



Universidad
Rafael Landívar
Tradición Jesuita en Guatemala



eman ta zabal zazu
Universidad del País Vasco Euskal Herriko Unibertsitatea

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

UNIVERSIDAD DEL PAÍS VASCO/*EUSKAL HERRIKO UNIBERTSITATEA*
FACULTAD DE DERECHO

MÁSTER UNIVERSITARIO DE INVESTIGACIÓN EN DERECHO
“SOCIEDAD DEMOCRÁTICA, ESTADO Y DERECHO”
PRIMERA FASE FORMATIVA DEL DOCTORADO EN DERECHO

**PROBLEMAS QUE GENERA LA DOBLE IMPOSICIÓN EN EL ÁMBITO
INTERNACIONAL. MEDIDAS PREVISTAS POR EL ORDENAMIENTO
JURÍDICO GUATEMALTECO.**

TESIS DE POSGRADO / TRABAJO FIN DE MÁSTER

FLOR DE MARÍA SAGASTUME LEYTAN

CARNET 1066901

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, JUNIO DE 2015

CAMPUS CENTRAL

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR



Universidad
Rafael Landívar
Tradición Jesuita en Guatemala



eman ta zabal zazu
Universidad del País Vasco Euskal Herriko
Unibertsitatea

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

UNIVERSIDAD DEL PAÍS VASCO/*EUSKAL HERRIKO UNIBERTSITATEA*
FACULTAD DE DERECHO

MÁSTER UNIVERSITARIO DE INVESTIGACIÓN EN DERECHO
“SOCIEDAD DEMOCRÁTICA, ESTADO Y DERECHO”
PRIMERA FASE FORMATIVA DEL DOCTORADO EN DERECHO

**PROBLEMAS QUE GENERA LA DOBLE IMPOSICIÓN EN EL ÁMBITO
INTERNACIONAL. MEDIDAS PREVISTAS POR EL ORDENAMIENTO
JURÍDICO GUATEMALTECO.**

TESIS DE POSGRADO / TRABAJO DE FIN DE MÁSTER

TRABAJO PRESENTADO POR
FLOR DE MARÍA SAGASTUME LEYTAN

PREVIO A CONFERÍRSELE
EL GRADO ACADÉMICO DE MAGÍSTER UNIVERSITARIO DE INVESTIGACIÓN
EN DERECHO “SOCIEDAD DEMOCRÁTICA, ESTADO Y DERECHO”

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, JUNIO DE 2015
CAMPUS CENTRAL
UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR

**AUTORIDADES DE LA
UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR**

RECTOR: P. EDUARDO VALDÉS BARRÍA, S. J.

VICERRECTORA ACADÉMICA: DRA. LUCRECIA MÉNDEZ GONZÁLEZ
DE PENEDO

VICERRECTOR DE
INVESTIGACIÓN Y PROYECCIÓN: DR. JOSÉ JUVENTINO GÁLVEZ RUANO

VICERRECTOR DE INTEGRACIÓN
UNIVERSITARIA: P. JULIO ENRIQUE MOREIRA
CHAVARRÍA, S. J.

VICERRECTOR ADMINISTRATIVO: LIC. ARIEL RIVERA IRÍAS

SECRETARIA GENERAL: LICDA. FABIOLA DE LA LUZ PADILLA
BELTRANENA DE LORENZANA

**AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR**

DECANO: DR. ROLANDO ESCOBAR MENALDO

VICEDECANA: MGTR. HELENA CAROLINA MACHADO
CARBALLO

SECRETARIO: MGTR. ALAN ALFREDO GONZÁLEZ DE
LEÓN

**AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD DEL PAÍS VASCO /
EUSKAL HERRIKO UNIBERTSITATEA**

RECTOR:	SR. IÑAKI GOIRIZELAIA
SECRETARIO GENERAL:	SR. JOSÉ LUIS MARTÍN GONZÁLEZ
VICERRECTOR DEL CAMPUS DE ÁLAVA:	SR. JAVIER GARAIZAR CANDINA
VICERRECTOR DEL CAMPUS DE BIZKAIA:	SR. CARMELO GARITAONANDIA GARNACHO
VICERRECTORA DEL CAMPUS DE GIPUZKOA:	SRA. ANA ARRIETA AYESTARAN
VICERRECTOR DE EUSKERA:	SR. JON ZARATE SESMA
VICERRECTORA DE ESTUDIOS DE GRADO E INNOVACIÓN:	SRA. AMAYA ZARRAGA CASTRO
VICERRECTORA DE ESTUDIOS DE POSGRADO Y RELACIONES INTERNACIONALES:	SRA. NEKANE BALLUERKA LASA
VICERRECTORA DE PROYECCIÓN Y TRANSFERENCIA:	SRA. AMAIA MASEDA GARCÍA
VICERRECTOR DE INVESTIGACIÓN:	SR. FERNANDO PLAZAOLA MUGURUZA
VICERRECTORA DE ESTUDIANTES, EMPLEO Y RESPONSABILIDAD SOCIAL:	SRA. MAITE ZELAIA GARAGARZA
VICERRECTOR DE PERSONAL DOCENTE E INVESTIGADOR:	SR. XABIER ETXANIZ ERLE
GERENTE:	SRA. MIREN LOREA BILBAO ARTETXE

**AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE DERECHO
UNIVERSIDAD DEL PAÍS VASCO/EUSKAL HERRIKO UNIBERTSITATEA**

DECANA:	SRA. JUANA GOIZUETA VERTIZ (CALIDAD E INNOVACIÓN Y PROFESORADO)
VICEDECANA I DE ORDENACIÓN ACADÉMICA Y PROFESORADO:	SRA. ANA PÉREZ MACHIO
VICEDECANO COORDINADOR DE SECCIÓN Y RESPONSABLE DE EUSKERA Y PLURILINGÜISMO:	SR. IXUSKO ORDEÑANA GUEZURAGA
VICEDECANA DE POSTGRADO:	SRA. MAITE URIARTE RICOTE
VICEDECANA DE CALIDAD E INNOVACIÓN:	SRA. ANA ROSA GONZÁLEZ MURUA
VICEDECANO DE RELACIONES EXTERNAS Y ALUMNADO:	SR. JUAN MANUEL VELÁZQUEZ GARDETA
SECRETARIO ACADÉMICO Y RESPONSABLE DE PRÁCTICAS:	SR. MIKEL KARRERA EGIALDE

**DOCTORADO EN DERECHO DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES DE LA
UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR Y DE LA
FACULTAD DE DERECHO DE LA
UNIVERSIDAD DEL PAÍS VASCO/*EUSKAL HERRIKO UNIBERTSITATEA***

DECANO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES DE LA
UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR:

DR. ROLANDO ESCOBAR MENALDO

DECANA DE LA FACULTAD DE DERECHO
DE LA UNIVERSIDAD DEL PAÍS VASCO/
EUSKAL HERRIKO UNIBERTSITATEA:

DRA. JUANA GOIZUETA VÉRTIZ

RESPONSABLE:

DR. FRANCISCO JAVIER
CABALLERO HARRIET

RESPONSABLE:

DR. LARRY ANDRADE-ABULARACH

COMISIÓN ACADÉMICA

PRESIDENTE:

DR. FRANCISCO JAVIER
CABALLERO HARRIET

VOCAL:

DR. FRANCISCO JAVIER EZQUIAGA
GANUZAS

VOCAL:

DR. IGNACIO MUÑAGORRI LAGUÍA

NOMBRE DEL ASESOR/DIRECTOR DEL TRABAJO DE GRADUACIÓN

DR. JAVIER PÉREZ ARRAIZ

TRIBUNAL QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN DE DEFENSA PÚBLICA

DR. FRANCISCO JAVIER EZQUIAGA GANUZAS

DR. ESTEBAN ANCHUSTEGUI IGARTUA

DR. LARRY AMÍLCAR ANDRADE-ABULARACH

CARTA DEL ASESOR / DIRECTOR

El Dr. Javier Pérez Arraiz, Director del trabajo fin de máster presentado por la estudiante del Máster Universitario en Sociedad Democrática, Estado y Derecho, Dña. Flor de María Sagastume Leytan titulado "Problemas que genera la doble imposición en el ámbito internacional. Medidas previstas por el Ordenamiento Jurídico Guatemalteco.", considera que la tesina presentada cumple con los requisitos formales, metodológicos y de contenido exigidos, por lo que da el visto bueno para su defensa ante la Comisión Académica.

En Donostía-San Sebastián, a 29 de julio de 2014.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'Javier Pérez Arraiz', written over a horizontal line.

Fdo.: Dr.Javier PEREZ ARRAIZ.....



Orden de Impresión

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Posgrado de la estudiante FLOR DE MARÍA SAGASTUME LEYTAN DE CANO, Carnet 10669-01 en la carrera MÁSTER UNIVERSITARIO DE INVESTIGACIÓN EN DERECHO "SOCIEDAD DEMOCRÁTICA, ESTADO Y DERECHO", del Campus Central, que consta en el Acta No. 07662-2014 de fecha 25 de septiembre de 2014, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

PROBLEMAS QUE GENERA LA DOBLE IMPOSICIÓN EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL
MEDIDAS PREVISTAS POR EL ORDENAMIENTO JURÍDICO GUATEMALTECO

Previo a conferírsele el grado académico de MAGÍSTER UNIVERSITARIO DE INVESTIGACIÓN EN DERECHO "SOCIEDAD DEMOCRÁTICA, ESTADO Y DERECHO".

Dado en la ciudad de Guatemala de la Asunción, a los 19 días del mes de junio del año 2015.


Mgtr. ALAN ALFREDO GONZÁLEZ DE LEÓN, SECRETARIO
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
Universidad Rafael Landívar



DECLARACIÓN DE ORIGINALIDAD

La Maestranda Dña. Flor de María Sagastume Leytan por medio de la presente,

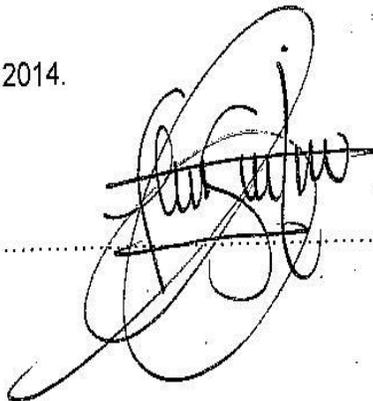
DECLARO:

Que el Trabajo titulado **Problemas que genera la doble imposición en el ámbito internacional. Medidas previstas por el Ordenamiento Jurídico Guatemalteco,**

que presento para la obtención del título de Máster en "Sociedad democrática, Estado y Derecho" impartido por la Universidad del País Vasco-Euskal Herriko Unibertsitatea, es original y que sus contenidos son producto de mi directa contribución intelectual. Todos los datos y las referencias a materiales ya publicados están debidamente identificados con su respectivo crédito e incluidos en las notas bibliográficas y en las citas que se destacan como tal y, en los casos que así lo requieran, cuento con las debidas autorizaciones de quienes poseen los derechos patrimoniales. Declaro igualmente que los materiales están libres de derecho de autor y me hago responsable de cualquier litigio o reclamación relacionada con derechos de propiedad intelectual, exonerando de responsabilidad a la Universidad del País Vasco-Euskal Herriko Unibertsitatea y a la Universidad Rafael Landívar.

En Guatemala a 20 de Agosto de 2014.

Fdo.: D. /Dña.....



RESUMEN DEL TRABAJO

En la actualidad, uno de los temas más relevantes es el relacionado con la doble imposición internacional por los efectos que ésta produce en las relaciones comerciales entre los diversos Estados. El creciente interés encuentra su sustento en el fenómeno de la globalización y la internacionalización, que ha permitido dinamizar e interconectar las diversas economías estatales, pero que a su vez ha conllevado que los actores comerciales se encuentren sometidos al pago de tributos en varios Estados.

Es así como la presente investigación busca determinar los problemas que genera la doble imposición internacional, los diversos métodos para evitarla, haciendo énfasis en la suscripción de tratados internacionales; finalmente, se efectúa un análisis de la situación de Guatemala, específicamente la regulación existente y la propuesta para su mejora.

ABSTRACT

Actually, the international double taxation has become one of the most relevant topics to be studied, by the effects that produce in the commercial relations between the States. The growing interest is sustained in the phenomenon of globalization and internationalization, which has allowed streamline and interconnect the States economies, but at the same time the market actors have to pay taxes in several States.

Thus, the present investigation seeks to determine the problems caused by the international double taxation, the methods to avoid it, emphasizing the signing of international treaties; finally, there is an analysis of the situation of Guatemala, mainly in the actual regulations and a proposed improvement is made.

**PROBLEMAS QUE GENERA LA DOBLE IMPOSICIÓN EN
EL ÁMBITO INTERNACIONAL. MEDIDAS PREVISTAS POR
EL ORDENAMIENTO JURÍDICO GUATEMALTECO**

Índice

Introducción.....	14
Capitulo I.....	16
Doble imposición internacional.....	16
1. Aspectos generales.....	16
2. Criterios de vinculación del poder tributario.....	20
2.1. Principios de la potestad tributaria.....	24
2.2. Problemas que genera la vinculación del poder tributario.....	26
2.2.1. Conflicto fuente-residencia.....	26
2.2.2. Conflicto residencia-residencia.....	27
2.2.3. Conflicto fuente-fuente.....	29
2.2.4. Conflicto derivado de la defraudación y elusión.....	29
2.2.4.1. Medidas para combatir la elusión fiscal.....	31
3. Efectos negativos de la doble tributación internacional.....	33
Capitulo II	
Medidas para contrarrestar la doble imposición internacional.....	36
1. Planteamiento.....	36
2. Principios generales.....	36
3. Medidas Unilaterales.....	38
4. Medidas bilaterales.....	41
4.1. Tratados Internacionales.....	42
4.1.1. Convención de Viena sobre el derecho de los Tratados.....	43
4.1.2. Consentimiento de los Estados para obligarse mediante Tratados Internacionales.....	44
4.1.3. Terminación de los Tratados Internacionales.....	45
4.2. Convenios para evitar la doble tributación.....	46
4.2.1. Antecedentes.....	46
4.2.2. Principios aplicables en los Convenios de Doble imposición internacional.....	49
4.2.3. Objetivos de los Convenios de Doble imposición Internacional.....	49
4.2.4. Interpretación y aplicación de los Convenios de Doble imposición internacional.....	50
4.2.5. Negociación de los Convenios de Doble imposición.....	52
4.2.6. Estructura general de los Convenios de Doble imposición.....	54
5. Armonización de las legislaciones.....	56
Capítulo III	
Aplicación de los mecanismos para evitar la doble tributación.....	59

1. Convenios Internacionales para evitar la doble tributación.....	59
1.1. Modelo de la OCDE para evitar la doble tributación internacional.....	59
1.2. Modelo de la ONU.....	64
2. Análisis de los Modelos de la OCDE y el de la ONU.....	68
3. Métodos para evitar la doble tributación internacional.....	69
3.1. Método de exención.....	70
3.1.1. Modalidades del método de exención.....	71
3.1.2. Supuestos necesarios para la aplicación del método de exención.....	73
3.2. Método de imputación.....	74
3.3. Modalidades del método de imputación.....	75
3.4. Cláusulas tax sparing.....	76
Capítulo IV	
La doble imposición internacional y su regulación en Guatemala.....	78
1. Regulación de la doble imposición en Guatemala.....	78
2. La doble imposición interna en Guatemala.....	81
2.1. Expediente 3444-2010 de la Corte de Constitucionalidad (Amparo en única instancia).....	82
2.2. Expediente 47-2006 de la Corte de Constitucionalidad (Inconstitucionalidad en caso concreto).....	84
2.3. Expediente 1813-2007 Inconstitucionalidad General Parcial.....	86
3. La doble imposición internacional en Guatemala.....	87
3.1. Aspectos legales que deben modificarse para la suscripción de Convenios internacionales relativos a la Doble imposición	89
3.1.1. Regulación del Impuesto Sobre la Renta.....	89
3.2. Intercambio de información.....	92
3.3. Procedimiento para adoptar Tratados de doble imposición en Guatemala.....	97
Conclusiones.....	99
Bibliografía.....	101

Introducción

En el ordenamiento jurídico guatemalteco se encuentra contemplada la doble imposición interna, dejando de un lado el problema de la doble imposición internacional la cual ocurre cuando una misma renta o bien se encuentran gravados en dos o más Estados durante el mismo período impositivo y de igual forma el mismo hecho generador, esto conlleva muchas consecuencias económicas ya que con ello existe una disminución en el comercio internacional.

Es por ello, que varios Estados han ratificado Tratados Internacionales en materia de doble imposición internacional con la finalidad de evitar los inconvenientes que se generan cuando un Estado no posee dentro de su ordenamiento jurídico dicha regulación.

En ese contexto la presente investigación tiene como objetivos principales los siguientes: 1) Determinar los problemas que genera la doble imposición en el ámbito internacional, lo cual hace que exista una descompensación en los mercados competitivos; 2) Determinar los conflictos que se generan en Guatemala al no contar con Tratados Internacionales en materia de doble imposición internacional; 3) Establecer la viabilidad de ratificar Tratados Internacionales en materia de doble imposición internacional en Guatemala; 4) Establecer los diferentes modelos que existen de Tratados en materia de doble imposición; 5) Establecer los métodos existentes para eliminar la doble imposición internacional.

En el presente trabajo se abordará lo relativo a los problemas que genera la doble imposición en el ámbito internacional, haciendo un análisis jurídico para determinar si el Estado de Guatemala cuenta con algunas medidas en el ordenamiento jurídico.

La doble tributación internacional es un problema que abarca a todos los Estados y no contar con medidas para contrarrestarlas acarrea consecuencias económicas, ante ello surge las siguientes interrogantes: ¿Cuáles son los problemas que genera la doble imposición en el ámbito internacional? ¿El ordenamiento jurídico guatemalteco cuenta con medidas concerniente para evitar la doble imposición en el ámbito internacional?.

La presente investigación reviste de gran importancia ya que en la misma se pretende establecer los problemas que genera la doble imposición internacional al no contar con alguna de las medidas previstas ya sea medidas unilaterales o bien medidas bilaterales; de igual forma se pretende elaborar un panorama para los países que se

encuentran en vías de desarrollo para que puedan afrontar los problemas que se pudieran generar, teniendo en cuenta la globalización y la apertura de mercados que actualmente se vive en nuestro país y así poder atraer la inversión extranjera.

Así se elaboraron cuatro capítulos, en el primer capítulo se aborda el tema de forma general de la doble imposición internacional incluyendo los criterios de vinculación del poder tributario, los problemas que genera la vinculación del poder tributario, los efectos negativos de la doble tributación internacional entre otros.

El segundo capítulo se trata el tema de las medidas para contrarrestar la doble imposición internacional, en el cual se incluye las medidas unilaterales y las medidas bilaterales.

El tercer capítulo contiene lo relativo a la aplicación de los mecanismos para evitar la doble tributación, se incluye el análisis de los convenios modelo para evitar la doble tributación internacional tanto el de la OCDE como el modelo de la ONU estableciendo las similitudes y diferencias que existen entre éstos, de igual forma se analizan los métodos que existen para evitar la doble tributación internacional siendo estos el método de exención, imputación y la cláusula taxsparing.

En el capítulo cuatro se analiza la doble imposición internacional en Guatemala y su regulación, estableciendo la viabilidad de adopción de Tratados Internacionales en materia de doble imposición.

CAPITULO I

DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

1. Aspectos generales

En la actualidad resulta innegable el impacto que la globalización ha tenido no únicamente en el ámbito económico, sino en muchos otros, aunque es en éste donde sus efectos y consecuencias resultan más visibles. Sin pretender ahondar en qué consiste dicho fenómeno y sus características¹, conviene señalar que una de las consecuencias más evidentes es la expansión del comercio internacional, en una escala jamás vista².

La globalización no es un fenómeno que haya acontecido sin previo aviso, por el contrario es un proceso bien estructurado que alcanza su plenitud luego de haber transcurrido por diversas etapas. Es así como luego del período del Estado de Bienestar se aprecia una mayor apertura de la economía, de hecho, se establece una correlación entre ambas situaciones.

En esta línea se procede a la creación de nuevos mecanismos que facilitarían el comercio internacional, principalmente a través de la eliminación de las barreras impuestas por los estados, es así como surge el GATT, como un foro que permitiría discutir y superar estas dificultades³.

Así la globalización es concebida como *“un proceso (o conjunto de procesos), que implica una transformación en la organización espacial de las relaciones y transacciones sociales (evaluadas en términos de su extensión, intensidad, velocidad e impacto) que*

¹A efecto de entender de mejor forma la globalización, sus orígenes, alcances y efectos pueden consultarse diversas obras, entre las cuales se encuentran CABALLERO HARRIET, Francisco Javier. *Algunas claves para otra mundialización*. Santo Domingo: Funglode, 2009. GIDDENS, Anthony. *Un mundo desbocado. Los efectos de la globalización en nuestras vidas*. Madrid: Taurus, 2000. ZOLO, Danilo. *Globalización. Un mapa de los problemas*. Trad. Miguel Montes. Bilbao: Ediciones Mensajero, 2006. CAMINO BELDARRAIN, Vicente. “Tecnología y globalización económica”. *Araucaria. Revista Iberoamericana de Filosofía, Política y Humanidades*. 2012, año 14, no. 27. BECK, Ulrich. *¿Qué es la globalización? Falacias del globalismo, respuestas a la globalización*. Trad. Bernardo Moreno y María Rosa Borrás. Barcelona: Paidós, 2008.

