentes de los Estados Unidos de América y de Canadá.

En efecto, por reformas sufridas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta de México en 1991, se introdujeron en el artículo 2 algunos casos que configuran al establecimiento permanente que resultan poco claros en su aplicación, ya que se refieren a la falta de lugar de negocios del residente en el extranjero, pero que éste actúe en el país a través de una persona física o moral para mantener existencias de bienes con las que efectúe entregas de mercancías, asuma riesgos, actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general, ejerza actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a las que corresponderían de actuar de manera independiente o que tenga remuneraciones garantizadas independientemente del resultado de sus actividades. Independientemente de la aplicabilidad legal de estos conceptos, nuevos para la figura del establecimiento permanente en México, los residentes de Canadá y de los Estados Unidos de América no tendrán la obligación de configurar un establecimiento permanente en los casos que se contemplan en este párrafo.

Como caso de excepción, en ambos convenios se configura el establecimiento permanente cuando un residente en el extranjero actúa directamente o por agentes no independientes en el aseguramiento de riesgos y/o en el cobro de primas por dichos seguros. Esta disposición fue adoptada por los tres países, considerando lo establecido en el Modelo de Convenio para Evitar la Doble Tributación de la ONU.

También basándose en el modelo de la ONU, el convenio con Canadá considera que sí existe establecimiento permanente cuando un residente en el extranjero actúa a través de un agente cuyas actividades son preponderantemente realizadas por dicho agente en beneficio del residente en el

extranjero, sin importar que entre el residente en el extranjero y el agente se haya pactado una relación “independiente”.

En el convenio con los Estados Unidos de Norteamérica se aclara que sí se configura el establecimiento permanente cuando una persona física o moral procesa en beneficio de un residente en el extranjero, materias primas, partes, componentes, bienes o mercancías importadas temporalmente, pero en cuyo proceso industrial se utiliza maquinaria y equipo proveída por el residente en el extranjero; este caso contempla a la industria maquiladora de exportación cuyos bienes de activo fijo son propiedad del residente en el extranjero.

Cabe considerar que por los convenios, congruentes con las leyes fiscales de Canadá, Estados Unidos de Norteamérica y México, no se configurará el establecimiento permanente, ni se gravarán por otro estado, las utilidades derivadas de la venta de mercancías entre los residentes de los tres Estados que lleven a cabo bajo la tradicional figura denominada “ventas en el mercado internacional”, independientemente de que estén o no amparadas en las disposiciones o gocen de los beneficios del TLCAN o del GATT. Esto quiere decir que las ganancias que obtengan los exportadores de bienes muebles serán gravadas individualmente conforme a las leyes fiscales domésticas de cada Estado.

Ambos convenios autorizan que en la determinación de utilidades gravables obtenidas por un establecimiento permanente podrán deducirse, además de los gastos e inversiones que las leyes fiscales domésticas de los países miembros de la zona de libre comercio de Norteamérica realicen, los gastos administrativos y de personal pagados en el país de la oficina central.

Por último, en materia de establecimiento permanente, los convenios coinciden en el hecho de que no se configurará un establecimiento permanente, aún teniendo lugar de negocios: i) el uso de instalaciones para almacenar, mostrar o entregar mercancía o para ser transformada en otro país; y ii) mantener un lugar de negocios para la compra de mercancías o para obtener información para un residente en el extranjero o para fines publicitarios, proveer información de toda clase o para realizar las actividades inherentes al otorgamiento de un crédito y, en general, para realizar actividades preparatorias o auxiliares a la realización de actos mercantiles en beneficio de un residente en el extranjero.

e) Contribuciones que cubren los convenios

En el convenio con Canadá se cubren el impuesto sobre la renta de México, el impuesto sobre activos de México y el impuesto sobre la renta de Canadá.