²STEINBERG, Federico. *Cooperación y Conflicto. Comercio internacional en la era de la globalización*. Madrid: AKAL ediciones, 2007, p. 19.

³Ibíd, pp. 25 y ss.

*generan flujos y redes de actividad, interacción y ejercicio del poder transnacionales o interregionales*⁴.

Por tal razón los Estados se han visto inmersos en un sistema que implica una apertura hacia los demás, claro en diverso grado, con lo cual el flujo de bienes y servicios ha significado un cambio en el plano comercial, lo que a su vez conlleva la afectación en el ámbito fiscal o tributario, pues ante el constante movimiento de mercancías y servicios, éstos se han visto afectados a través de varios hechos generadores, no únicamente en un Estado, sino en varios de ellos, con los consecuentes costes que esto conlleva para el contribuyente; en el ámbito jurídico se produce una situación de injusticia tributario, contenida en la prohibición de la doble imposición, que ha sido regulado por los ordenamientos jurídicos internos, pero que a nivel internacional aún persiste, de lo que deviene necesaria su comprensión para implementar una mejor regulación.

El problema de la doble imposición como se hizo referencia ha sido enfocado principalmente al ámbito interno de los Estados, pero a nivel internacional su regulación continúa siendo débil, lo cual no es acorde con el fenómeno globalizador, pues con las tendencias actuales el flujo comercial tiende a acrecentarse, por lo que su regulación es una necesidad imperiosa, es precisamente éste el contenido que pretende abarcar la presente investigación.

Al hablar de la doble imposición, en general, no se hace referencia a que necesariamente se pague el doble del monto que se tendría que hacer efectivo (sin que este pueda ser un elemento de aquella), pero lo más relevante es determinar los motivos por los cuales se está haciendo efectivo el pago del impuesto⁵.

Ahora bien, cuando se aborda lo relativo a la doble imposición internacional, la misma debe entenderse en el sentido siguiente: *“cuando el mismo destinatario legal tributario es gravado dos (o más) veces, por el mismo hecho imponible, en el mismo período de tiempo, y por parte de dos (o más) sujetos con poder tributario”*⁶. La definición dada es la más empleada por la doctrina alemana, así como por el Tribunal Federal

⁴ HELD, David. *et al.* “Rethinking Globalization”. *The Global Transformation Reader*. Cambridge: Polity Press, 2000, p. 16.

⁵PEREZ ARRAIZ, Javier. *La doble imposición internacional, causas y métodos para evitarla*. Artículo inédito. P.6.

⁶VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 2001, p. 483.

Suizo⁷, los motivos para que esto acontezca es que de la misma se pueden extraer la mayor parte de los elementos esenciales para su procedencia, los que permiten que se configure la doble tributación internacional.

Claro que la definición brindada no es la única que puede encontrarse doctrinariamente, ya que existe una gran cantidad, cada una de ellas suele aportar nuevos elementos que resultan útiles para su delimitación, así por ejemplo la que brinda Borrás Rodríguez al establece que es *“aquella situación por la cual una misma renta o un mismo bien resulta sujeto a imposición en dos o más países, por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo período impositivo –si se trata de impuestos periódicos- y por una misma causa”*⁸.

Finalmente, en la misma línea se ha pronunciado la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), ente que ha definido la doble imposición internacional como *“la tributación por impuestos comparables de la misma renta en dos o más Estados sobre un mismo contribuyente por idénticos períodos impositivos”*⁹.

De estas definiciones¹⁰ resulta viable extraer cuáles son los elementos necesarios para considerar que se está ante una doble tributación internacional, siendo éstos¹¹:

- a) Identidad objetiva, en la cual los impuestos son comparables.
- b) Identidad subjetiva, el impuesto es soportado por el mismo contribuyente.
- c) Identidad material, ya que el impuesto grava una misma renta o mismo bien.

⁷GIULIANI FONROUGE, Carlos; NAVARRINE, Susana y ASOREY, Rubén. *Derecho Financiero*. Volumen I. Buenos Aires: La Ley, 2010, p. 346.

⁸BORRAS RODRÍGUEZ, Alegría. *La doble imposición internacional: problemas jurídico-internacionales*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 30.

⁹Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), *Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio 1995*, Instituto de Estudios Fiscales, París 1997, p. 11.

¹⁰Ya en el Modelo de México y Londres se establecía una definición relativa a la doble imposición internacional, misma que fue publicada por la Sociedad de Naciones en 1946, en la que se señalaba que ésta acontecía cuando *“Hay doble o múltiple imposición internacional cuando los impuestos de dos o más países gravan de tal manera que las personas sujetas a tributación en más de un país soportan una carga tributaria mayor que si estuvieran sujetas únicamente a una soberanía fiscal. La carga tributaria adicional puede deberse no sólo a diferencia de criterios tributarios de los Estados afectados, sino al hecho de que dos o más jurisdicciones establezcan concurrentemente impuestos que tengan las mismas bases o incidencias, sin tener en cuenta las reclamaciones de otras administraciones fiscales”*.

¹¹ SERRANO ANTÓN, Fernando. “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los Convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación”. En: SERRANO ANTÓN, Fernando (Dir.). *Fiscalidad Internacional. Volumen I*. España: Centro de Estudios Financieros, 2013, p. 272.

- d) Identidad temporal, el impuesto decretado sea aplicado en los mismos períodos impositivos.
- e) Identidad en el hecho imponible, si el impuesto decretado es generado por el mismo hecho imponible.
- f) Concurrencia de dos o más Estados, concurrencia de dos o más soberanías fiscales, independientes entre sí.

La eliminación de la doble imposición internacional es un elemento que debiera ser implementado por todos los Estados, ya que con ella se impide que exista desigualdad en la distribución internacional de los tributos, porque un mismo hecho imponible no debe sujetarse a tributación dos veces y a la vez quedar vinculado a dos Estados diferentes. Por lo que resulta lógico que si a lo interno de un Estado esa práctica se encuentra prohibida, no existe una razón trascendental que impida su restricción a nivel internacional, sin que se pretende equiparar las condiciones en ambos casos, ya que se entiende que en esta última existen mayores problemas, pues se requiere la existencia de voluntad política de los diversos Gobiernos.

En este sentido, y como bien lo expone Pérez Arraíz *“a pesar de que la doble imposición sea considerada unánimemente como un mal que, dentro de lo posible, debe eliminarse, en el Derecho tributario no existe el principio “non bis in idem”, con el carácter estricto que tiene el Derecho Penal. Algunos autores han destacado que la doble imposición no se origina en base a una persecución del Estado a un contribuyente, sino que se debe a la independencia con que actúan las distintas Administraciones”*¹².

En consonancia con lo anterior, existen diversos autores que sostiene de forma categórica que es ilícita la existencia de la doble imposición internacional, ante lo cual se han propuesto una serie de mecanismos para prevenirla, mismos que serán analizados con mayor profundidad más adelante, por el momento basta con señalar que varios Estados han adoptados medidas para evitar y eliminar esta práctica que acontece, el principal mecanismo al que han acudido es la adopción de tratados internacionales sobre la materia, que revisten de gran utilidad, aunque su principal problema radica en su naturaleza bilateral, en gran medida, ya que esto conlleva la suscripción de tratados con la mayor parte de los Estados con los cuales se tiene relación.

¹² PÉREZ ARRAIZ, Javier. *La doble imposición internacional, causas y métodos para evitarla*. Op. cit., p.8.

En el caso específico de Guatemala actualmente en la legislación interna no se encuentra regulada la doble tributación internacional, es más no existen estudios tanto doctrinarios como a nivel gubernamental que aborden esta temática, por lo que no es de extrañar que en la actualidad no se haya suscrito tratado internacional alguno que pretenda la eliminación de la misma. Aunque esta situación no es exclusiva de Guatemala, ya que existen varios países que no cuentan con cuerpos normativos internacionales que permitan evitar la doble imposición internacional, que viene en detrimento de los contribuyentes de sus Estados, y en éstos mismos.

Existe un consenso que tiene como objeto lograr la eliminación de la doble tributación internacional, ya que ésta atenta contra la justicia tributaria y afecta significativamente el orden económico, pues al momento de cobrarse dos o más veces por un mismo bien o servicio en dos o más países, impide una equitativa distribución de los tributos, generando así un grave problema para los particulares que resulten afectados al sufrir un detrimento económico.

Al haber establecido la existencia de la problemática antes relacionada, conviene entonces analizar los criterios más recurrente en los Estados para decretar tributos, esto dentro de su ordenamiento jurídico, ya que esto permitirá determinar cuáles son aquellos, para conocer la forma en que se vincula a los contribuyentes con la Administración Tributaria.

2. Criterios de vinculación del poder tributario

Para iniciar a abordar este tema resulta imprescindible partir de lo que debe entenderse por potestad tributaria, la cual constituye la facultad que le es conferida al Estado (por el propio pueblo) para poder exigir tributos, con la finalidad de poder agenciarse de fondos para sufragar el gasto público¹³.

¹³Al respecto cabe señalar la existencia de dos grandes posturas sobre este particular. La primera de ellas hace referencia a que dicha potestad se deriva del poder sancionador del Estado, por ende, la contribución debe efectuarse sencillamente por la existencia de ese poder, sin que se busque un fin último, en este sentido PECES-BARBA MARTÍNEZ, Gregorio. *Curso de Derechos Fundamentales. Teoría General*. Madrid: Universidad Carlos III, 1995, p. 105. SANTAMARÍA PASTOR, Juan. *Fundamentos de Derecho Administrativo. Volumen I*. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 1991, p. 902. Por el contrario, la segunda postura, más propia de un estado social y democrático, parte de una justificación o legitimación, que radica en el bien común, que únicamente puede ser concebido si existe una contribución por parte de todos los ciudadanos.

Al respecto Giuliani Fonrouge manifiesta que la expresión poder tributario significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción¹⁴.

De lo antes expuesto se extrae que el poder tributario se encuentra relacionado con el deber constitucional de contribuir, pues constituye su correlato, en el sentido que para que la administración pública pueda exigir el pago de tributos por parte de la ciudadanía, se requiere que el deber de pagarlos se encuentre previsto constitucionalmente, como acontece en la mayor parte de Estados¹⁵.

La potestad tributaria no puede ser considerada como absoluta y total, lo que implicaría que careciera de límites, por el contrario, en las diversas Constituciones existen varias disposiciones que prevén la existencia de principios constitucionales tributarios, tanto formales como materiales, que limitan y sujetan al Poder Legislativo, al ser éste el encargado de fijar tributos, por lo que los cuerpos normativos emanados de aquel, deberán observar obligatoriamente los parámetros previstos en esos principios, sin que puedan contradecirlos, so pena de ser declarados inconstitucionales¹⁶.

En términos generales, la potestad tributaria se encuentra restringida por cuestiones de distinta naturaleza, y en especial, cuando se pretende la tributación de personas de nacionalidad extranjera o con residencia en otro país o de rentas producidas en un territorio extranjero.¹⁷

¹⁴GIULIANI FONROUGE, Carlos; NAVARRINE, Susana y ASOREY, Rubén. *Derecho Financiero*.Op. cit., p. 260.

¹⁵Por ejemplo en la Constitución española, en su artículo 31.1 se indica que: “*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*”; por su parte en la Constitución guatemalteca, el artículo 135 literal d. señala: “*Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes: (...) d. Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley...*”

¹⁶En el caso de Guatemala, la Constitución prevé la garantía constitucional idónea para resguardar la supremacía del texto constitucional, esto a través de la inconstitucionalidad de carácter general, cuyo efecto es la expulsión de la disposición normativa del ordenamiento jurídico; o bien, la inconstitucionalidad en caso concreto, que busca la inaplicación de la norma para la solución de la controversia.

¹⁷SERRANO ANTÓN, Fernando. “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los Convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación”.Op. cit., p. 263.

Es por ello que los Estados para poder decretar impuestos no deben de sobrepasarse de los límites a los cuales se encuentran sujetos, ya que si ello llegara a acontecer estarían incurriendo en un sin fin de injusticias en el ámbito económico.

Los criterios de vinculación tal como lo expresa Ronald Evans “*son aquellos que determinan la relación jurídica entre un ente estatal soberano y un sujeto pasivo que da origen al nacimiento de un derecho de imposición; esto es, la relación jurídico-tributaria que nace entre quien detenta la potestad tributaria y el sujeto pasivo de dicha obligación. Esta relación se considera jurídicamente existente cuando el sujeto es el destinatario del ejercicio por parte de un Estado de una soberanía de carácter territorial o de naturaleza personal*”¹⁸.

En la doctrina se suele efectuar una clasificación de los factores de vinculación del poder tributario, los cuales suelen partir de una división entre los factores personales o reales, aspectos éstos que quedan supeditados la decisión que adopte cada uno de los Estados. En cuanto a los primeros (sujeción personal), se atienden a diversos criterios, entre ellos por su condición de nacional, de su domicilio, o bien, de su residencia.

El criterio más antiguo que se observa en las legislaciones contemporáneas es el de gravar al contribuyente, en atención a su nacionalidad, un ejemplo de lo anterior, acontece en el caso de México; ahora bien, en la mayoría de legislaciones europeas, así como la norteamericana, se encuentran inspiradas en el criterio de sujeción personal, pero en cuanto a la residencia del sujeto, por lo que es éste el elemento determinante de la atribución del poder tributario, aunque en algunos casos se suele aplicar conjuntamente con el de la nacionalidad¹⁹.

El otro criterio al cual se hizo referencia es el real, que toma en consideración las condiciones de índole económica, como lo pueden ser las rentas producidas u originadas en el territorio. Respecto a este criterio, como acontece con el ya expuesto, también existen subdivisiones, las cuales atienden a la sujeción del criterio real o sujeción

¹⁸EVANS MÁRQUEZ, Ronald. *Régimen jurídico de la doble tributación internacional*.Venezuela: McGraw-Hill Latinoamérica, 1999, p.5.

¹⁹GIULIANI FONROUGE, Carlos; NAVARRINE, Susana y ASOREY, Rubén. *Derecho Financiero*.Op. cit., p. 323.

económica²⁰, entre los que se encuentran: la sede de negocios o establecimiento permanente y la fuente.

Uno de los conceptos que resulta más controvertido y de mayor dificultad es el relativo al de establecimiento permanente, es por ello que dentro del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, se incluyó una definición de aquel, que se encuentra contenida en el artículo 5, que indica que es “... *un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. La expresión establecimiento permanente comprende en especial: a) las sedes de dirección; b) las sucursales; c) las oficinas; d) las fabricas; e) los talleres; y f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, la canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales*”.

En el caso de Guatemala no se contaba con una definición de esa clase de establecimiento; no obstante lo anterior, en la actualidad se incluyó el concepto de establecimiento permanente²¹ dentro de la Ley de Actualización Tributaria (Decreto

²⁰ Véase VALDES COSTA, Ramón. *Estudios de Derecho Tributario Internacional*. Montevideo: Editorial Temis, 1978, p.14.

²¹ Artículo 7 de la Ley de Actualización Tributaria brinda el siguiente concepto de lo que debe entenderse por establecimiento permanente, y para el efecto expone: “*Se entiende que una persona individual, persona jurídica, organismo internacional, ente o patrimonio que se especifica en este libro, opera con establecimiento permanente en Guatemala, cuando: 1. Por cualquier título, disponga en el país, de forma continuada o habitual, de un lugar fijo de negocios o de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de sus actividades. La definición del apartado anterior, comprende, en particular: a) Las sedes de dirección; b) Las sucursales; c) Las oficinas; d) Las fábricas; e) Los talleres; f) Los almacenes, las tiendas u otros establecimientos; g) Las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias; h) Las minas, pozos de petróleo o de gas, canteras o cualquier otro lugar de extracción o exploración de recursos naturales. 2. Se incluye en este concepto toda obra, proyecto de construcción o instalación, o las actividades de supervisión en conexión con éstos, pero sólo si la duración de esa obra, proyecto o actividades de supervisión exceden de seis (6) meses. 3. No obstante lo dispuesto en los numerales 1 y 2 de este artículo, cuando una persona o ente distinto de un agente independiente, actúe en Guatemala por cuenta de un no residente, se considera que éste tiene un establecimiento permanente en Guatemala por las actividades que dicha persona realice para el no residente, si esa persona: a) Ostenta y ejerce habitualmente en Guatemala poderes que la facultan para concluir contratos en nombre de la empresa; o, b) No ostenta dichos poderes, pero mantiene habitualmente en Guatemala, existencias de bienes para su entrega en nombre del no residente. 4. Se considera que, salvo con relación al reaseguro y reafianzamiento, una empresa de seguros tiene un establecimiento permanente si recauda primas en el territorio nacional o asegura riesgos situados en él a través de una persona residente en Guatemala. 5. Se considera que existe un establecimiento permanente cuando las actividades de un agente se realicen exclusivamente, o en más de un cincuenta y uno por ciento (51%) por cuenta del no residente y las condiciones aceptadas o impuestas entre éste y el agente en sus relaciones comerciales y financieras difieran de las que se darían entre empresas independientes. 6. No se considera que existe*

número 10-2012 del Congreso de la República) en el cual se incluyen varios supuestos de lo que presupone es un establecimiento de esta naturaleza, en ella se incluyó las sedes, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, almacenes, minas, etc.

En contraposición, el otro criterio al que se hace referencia es al relativo a la fuente, en éste se otorga la potestad tributaria al Estado de gravar todos los actos u operaciones llevados a cabo por los extranjeros, que sean realizados, o bien, que surtan sus efectos jurídicos en el territorio del propio Estado²².

Este último criterio es el que suelen implementar y aplicar los países en vías de desarrollo, pues con ello lo que se busca es gravar los actos realizados por los extranjeros en su territorio; por el contrario, el criterio de establecimiento permanente, suele ser el preferido por los países desarrollados y que la mayoría de ellos adopta dentro de su territorio.

2.1. Principios de la potestad tributaria

La potestad tributaria se encuentra integrada o sometida a una serie de principios, que se diferencian de los generales aplicables a los sistemas tributarios; los más relevantes son el principio de territorialidad y el principio de nacionalidad, sin que esto implique que existan otros, pero para la presente investigación se hará énfasis en éstos.

El principio de territorialidad es entendido, como bien lo señala Serrano Antón, como la *“manifestación del vínculo real. De acuerdo con este criterio, las leyes tributarias solo se aplicarían a quienes residieran en territorio de un determinado país o tuvieran con el mismo alguna relación, es decir, obtuvieran en él rentas, fueran titulares de determinados bienes sitos en el mismo o tuvieran, en definitiva, relaciones económicas en territorio español”*²³.

establecimiento permanente en el país, por el mero hecho de que las actividades de un no residente se realicen en Guatemala, por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad”.

²² ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. *Derecho Fiscal*. 12ª. edición. México: Editorial Themis, 1996, p. 295.

²³SERRANO ANTÓN, Fernando. “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los Convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación”. Op. cit., p. 266.

A través de este principio se grava a toda persona que haya obtenido alguna renta o bien dentro del territorio nacional; este criterio es el más utilizado en los países de América, se citan como ejemplos el caso de Guatemala, Costa Rica, Nicaragua, Bolivia, Panamá, Paraguay, entre otros. La predilección de este criterio obedece a la sencillez del mismo y su accesible administración, aunque algunos de estos países ya están manifestando su interés progresivo a cambiar a otro sistema.

En el caso específico de Guatemala, la Ley de Actualización Tributaria en el artículo 6 desarrolla el concepto de residente para efectos tributarios, esta disposición considera residente a la persona individual que permanezca en el territorio nacional más de ciento ochenta y tres días durante el año calendario; de igual forma, que su centro de intereses económicos se ubique en Guatemala, salvo que acredite su residencia o domicilio fiscal en otro país, entre otros supuestos.

Por su parte, el otro principio es el de nacionalidad, que como lo afirma Serrano Antón *“como muestra del criterio personal. Según esta regla, las leyes tributarias se aplicarían a todos los ciudadanos que ostentaran la nacionalidad de un determinado país, fuere cual fuere el lugar en que residieren y fuere cual fuere el lugar en que obtuvieron sus rentas. El vínculo personal de nacionalidad sería el único motivo que determinaría la sujeción a las leyes tributarias”*²⁴.

Por medio de este principio se crean las leyes tributarias sujetando la nacionalidad del contribuyente, sin importar donde resida el mismo y donde obtuvo las rentas, esto también aplica a los residentes, domiciliados o nacionalizados en el país donde se creó el tributo.

Cada Estado al crear su ordenamiento jurídico establecerá qué criterio utilizará ya sea el de residencia, nacionalidad o domicilio; como ya se mencionó gravará las rentas obtenidas en cualquier lugar en que se hubieren originado, es por ello que doctrinariamente también se le conoce como renta mundial. Por tal motivo los países que tienden a exportar en mayor cantidad querrán utilizar el criterio de renta mundial, con el objeto de perseguir al contribuyente donde sea que este se encuentre y de esa forma gravarán en el extranjero los hechos imposables; los países que son receptores prefieren implementar el criterio de la fuente y de esa forma agenciarse de recursos.

²⁴Loc. Cit.

La renta mundial es entendida como “*el país en que el contribuyente es residente a efectos fiscales, tiene el derecho de someter a gravamen todas las rentas que éste obtenga, con independencia del lugar donde se generó o se perciba*”²⁵, a través de este criterio de sujeción se persigue al contribuyente en cualquier lugar donde éste se encuentre sin importar si es residente o no del Estado.

Los criterios antes mencionados tendrán como objeto establecer de manera precisa qué país tendrá la jurisdicción de gravar las rentas que se originen y como resultado de ello quien se beneficiará con los tributos. Una vez establecidos los criterios utilizados por los Estados para poder decretar impuestos y de esta forma vincular a los contribuyentes, es conveniente conocer los problemas que podría generar dicha vinculación.

2.2. Problemas que genera la vinculación del poder tributario

Como se ha mencionado anteriormente, los Estados al crear su ordenamiento jurídico tributario pueden utilizar distintos criterios para poder exigir tributos, entre ellos se encuentra el criterio de territorial, nacionalidad, residencia o una combinación de los mismos.

La mayoría de los Estados normalmente aplican el criterio de territorialidad; otros Estados, por el contrario, aplican el criterio de residencia o nacionalidad. Es por esta variación de criterios entre los diversos Estados que se generan una serie de conflictos, pues esa diferenciación conlleva la existencia de varias dificultades; de hecho, la problemática también existe cuando se utiliza el mismo criterio, en virtud de que se aplican diferentes reglas, entre los conflictos más comunes se encuentran los siguientes:

2.2.1. Conflicto fuente – residencia

Se ha expuesto que la existencia de diversos criterios en cada uno de los Estados conlleva conflictos, uno de los más frecuentes es el generado en virtud que en un Estado

²⁵VALLEJO ARISTIZÁBAL, Sandro y MALDONADO LÓPEZ, Galo. “Los Convenios para evitar la doble imposición”. *Fiscalidad*. 2007, edición 1, pp. 39-60.

el ordenamiento jurídico tributario está basado en el criterio de fuente; mientras que en otro Estado se aplica el criterio de residencia.

Tal como se mencionó anteriormente el criterio de fuente se “*establece que corresponde gravar al país donde esta la fuente productora de riqueza, es decir, donde esa riqueza se genera. Puede ser el lugar de radicación de los bienes, o en general el lugar donde el contribuyente realiza su actividad productiva, con total independencia del domicilio, residencia o nacionalidad*”²⁶; por su parte el criterio de residencia, aunque se basa en la capacidad global de pago, en ocasiones, no supone un aumento significativo de la recaudación.²⁷

Este conflicto se puede generar cuando un Estado aplica el principio de residencia para gravar la renta, si bien es cierto que el país que aplique el criterio de residencia acepta que el país que aplica el criterio de fuente posee el derecho primario para gravar la renta generada; el país que aplica el criterio de residencia puede gravar la renta en todo caso, una vez ya se haya aceptado el crédito que genera el impuesto pagado en el Estado que aplique el criterio de fuente, por lo cual si el Estado que aplica el criterio de residencia no aceptase el crédito generado nos encontramos ante la doble tributación.

Un ejemplo de conflicto fuente-residencia sería el generado por la celebración de un contrato de licencia minera para la explotación de una determinada mina que se encuentre ubicada en Guatemala (criterio de territorialidad) con una sociedad establecida en Canadá (criterio de residencia), en el cual se estipule el pago de regalías por parte de Guatemala hacia la sociedad de origen canadiense, por lo que en este caso, el impuesto a pagar sobre las regalías originadas estarán sujetas tanto a Guatemala como a Canadá, ya que se debe de pagar en Guatemala porque aplica el criterio de territorialidad, y de igual forma, tributar en Canadá por el principio de residencia. Lo anterior permite ejemplificar con claridad la existencia de un conflicto entre ambos Estados.

2.2.2. Conflicto residencia-residencia

En el caso de Guatemala, la residencia de las personas naturales se encuentra regulada en la Ley de Nacionalidad (Decreto 1613), específicamente en el artículo 71, en

²⁶VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Op. cit., p. 486.

²⁷SERRANO ANTÓN, Fernando. “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los Convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación”. Op. cit., p. 268.

el que la define como “*el ánimo de permanecer se presume por la residencia en el país durante un año continuo. Cesará esta presunción si se comprobare que la residencia es accidental y que se tiene el domicilio en otro Estado; pero si la residencia fuere habitual durante tres años o más la presunción no admitirá prueba en contrario. La residencia es habitual, cuando la persona permanece en el país períodos que sumados den más de la mitad del tiempo*”.

Las sociedades mercantiles adquieren su personalidad jurídica al momento de constituirse e inscribirse en el Registro Mercantil, tal como lo regula el Código de Comercio de Guatemala (Decreto número 2-70)²⁸. En el caso de las sociedades extranjeras deberá estarse a lo estipulado en el artículo 353 de ese mismo cuerpo normativo, que prevé: “*Las sociedades extranjeras legalmente constituidas en el extranjero que deseen establecerse en el país o tener sucursales o agencias, deberán solicitarlo al Registro Mercantil, único encargado de otorgar la autorización respectiva...*”.

El problema que acontece respecto al criterio de residencia es cuando una persona tiene su residencia en dos o más Estados, ante lo cual serían aplicables las leyes tributarias de todos ellos, ante esta situación acontece el conflicto que se denomina residencia-residencia.

Por ejemplo, en Guatemala los residentes están obligados al pago del Impuesto sobre la Renta²⁹ si se realizare alguna actividad que estuviera sujeta al mismo; si se diera el caso que una persona reside en Guatemala pero a la vez es residente de México, cuyo ordenamiento, en el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de México señala: “*Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos: 1) los residentes en México, respecto de todos sus ingresos,*

²⁸El artículo 14 del Código de Comercio de Guatemala establece: “*La sociedad mercantil constituida de acuerdo a las disposiciones de este Código e inscrita en el Registro Mercantil, tendrá personalidad jurídica propia y distinta de la de los socios individualmente considerados...*”.

²⁹Artículo 12 de Ley de Actualización Tributaria (Decreto 10-2012) “*son contribuyentes las personas individuales, jurídicas y los entes o patrimonios, residentes en el país, que obtengan rentas afectas en este título. Se consideran contribuyentes por las rentas que obtengan los entes o patrimonios siguientes: los fideicomisos, contratos en participación, copropiedades, comunidades de bienes, sociedades irregulares, sociedades de hecho, encargo de confianza, gestión de negocios, patrimonios hereditarios indivisos, sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales de empresas o personas extranjeras que operan en el país y las demás unidades productivas o económicas que dispongan de patrimonio y generen rentas afectas*”.

cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde proceda...”En este caso, la persona tendrá, si genera riqueza en Guatemala y a la vez es residente de México, que pagar el Impuesto sobre la Renta, por lo cual nos encontramos ante un caso más de doble tributación internacional.

2.2.3. Conflicto fuente-fuente

Se ha hecho referencia a que el criterio de la fuente tiene por objeto el de gravar, con exclusividad, las rentas al Estado donde se haya originado la riqueza. El conflicto que pudiese surgir sería el derivado de la realización de una transacción entre dos Estados, que apliquen el criterio de la fuente, y que ambos países considerasen que la renta fue originada dentro de su territorio nacional, y por lo tanto, son los encargados de la recepción del impuesto que se genere por la transacción realizada.

Por medio de este principio existe una vinculación real, ya que grava directamente la renta obtenida dentro de un territorio. Por ejemplo un guatemalteco presta asesoría contable en Guatemala a una persona nicaragüense sobre un proyecto que se está realizando en Nicaragua; en este caso, ambos países aplican el criterio de territorialidad, por una parte el Estado de Guatemala argumentará que la renta se generó en Guatemala y es quien tiene derecho de gravar la misma; por su parte, el Estado de Nicaragua podría argumentar que la renta se generó en Nicaragua, porque la asesoría contable que se prestó era directamente para la realización de un proyecto que se está desarrollando en dicho país, por lo tanto, es el encargado de gravar la renta. Así se aprecia la concurrencia de otro caso en el que es viable la existencia de doble imposición internacional.

2.2.4. Conflicto derivado de la defraudación y elusión

Fuera de los casos relacionados en los que pueden acontecer conflictos relativos a la doble imposición internacional, también existe otro problema generalizado, pero este ser tiene como origen otras situaciones, como lo son la defraudación y la elusión por la tráfuga de las rentas obtenidas en un determinado Estado.

Previo a ahondar sobre esta temática es indispensable efectuar una breve distinción entre aquellos conceptos, a efecto de no incurrir en el equívoco de

considerarlos idénticos. La defraudación tributaria se refiere a un no pago de impuestos una vez se haya cumplido el hecho generador; figura que suele ser regulada como un hecho delictivo. En el caso de Guatemala, la defraudación se encuentra tipificada en el Código Penal, específicamente en el artículo 358 "A"³⁰; a efecto de considerar que se está ante una conducta delictiva se requiere la existencia de la intención o ánimo de engañar a la administración tributaria, con la finalidad de poder así evadir el pago del impuesto generado.

En cambio, la elusión tributaria, que también es conocida doctrinariamente como fraude de ley, consiste como lo afirma Fonrouge es "*aquel proceder que sin infringir el texto de la ley, procura el alivio tributario mediante la utilización de estructuras jurídicas atípicas o anómalas*"³¹.

El fraude de ley se origina cuando existe un ordenamiento jurídico y el mismo es quebrantado por conductas realizadas de forma fraudulenta³². Es por ello que en el fraude de ley las normas se respetan, pero en realidad lo que se está haciendo es ignorar totalmente el sentido de aquellas, a través de conductas que de manera estricta no violan la ley, sino que la suprime.

En esta misma línea, García Novoa apunta que en el fraude de ley es resultado prohibido o ilegal no se obtiene por las vías ordinarias, como lo es la violación directa de la norma; por el contrario, se recurre a la trasgresión o violación indirecta de aquellas, lo que sería buscar un resultado contrario a una ley equivalente al que se consigue con su violación o incumplimiento, pero realizando un comportamiento diferente al establecido en la norma, con lo cual se consigue un objetivo similar al prohibido³³.

³⁰El Artículo 358 "A" del Código Procesal Penal establece "*que comete delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la administración tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva. El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años, que graduará el juez con relación a la gravedad del caso, y multa equivalente al impuesto omitido. Si el delito fuere cometido por persona extranjera se le impondrá, además de las penas a que se hubiere hecho acreedora, la pena de expulsión del territorio nacional, que se ejecutará inmediatamente que haya cumplido aquellas*".

³¹GIULIANI FONROUGE, Carlos; NAVARRINE, Susana y ASOREY, Rubén. *Derecho Financiero*. Op. cit., p. 681.

³²PÉREZ ARRAIZ, Javier. *El Fraude de ley en el Derecho Tributario*. España: Tirant lo Blanch, 1996, p. 8.

³³GARCÍA NOVOA, César. *La Cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2004, p. 46.

Pérez Arraiz³⁴ ejemplifica el fraude de ley de la siguiente manera, por ejemplo, que con el objeto de eludir el impuesto que grava la compraventa, se constituye una sociedad en la cual uno de los socios aporta una determinada cantidad de dinero y el otro socio aporta un bien inmueble. Luego disuelven la sociedad y se adjudica el bien inmueble al socio que había aportado el dinero, y el dinero del socio que había aportado el bien inmueble. Como se puede apreciar, el resultado de dicha operación es una compraventa y por lo tanto se debería de aplicar la norma prevista para éste tipo de negocio, pero las partes con el propósito de reducir las cargas fiscales han desvirtuado la norma de cobertura, para eludir la norma defraudada, por lo cual nos encontramos ante un negocio en fraude de ley.

Otro ejemplo típico de fraude de ley es el siguiente: en Guatemala se constituye una Sociedad Anónima para un fin determinado, al mismo tiempo se constituye una Sociedad Anónima, por ejemplo, en Panamá, se contrata personal para laborar en Guatemala, pero los contratos son celebrados en Panamá esto se hace con el fin de eludir las leyes de Guatemala, igual pasa con los dividendos recibidos que en algún momento se envíen a Panamá con el objeto de eludir el pago de impuestos en Guatemala.

Lo que se pretende con el fraude de ley es burlar el ordenamiento jurídico tributario, sin cometer hechos ilícitos, pero existe la voluntad de incumplir la ley solo que buscando la forma de hacerlo sin que esto llegue a generar un hecho ilícito, porque si esto llegara a suceder estaríamos ante la figura de la defraudación tributaria la cual constituye un delito, que está regulada en el Código Penal.

Es por ello que con el fin de evitar el fraude de ley los Estados deben incluir dentro de sus políticas de Estado determinadas medidas que tengan por objeto su eliminación, a continuación se hará un análisis de las medidas más comunes para contrarrestar el fraude de ley.

2.2.4.1 Medidas para combatir la elusión fiscal

Al abordar lo relativo a las medidas para combatir la elusión fiscal se hace referencias a las actividades que deben de tomar los poderes públicos para la corrección

³⁴PÉREZ ARRAIZ, Javier. *El Fraude de ley en el Derecho Tributario*. Op. cit., p. 25.

de las deficiencias que pudieran existir en el ordenamiento jurídico, en lo que concierne a la actuación sobre las actividades de los particulares que tenga trascendencia o implicación tributaria³⁵.

Por su parte Rozas Valdés al referirse a las medidas o técnicas para combatir la elusión fiscal las sitúa en dos fases por una parte la fase normativa del tributo, tomando en cuenta el principio de reserva de ley en materia tributaria estas serán medidas de tipo legislativo y por otra parte se encuentra la fase aplicativa que serán aquellas medidas que serán aplicadas por la Administración, ya sea en el desarrollo de la función aplicativa del tributo o como consecuencia del ejercicio de potestades específicas atribuidas por el ordenamiento jurídico.³⁶

En cuanto a la técnica legislativa le corresponde con exclusividad al Organismo Legislativo hacer una revisión de la normativa tributaria existente, con la finalidad de determinar si existen vacíos o salidas que pueden tomar los particulares para eludir el pago de algún tributo, y en caso de verificarse ese extremo, resulta necesario llevar a cabo las reformas correspondientes con la finalidad de evitar que sigan eludiendo los tributos.

Más que una medida para combatir la elusión fiscal, la técnica legislativa debería de ser una obligación para los legisladores cuando emiten las leyes, se tendría que analizar las normas que se están creando por ejemplo en materia tributaria para determinar que las mismas no sean susceptibles de elusión por parte de los particulares, al igual que las demás normas emitidas en distintas materias se deberían de hacer el estudio correspondiente de las implicaciones que estas tienen, con ello se estaría haciendo una correcta técnica legislativa y se evitarían muchos de los problemas que están latentes en la actualidad.

Entre otra de las técnicas se encuentran las llamadas cláusulas antielusorias, las cuales según García Novoa pueden definirse como *“estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud, y al cual se ligan unas consecuencias jurídicas, que, en suma, consistirán en la asignación a la*

³⁵ *Ibíd.*, p.175.

³⁶ ROZAS VALDÉZ, José. “El Derecho Tributario ante el fraude de ley”. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. 1993, número 223, p.80.

*Administración de una potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio o a aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir*³⁷.

Con ésta técnica se estaría evitando la elusión fiscal ya que se le atribuye competencias a la Administración para poder establecer si el negocio realizado tenía como finalidad eludir el pago de un tributo, con ello se estaría fortaleciendo la seguridad jurídica y todo ello atacar los actos elusorios de conformidad con lo establecido en el ordenamiento jurídico y evitar así el no pago de impuestos hacia la Administración Tributaria.

3. Efectos negativos de la doble tributación internacional

Luego de conocer los conflictos de la doble tributación es necesario tener en cuenta que existen varios efectos negativos derivados de ella, entre los que se encuentran las barreras al comercio, que acarrea la falta de inversión en el país, en virtud de estarse gravando dos veces el mismo bien o servicio prestado; también puede generar un aumento desmedido en los precios de los bienes o servicios, por las razones ya señaladas.

Otro efecto negativo, es precisamente la existencia de una doble tributación, ya que la existencia de esta situación conlleva la vulneración de principios tributarios constitucionales, como podrían ser los de capacidad de pago y la prohibición de confiscatoriedad; principios que se encuentran claramente establecidos para evitar, a nivel interno, cualquier tipo de abuso por parte de la administración tributaria, pero que a nivel internacional se maneja de otra forma, generalmente en detrimento del contribuyente.

Para esclarecer más lo antes expuesto, es pertinente hacer relación a los principios ya relacionados, y es así como Catalina García expone que *“la capacidad de pago consiste en la aptitud económica-social para contribuir al sostenimiento del Estado. Si bien se le vincula con el principio del sacrificio, puede enfocársela también considerando las posibilidades de un individuo, más su sacrificio”*³⁸.

³⁷GARCÍA NOVOA, César. *La Cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*. Op. cit., p. 259.

³⁸GARCÍA VIZCAINO, Catalina. *Derecho Tributario: consideraciones económicas y jurídicas, análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia*. Argentina: Depalma, 1996, p. 55.

Así la capacidad de pago constituye una limitación para el legislador para decretar impuestos, ya que tiene que sujetarse al mismo para poder crearlos, con este principio el ciudadano posee la garantía que no se le va poder exigir más de las posibilidades económicas que posee³⁹.

Ahora bien, en lo relativo al principio de no confiscatoriedad, éste constituye un límite para el Estado, ya que protege el derecho de propiedad de los particulares. En este sentido, la Corte de Constitucionalidad de Guatemala ha manifestado que “*está claro que lo que se prohíbe es el impuesto confiscatorio, es decir; aquel impuesto excesivo, que produce efectos indeseables, que excede el límite de lo razonable o aquellos que sustraigan una parte sustancial de la propiedad o renta. En este sentido se ha señalado que; en todo sistema constitucional donde se encuentren establecidos principios rectores del ejercicio del poder Tributario del Estado y se garantice los derechos fundamentales de los ciudadanos, las tributaciones confiscatorias pueden ser consideradas inconstitucionales, siendo el problema esencial, determinar desde el punto de vista jurídico cuando un impuesto puede considerarse confiscatorio*”⁴⁰.

En el caso de Guatemala el principio relacionado se encuentra contenido en el artículo 243 de la Constitución, el cual contempla los principios constitucionales tributarios materiales, es así como preceptúa: “... *Se prohíben los tributos confiscatorios...*”; de igual forma, existe una disposición constitucional general en la que también se prohíbe al Estado la confiscación de los bienes, pero esto dentro del contexto del derecho fundamental de la propiedad.

Al momento de producirse la doble tributación internacional se estarían violando estos principios constitucionales tributarios, pero a la vez no se cumpliría con la existencia

³⁹El alcance y contenido de este principio es más amplio del que se le confiere en este trabajo, al no ser el objetivo primordial del mismo, pero se puede ahondar más en CHECA GONZÁLEZ, Clemente. y MERINO JARA, Isaac. “Los principios de capacidad económica y de reserva de ley y el impuesto sobre incremento de valor de los terrenos (comentarios a la STC 221/1992, de 11 de diciembre)”. *Crónica tributaria*. 1993, número 67. GARCÍA-FRESNEDA GEA, Francisco. “El IAE y el principio de capacidad económica”. *Revista Española de Derecho Financiero*. Enero/marzo 2000, número 105. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capacidad económica y sistema fiscal, análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998. MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.

⁴⁰Corte de Constitucionalidad de Guatemala, Gaceta No. 90. Expedientes Acumulados 2947 y 3108-2008, Sentencia de fecha 03/12/2008.

de un sistema tributario justo y equitativo⁴¹, el cuál es posible alcanzar no solamente con los principios enunciados, sino también con la concurrencia de otros principios tales como el de igualdad tributaria, legalidad, generalidad, entre otros.

Otro de los efectos negativos que produce la doble tributación internacional es el obstáculo que genera en cuanto al desarrollo del país, ya que al momento de ocurrir se verá reflejado que el sistema tributario en realidad no es justo ni equitativo como lo establece la Constitución, pues se estaría gravando dos o más veces el mismo hecho generador lo cual ocasiona un perjuicio para la inversión extranjera y esto hace que no se quiera invertir en el país ya que no existen las garantías comerciales para poder negociar dentro del territorio nacional.