En el convenio con los Estados Unidos se cubren los impuestos sobre la renta de ambos países, pero no el impuesto al activo mexicano, ya que éste no es un impuesto que pueda acreditarse en los Estados Unidos de Norteamérica conforme a las reglas de los artículos 902 a 904 del Internal Revenue Code.

f) Ingresos por la venta de inmuebles

Ambos convenios, sin excepción alguna, conforman que los Estados miembros están en absoluta libertad de imponer y recaudar contribuciones sobre los ingresos derivados por la enajenación de bienes inmuebles, aclarándose, en ambos casos, que cuando el extranjero residente en el extranjero realiza la enajenación de un bien inmueble, los ingresos que obtenga serán atribuibles a un establecimiento permanente, si dicho extranjero residente en el extranjero lo tiene configurado en el territorio de su Estado en el que realiza la enajenación.

g) Ingresos por la actividad de transporte aéreo y marítimo

Al igual que en caso anterior, ambos convenios ratifican que cada Estado está en absoluta libertad de imponer sus propias contribuciones a los ingresos obtenidos por estas actividades.

h) Ingresos por dividendos

Aún cuando en ambos convenios se ratifica que cada Estado podrá imponer localmente contribuciones a este tipo de ingresos, encontramos que en el convenio con los Estados Unidos de Norteamérica el impuesto a retener sobre dividendos es del 5% del ingreso bruto, sin deducción alguna, cuando el accionista que cobra tales dividendos es titular de por lo menos el 10% de las acciones con derecho a voto que representan el capital social de la entidad que los distribuye y de 10% en los demás casos.

En el convenio con Canadá, las tasas de retención son del 10% cuando un accionista es titular de por lo menos el 25% de las acciones con derecho a voto que representen el capital social y el 15% en los demás casos.

En materia de utilidades obtenidas por un establecimiento permanente o una base fija, éstas no causarán el impuesto sobre la renta del país en que se encuentra establecido, si, como en el caso de México, el establecimiento permanente o la base fija distribuye dichas utilidades de su cuenta de utilidad fiscal neta y causaron como persona moral los impuestos correspondientes; en caso contrario, si establecimientos permanentes o bases fijas configuradas por residentes en el extranjero distribuyen utilidades distintas de las de la cuenta de utilidad fiscal neta, el establecimiento permanente o base fija causará directamente el 34% del impuesto sobre la renta.

La regla anterior se aplica en forma idéntica a las utilidades que sociedades mexicanas residentes en México distribuyan en favor de sus socios o accionistas no residentes en México.

i) Ingresos derivados de pensiones

Ambos convenios coinciden en que cada Estado podrá gravar los ingresos derivados de pensiones; sin embargo, en el convenio con Canadá se aclara que cuando un residente de otro Estado recibe pagos periódicos de una pensión en un Estado del que no es residente, la institución del Estado otorgante de la pensión no podrá gravar tales pagos en más de un 15%.

j) Ingresos por servicios independientes

En materia de servicios personales independientes, los convenios aceptan la configuración de la llamada “base fija” cuando profesionales o individuos no subordinados residentes de otro Estado realizan la prestación de servicios independientes en forma preponderante en un Estado; las bases fijas causarán el impuesto sobre la renta en los mismos términos que los residentes y los no residentes sin base fija, causarán el impuesto sobre la renta de sus países y en éstos, a menos que adquieran residencia para efectos fiscales en otro país.

k) Ingresos por servicios subordinados

En materia de servicios personales subordinados se establece, como regla general, que los trabajadores subordinados causarán el impuesto sobre la renta en su país de residencia y conforme a las reglas de dichos países y por excepción, causarán el impuesto sobre la renta de otro país cuando adquieran residencia fiscal en ese otro país o cuando el salario es pagado directamente por el residente en el extranjero o por un establecimiento permanente o base fija que haya configurado el residente en el extranjero para el cual el trabajador presta sus servicios. Este caso incluye los honorarios pagados por residentes en el extranjero a consejeros o comisarios de sociedades mexicanas pagados desde el extranjero.