Es por ello que es necesario tomar una serie de medidas para contrarrestar la doble tributación internacional ya que de esta manera existirá una garantía para los inversionistas tanto nacionales como extranjeros que no se va a cobrar dos veces un tributo por un mismo bien o servicio

⁴¹Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala “*El sistema tributario debe de ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago...*”.

CAPÍTULO II

MEDIDAS PARA CONTRARRESTAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

1. Planteamiento

En el capítulo anterior se quedó evidenciado que existe un consenso generalizado en pretender eliminar la doble imposición internacional, ya que esta conlleva varios efectos negativos que repercuten directamente en la economía de los Estados, es por ello que se han creado diversas medidas que buscan la eliminación de este fenómeno. En atención a lo anterior, es procedente analizar cuáles son esas medidas, a efecto de verificar su contenido y alcances, para así poder asumir una postura frente a las mismas, a efecto que el Estado las pueda implementar.

Tanto en la doctrina como en la práctica se han propuesto y adoptado diversos procedimientos para evitar la doble tributación internacional, algunas de las acciones más relevantes que se han tomado son las que a continuación se detallan: a) la búsqueda por parte de los Estados de principios generales, que sean susceptibles de adquirir el carácter de ley uniforme internacional; b) la concertación de acuerdos bilaterales o multilaterales, que regulen la materia; c) finalmente, se ha buscado la implementación de la armonización de las legislaciones de los diversos Estados⁴².

2. Principios generales

En lo relativo a la primera de las acciones descritas, relativa a la búsqueda de principios generales, cabe hacer mención de lo expuesto por Giuliani Fonrouge, en el sentido que este procedimiento *“es el único apto para la solución integral del problema, pues los tratados son expedientes circunstanciales para atenuar los nocivos efectos de la superposición tributaria, que no llegan a la raíz del asunto, de modo que importan meros arbitrios subsidiarios”*⁴³.

Se estima que esa propuesta busca llegar a las causas últimas, en el sentido que al existir una base sobre la cual desarrollar un modelo es más factible la solución del

⁴²GIULIANI FONROUGE, Carlos; NAVARRINE, Susana y ASOREY, Rubén. *Derecho Financiero*. Op. cit., p. 328.

⁴³ Loc. Cit.

problema; ahora bien, pese a lo expuesto por dicho tratadista se estima que ya existen una serie de principio generales sobre el particular, pero que los mismos en la práctica no despliegan toda su fuerza, ya que aquellos quedan supeditados a las políticas estatales, al ser los entes recaudadores tributarios los encargados de velar por la obtención de ingresos económicos para contribuir al gasto público, lo que conlleva que los principios sean observados con recelo, ya que estos implican un menoscabo de los ingresos; aunado a que la interpretación y aplicación de aquellos queda sujeta a los órganos competentes de los Estados, quienes pueden resolver una misma controversia en diferente sentido, con lo cual no se cumple con el objetivo deseado.

Aunado a lo anterior, si bien los principios tienden a ser más estables y permanentes que las normas en general, requieren para su total inteligibilidad y vigencia de normas que históricamente los van proyectando por el contenido axiológico y valorativo que contienen; posibilita una expansión que no es lógica o dogmática más bien es de índole valorativo⁴⁴.

Por su parte, Carrillo Salcedo manifiesta que el establecimiento de principios jurídicos universales que vinculan a los ordenamientos estatales, entran en contradicción con los datos del derecho positivo de los ordenamientos jurídicos, porque estos consagraba el reconocimiento de unos vínculos entre derecho interno y derecho internacional privado; no es posible prescindir de los sistemas jurídicos nacionales, si bien es cierto estos tienen cada uno sus particularismos y diferencias porque son un dato de la realidad que no cabe desconocer y porque ignorarlos, con ello se construye un sistema de derecho internacional privado independiente del derecho interno, lo cual nos llevaría a un conjunto de reglas abstractas, inspiradas en generalizaciones teóricas y no en realidades históricas y humanas.⁴⁵

Por las razones relacionadas, se aprecia que los principios generales constituyen en elemento relevante, pero por las complicaciones que pudiesen surgir de la aplicación de criterios generales por parte de cada uno de los Estados, éstos han optado por buscar e implementar otras medidas, las cuales sean más accesibles respecto a su aplicación e incorporación, como podrían serlo las medidas unilaterales, bilaterales, multilaterales y la armonización de las legislaciones, que a continuación se detallan.

⁴⁴VIGO, Rodolfo Luis. *Interpretación jurídica*. Argentina: Editorial Rubinzal-Culzoni, 1999, p. 123.

⁴⁵CARRILLO SALCEDO, Juan Antonio. *Derecho Internacional Privado*. Madrid: Tecnos, 1983, pp. 53 y ss.

3. Medidas Unilaterales

Una de las formas que se ha utilizado para eliminar la doble tributación internacional es a través de la aplicación de medidas unilaterales, las cuales como su denominación lo indica, son adoptadas y establecidas por cada poder tributario de los Estados, de forma individual. Usualmente este tipo de medidas son adoptadas por el país cuyo poder tributario se encuentra basado en el criterio de residencia, aunque el país que grava según el criterio real puede llegar a los mismos resultados.⁴⁶

Las medidas unilaterales asumidas por cada Estado pasarán a formar parte de su ordenamiento jurídico interno, por ende, serán plenamente aplicables en caso de acontecer una controversia relativa a la doble tributación internacional. Esto encuentra una excepción, que acontece cuando se pretenden aplicar medidas unilaterales, pese a la existencia de convenios internacionales (ya sean bilaterales o multilaterales), ya que en este supuesto deberá estarse a lo contenido de éstos.

La excepción relacionada encuentra su asidero, en el caso de Guatemala, en el artículo 149 de la Constitución Política de la República⁴⁷. Así sobre la preeminencia del derecho internacional sobre el derecho interno, se ha pronunciado la Corte de Constitucionalidad, así ha señalado: “... es de estimar que si bien un Estado no puede oponer su legislación interna para cumplir sus obligaciones internacionales válidamente contraídas, situación reconocida en el artículo 149 de la Constitución Política...”⁴⁸.

En este mismo sentido, y ahondando sobre la observancia de los tratados internacionales asumidos por el Estado ha indicado: “... Al interior, reconoce, por mandato del artículo 149 de la Constitución, su deber de normar sus relaciones con otros Estados de conformidad con los principios, reglas y prácticas internacionales. Reconoce explícitamente la validez del Derecho internacional convencional en los preceptos contenidos en los artículos 46 y 204 del máximo código jurídico del país. Esta Corte estima que las disposiciones Convencionales de Derecho Internacional deben

⁴⁶SÁNCHEZ GARCÍA, Nicolás. “La Doble imposición internacional”. *Revista de Treball, Economía i Societat*. Enero 2000, número 16, pp. 1-26.

⁴⁷La disposición constitucional referida señala: “Guatemala normará sus relaciones con otros Estados, de conformidad con los principios, reglas y prácticas internacionales con el propósito de contribuir al mantenimiento de la paz y la libertad, al respecto y defensa de los derechos humanos, al fortalecimiento de los procesos democráticos e instituciones internacionales que garanticen el beneficio mutuo y equitativo entre los Estados”.

⁴⁸Expediente 320-90.

*interpretarse conforme los principios pacta sunt servanda y de buena fe, por lo que, salvo una confrontación abierta con el texto constitucional interno, su intelección deberá hacerse del modo que más armonice con la finalidad del instrumento que las contiene...*⁴⁹.

Los pronunciamientos anteriores encuentran su sustento en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, pues en este instrumento, encargado de regular los aspectos inherentes a los tratados, se establece en sus artículo 26 y 27, lo siguiente: *“Pacta sunt servanda. Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe”* y *“El derecho interno y la observancia de los tratados. Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación de incumplimiento de un tratado. Esta norma se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 46”*.

Se puede apreciar entonces que la excepción a la que se ha hecho referencia posee un fundamento constitucional y legal, por lo que resulta inviable pretender dejar de cumplir con compromisos internacionales, por la existencia de una regulación nacional que sea contraria a aquella, ya que esto implica responsabilidad internacional para el Estado que asuma la postura relacionada.

Mención aparte merece lo relativo a los tratados internacionales en materia de derecho humanos, cuya regulación constitucional⁵⁰ es más clara y específica; aunque por no ser objeto del presente trabajo no se ahondará sobre dicho particular⁵¹.

⁴⁹El razonamiento expuesto se encuentra contenido en el expediente 482-98, aunque también se ha pronunciado en este sentido en el expediente 3846-2007 y en el acumulado 1477, 1478, 1488, 1602 y 1630-2010.

⁵⁰Artículo 46 de la Constitución Política de la República de Guatemala: Preeminencia del Derecho Internacional. Se establece el principio general de que en materia de derechos humanos, los tratados y convenciones aceptados y ratificados por Guatemala, tienen preeminencia sobre el derecho interno”.

⁵¹Corte de Constitucionalidad expediente 280-90, en la que sostiene: *“para ello parte del principio hermenéutico de que la Constitución debe interpretarse como un conjunto armónico, en el significado de que cada parte debe determinarse en forma acorde con las restantes, que ninguna disposición debe ser considerada aisladamente y que debe preferirse la conclusión que armonice y no la que coloque en pugna a las distintas cláusulas del Texto. En primer término, el hecho de que la Constitución haya establecido esa supremacía sobre el Derecho interno debe entenderse como su reconocimiento a la evolución que en materia de derechos humanos se ha dado y tiene que ir dando, pero su jerarquización es la de ingresar al ordenamiento jurídico con carácter de norma constitucional que concuerde con su conjunto, pero nunca con potestad reformadora y menos derogatoria de sus preceptos de la eventualidad de entrar en contradicción con normas de*

Ahora bien, como se ha hecho referencia los Estados se han visto en la necesidad de adoptar diferentes tipos de medidas con la finalidad de evitar o eliminar la doble tributación internacional, esto reviste un aporte de suma importancia y valor, ya que con ello se busca evitar la existencia de arbitrariedades, que pueden desembocar en conflictos entre los Estados, en virtud del desequilibrio comercial.

La Asociación Latinoamericana de Libre Comercio, luego de efectuar un estudio sobre el particular, ha señalado y descrito cuáles son las diferentes medidas que han sido adoptadas por algunos Estados de esta región, entre ellas se encuentran:

- 1) La deducción del impuesto extranjero, con ello se autoriza la reducción del monto imponible mediante el procedimiento de deducción, como si fuera un gasto del valor del impuesto pagado en el extranjero.
- 2) Aplazamiento del cobro del impuesto nacional, con esta medida se considera que la renta proveniente de una subsidiaria en el extranjero no forma parte de la renta gravada de la empresa inversionista, mientras tal renta no se reparta de forma efectiva con el pago de dividendos, de la primera a la segunda.
- 3) Crédito de impuesto extranjero con cargo al impuesto nacional, con ello se permite deducir el impuesto nacional, dentro de ciertas limitaciones, el impuesto pagado en el extranjero.
- 4) Exoneración del impuesto nacional a las rentas exentas en el extranjero también es conocido como incentivos fiscales para el desarrollo económico, por medio de esta medida se consideran exentas del impuesto las rentas que disfrutaban de exención en el extranjero o se autoriza un crédito equivalente al monto del impuesto nacional que causaren la rentas.

la propia Constitución (...) El artículo 46 jerarquiza tales derechos humanos con rango superior a la legislación ordinaria o derivada, pero no puede reconocérsele ninguna superioridad sobre la Constitución, porque si tales derechos, en el caso de serlos, guarda armonía con la misma, entonces su ingreso al sistema normativo no tiene problema, pero si entrasen en contradicción con la Carta Magna, su efecto sería modificador o derogatorio, lo cual provocaría conflicto con las cláusulas de la misma que garantizan su rigidez y superioridad y con la disposición que únicamente el poder constituyente o el referendo popular, según sea el caso, tienen facultad de reformadora de la Constitución...”.

5) Incentivos fiscales a determinadas inversiones en el extranjero, a través de esta medida se otorga un trato preferencial o beneficios especiales a determinadas inversiones realizadas en países en proceso de desarrollo⁵².

Todas estas medidas que han sido adoptadas por los Estados se encuentran contenidas en la legislación de cada uno de ellos, quienes deciden qué medida es la más conveniente para adoptar; no se requiere que todos los Estados tomen las mismas medidas, sino que cada quien decide qué criterios aplicar para lograr la eliminación de la doble tributación internacional. Ahora bien, si aconteciera el supuesto que todos los Estados aplicasen las mismas medidas, ya no se estaría frente a decisiones unilaterales, sino que esto sería más propio de lo que se conoce como armonización tributaria, la cual se abordará posteriormente.

Si bien es cierto, todas las medidas adoptadas por los Estados están inspiradas en técnicas establecidas unilateralmente, éstas son en sí mismas distintas para poder lograr la eliminación de la doble tributación internacional, por la cual una misma técnica es distinta si se aplica y redacta de forma unilateral que de una bilateral; por ejemplo una medida unilateral es diferente si la misma es aplicada a través de un Tratado de doble tributación con un segundo Estado⁵³.

Luego de haber verificado cuáles son las medidas unilaterales que pueden asumir los Estados, o al menos las más relevantes, conviene a continuación abordar lo relativo a las medidas bilaterales, que como se manifestó anteriormente, las mismas son producto de la conciencia generalizada existente entre los Estados, de procurar la eliminación de la doble imposición internacional.

4. Medidas bilaterales

Otra de las medidas con las que cuentan los Estados a efecto de contrarrestar la doble tributación internacional, es la adopción de medidas bilaterales, éstas básicamente consistente en la suscripción de tratados internacionales que se encargan de regular esta

⁵²ASOCIACIÓN LATINOAMERICANA DE LIBRE COMERCIO. *Medidas unilaterales para evitar la múltiple tributación, adoptadas por algunos países exportadores de capital* [en línea]. [Consulta: 16-05-2014]. Disponible en Web: <http://www10.iadb.org/intal/intalcdi/Revista_Integracion/documentos/e_REVINTEG_008_1971_Documentos_02.pdf>.

⁵³CARRERO, José Manuel Calderón. *La doble imposición internacional en los convenios de doble imposición y en la Unión Europea*. Pamplona: Aranzadi, 1997, pp.122 y ss.

materia, cabe hacer mención que dichos tratados serán de obligatorio cumplimiento para las partes que suscriban los mismos, en atención a lo antes expuesto. A efecto de lograr una mejor comprensión de esta temática, se hace necesario remarcar ciertos aspectos relativos a los tratados, por lo que se procede de la forma siguiente.

4.1. Tratados Internacionales

Los tratados internacionales constituyen una de las fuentes más relevantes para el Derecho Internacional, motivo por el cual éstos cuentan con un marco normativo que se encarga de regular los aspectos más relevantes de aquellos, siendo éste la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

Así esta Convención brinda una definición por lo que debe entenderse tratado, la cual se encuentra contenida en el artículo 2, párrafo primero, el que establece: “Se entiende por tratado un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho Internacional Público, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular”.

La definición allí contenida no es la única a la que puede hacerse referencia, pues también la doctrina se ha encargado de desarrollar varias definiciones, que suelen coincidir con aquella, aunque algunas presentan otros elementos que resultan interesantes. En ese sentido, Díaz Velasco expone que “*el Tratado Internacional, en un sentido amplio, no es otra cosa que un negocio jurídico con características propias debido a la categoría de los sujetos que intervienen –Estados y otros sujetos de la Comunidad Internacional (C.I.)- y a otras peculiaridades, entre las que cabe poner de relieve las reservas*”⁵⁴.

Por su parte, Carrillo Salcedo apunta a que los tratados internacionales constituyen un acuerdo de voluntades, en el cual intervienen dos o más sujetos de Derecho Internacional, con la finalidad de que éstos produzcan efectos jurídicos⁵⁵.

⁵⁴DÍAZ DE VELASCO, Manuel. *Instituciones de Derecho Internacional Público*. Madrid: Tecnos, 1994, p.143.

⁵⁵CARRILLO SALCEDO, Juan Antonio. *Curso de Derecho Internacional Público*. Madrid: Tecnos, 1991, p.103.

De estas definiciones se puede observar la concurrencia de varios elementos en común, los cuales constituyen los elementos esenciales de los tratados internacionales, por lo que se procede a explicar de forma sucinta cada uno de estos elementos: el primer elemento al que se hace referencia, es el relativo a que consisten en un Acuerdo, con ello lleva implícito uno de los elementos esenciales de los tratados como lo es el consentimiento, ya que los Estados deben de estar de acuerdo con la celebración o adhesión al mismo; el cual puede constar en uno o más instrumentos.

El segundo elemento en común es que debe de ser celebrado entre sujetos de Derecho Internacional, por lo que puede negociarse entre Estados, o bien, con otros sujetos, entre ellos, se puede hacer referencia a las Organizaciones Internacionales. El tercer elemento es la producción de efectos jurídicos entre las partes, con ello éstas adquieren derechos y obligaciones al haber aceptado el tratado internacional. Como último elemento se encuentra el relativo a la denominación de los acuerdos internacionales, este aspecto que pareciera irrelevante, previo a la entrada en vigor la Convención de Viena de 1969, causaba ciertas dificultades, pues la denominación que se le confería servía para fijar su contenido, así por ejemplo el Protocolo, era el acuerdo internacional que tenía como finalidad modificar un acuerdo previo.

4.1.1. Convención de Viena sobre el derecho de los Tratados

Se ha hecho referencia en este capítulo a la relevancia de esta Convención, que fue suscrita en 1969, la razón de esto radica en que constituye una codificación que recopila los elementos más relevantes para la celebración de los tratados, los cuales ya eran conocidos y puestos en práctica a través de la costumbre, pero que en este acuerdo internacional quedaron positivizados. La elaboración de este texto, tal y como lo conocemos, aconteció en una conferencia internacional, la cual a su vez se fundamentó en un proyecto que fue redactado por la Comisión de Derecho internacional, esto durante un período⁵⁶ que abarcó dieciséis años de trabajo⁵⁶.

Esta Convención de carácter multilateral ha sido adoptada por prácticamente todos los Estados miembros de la Comunidad Internacional, entre ellos, Guatemala que la

⁵⁶BENADAVA, Santiago. *Derecho Internacional Público*. Chile: Editorial Jurídica Conosur, 1997, p. 35.

ratificó el catorce de mayo de mil novecientos noventa y siete y que se encuentra vigente a partir del diecinueve de agosto de mil novecientos noventa y siete.

La Convención reviste de mucha importancia, ya que como se indicó en ella se procedieron a incorporar las reglas consuetudinarias relativas a los acuerdos internacionales, mismas que eran aplicadas por los Estados, pero que al no encontrarse contenidas en un texto normativo, generaban diversos conflictos tanto en las formas de celebración, contenido, interpretación y aplicación.

Cabe hacer mención, que esta Convención tiene por finalidad regular los tratados internacionales que son suscritos entre los diversos Estados, es decir, no fue prevista para regular los acuerdos suscritos entre los Estados y los otros sujetos del Derecho Internacional, lo cual no es óbice para que de ésta puedan extraerse ciertos lineamientos. En la actualidad se encuentra sujeta a adhesión la Convención sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales (1986)⁵⁷.

4.1.2. Consentimiento de los Estados para obligarse mediante tratados internacionales

Como se dijo anteriormente uno de los elementos esenciales para la celebración de un tratado internacional es el consentimiento, ya que a través del mismo éste se puede perfeccionar y así nacer a la vida jurídica. El consentimiento se debe de efectuar de forma expresa, porque no basta que se haga de forma tácita, ni implícita, pues esta situación puede ser causa para redargüirlo de nulidad.

Un Estado para manifestar su consentimiento, a efecto de adoptar un tratado internacional, debe conferir plenos poderes a la persona que vaya a representarlo ante la instancia correspondiente, el motivo para ello radica en que a través del tratado se adquieren una serie de obligaciones para los Estados parte, las cuales deben ser plenamente observadas, sin que exista excusa para su incumplimiento.

⁵⁷El contenido de dicha Convención puede consultarse en *Convención de Viena, sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales*, [en línea]. [Consulta: 02-06-2014]. Disponible en <<http://www.ordenjuridico.gob.mx/TratInt/I2.pdf>>.

La Convención, en el artículo 11, establece que: “*el consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado podrá manifestarse mediante la firma, el canje de instrumentos que constituyan un tratado, la ratificación, la aceptación, la adopción o la adhesión, o en cualquier otra forma que se hubiere convenido*”.

En atención al artículo citado, cada Estado decide la forma en que quiere celebrar un Tratado, la forma más común de manifestar el consentimiento es mediante la firma y luego se ratifica⁵⁸, sin que ésta sea la única, ya que existen otras modalidades, por ejemplo cuando un Tratado ya se ha negociado entre dos Estados y un tercero quiere formar parte del mismo, este lo adoptará mediante la adhesión y de esta forma acepta todos los derechos y obligaciones que el mismo conlleva.

El canje de instrumentos o canje de notas, consiste en que uno de los dos Estados que pretenden la celebración de un Tratado Internacional, le envía una nota diplomática al otro, en la cual constan las disposiciones convencionales y manifiesta que la respuesta afirmativa de dicha nota concluirá en un Acuerdo entre ambos Estados, por su parte el otro Estado contesta favorablemente la nota y acepta las disposiciones que se le han formulado⁵⁹.

Cualquiera de las formas establecidas en la Convención de Viena es aceptada para la celebración de tratados internacionales, siempre y cuando exista y haya quedado plasmado el consentimiento expreso por parte de los Estados. A partir de ese momento el acuerdo internacional es de obligatorio cumplimiento para ambas partes, salvo que de algunos artículos o capítulos se hayan hecho las reservas correspondientes⁶⁰.

4.1.3. Terminación de los Tratados Internacionales

Así como los Estados partes pueden adquirir obligaciones y derechos a nivel internacional, a través de los tratados, también se encuentran en la posibilidad de dejar

⁵⁸Ver DÍAZ DE VELASCO, Manuel. *Instituciones de Derecho Internacional Público*. Op. cit., p. 148.

⁵⁹BENADAVA, Santiago. *Derecho Internacional Público*. Op. cit., p. 41.

⁶⁰Los Estados pueden formular reservas de algunas de las disposiciones contenidas en el Tratado, el artículo 19 de la Convención de Viena establece que “Un Estado podrá formular una reserva en el momento de firmar, ratificar, aceptar o aprobar un tratado o adherirse al mismo, a menos: a) que la reserva esté prohibida; b) que el tratado disponga que únicamente pueden hacerse determinadas reservas, entre las cuales no figure la reserva de que se trate o, c) que en los casos no previstos en los apartados a) y b) la reserva sea incompatible con el objeto y el fin del tratado”.

sin efectos aquellos. Lo anterior implica que las partes pueden darlos por concluidos, mediante la terminación del mismo, la Convención de Viena contempla las siguientes causales para finalizar un Tratado Internacional, entre ellas, las siguientes:

- a) Voluntad de las partes.
- b) Denuncia, en el caso que el tratado no contenga alguna disposición al respecto.
- c) Celebración de un tratado posterior.
- d) Violación grave de un tratado.
- e) Imposibilidad subsiguiente de cumplimiento.
- f) Cambio fundamental de circunstancias.
- g) Aparición de una nueva norma internacional de *ius cogens*⁶¹.

Para el efecto, se deberá seguir el procedimiento establecido en dicha Convención, pues en virtud de la serie de derechos y obligaciones asumidos resultaría muy complicado finalizar un tratado de forma inmediata, por ello se contempló un mecanismo para lograr dicha finalidad⁶².

4.2. Convenios para evitar la doble tributación

4.2.1. Antecedentes

En el siglo pasado, la economía se fue convirtiendo en un tema internacional, esto debido a diferentes causas tales como la globalización (que terminaba de perfeccionarse luego de un largo recorrido histórico), que utilizó como medio para su expansión el proliferado crecimiento de los medios de comunicación, las transacciones de capitales, bienes y servicios entre otros. Es por ello que ha ido en incremento el desarrollo económico, lo que ha implicado que las empresas multinacionales posean un mayor interés en las transacciones comerciales, en vista de ello ha sido necesario ir creando los mecanismos concernientes para evitar los conflictos que surgen de la doble imposición internacional.

Ya en el año de 1899 se firmó un tratado fiscal que tenía por objeto regular el problema que se generaba en torno a la doble tributación, específicamente entre el

⁶¹Artículos 54 al 64 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

⁶²El procedimiento para la terminación de los tratados se encuentra contenido en los artículos del 65 al 68 de la referida Convención.

imperio Astro-Húngaro y Prusia. Se aprecia entonces que el problema derivado de la doble tributación no resulta ser tan reciente como muchos lo creen, sino que por el contrario, ese fenómeno empieza a manifestarse con mayor claridad con el mayor intercambio comercial entre Estados.

Al finalizar la Primera Guerra Mundial los países iniciaron a suscribir una mayor cantidad de tratados internacionales, mismos que versaban sobre diversas materias, entre ellos, la relativa a los tributos. Es importante resaltar que en dichos tratados se comenzó a incluir la cláusula de la nación más favorecida⁶³, en la cual los Estados se comprometían a adoptar de forma recíproca cualquier tratamiento concedido a los otros Estados. En este devenir histórico, se aprecia otro momento clave, como lo es el año 1922, en el que Italia suscribió un tratado con los cuatro Estados que formaron parte del Imperio Austro Húngaro, este acuerdo fue relativo a la doble tributación que acontecía entre dichos Estados⁶⁴.

La Sociedad de las Naciones, por medio del Comité de Asuntos Económicos, en 1921, efectuó un estudio relativo a esta temática, el cual fue llevado a cabo por parte de expertos en la materia (Bruinis de Holanda, Einaudi de Italia, Seligman de Estados Unidos y Stamp de Gran Bretaña), el cual concluyó en 1923. Para el año de 1927 se había formulado un modelo de convenio, en el cual se incluyó para impuestos directos, como para impuestos sucesorios, mismo que fue aprobado en 1928, y ratificado por 28 Estados. Luego de ello existieron varios estudios respecto a la materia, que dieron como resultados la firma de otros Convenios en 1943 (México) y otro en 1946 (Londres).

Durante la Segunda Guerra Mundial, la Sociedad de las Naciones fracasó, por lo cual los estudios sobre la doble tributación fueron trasladados a la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE), que con posterioridad se convertiría en la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico, por sus siglas se le conoce como OCDE.

⁶³Por medio de esta cláusula un Estado concede a otro, o a personas o cosas que se hallen en determinada relación con ese Estado, un trato no menos favorable que el conferido por el Estado concedente a un tercer Estado. Las mercancías originadas del territorio del Estado parte deben gozar del trato nacional en todos ellos y están exentos de toda restricción o medida de carácter cuantitativo, con excepción de medidas concernientes al control por sanidad, seguridad o policía. SALAZAR GRANDE, César Ernesto. y ULATE CHACÓN, Enrique Napoleón. *Manual de Derecho Comunitario Centroamericano*. 2ª. edición. San Salvador: Secretaría General del Sistema de Integración Centroamericana, 2013, p. 144.

⁶⁴ UCKMAR, Victor. *Curso de Derecho Tributario Internacional*. Bogotá: Temis, 2003, p. 95.

La OCDE pasa a ser la encargada de analizar y desarrollar proyectos en el tema tributario, es por ello que en 1956 el Comité Fiscal de la OCDE trabajó un proyecto de Convenio uniforme que tuviera por objeto resolver los problemas que genera la doble imposición internacional. Es en el año de 1963 cuando se presentó el relacionado proyecto, que fue denominado Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio, también conocido como MOCDE, el cual fue objeto de revisión y comentarios, es así como en 1977 se publicó el nuevo Convenio modelo con sus comentarios.

En 1991 el Comité de Asuntos Fiscales manifestó que la revisión y comentarios se había convertido en un proceso continuo, por lo cual se adoptó un Convenio modelo que fuera dinámico, ya que permitía las actualizaciones y modificaciones que se desearan realizar, sin que ello implicara que se tuviera que hacer una revisión del mismo, se publicó dicho año una nueva versión. Precisamente por su dinamismo, se efectuó otra versión en el año 2005, por lo que es viable que en años posteriores pudieran llevarse a cabo otras versiones.

Ahora bien, en 1974 la Organización de las Naciones Unidas realizó una publicación que constituye una guía para la celebración de Convenios entre los países desarrollados y los países en vías de desarrollo, en el que se reconoció que el MOCDE era más beneficioso para los países desarrollados que para los no desarrollados. De esa cuenta, en 1979 se hizo otra publicación que contenía el Manual para la negociación de Convenios Tributarios entre países desarrollados y países en vías de desarrollo, el cual iba acompañado del Modelo de Convenio (MONU)⁶⁵.

Actualmente, los modelos que son más utilizados son dos, entre ellos, el implementado por la Organización de Naciones Unidas (ONU) y el desarrollado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), mismos que por su relevancia serán analizados a profundidad en otro apartado. A continuación se abordará lo relativo a los principios que deben de regir al aplicar los Convenios de doble imposición internacional.

⁶⁵VALLEJO ARISTIZÁBAL, Sandro. y MALDONADO LÓPEZ, Galo. "Los Convenios para evitar la doble imposición".Op. cit.pp. 50 y ss.

4.2.2. Principios aplicables en los Convenios de Doble imposición Internacional

En la doctrina se han enumerado cuáles son los principios que deben regir los CDI, los cuales a criterio de Ester Borderas son:

- 1) Principio de no discriminación: se debe de equiparar con los residentes de un Estado parte con los residentes fiscales independientemente de la nacionalidad que posean; con los establecimientos permanentes; con las empresas que posean socios no residentes con los que si sean residentes.
- 2) Principio de procedimiento amistoso: por medio de este principio cualquier residente fiscal de los Estados parte del tratado, puede solicitar un acuerdo amistoso interestatal cuando considere que se ha aplicado alguna medida indebida del tratado; el Estado podrá decidir si se inicia el procedimiento amistoso, no existe obligación de llegar a un acuerdo ya que las partes están obligadas únicamente a negociar de buena fe.
- 3) Principio de intercambio de información o de asistencia mutua: los Estados parte del tratado están obligados a intercambiar información ya sea de forma espontánea, o previa solicitud, con la finalidad de evitar el fraude y la evasión fiscal⁶⁶.

Los principios antes mencionados tienen como finalidad la armonización de la aplicación de los Convenios relacionados, los cuales son específicos en dicha materia y se complementan con los propios del Derecho Internacional Público, entre ellos, el principio de *pacta sunt servanda*, principio de buena fe, cosa juzgada, entre otros.

4.2.3. Objetivos de los Convenios de Doble Imposición Internacional.

Los Convenios tienen como objetivo específico la eliminación de la doble imposición internacional, es por ello que los Estados partes proceden a suscribirlos. Si bien es cierto, que tienen dicha finalidad, también lo es que ésta no es su única función, ya que dentro de su contenido se incluyen otros aspectos que se encuentran íntimamente relacionados, como lo es el establecimiento de una serie de normas que tienen por objeto intercambiar información fiscal entre las administraciones tributarias de los países parte del Convenio, que tienen como objetivo facilitar la obtención de datos indispensables para luchar por la eliminación del fraude y la evasión fiscal.

⁶⁶BORDERAS, Ester y MOLES, Pere. *Derecho Tributario Internacional*. Barcelona: Editorial El Fisco, 2008, pp. 29 y ss.

La lucha contra el fraude y la evasión es un tema que siempre ha sido de interés, aunque en la actualidad ha cobrado mayor relevancia, y si bien como se expuso con la suscripción de esos Convenios es viable disminuir, e incluso evitar esas conductas, no puede obviarse que la finalidad última de aquellos no se relaciona directamente con ese tema.

Al verificar el contenido de los CDI, se ha podido determinar cuáles han sido los objetivos que se han alcanzado a través de ellos, alguno de éstos son⁶⁷:

- a) Otorga seguridad jurídica a los contribuyentes que pertenecen a los Estados parte del Convenio, no únicamente por las normas que determinan el tratamiento tributario, sino más bien por los requisitos exigidos para su derogación o enmienda, posterior a su entrada en vigencia.
- b) Al celebrar un Convenio se crea estabilidad entre los Estados parte, por lo cual existe un crecimiento en las relaciones comerciales entre los residentes de ambos Estados, provocando un efecto positivo, ya que genera crecimiento económico.
- c) Dentro del contenido de los Convenios se contemplan normas de asistencia administrativa recíproca, así como procedimientos amistosos para resolver conflictos que pudieran surgir de la aplicación de los mismos, por lo cual las relaciones fiscales entre los países parte se fortalecen.
- d) Por medio de los Convenios es viable lograr alcanzar una armonización fiscal entre los países parte.

4.2.4. Interpretación y aplicación de los Convenios de Doble imposición Internacional.

Uno de los aspectos más problemáticos que se generan con la emisión de cuerpos normativos es el relativo a la interpretación de sus disposiciones, principalmente para el órgano encargado de la aplicación de los Convenios, ya que la interpretación constituye aquel proceso lógico interno, que tiene como finalidad determinar el contenido de cada una de las disposiciones normativas, generalmente para desentrañar el sentido que los contratantes quisieron plasmar.

⁶⁷Ver BORRAS RODRÍGUEZ, Alegría. *La doble imposición internacional: problemas jurídico-internacionales*. Op. cit., pp. 85 y 86.

Aunado a las dificultades expuestas, con los Convenios de Doble Imposición acontece otro problema, que generalmente sucede con los acuerdos internacionales, como lo es los criterios para lograr su adecuada interpretación, pues generalmente se suele acudir a las directivas relativas al derecho interno⁶⁸, pero no puede obviarse que lo que se pretende aplicar son cuerpos normativos internacionales, por lo que la observancia de aquellos métodos puede no resultar idónea, ya que si bien al ser incorporados internamente pasan a formar parte del ordenamiento jurídico nacional, en ningún momento pierden su naturaleza internacional.

Precisamente para establecer los criterios interpretativos que rigen esos Convenios debe estarse a lo establecido en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, pues en ésta se encuentran contenidas las reglas para interpretarlos⁶⁹.

Así los lineamientos ahí establecidos se refieren a que los tratados deberán interpretarse siempre de buena fe, conforme al sentido que tenga que atribuirse a los términos de cada tratado teniendo en cuenta su objeto y fin. Constituirán un instrumento jurídico complementario para la interpretación de los aspectos que fueren ambiguos, oscuros o incongruentes del texto de los tratados; además que la interpretación de los tratados autenticados en dos o más idiomas, el texto hará igualmente fe en cada idioma, a menos que el tratado disponga o las partes convengan que en caso de conflicto prevalece uno de ellos.

Tal como lo apunta Sainz de Bujanda para interpretar los Tratados internacionales, es necesario distinguir entre interpretación auténtica o normativa y la interpretación aplicativa⁷⁰. La interpretación normativa es aquel proceso lógico realizado por los Estados

⁶⁸En el caso de Guatemala los criterios interpretativos se encuentran contenidos en el artículo 10 de la Ley del Organismo Judicial, la cual prevé: “*Las normas se interpretarán conforme a su texto según el sentido propio de sus palabras; a su contexto y de acuerdo con las disposiciones constitucionales. Cuando una ley es clara, no se desatenderá su tenor literal con el pretexto de consultar su espíritu.*”

El conjunto de una ley servirá para ilustrar el contenido de cada una de sus partes, pero los pasajes de la misma, se podrán aclarar, atendiendo al orden siguiente:

- a) A la finalidad y al espíritu de la misma;*
- b) A la historia fidedigna de su institución;*
- c) A las disposiciones de otras leyes sobre casos o situaciones análogas*
- d) Al modo que parezca más conforme a la equidad y a los principios generales del derecho”.*

⁶⁹Artículos 31 al 33 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

⁷⁰SAINZ DE BUJANDA, Fernanda. *Hacienda y Derecho, estudios de Derecho Financiero. Volumen II.* Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1962, pp. 186 y ss.

parte del Convenio.⁷¹ Ahora bien la interpretación aplicativa es aquella que se produce cuando la norma es utilizada por los órganos administrativos o jurisdicciones para resolver conflictos generados en materia de su competencia, teniendo éstos que hacer la interpretación correspondiente para su correcta aplicación.

Luego de haber determinado los parámetros para lograr una efectiva interpretación de los Convenios, corresponde abordar a continuación, los diferentes ámbitos de aplicación de los CDI, en este sentido como bien los señala Ester Borderas, existen cuatro ámbitos relativos a éstos, los cuales son:

- a) **Ámbito personal:** los Convenios serán aplicables tanto a personas físicas, jurídicas o entidades consideradas como sujetos pasivos y residentes fiscales según cada legislación de los Estados parte.
- b) **Ámbito objetivo:** en el contenido propio del Convenio se establecerá a qué impuestos será aplicable, generalmente es a los impuestos sobre la renta, en otros casos, a los impuestos sobre el patrimonio o sucesiones.
- c) **Ámbito territorial:** en el Convenio se establecerá el territorio al cual es aplicable.
- d) **Ámbito temporal:** los Convenios serán de obligatorio cumplimiento cuando éstos entren en vigor.⁷²

4.2.5. Negociación de los Convenios de Doble Imposición.

A efecto de suscribir este tipo de convenios, se requiere seguir un procedimiento para lograr su culminación, es así como se hace necesario seguir una serie de pasos para que los mismos sean vinculantes para los Estados parte, siendo ellos los siguientes⁷³:

a) Preparación

⁷¹“Los tratados no son un negocio jurídico unilateral, sino bilateral o plurilateral. Por tanto, no basta la voluntad de uno solo de los Estados para interpretar con carácter auténtico el contenido del Convenio. Solo la voluntad acorde de los Estados interesados puede producir ese tipo de interpretación que conduce a dictar normas o disposiciones aclaratorias sobre el contenido del tratado”. SAINZ DE BUJANDA, Fernanda. *Hacienda y Derecho, estudios de Derecho Financiero*. Op. cit., p. 280.

⁷²BORDERAS, Ester y MOLES, Pere. *Derecho Tributario Internacional*. Op. cit., pp. 32 y ss.

⁷³PASTOR GARCÍA-MORENO, María. “Los Convenios de Doble Imposición”. En: CORDÓN EZQUERRO, Teodoro; GUTIÉRREZ LOUSA, Manuel y BLANCO DALMAU, Antonio (Coordinadores). *Manual de Fiscalidad Internacional*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2001, pp. 84 y ss.

Los Estados que quieren negociar un CDI hacen un análisis de las implicaciones que conlleva la suscripción de los mismos, en ellos se estudian los intereses económicos como políticos que pudieren existir, una vez hecho el análisis de la conveniencia de la adopción de los mismo, es común que se elabore un borrador que contenga el texto del Convenio que se pretenda proponer.

Cuando la otra parte recibe el borrador del Convenio y está interesado en celebrarlo, remitirá otro texto en el cual propone su borrador, luego de ello se establecen las fechas y se fija el lugar para la celebración de la primera ronda de las negociaciones.

b) Negociación del Convenio de Doble Imposición

Para negociar un Convenio es necesario llevar a cabo una serie de reuniones que son denominadas comúnmente como rondas, en las cuales participan las delegaciones de los Estados con plenos poderes que deseen celebrar los mismos. Por lo regular su duración es de una semana, se celebran las rondas que sean necesarias hasta llegar a la firma del mismo.

El objetivo principal de las Rondas es llegar a acuerdos entre los Estados que desean negociar el Convenio, por lo cual se fijarán los puntos principales que cada Estado pretende, los cuales se harán constar en Actas y se debe señalar los puntos que quedasen pendientes de negociar por lo cual se harán las Rondas necesarias hasta llegar a un acuerdo, cuando ya exista un acuerdo entre las Delegaciones se inicia a tramitar la siguiente fase consistente en la rúbrica del texto.

c) Rúbrica del texto

Luego de concluidas las Rondas y de alcanzar un acuerdo sobre el texto, es procedente que se fije una fecha para que los Plenipotenciarios de cada Estado firmen el Convenio los cuales deben de contar con plenos poderes, luego de rubricar el texto se seguirán los pasos establecidos en la legislación interna de cada Estado parte⁷⁴, por lo regular para que los mismos entren al ordenamiento jurídico interno es necesario la

⁷⁴En el caso de Guatemala el procedimiento se encuentra contenido en la Constitución, en el artículo 183 literal o) se indica que le corresponde al presidente: "... *Dirigir la política exterior y las relaciones internacionales, celebrar, ratificar y denunciar tratados y convenios de conformidad con la Constitución*"; el artículo 183 literal k) "... *Someter a la consideración del Congreso para su aprobación, y antes de su ratificación, los tratados y convenios de carácter internacional...*"; finalmente el artículo 171 literal l) contempla: "... *Aprobar, antes de su ratificación los tratados, convenios o cualquier arreglo internacional...*".

aprobación por parte del Congreso o Parlamento según el caso, posteriormente procede la publicación y entrará en vigencia en el plazo que se haya establecido en el Convenio.

4.2.6. Estructura general de los Convenios de Doble Imposición.

El contenido de esta clase de Convenios suele quedar configurado y estructurado de la misma forma, en la que se abordan primariamente los aspectos generales, para luego ahondar en los aspectos específicos, que serían los relativos a la doble imposición.

a) Ámbito de aplicación

En las Rondas de negociación se discute sobre el ámbito de aplicación pudiendo ser subjetivo u objetivo; los criterios de vinculación que se utilizan por lo general corresponden al de residencia. Ahora bien, en cuanto a la aplicación de los Convenios por lo regular se suele aplicar a los impuestos sobre la renta, tanto a personas físicas como jurídicas, así como los impuestos que gravan el patrimonio.

b) Definiciones generales

Dentro de su contenido es usual que exista un capítulo referente a definiciones generales, éste es uno de los apartados que revisten de mayor importancia, ya que en los distintos ordenamientos jurídicos internos de los Estados partes, pueden existir definiciones que contemplan determinados aspectos que no coinciden con la de los otros Estados, lo cual podría, en algún momento, presentar algún tipo de problema en la aplicación del mismo.