l) Ingresos por regalías

En materia de regalías derivadas de contratos de transferencia de tecnología, los otorgantes de dicha tecnología residentes en los tres países, solo causarán una tasa del 10% sobre los pagos realizados por residentes de alguno de los tres países y que deberá ser retenida por la persona física o moral que realice los pagos.

m) Ingresos por intereses

En materia de intereses derivados de préstamos otorgados por instituciones financieras o de títulos valor, las tasas de retención se reducen al 15% en el caso del convenio con Canadá; en el caso del convenio con los Estados Unidos de América, aunque la regla general es la tasa del 4.9% a intereses pagados a bancos y proveedores y 15% en los demás casos, durante los primeros cinco años de vigencia del convenio, la tasa a retener por intereses bancarios y a proveedores será del 10%. En este caso, cabe comentar que la reforma fiscal llevada a cabo por el gobierno de México, según iniciativa presentada por el Ejecutivo al Congreso de la Unión el 15 de noviembre de 1993, hace retroactivo al uno de octubre de 1993, el beneficio de retención de impuesto sobre intereses pagados al exterior en la tasa del 4.9%.

Los convenios reducen a un 10% la tasa del impuesto sobre la renta por ingresos obtenidos por un residente de Norteamérica por el otorgamiento del uso o goce de bienes en otro país de la zona.

VI. UNA ÚLTIMA CONSIDERACIÓN

Reitero al lector el hecho de que la materia tributaria a nivel internacional resulta sumamente compleja.

El punto de partida de esta complejidad deriva, fundamentalmente, de la natural soberanía nacional de cada estado que, al ejercer su potestad tributaria, lo hace en aras de sufragar un gasto público tendiente a satisfacer las necesidades colectivas y los gastos gubernamentales del estado.

Como señalamos en la introducción de este capítulo, los acuerdos, convenios y tratados internacionales que dos o más estados celebran en materia comercial, invariablemente tienden a que los signatarios de dichos tratados eliminen sus barreras al comercio internacional.

En este sentido, los aranceles han constituido históricamente una de las principales barreras al comercio internacional y aunque no son las únicas, han constituido en el devenir histórico un importante factor de entorpecimiento a dicho comercio internacional.

Cierto es que los aranceles a la importación y exportación no constituyen para los estados la más importante de sus fuentes de ingresos públicos y que la ideología inspiradora de los aranceles no se constituye en el ánimo de incrementar la recaudación del sector público, sino que tienen efectos indirectos de derecho aduanero para controlar los flujos de internación y extracción de mercancías para nivelar el abasto de bienes en el comercio interior y de controlar el equilibrio de la balanza comercial y de pagos de un determinado país.

A pesar de lo anterior, no podemos desconocer que la esencia de los tratados internacionales en materia comercial se constituye, entre otras, en la reducción de aranceles y que ésta implica para los estados firmantes un determinado sacrificio económico por virtud de la reducción en el monto de la recaudación de contribuciones.

Basado en lo anterior, los convenios entre gobiernos para evitar la doble imposición internacional implican también para ellos un importante sacrificio adicional al de la reducción de aranceles, en lo referente a recaudación de contribuciones.

Todo lo anterior explica el por qué los tratados internacionales en materia comercial y los convenios entre gobiernos para evitar la doble tributación son, por una parte, tan complicados y, por la otra parte, el hecho de que su entrada en vigor resulte tan gradual en ambos casos. En este sentido, los

gobiernos celebrantes de ambos tipos de tratados realizan un estudio sobre el monto y destino del tráfico de mercancías, servicios y capitales entre los países involucrados y la exploración de las condiciones impositivas que imperan, tanto en el país de la fuente, como en el país de la residencia.

Estos estudios permiten formular los proyectos de convenios y tratados y los resultados económicos que éstos pueden producir. La gradualidad de su aplicación en el tiempo va permitiendo a los estados involucrados amortizar los sacrificios fiscales que su celebración implica con los flujos económicos que de ellos derivan para resarcir el sacrificio con el aumento de las bases gravables que ocasionan las nuevas inversiones y las operaciones de comercio internacional de bienes y servicios.