En atención a lo anterior, resulta de suma relevancia definir los elementos esenciales sobre los que versa el tratado, alguno de éstos son los relativos a lo que debe entenderse por persona, sociedad, autoridad competente, nacional, establecimiento permanente, entre otros. Ya que la falta de claridad sobre estos aspectos puede conllevar la ineficacia de los tratados.

c) Gravamen de la renta y el patrimonio

En este apartado de los Convenios se regula lo relativo a la potestad tributaria en cuanto a la renta y el patrimonio, por lo que se atribuye la potestad exclusiva de imposición a una de las partes contratantes, por lo general al Estado de residencia;

mientras que la otra parte no podrán gravar dichas categorías, con el objeto de evitar la doble imposición. De igual forma puede establecerse una tributación compartida entre los Estados partes, o bien, una potestad exclusiva en el Estado de la fuente.

d) Métodos para evitar la doble imposición

En este apartado se establecen los métodos para evitar la doble imposición, ya que en el caso que un residente de un estado parte se beneficia con rentas o elementos patrimoniales que deben ser objeto de imposición en el estado de la fuente, el Estado parte de residencia está totalmente obligado a eliminar la doble imposición que se pudiere generar, para ello se debe de lograr aplicando ya sea el método de imputación o el de exención, los cuales se abordarán más adelante.

e) Disposiciones especiales

Entre las disposiciones especiales que se establecen se encuentran varios principios que son fundamentales para la aplicación y correcto desempeño del Convenio. Algunos de los principios que se incorporan son el de no discriminación, con el que se pretende a que los nacionales de un Estado parte no puedan ser sometidos, en el otro Estado parte, a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan, o bien que sean más gravosos que los aplicados a los nacionales del Estado, siempre y cuando se encuentren en las mismas condiciones; es importante resaltar que este principio se refiere a la totalidad de impuestos que se contemplan en los Estados que han celebrado el Convenio y el mismo se aplica en cuento al criterio de nacionalidad y no al de residencia.

Este principio se puede invocar en situaciones similares de residencia, así mismo que un contribuyente residente de un Estado parte y otro no residente en dicho Estado no se encuentren en iguales condiciones. En el caso de los establecimientos permanentes, cuando una empresa los tenga en un Estado parte no podrán ser sometidos a imposición menos favorable respecto de las empresas del otro Estado parte que realicen similares actividades.

Para resolver las controversias que pueden surgir y que no se encuentran previstas expresamente en este tipo de Convenios, es necesario dejar plasmado la facultad de solicitar procedimientos amistosos, que podrán requerirse por medio de la solicitud de cualquier contribuyente que pertenezca a los Estados partes, para que éstos puedan argumentar respecto a las medidas que se han adoptado por uno de los Estados,

cuando no esté contenida dentro de lo establecido en el Convenio. Una vez presentada la solicitud, la autoridad respectiva procederá a analizar una solución al conflicto por medio del procedimiento amistoso para poder resolverlo en definitiva. Igualmente, se podrá acudir al procedimiento amistoso para resolver conflictos derivados de la interpretación y aplicación del Convenio, este procedimiento se convierte en una garantía para los contribuyentes de los Estados parte.

Otro de los elementos incluidos en los Convenios es el intercambio de información, este mecanismo permite entre los Estados contratantes de conformidad con lo establecido en el Convenio el intercambio de información necesaria, delimitando los fines de la misma estableciendo la obligación de mantener el secreto de la información recibida. A través de este principio se consigue en gran medida luchar contra el fraude y la evasión fiscal.

f) Disposiciones finales

En este apartado se indicará la fecha en que entra en vigor el Convenio, estableciendo la posibilidad de la denuncia del mismo y la ratificación. El período de vigencia de los CDI suelen ser de plazo indefinido, salvo que alguno de los Estados contratantes proceda a hacer la denuncia del Convenio, por lo cual perderá la vigencia.

5. Armonización de las legislaciones

Como tercera medida para eliminar la doble imposición internacional se encuentra la armonización fiscal, la cual estaría originada como producto de una organización internacional de integración, que cuente con poderes para poder dictar normas comunitarias, las cuales por su naturaleza tendrían el carácter supranacional, por lo que éstas serían independientes de las normas internas y de las internacionales, es decir, aquellas constituirán una tercera clase de normativa con principios propios⁷⁵.

⁷⁵Para profundizar sobre la naturaleza del derecho comunitario, así como sus elementos integrantes, pueden consultarse una variada bibliografía, entre otros, MARTÍNEZ ESTAY, José Ignacio. *Introducción al derecho y a las instituciones de la Unión Europea*. Chile: Editorial Jurídica de Chile, 2007. BOU FRANCH, Valentín. y CERVERA VALLTERRA, María.: *Normativa y Jurisprudencia Básica del Derecho de la Unión Europea*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2010. TAJADURA TEJADA, Javier. y DE MIGUEL, Josu de. *Justicia constitucional y Unión Europea. Un estudio comparado de las experiencias de Alemania, Austria, España, Francia, Italia y Portugal*. En: TAJADURA TEJADA, Javier. y DE MIGUEL, Josu de (Coordinadores). Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2008. LÓPEZ CASTILLO, Antonio. *Constitución e Integración*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1996. ESCOBAR HERNÁNDEZ, Concepción. *Instituciones de Derecho Comunitario*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2006.

Tal como afirma el Doctor Enrique Ulate Chacón, ex magistrado de la Corte Centroamericana de Justicia, el derecho de integración es: *“el complejo de normas jurídicas que disciplinan las Comunidades de Estados, y sus relaciones jurídicas con otros sujetos de derecho, creadas como organizaciones internacionales sui generis, dando origen a un Sistema Jurídico-Institucional u ordenamiento jurídico nuevo, autónomo y especial que se basa en las relaciones de integración regional”*⁷⁶.

Ahora bien, el ámbito de la integración ha dado pauta a exteriorizar la armonización de las legislaciones, así puede apreciarse el modelo desarrollado en Europa, a través de la Comunidad Económica Europea, la cual fue creada el 17 de marzo de 1957 por medio del Tratado de Roma; los países que la conformaban originalmente eran Alemania Occidental, Bélgica, Francia, Holanda, Italia y Luxemburgo, posteriormente se adhirió España y Portugal. La Comunidad tenía como fin primordial la libre circulación de las mercancías entre sus miembros.

Por su parte, en Centroamérica también es viable encontrar un modelo en la misma línea, aunque claro con un avance menor al europeo, pese a esto se puede afirmar que la integración regional (la búsqueda de una Comunidad de Estados) tuvo lugar primariamente en esta región, ya que en el año 1951 se suscribió la Carta de la Organización de Estados Centroamericanos (ODECA), que posteriormente fue actualizada en el año 1962 (actualmente se encuentra vigente el Protocolo a dicha Carta, conocido como Protocolo de Tegucigalpa).

El objetivo que se busca a través de esa Unión centroamericana es la libre circulación de bienes, al menos en el plano económico, porque en el plano político y social se persigue la unificación de los países centroamericanos (que durante la época colonial y algunos años después existió una República centroamericana, de la cual existe el anhelo de reintegrarla).

Así en materia de armonización se pueden verificar los siguientes instrumentos comunitarios: en 1960 se firmó el Tratado General de Integración Económica Centroamericana, entre Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua y Costa Rica, creando así un Mercado Común Centroamericano, el cual tiene como objetivo crear una

⁷⁶CHAMORRO MORA, Rafael. y MOLINA DEL POZO, Carlos Francisco. *Derecho Comunitario comparado. Unión Europea-Centroamérica*. Nicaragua: Corte Centroamericana de Justicia, Nicaragua, 2003, p. 61.

zona de libre comercio y un arancel externo común (este tratado fue modificado posteriormente por el Protocolo de Guatemala). En 1962 se firmó el Convenio Centroamericano de Incentivos Fiscales al Desarrollo Industrial, con la finalidad de uniformar los beneficios obtenidos a favor de las empresas manufactureras. Entre otra normativa comunitaria, que ha unificado la legislación centroamericana, principalmente en materia económica, y dentro de ésta, con énfasis en el plano arancelario.

Todas estas medidas concernientes a la integración de los Estados conllevan a la armonización de las legislaciones, esto no presupone que todos los sistemas tributarios deban uniformarse, sino más bien debe de adaptarse de forma mutua en la medida que sea necesario para neutralizar desde el punto de vista de la competencia.⁷⁷

A través de la armonización de las legislaciones se podría llegar a combatir la doble imposición internacional, ya que los Estados parte de una Integración estarían sujetos a las normas emitidas por los Órganos correspondientes, las cuales son de obligatorio cumplimiento y de esta forma se pueden prever los mecanismos para no incurrir en doble tributación entre los Estados parte.

⁷⁷ BACA MUÑOZ, M. "Estudio introductorio al problema de armonización tributaria en el mercado común centroamericano". *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. 1968, número 78, p. 1321.

CAPÍTULO III

APLICACIÓN DE LOS MECANISMOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN.

1. Convenios Internacionales para evitar la doble tributación.

La lucha contra la doble imposición internacional ha sido una lucha constante a lo largo de la historia, es por ello que se han creado mecanismos para poder evitarla, uno de los mecanismos utilizados es a través de la suscripción de CDI. Existen dos modelos de Convenio que han sido más utilizados, tales como el desarrollado por la Organización de Naciones Unidas (ONU) y el de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).

Por su parte en Latinoamérica en 1969 se firmó el Acuerdo de Cartagena⁷⁸ por los Estados de Bolivia, Chile, Ecuador, Colombia, Perú, lo cual dio lugar al proceso de integración que es conocido como Pacto Andino, el cual quedó integrado por cuatro Estados miembros (Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú), existen países asociados (Brasil, Argentina, Chile, Paraguay y Uruguay) y finalmente países observadores (Panamá y México). Dentro del Pacto Andino se incluye el principio de tributación en la fuente sin ningún tipo de excepción, lo cual provoca dificultades porque choca con lo establecido en el Modelo de la OCDE.

Para el efecto de la presente investigación se hará referencia únicamente al Convenio de la ONU y al Modelo de la OCDE, ya que ambos modelos han sido más aceptados para la suscripción de CDI.

1.1. Modelo de la OCDE para evitar la doble tributación internacional.

El Convenio Modelo de la OCDE ha revestido de gran importancia y su repercusión entre los países miembros de la OCDE ha sido constante para poder lograr la negociación, aplicación e interpretación de Convenios en materia tributaria, ya que el Convenio Modelo no sólo abarca el tema relacionado a la eliminación de la doble

⁷⁸Se denomina Acuerdo de Cartagena en virtud que fue en Colombia donde se redactó el texto final.

imposición sino que también se incluye lo relativo a otros problemas tributarios tales como la prevención de la evasión fiscal y la no discriminación.

El Convenio Modelo de la OCDE esta conformado por VII Capítulos, formado por 31 artículos, por lo que a continuación se hará relación a los puntos principales de su contenido.

En el Capítulo 1 se establece el ámbito de aplicación, el cual es aplicado a personas residentes de uno o ambos Estados parte, esto nos quiere decir que será aplicable a todas las personas que residan en algún Estado contratante independientemente de la nacionalidad que posean.

Dentro de este capítulo se indica que impuestos comprenden, el cual será aplicable al Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio dentro de estos se incluye el impuesto sobre las ganancias derivadas de la enajenación de propiedades mobiliarias o inmobiliarias, los impuestos sobre los importes totales de los sueldos así como impuestos de plusvalía; tal como puede apreciarse es aplicable a los impuestos directos ya que grava la riqueza independientemente de su uso.

El Capítulo II está compuesto por las definiciones, las cuales revisten de gran importancia para la aplicación del Convenio, en el artículo 3 se establecen las definiciones generales de persona, sociedad, empresa, tráfico internacional, autoridad competente, nacional y actividad económica o negocio, de igual forma se establece que si algún termino no se encuentra definida se le dará el significado que le atribuya la legislación del Estado, prevaleciendo siempre la legislación fiscal.

El artículo 4 establece lo que se entiende por residente, lo cual significa que toda persona residente de un Estado contratante, está sujeta a imposición en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio análogo; no se incluye a las personas que se encuentran sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el Estado o por el patrimonio situado en el mismo.

En el mismo artículo se contempla la forma de resolver los conflictos derivados de la residencia, en el caso que una persona física resida en ambos Estados contratantes, para ello se considerará residente del Estado donde tenga vida permanente y si se diera el caso que dicha persona tiene vida permanente en ambos Estados, se considerará

residente sólo del Estado donde mantenga sus relaciones personales y económicas más estrechas. Si se diera el caso que no se pueda determinar en qué Estado mantiene dichas relaciones, se considerará residente del Estado donde more; ahora bien si morara en los dos Estados o bien no lo hiciere en ninguno de ellos se considerara residente del Estado del que sea nacional; otro supuesto podría ser que sea nacional de ambos Estados o en su caso de ninguno de ellos por lo cual será necesario que las autoridades competentes resuelvan el caso de común acuerdo.

Las personas jurídicas que sean residentes de los dos Estados contratantes, se considerará residente únicamente del Estado donde se encuentre registrada la sede.

Al establecerse esta definición se está fijando el ámbito subjetivo de aplicación así mismo resuelve los problemas que se pudieran originar como consecuencia de que una persona posea doble residencia y llegara a originarse una doble tributación.

Otro concepto que ha sido muy controvertido es el contenido y lo que abarca el establecimiento permanente, ya que con ello es posible determinar el derecho de un Estado parte para gravar los beneficios de una empresa que se encuentre registrada en el otro Estado parte, es por ello que el artículo 5 define lo que es estableciendo que establecimiento permanente significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad, además que comprende a) las sedes de dirección; b) las sucursales; c) las oficinas; d) las fábricas; e) los talleres y f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

De igual forma enumera los elementos que no incluye el establecimiento permanente, de la definición se puede concluir que es necesario para que exista un lugar fijo que se encuentre situado en un lugar determinado y realizar actividades en dicho lugar para que pueda catalogarse como establecimiento permanente.

El Capítulo III comprende la imposición de las rentas, en él se incluye las rentas inmobiliarias en el caso que un residente de un Estado parte llegare a obtener alguna propiedad inmobiliaria ubicada en otro Estado contratante se puede someter a imposición en ese Estado. En cuanto a los beneficios que obtenga una empresa de un Estado parte solamente pueden someter a imposición en ese Estado, salvo que la empresa realice su

actividad en el otro Estado parte a través de la figura del establecimiento permanente ubicado en él.

El artículo 8 regula lo relativo a la navegación marítima, por aguas interiores y aéreas, en el cual se establece que los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo puede someterse a imposición en el Estado parte en donde se encuentre situado la sede la empresa. El objeto principal de este artículo es garantizar que los beneficios producidos por la navegación marítima ya sea por aguas interiores o aéreas sean sometidos a un solo Estado contratante.

El artículo 9 establece los supuestos de existencia de empresas asociadas, de igual forma hace referencia a los ajustes originados por los beneficios fiscales obtenidos a través de operaciones realizadas entre empresas asociadas y las empresas normales del mercado.

Dentro de ésta capítulo también se regula lo relativo a los dividendos, intereses, regalías y ganancias de capital referente a que Estado contratante le corresponde someter a imposición.

De igual forma lo referente a la renta obtenida del trabajo dependiente, las remuneraciones obtenidas en calidad de consejero, las rentas obtenidas por los artistas y deportistas, las pensiones, los sueldos, salarios y otras remuneraciones obtenidas en ejercicio de alguna función pública, de igual forma las cantidades recibidas por los estudiantes y otras rentas todo ello con el objeto de determinar a qué Estado le corresponde someter a imposición los beneficios obtenidos.

El Capítulo IV está conformado por un artículo, en el cual se regula lo relativo al patrimonio constituido por propiedad inmobiliaria, mobiliaria, buques o aeronaves con el objeto de establecer el Estado que tiene derecho a gravar las rentas derivadas del patrimonio.

El Capítulo V regula los métodos para eliminar la doble imposición como lo son el método de exención y el método de imputación o crédito fiscal los cuales se abordarán más adelante.

El Capítulo VI contiene disposiciones especiales, en ella se incluye una serie de principios que son indispensables para la aplicación de los CDI, tales como la no

discriminación, con ello se pretende que los nacionales de un Estado contratante no sean sometidos a un impuesto que no se exija el otro Estado o que en su caso sea más gravoso respecto a los nacionales. También se encuentra regulado el procedimiento amistoso, el cual podrá ser utilizado cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados parte implican o pueden implicar una disposición que no esté contenido en el Convenio, se podrá someter a consideración de la autoridad competente del Estado contratante la cual tratará de encontrar una solución satisfactoria y hará lo posible por resolver la cuestión por medio de un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante con la finalidad de evitar una imposición que no se ajuste al Convenio. De igual forma se contempla en el Convenio el intercambio de información entre los Estados contratantes lo cual se hace con la finalidad de prevenir y evitar el fraude de ley. También se contempla la asistencia entre los Estados contratantes para la recaudación de sus créditos tributarios⁷⁹, las partes podrán contemplar dentro de las negociaciones del Convenio que no quieren dicha asistencia o bien que la misma se encuentre limitada dependiendo la legislación de cada Estado contratante. Dentro de este capítulo también se establece que las disposiciones del Convenio no afectarán los privilegios fiscales que disfruten los miembros de las misiones diplomáticas o las oficinas consulares. Así mismo se hace referencia a la extensión territorial.

El capítulo VII contempla las disposiciones finales, en el cual se incluye la entrada en vigor del Convenio y la posibilidad de la denuncia del Convenio.

Este ha sido uno de los modelos más aceptados por los Estados para la suscripción de Convenios en materia de doble imposición, a continuación se hará referencia al Convenio modelo de las Naciones Unidas.

⁷⁹El artículo 27 del Convenio Modelo de la OCDE establece que la expresión “crédito tributario” significa todo importe debido en concepto de impuestos de toda clase y naturaleza exigibles por los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, en la medida en que esta imposición no sea contraria al presente Convenio o a cualquier otro instrumento del que los Estados contratantes sean parte; la expresión comprende igualmente los intereses, sanciones administrativas y costes de recaudación o de establecimiento de medidas cautelares relacionados con dicho importe.

1.2. Modelo de la ONU.

Tanto los países desarrollados como los países en vías de desarrollo han pretendido encaminar sus esfuerzos para evitar la doble tributación internacional, es por ello que se han utilizado de base tanto el Modelo de la OCDE como el Modelo de la ONU para suscribir Tratados internacionales referentes a la eliminación de la doble imposición, en ese orden de ideas se hará relación al contenido del Convenio Modelo de la ONU que al igual que el Convenio de la OCDE se pretende la eliminación de la doble imposición internacional.

El Convenio Modelo de la ONU está integrado por VII Capítulos, formando así un total de 30 artículos. El capítulo I regula el ámbito de la Convención, en el cual se establece que el Convenio se aplica a las personas que sean residentes de los Estados parte; ahora bien en cuanto a los impuestos que comprende el Convenio será aplicable al impuesto sobre la renta y el capital⁸⁰ establecidos en nombre de un Estado contratante independientemente de la forma de recaudación.

El capítulo II contempla una serie de definiciones generales, tales como persona, sociedad, empresa de un Estado contratante y empresa del otro Estado contratante, tráfico internacional, nacionales, personas físicas y jurídicas, se hace referencia en cuanto un término no se encuentre definido en la Convención se le otorgará el significado que le atribuya la legislación de los Estados contratantes.

El artículo 4 contempla la definición de residente, haciendo referencia a que es toda persona que está sujeta a impuesto por razón de su domicilio, residencia, lugar de constitución, sede de dirección o cualquier criterio análogo, así mismo se indica que no se incluirá a las personas que estén sujetas a impuestos en ese Estado si obtienen rentas de fuentes en ese Estado o de capitales situados en él. Se establece una serie de soluciones en caso que exista conflicto para determinar la residencia de una persona natural cuando sea residente de ambos Estados contratantes, considerando lo siguiente: se considerará que reside únicamente en el Estado parte donde tenga su domicilio permanente, si fuere el caso y tuviere domicilio permanente en ambos Estados se considerará residente sólo en el Estado donde mantenga sus relaciones personales y económicas más estrechas;

⁸⁰El Artículo 2 del Convenio Modelo de la ONU establece que se considerarán como impuestos sobre la renta o el capital todos los que graven la totalidad de las rentas o del capital o los elementos de renta o del capital, incluidos los impuestos sobre las ganancias procedentes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles y los impuestos sobre los sueldos y salarios globales pagados por las empresas, así como los impuestos sobre la plusvalía.

sino se puede determinar el Estado donde mantenga sus relaciones personales y económicas o si no tiene domicilio permanente en ninguno de los Estados parte, se considerará residente únicamente del Estado donde viva habitualmente; si tuviere residencia habitual en ambos Estados parte o no tiene en ninguno de ellos, se considera residente del Estado cuya nacionalidad posea; en el caso que tuviere ambas nacionalidades o no posee la de ninguno de los Estados procede que las autoridades correspondientes decidan la cuestión de común acuerdo. Las personas jurídicas que sean residentes de ambos Estados parte, se considera que residen únicamente en el Estado donde se encuentre situada la sede.

El artículo 5 contempla lo que es establecimiento permanente, el cual se entiende que es cualquier local fijo de negocios en el que se desarrolle la actividad de la empresa, el cual incluye los centros administrativos, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, las minas, pozos de petróleo o de gas, las canteras, así mismo incluye las obras, construcción o proyecto cuando duren mas de seis meses; de igual forma la prestación de servicios por parte de una empresa prestados en un Estado contratante por un periodo de más de 183 días en cualquier período de doce meses que empiece o termine durante el año fiscal considerado. De igual forma se contempla un listado de lo que no comprende la expresión establecimiento permanente.

El Capítulo III abarca lo relacionado con la tributación de los ingresos, tal es el caso de los ingresos provenientes de los bienes inmuebles⁸¹ que perciba un residente de un Estado parte, el Estado donde se encuentre el bien tendrá derecho a gravarlo. En cuanto a los beneficios obtenidos de una empresa en un Estado parte únicamente podrá someterse a imposición en ese Estado, salvo que la empresa efectúe operaciones en el otro Estado a través de un Establecimiento permanente.

⁸¹En el artículo 6 del Convenio Modelo de la ONU se establece que la expresión “bienes inmuebles” se entenderá en el sentido con arreglo a la legislación del Estado contratante en que los bienes estén situados; así mismo comprende todos los accesorios, el ganado y el equipo utilizado en la explotación agrícola y forestal, los derechos a los que se apliquen las disposiciones de derecho privado relativas a la propiedad territorial, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir cánones variables o fijos por la explotación o la concesión de explotación de yacimientos minerales, fuentes u otras riquezas del suelo; los buques, embarcaciones y aeronaves no se considerarán bienes inmuebles.

Se regula lo relacionado a los beneficios obtenidos por navegación marítima y aérea⁸², los cuales podrán someterse a imposición en el Estado parte en el que esté situada la sede de la empresa, ahora bien si la sede de la empresa de navegación o de una empresa dedicada al transporte de aguas interiores estuviere a bordo de un buque o embarcación se considerará que se encuentra en el Estado parte donde esté el puerto base y si no existe en el Estado parte en el que resida la persona que explote el buque o embarcación.

El Artículo 9 regula lo relacionado a las empresas asociadas estableciendo al Estado contratante que le corresponde la imposición derivada de los beneficios que la misma pueda generar.

Los dividendos⁸³ que se paguen dentro de una sociedad residente de un Estado parte a un residente de otro Estado parte pueden someterse a imposición de este Estado, ahora bien los dividendos pueden someterse a imposición del Estado contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y que de acuerdo con la legislación de dicho Estado, en el caso que el beneficiario de los dividendos fuese residente de otro Estado el artículo fija porcentajes relativos al impuesto que podrá exigirse.

Los intereses, canones o regalías que sean procedentes de un Estado parte pagados a un residente de otro Estado parte puede someterse a imposición de este Estado. En cuanto a las ganancias de capital obtenidas por un residente de un Estado parte procedente de la enajenación de bienes inmuebles situados en el otro Estado parte podrán ser gravadas en ese otro Estado.⁸⁴

En cuanto a los servicios personales⁸⁵ por cuenta propia, en el cual las rentas obtenidas por un residente de un Estado parte como consecuencia de la prestación de sus servicios profesionales o bien en el ejercicio de otras actividades independientes, únicamente podrán someterse a imposición de ese Estado, de igual forma una serie de excepciones por medio de la cual el otro Estado contratante si podría gravarlas.

⁸²Regulado en el artículo 8 del Convenio Modelo de la ONU, en el cual se incluye dos variantes de texto del artículo con la finalidad de que los Estados tengan la oportunidad de elegir cual desean aplicar.

⁸³Artículo 10 del Convenio Modelo de ONU.

⁸⁴Artículos 11, 12,13 del Convenio Modelo de la ONU.

⁸⁵El Artículo 14 del Convenio Modelo de la ONU, señala que la expresión “servicios profesionales” incluye las actividades científicas, literarias, artísticas, de educación o enseñanza independientes, de igual forma las actividades independientes de los médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores.

Los sueldos, salarios y remuneraciones obtenidos por un residente de un Estado parte únicamente podrá someterse a imposición en el Estado donde fue contratado, ahora bien si el empleo se ejerce en otro Estado si podrá someterlo a imposición.

Dentro de dicho capítulo también se regula lo relativo a las remuneraciones de los miembros de las juntas directivas y de los directivos de alto nivel, los profesionales del espectáculo y deportistas, las pensiones y pagos por seguros sociales, los servicios oficiales, el pago a los Estudiantes, pasantes y lo relativo a otros ingresos obtenidos por los residentes de un Estado.

El capítulo IV se regula lo relativo a la tributación de capital⁸⁶, estableciendo que cuando el capital este representado por bienes inmuebles cuya propiedad pertenezca a un residente de un Estado parte y se encuentre situado en otro Estado parte, puede ser gravado en ese otro Estado; el capital representado por bienes muebles que formen parte de un establecimiento permanente que tenga una empresa de un Estado parte en otro Estado parte o por bienes muebles que pertenezcan a un centro fijo del que disponga un residente de un Estado parte en el otro Estado parte para la prestación de servicios personales independientes, podrá ser gravado en ese otro Estado; el capital representado por buques y aeronaves explotados en tráfico internacional y por embarcaciones dedicadas al transporte de aguas interiores estará sometido a imposición del Estado parte en donde se encuentre la sede de la empresa; todos los demás elementos del capital de un residente de un Estado parte estará sometido a imposición solo en ese Estado.

El capítulo V contempla los métodos para eliminar la doble tributación, se incluyen dos métodos, el de exención y el de descuento.

El capítulo VI está conformado por una serie de elementos indispensables para la aplicación del convenio tales como la no discriminación, el procedimiento de acuerdo mutuo, intercambio de información, la asistencia para la recaudación de impuesto y la regulación de los miembros de misiones diplomáticas y puestos consulares respecto a los privilegios que estos gozan.

El capítulo VII contiene las cláusulas finales, como la entrada en vigencia, la terminación del convenio.

⁸⁶Artículo 22 del Convenio Modelo de la ONU.

2. Análisis de los Modelo de la OCDE y el de la ONU.

Una vez establecido el contenido de los convenios modelo que han sido los más utilizados por los Estados desarrollados como en vías de desarrollo para la suscripción de convenios para eliminar la doble imposición internacional, es conveniente señalar las diferencias y similitudes que existen entre ambos modelos.

En cuanto al ámbito de aplicación subjetivo se puede señalar que ambos convenios utilizan el mismo criterio de vinculación como lo es el de residencia, ahora bien si llegare a existir controversias para determinar el lugar donde se considerará residente a las personas físicas, por su parte el convenio modelo de la OCDE señala cinco posibles soluciones: 1) el lugar donde viva permanentemente, 2) donde tenga su centro de intereses vitales, 3) el lugar donde viva habitualmente, 4) el lugar de donde es nacional y 5) el lugar que de común acuerdo se fije entre los Estados parte; el convenio modelo de la ONU señala casi las mismas soluciones únicamente excluye el de nacionalidad sin embargo en ambos se prevé la forma de solucionar los conflictos que pudieran generarse con el tema de la residencia.

Ahora bien en cuanto al ámbito de aplicación objetivo, ambos convenios establecen que los impuestos que comprenden son el impuesto sobre la renta, el convenio modelo de la OCDE también hace referencia a que se grava el patrimonio, ahora el convenio modelo de la ONU grava el capital y el patrimonio.

Ambos convenios modelo contienen una serie de definiciones tales como persona, sociedad, autoridad competente, nacional y una definición que reviste de mucha importancia como lo es establecimiento permanente ya que de ello dependerá el reparto que se hará a los Estados parte de los beneficios empresariales, este concepto fue introducido por el convenio modelo de la OCDE y luego fue adaptado al convenio modelo de la ONU.

En ambos modelos se regula lo relativo a los dividendos, interese, regalías y ganancias de capital con la finalidad de determinar a que Estado parte le corresponde gravarlos.

Se establece en ambos convenios modelos dos métodos para evitar la doble imposición siendo estos el de imputación y el de exención, es por ello que si un residente de un Estado parte obtiene rentas que tiene que ser sometidas a imposición en el Estado

de la fuente, es obligación del Estado de residencia aplicar alguno de estos dos métodos para eliminar la doble imposición que pudiese generarse.

En cuanto a las disposiciones especiales, en ambos convenios se establecen principios de suma importancia para la aplicación de los convenios, tal es el caso de la no discriminación por medio del cual los nacionales de un Estado parte no podrán ser sometidos a otro Estado parte a algún impuesto u obligación que no sea exigible o bien que sea más elevado a lo que se aplica a los nacionales de dicho Estado siempre y cuando existan las mismas condiciones. Otro elemento que se incluye en ambos convenios modelo como forma de resolver controversias es la regulación del procedimiento amistoso.

De igual forma se regula el intercambio de información entre los Estados parte con la finalidad de evitar la doble tributación y prevenir el fraude fiscal.

3. Métodos para evitar la doble tributación internacional.

Una vez conocido el contenido de los modelos de convenios tanto el de la OCDE como el de la ONU que han sido los más utilizados por los Estados para suscribir convenios que tienen por objeto la eliminación de la doble imposición internacional, ya que como se ha dicho anteriormente constituye un problema mundial, si bien es cierto existen principios tributarios en cada uno de los Estados estos resultan insuficientes para la solución de la problemática internacional en el cual se ven implicados varios Estados.

Es importante tener en cuenta que existen dos principios que determinan la base imponible gravable en cada país, uno de ellos es el de residencia de los contribuyentes, al margen del lugar en el que se haya originado, y el criterio territorial o principio de la fuente, por el que las rentas se gravan en el país donde se originan, al margen de la residencia del titular de los factores de producción que originan dichas rentas.⁸⁷

Se han tomado medidas internas en los propios Estados a través de la implementación de medidas unilaterales con la finalidad de solucionar dicha problemática de la doble tributación internacional, entre los métodos que se han implementado se encuentra el método de exención, método de imputación y el de deducción, los cuales ya

⁸⁷PEREZ ARRAIZ, Javier. *La doble imposición internacional, causas y métodos para evitarla*. Op. cit., p 13.

se encuentran contemplados tanto en el convenio modelo de la OCDE como en el de la ONU, los cuales se abordarán a continuación.

3.1. Método de exención.

El método de exención se encuentra contemplado en los modelos de convenios tanto en el de la OCDE como en el de la ONU, constituye una técnica de eliminación de la doble imposición internacional por medio de la cual el Estado de residencia del contribuyente no somete a imposición las rentas de fuente extranjera que éste obtenga, a pesar que estas resultan sujetas a su impuesto, merced al establecimiento de una exención de las mismas del hecho imponible.⁸⁸

Es por ello que a través de éste método las rentas que obtenga un contribuyente se gravarán únicamente en el Estado donde este se agencie de las mismas de esta forma queda exenta en el resto de los Estados.

Tradicionalmente a este método se le conoce como “de reparto” (apportionment) el cual data desde la época de la Sociedad de las Naciones.⁸⁹

El método de exención tiene muchas ventajas entre ellas la sencillez en la gestión, así mismo tiene cierto grado disuasorio frente a los gobiernos extranjeros que gravan a los no residentes, ya que de esta forma se reduce la rentabilidad de sus inversiones. Sin embargo este método facilita la elusión de tributos nacionales ya que invitan a transferir las bases imponibles, bien a través de precios de transferencia o un excesivo endeudamiento.⁹⁰

Al aplicar éste método quedarán exentas las rentas obtenidas en el Estado de residencia y por ello existe la obligación de tributar en el Estado de la fuente. Este método atrae inversión extranjera, ya que favorece los incentivos fiscales los cuales se vuelven

⁸⁸SERRANO ANTÓN, Fernando. “La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación”. En: SERRANO ANTÓN, Fernando (Director). *Fiscalidad Internacional*. Op. Cit., p. 365.

⁸⁹BORRAS RODRÍGUEZ, Alegría. *La doble imposición internacional: problemas jurídico-internacionales*. Op. cit., pp. 71 y 72.

⁹⁰IZQUIERDO LLANES, Gregorio. “Los principios internacionales de la tributación del capital y la localización del capital”. *Palau 14*. 1997, número 29, pp. 129 y 130.

atractivos para los inversionistas y de esta forma se favorece la economía del país que aplica dicho método.

Este método es atractivo para los países en vías de desarrollo, porque regularmente son importadores de capital, al aplicar este método se tiene la garantía que las rentas serán gravadas únicamente en un Estado.

Este sistema ha sido uno de los más aceptados sobre todo en Europa, tomándolo en cuenta dentro de la suscripción de los tratados internacionales para evitar la doble imposición. Ahora bien en Latinoamérica, para alcanzar el éxito de este sistema es necesario la suscripción de un tratado tributario, porque si la exoneración de las rentas obtenidas en el extranjero no tiene límite, nada impedirá que los capitales se dirijan a otros países desarrollados que pudiesen ofrecer mejores condiciones para los inversionistas, de esta forma este método constituirá un estímulo para el desarrollo de los países más pobres, anclando la inversión en estos.⁹¹

3.1.1 Modalidades del método de exención

El método de exención cuenta con dos modalidades, una de ellas es la exención íntegra y la otra la exención con progresividad.

Por medio de la exención íntegra la renta que se obtenga en el país de la fuente quedará exenta, sin tomarse en cuenta el país de residencia del contribuyente que obtenga la renta.

Es decir a través de la exención íntegra se renuncia de forma total tomando en cuenta las rentas foráneas de sus residentes de manera que no solo no las somete a gravamen, sino que tampoco las tiene en cuenta para fijar el tipo progresivo de gravamen que recaerá sobre el resto de rentas no exentas que obtenga el sujeto pasivo.⁹²

Esta modalidad ha sido objeto de muchas críticas ya que se cuestiona que podría ocurrir que personas residentes de un mismo Estado que tengan la misma capacidad

⁹¹MARTÍN, José. *Derecho Tributario General*. Buenos Aires: Depalma, 1988, pp. 86 y 87.

⁹²DEL ARCO RUETE, Luis. *Doble imposición internacional y Derecho Tributario Español*. Madrid: Escuela de Inspección Financiera, Ministerio de Hacienda, 1977, p. 295.

económica, soporten cargas fiscales diferentes en función del origen de los recursos obtenidos.

Se podría decir que esta modalidad vulnera el principio de igualdad tributaria⁹³, ya que no sólo quedan exentas las rentas que se hayan obtenido en el extranjero, sino que además las rentas obtenidas en el interior se someten a un tipo impositivo inferior al que se hubieren sometido si no existiere dicha exención; de esta forma se le está dando un trato diferente a contribuyentes que tienen iguales condiciones, ya que las rentas obtenidas en el Estado de la fuente en su caso quedarían exentas, aplicando esta modalidad no se toma en cuenta el lugar donde se haya obtenido la renta, por lo cual podría darse el caso que dos personas residentes en el mismo Estado teniendo la misma capacidad contributiva tengan la obligación de tributar de forma desigual.

En la actualidad existe un consenso internacional en admitir que si existe vulneración del principio de igualdad al aplicar la modalidad de exención integral, es por ello que se ha optado por otra modalidad de exención que guarde mayor sintonía con los principios tributarios.⁹⁴

Ahora bien el método de exención con progresividad consiste en que las rentas obtenidas en el extranjero, quedan exentas en el país de residencia, pero únicamente se toman en cuenta para calcular el tipo impositivo de toda la renta, aplicando siempre a las rentas no exentas.

Al aplicar este modelo se debe determinar el tipo de gravamen, tomando en cuenta las rentas exentas para hacer el cálculo de la base imponible, con la finalidad de aplicarlo a la proporción de la base no exenta. De esta forma a la renta gravada no se le trata con un nivel de progresividad menor debido a la exclusión de la renta exenta, ya que es un impuesto progresivo toda exclusión de una parte de la base imponible supone, no sólo la exención de dicha parte, sino la reducción del gravamen sobre la parte imponible restante.⁹⁵

⁹³Ver VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Op. cit., p. 196.

⁹⁴SERRANO ANTÓN, Fernando. "La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación". En: SERRANO ANTÓN, Fernando (Director). *Fiscalidad Internacional*. Op. Cit., pp. 367 y 368.

⁹⁵PÉREZ ARRAIZ, Javier. *La doble imposición internacional, causas y métodos para evitarla*. Op. cit., p.15.

Es importante señalar que en este método las rentas extranjeras que obtenga el contribuyente deben ser tomadas en cuenta para fijar el tipo progresivo de gravamen de las rentas no exentas en el Estado de residencia. El derecho extranjero en la liquidación es de suma importancia por la reserva de progresividad ya que debe de fijarse las rentas extranjeras con mucha cautela y precisión, trabajo que corresponde le realizar a la Administración Tributaria.

3.1.2 Supuestos necesarios para la aplicación del método de exención

Para aplicar el método de exención es necesario que concurren una serie de condiciones⁹⁶ tanto formales como materiales, entre ellos los siguientes:

a) El contribuyente debe obtener renta de fuente extranjera.

Siendo este uno de los supuestos necesarios para la aplicación del método es importante la calificación de que se entiende por renta extranjera, lo cual muchas veces se determina a través de la legislación nacional de cada Estado, el problema que se genera es cuando el concepto que se atribuye a la misma es diferente entre uno y otro, es por ello que es conveniente que cuando se firme un Convenio de doble imposición se incluya el concepto de renta de fuente extranjera para que exista una unificación en su significado entre los Estados contratantes.

b) La renta extranjera devengada o pagada debe estar sujeta a imposición por el sujeto activo que conceda la aplicación del método de exención.

Para aplicar el método de exención es necesario que se realice el hecho imponible del impuesto en el Estado que otorga la exención aplicable a las rentas que el contribuyente obtenga en el extranjero. Si no concurre la sujeción fiscal de la misma por parte del sujeto activo no se genera la doble imposición internacional y por lo tanto no hay que aplicar ningún método para su eliminación.

c) El beneficiario del método de exención lo constituye la persona calificada como contribuyente (residente) conforme a la legislación fiscal del sujeto activo que ha establecido esta técnica.

⁹⁶SERRANO ANTÓN, Fernando. “La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación”. En: SERRANO ANTÓN, Fernando (Director). *Fiscalidad Internacional*. Op. Cit., pp. 376 y ss.

Tal como se ha afirmado anteriormente, para que exista doble imposición internacional es necesario que el impuesto grave al mismo contribuyente que exista identidad subjetiva, es por ello que cuando sean dos personas diferentes las que concurren como contribuyentes de un impuesto no existe doble imposición y por lo tanto no puede aplicarse este método para su eliminación

Es por ello que debe de existir estos supuestos para poder aplicar efectivamente el método de exención con la finalidad con la que se ha creado, la cual es evitar la doble imposición internacional cuando ésta efectivamente exista.

3.2. Método de imputación.

Otro método para eliminar la doble tributación internacional es el método de imputación, en el cual el Estado de residencia grava las rentas obtenidas en el exterior por el sujeto pasivo permite la deducción o compensación, ya sea total o parcial de los impuestos que se hayan pagado en el extranjero en la cuota íntegra. Las rentas son integradas en la base imponible del contribuyente en el Estado parte de residencia, deduciendo o compensando posteriormente los impuestos pagados en el Estado de la fuente.⁹⁷

Por medio de este método el Estado de residencia procede a hacer el cálculo del impuesto tomando como base el importe total de las rentas que haya obtenido el contribuyente, incluyendo en estas las percibidas en el extranjero, aplicando este método se deduce del total los impuestos que pago en el extranjero.

Al aplicar el método de imputación no cambia prácticamente nada en la forma de establecer la base imponible.⁹⁸ Se ha dicho que este método desincentiva las inversiones en el extranjero⁹⁹, esto se debe a que el Estado de residencia del inversor si bien lo podría

⁹⁷BORDERAS, Ester y MOLES, Pere. *Derecho Tributario Internacional*. Op. cit., p. 56.

⁹⁸BUHLER, Ottmar. *Principios de Derecho Internacional Tributario*. Traducido por Fernando Cervera Torrejón. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968, pp. 83 y 84.

⁹⁹De igual forma lo afirma RUBIO GUERRERO, Juan José. "Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional". En: CORDÓN EZQUERRO, Teodoro; GUTIÉRREZ LOUSA, Manuel y BLANCO DALMAU, Antonio (Coordinadores). *Manual de Fiscalidad Internacional*. Op. cit, pp. 84 y 85. Este sistema por una parte desincentiva la realización de inversiones en el extranjero y por otra parte desestimula la elevación del tipo impositivo por

considerar neutral y justo porque los residentes soportan la misma carga fiscal independientemente del lugar donde se haya obtenido las rentas, acá el incentivo de repatriar los beneficios es nulo, lo que beneficia al país de la fuente, siempre y cuando en el Estado de residencia no se graven los beneficios hasta que estos se repatríen.

Este método no elimina en sí el origen de la doble imposición internacional ya que al aplicarlo, dos impuestos similares de dos países diferentes se contraponen sobre el mismo hecho imponible, por lo cual a través de la aplicación de este método se elimina los efectos de la doble imposición internacional.

3.3. Modalidades del método de imputación

Existen dos modalidades para aplicar el método de imputación, una de ella es la imputación integral y la otra la imputación ordinaria o limitada.

En el método de imputación integral, se permite la deducción total de los impuestos satisfechos en el extranjero en relación con el mismo hecho imponible, contra la cuota tributaria resultante del impuesto nacional que grava la renta mundial del contribuyente.¹⁰⁰

Por lo que al aplicar el método de imputación integra el impuesto que se haya pagado en el Estado de la fuente puede compensarse íntegramente de la deuda tributaria resultante en el Estado de residencia y no existen límites para hacerlo.

Ahora bien el método de imputación limitada que también se le conoce como ordinaria, consiste en establecer un límite a la deducción que puede realizarse, que consistiría en la fracción de la deuda tributaria líquida por el Estado de la residencia y que corresponde a la renta procedente del país extranjero.¹⁰¹

parte del país de la fuente con la idea de que la carga fiscal se compense en el país de residencia del contribuyente, ya que al no permitirse la compensación íntegra del impuesto, el método de la imputación limitada no es equitativo.

¹⁰⁰SERRANO ANTÓN, Fernando. "La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación". En: SERRANO ANTÓN, Fernando (Director). *Fiscalidad Internacional*. Op. Cit., p. 399.

¹⁰¹ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. "El Derecho tributario español y el Modelo de Convenio de la O.C.D.E.: Comparación". Doble imposición internacional. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1972, p. 619.

A través de éste método se fija un límite al crédito fiscal, porque la deducción del impuesto que se haya pagado en el Estado de la fuente no puede pasarse del monto del impuesto del Estado de residencia.

El cálculo de la imputación ordinaria puede realizarse de dos formas: la imputación ordinaria efectiva, ésta se da cuando el límite de la deducción consiste en la fracción del impuesto de los países que establecen este mecanismo, calculando antes de la deducción los rendimientos imponibles en el otro Estado. Otra modalidad es la imputación ordinaria proporcional en ella el límite de la deducción consiste en la fracción del impuesto del país que aplica el método correspondiente a la participación del rendimiento imponible en el otro Estado en el total de los rendimientos imponibles en el primero de éstos.¹⁰²

Es por ello que para aplicar este método es necesario que exista la yuxtaposición de dos impuestos similares establecidos por dos países en el cual concurra el mismo hecho imponible en relación con el mismo período.

Si bien es cierto que actualmente no existe un método unificado para la eliminación de la doble imposición internacional, ya que tanto en el Convenio Modelo de la OCDE como en el de la ONU se establece la posibilidad de que las partes puedan elegir entre el método de exención y el método de imputación, luego de conocer las características de ambos métodos se puede establecer que el método de imputación es uno de los más aceptables por las implicaciones que este conlleva.

3.4. Cláusulas taxsparring

Los países más desarrollados al realizar sus operaciones comerciales, promueven e incentivan la economía para que las entidades extranjeras inviertan en el país, es por ello que se trata de otorgar incentivos fiscales a través de la cláusula taxsparring, lo cual se traduce en una reducción o exención impositiva.

A través de la cláusula taxsparring se otorga un crédito tributario en el Estado de residencia correspondiente al impuesto regulado según el ordenamiento jurídico interno y que se haya cobrado en el Estado de la fuente donde se obtuvo los beneficios, sino

¹⁰²SERRANO ANTÓN, Fernando. "La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación". En: SERRANO ANTÓN, Fernando (Director). *Fiscalidad Internacional*. Op. Cit., pp. 398 y ss.

hubiere mediado una reducción o eliminación otorgada a través de un programa de incentivos fiscales.

También existe la cláusula MatchingCredit, esta opera de forma similar a la taxsparing sólo que en lugar de deducir el impuesto que se hubiere devengado sin reducción o exención, en este caso el país de residencia autoriza para que se realice una deducción de la cantidad superior al impuesto pagado.

En la cláusula matchingcredit existe un crédito mayor en comparación con la cantidad que se ha pagado en el Estado de la fuente; mientras que en las cláusulas taxsparing el Estado de residencia autoriza atribuir un impuesto que existe la obligación de pagarlo en el Estado de la fuente en caso que no exista un incentivo.

La implementación de estas cláusulas dependerá de las políticas de Estado, éstas por lo regular son negociadas cuando las partes celebren Convenios que tengan como objeto eliminar la doble imposición y son las partes las que deciden su incorporación, de igual forma puede implementarse como una medida unilateral esto dependerá de cada Estado la incorporación a su ordenamiento jurídico.

CAPÍTULO IV

LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL Y SU REGULACIÓN EN GUATEMALA

En los capítulos anteriores se ha abordado lo relativo a la doble imposición internacional, así como los métodos para su prevención y eliminación, entre los cuales se hizo referencia a los unilaterales y a los bilaterales, señalando las virtudes y deficiencias de cada uno de ellos, y cómo éstos han sido de utilidad para otros Estados.

En atención a lo anterior, a continuación corresponde efectuar el análisis de la situación actual de Guatemala, respecto a esta temática, a efecto de determinar si la legislación vigente se encuentra estructurada para dar respuesta a este fenómeno tributario, o si por el contrario, lo relativo a la doble imposición internacional ha sido obviada y carece de regulación a nivel interno, de lo que resulta procedente efectuar el análisis correspondiente.

1. Regulación de la doble imposición en Guatemala

En el ordenamiento jurídico guatemalteco no se encuentra ni expresa ni tácitamente regulación alguna relativa a la figura de la doble imposición internacional, pues dicho ordenamiento únicamente contempla lo relativo a la doble o múltiple imposición interna.

Es así como en la Constitución Política de la República de Guatemala se encuentra regulada en el artículo 243, cuyo epígrafe se denomina principio de capacidad de pago, lo referido a la prohibición de la doble tributación interna, para el efecto señala: *“Artículo 243. Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.*

Se prohíbe los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.

Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco”.

Como puede observarse, se aprecia que el artículo al que se ha hecho referencia contempla gran parte de los principios constitucionales tributarios, al menos los sustantivos, pues los formales se encuentran contenidos en el artículo 239 de la Constitución. En la disposición normativa a la que se ha hecho referencia, se aprecian varios principios que inspiran el sistema tributario, por ende, a cada uno de los tributos que lo integran, o bien, a todos ellos.

En cuanto al principio de doble o múltiple tributación interna¹⁰³ se establece que deben configurarse varios elementos para que pueda considerarse su existencia, tal es el caso que debe concurrir el mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es necesario que sea gravado dos o más veces por sujetos con poder tributario y debe de ser en el mismo período impositivo para que se configure la existencia de la doble imposición interna¹⁰⁴.

De lo antes expuesto, se aprecia que dentro del texto constitucional no se hace alusión a la prohibición de doble o múltiple imposición internacional, sino que únicamente nacional, en parte podría derivar al deber constitucional contenido en el artículo 135 literal d), relativo a contribuir con los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley, lo cual implica el deber de solidaridad que tienen todos los guatemaltecos, aunque dicho criterio sería cuestionable en atención al resto de principios constitucionales tributarios, como por

¹⁰³VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Op. cit., p.214. argumenta que las principales soluciones a la doble imposición interna son las siguientes: 1) Separación de fuentes la cual consiste en distribuir taxativamente los tributos entre los distintos organismo de gobierno con potestad tributaria. Esta solución es de difícil aplicación práctica. 2) Coparticipación este método consiste en que la autoridad central se hace cargo de la recaudación y distribuye todo o parte del producto entre las provincias sobre la base de lo que a cada uno corresponde por su contribución al fondo común.

¹⁰⁴La Corte de Constitucionalidad respecto a la prohibición de doble imposición interna ha manifestado: “... siguiendo la concepción de Juan Carlos Luqui, habrá que tener en cuenta que la doble o múltiple tributación se tipifica cuando un mismo contribuyente está sometido al pago de más de un impuesto, de igual naturaleza, por el mismo hecho generador, por idéntico período, aplicado por más de un ente político, que tenga el correspondiente poder originario de crearlos (...) Se advierte que dicho fenómeno impositivo está integrado por varios elementos, que si bien deben estar vinculados entre sí para producir efectos jurídicos, por lo general, no suelen concurrir en una sola norma, sino que, debido a su propia pluralidad y disímil naturaleza, aparecen dispersos en varias disposiciones...” (expediente 829-98).

ejemplo el de capacidad económica, o bien, el de justicia tributaria¹⁰⁵, ya que no debe obviarse el análisis conforme la totalidad de los principios referidos.

Ahora es procedente verificar si la regulación se encuentra contenida en alguna normativa ordinaria. Para el efecto, el Código Tributario¹⁰⁶, cuerpo normativo ordinario que regula los aspectos generales sobre dicha materia, no contempla un artículo específico que haga alusión a la prohibición de doble imposición internacional, pues de igual forma se limita a indicar lo ya expuesto en el artículo constitucional al que se ha hecho mención, pues en su artículo 153, el cual se refiere al procedimiento de restitución de lo pagado en exceso o indebidamente de los tributos por los contribuyentes, en el apartado final se establece “*Queda prohibida y es ilícita toda forma de doble o múltiple tributación*”.

De igual forma, en las leyes tributarias específicas, en las que se regulan los diversos tributos regulados en Guatemala, no se aprecia la existencia de alguna medida unilateral que permite evitar la doble imposición internacional, como podría serlo la existencia de alguna exención¹⁰⁷, o bien, cualquiera de las otras modalidades que ya fueron analizadas en un capítulo previo.

La falta de regulación de la doble imposición internacional en nuestro país conlleva a los problemas que ya fueron descritos en otros apartados de esta investigación, principalmente constituye desincentivo para la inversión extranjera en nuestro país, ya que los costos aumentan de forma considerable al estar obligadas a pagar tributos a dos o más Estados, pese a que éstos se derivan de un mismo hecho generador.

Esta postura de salvaguarda de los ingresos tributarios no es conforme con la política económica que ha pretendido implementar el Estado de Guatemala, ya que se ha buscado la liberalización del mercado, esto a través de la suscripción de una gran diversidad de Tratados de Libre Comercio, lo cual constituye un indicio de pretender adoptar una postura de apertura del Estado, pero se obvia tomar en consideración que la simple suscripción de aquellos compromisos internacionales no es suficiente para

¹⁰⁵A efecto de ahondar en lo relativo al principio de justicia tributaria puede consultarse CALVO ORTEGA, Rafael. *¿Hay un Principio de Justicia Tributaria?*. España: Civitas-Thomson, 2012.

¹⁰⁶Decreto del Congreso de la República 6-91.

¹⁰⁷Por ejemplo, al verificar el contenido de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Decreto Número 26-92 -Derogado-) en su artículo 6 que regula las exenciones no se aprecia alguna que tenga la naturaleza de medida unilateral para evitar la doble imposición internacional; de igual forma, en la Ley de Actualización Tributaria (que regula el impuesto sobre la Renta) en su artículo 8, relativo a las exenciones generales, tampoco existe ninguna relativa a esa naturaleza.

garantizar el dinamismo en el comercio exterior, sino que también se requiere adoptar otro tipo de medidas, entre las cuales se puede encuadrar las relativas a evitar la doble imposición internacional.

En atención a lo anterior, sería pertinente la suscripción de Convenciones de esta naturaleza, principalmente con aquellos Estados con los que existe una mayor relación comercial, ante lo cual tendrían que establecerse quiénes son los principales socios comerciales, a efecto de suscribir Convenciones para evitar la doble imposición con ellos¹⁰⁸, ya que cabe hacer mención que en la actualidad Guatemala no ha suscrito Convenio alguno sobre esta temática con ningún Estado, y no se vislumbra la posibilidad de que vaya adoptarse alguno, principalmente cuando se cuestiona la baja recaudación tributaria.

2. La doble imposición interna en Guatemala

En el apartado anterior se expuso que el fenómeno de la doble o múltiple imposición únicamente se encuentra prohibido respecto al ámbito interno, y ante la inexistencia de una regulación jurídica sobre esta temática en materia internacional, se estima pertinente analizar determinados lineamientos vertidos por la Corte de Constitucionalidad, en casos concretos, respecto a la prohibición de doble imposición interna, a efecto de establecer el contenido de esa prohibición, así como sus elementos más relevantes, con determinadas variantes, que servirían de lineamiento en caso de existir regulación respecto a la doble imposición internacional.

¹⁰⁸Es necesario también que el fenómeno de la doble imposición internacional sea abordado por parte de los órganos comunitarios regionales centroamericanos; en el presente caso, se estima pertinente que la Secretaría de Integración Económica Centroamericana (SIECA), así como el Consejo de Ministros de Integración Económica (COMIECO) efectúen los estudios correspondientes a efecto de emitir alguna normativa que permita evitar algunos supuestos de doble imposición entre los Estados que forman parte del Sistema de Integración Centroamericana (SICA). Respecto a este particular en la Unión Europea puede consultarse MAGRANER MORENO, Francisco. “La Coordinación de los Convenios para evitar la Doble Imposición a escala comunitaria: situación actual y perspectivas de futuro”, *Crónica Tributaria*.2010, número 137, pp. 171-197.

2.1. Expediente 3444-2010 de la Corte de Constitucionalidad (amparo en única instancia)¹⁰⁹

El amparo fue presentado por la Superintendencia de Administración Tributaria en contra de la sentencia de casación emitida de la Corte Suprema de Justicia, Cámara Civil, por medio del cual se desestimó dicho medio de impugnación.

En el presente caso, la entidad British American Tobacco Central América, Sociedad Anónima, sucursal Guatemala, solicitó la devolución del Impuesto al Tabaco y sus Productos, que fue pagado bajo protesta al estimar la existencia de doble imposición en dicho tributo.

La Administración Tributaria, al conocer de la solicitud efectuada, emitió resolución en la cual declaró improcedente la devolución del pago previo, porque argumentó que no se dieron los supuestos establecidos en el artículo 38 del Código Tributario¹¹⁰.

La entidad contribuyente British American Tobacco Central América, Sociedad Anónima, Sucursal Guatemala, agotó la vía administrativa, al interponer el recurso de revocatoria que fue declarado sin lugar. Lo que la habilitó a acudir a la vía jurisdiccional, a través del proceso contencioso administrativo, que fue declarado con lugar, al estimar la concurrencia de la prohibición de doble imposición.

En contra de la resolución relacionada, la Administración Tributaria promovió recurso de casación, por motivo de fondo, en el que alegaba la inexistencia de doble tributación, pues el cálculo del impuesto había sido efectuado conforme lo previsto en la ley de la materia. La sentencia de casación fue desestimada, al verificar que el actuar de la Sala de lo Contencioso Administrativo había sido adecuada. Este fallo fue cuestionado a través del amparo, siempre sobre la base de los mismos argumentos; de igual forma, se denegó el amparo solicitado.

¹⁰⁹El artículo 268 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece que la Corte de Constitucionalidad es el ente encargado de la defensa del orden constitucional, entre algunas de sus funciones (artículo 272) se encuentran las siguientes: conocer en única instancia las inconstitucionalidades contra leyes; conocer en única instancia los amparos promovidos contra los tres poderes del Estado; conocer en apelación los amparos y las inconstitucionalidades contra leyes, en casos concretos, entre otras.

¹¹⁰El referido artículo señala: “*El pago debe efectuarse en el lugar, fecha, plazo y forma que la ley indique (...)*”

Cuando no haya determinación definitiva del monto del tributo o la liquidación no esté firme, se permitirá el pago previo, bajo protesta, con el fin de no incurrir en multas, intereses y recargos. Cuando se notifique la liquidación definitiva, se hará el cargo o abono que proceda”.

La Corte de Constitucionalidad al resolver el presente caso, consideró lo siguiente:

“Es pertinente indicar que, esta Corte, considera que la Superintendencia de Administración Tributaria, pretende defender el hecho de que en el presente caso no existe doble tributación; pero si analizamos detenidamente los artículos 22 y 27 de la Ley de Tabacos y sus Productos, la cual constituye la norma específica de carácter ordinario que regula el procedimiento para lograr la determinación de la obligación tributaria, encontramos que, en el caso del artículo 27 de la citada ley, se establece cómo se integra la base imponible del impuesto al tabaco y sus productos que deberán pagar los importadores, regulando que la misma no será menor al cuarenta y seis por ciento del precio de venta sugerido al público, y que el precio de venta sugerido al público no debe incluir el impuesto al valor agregado, la finalidad de tal normativa es debido a que de incluirse el impuesto al valor agregado en el precio de venta sugerido al público que sirve como base imponible, se incurrirá en doble tributación, lo que equivale a aplicar la tasa impositiva del impuesto del tabaco y sus productos sobre una cantidad que incluye un impuesto de distinta naturaleza, lo que atentaría contra el principio de justicia tributaria, que es necesario recalcar, también se toma como ilícito, pues la base imponible no es más que la cantidad o cifra a la cual se aplica la tasa respectiva para calcular el pago del impuesto; es decir, que la cantidad objeto de gravamen, siempre tiene que estar sin impuestos; por lo que se concluye que, en el presente caso, efectivamente existe una doble tributación, puesto que, como analizó la Corte Suprema de Justicia, Cámara Civil, “...la administración tributaria aplicó un procedimiento totalmente irregular para la determinación de la obligación tributaria del impuesto al tabaco y sus productos, en riña con lo dispuesto en los artículos 22 y 27 de la Ley de Tabacos y sus Productos y del artículo 243 constitucional, se basó en que con ese procedimiento la administración tributaria pretende que la contribuyente pague un impuesto al tabaco en la base del cálculo y un impuesto al tabaco al aplicarle el tipo impositivo, cuando el procedimiento a seguir debe ser bajo la base de utilizar el precio sugerido al público -por paquete-, sin impuesto al valor agregado y sin impuesto al tabaco, que se multiplica por el cuarenta y seis por ciento (46%) para obtener el impuesto por paquete, garantizándose con ello el respeto a la norma constitucional citada...”, por lo tanto, esta Corte estima que la autoridad impugnada, al emitir la resolución reclamada, actuó conforme a derecho, la ley y las constancias procesales, sin causar ningún agravio que sea reparable por la vía del amparo”.

Al analizar el presente caso, la Superintendencia de Administración Tributaria incurrió en doble tributación interna, ya que el artículo 27 de la Ley de Tabacos y sus Productos establece la forma como esta integrada la base imponible del impuesto del tabaco, estableciendo que la misma no será menor al 46% del precio de venta sugerido al público, el cual no debe incluir el impuesto al valor agregado ni cualquier otro tributo. No obstante lo anterior, cuando la Administración Tributaria efectuaba el cálculo correspondiente, lo hacía sin tomar en consideración el Impuesto al Valor Agregado, como lo indica la ley, pero sí incluía el Impuesto al Tabaco y sus Productos, por lo que se incurría en doble tributación interna¹¹¹.

2.2. Expediente 47-2006 de la Corte de Constitucionalidad (inconstitucionalidad en caso concreto)¹¹²

La inconstitucionalidad, en caso concreto, presentada por la entidad Kipal, Sociedad Anónima en contra de los artículos 27 segundo párrafo y 30 del Decreto 61-77 del Congreso de la República, Ley de Tabacos y sus Productos, al estimar que contravienen el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

En el presente caso, la Superintendencia de Administración Tributaria solicitó a la entidad Kipal, Sociedad Anónima que ampliara el reporte de precios de las diferentes marcas de cigarrillos, bajo el argumento que el precio de venta sugerido al público debía de incluir el Impuesto al Tabaco y sus Productos.

La entidad Kipal, Sociedad Anónima interpuso recurso de revocatoria que fue declarado sin lugar; ante ello, plantearon el incidente de inconstitucionalidad, en caso concreto, argumentando que los artículos 27 segundo párrafo y 30 de la Ley de Tabacos y

¹¹¹Es de hacer mención que algunos de los artículos que conforman la Ley de Tabacos y sus Productos han sido cuestionados de inconstitucionales, y es precisamente dentro del expediente 1183-2009, correspondiente a una inconstitucionalidad de carácter general, que se señaló la inconstitucionalidad del segundo párrafo del artículo 27 (al considerar que contravenía los principios constitucionales tributarios de prohibición de doble tributación y el de legalidad), esta garantía fue declarada con lugar al estimar que se vulneraban los principios de justicia y equidad tributaria, ya que el sujeto pasivo está facultado para excluir de la base imponible el monto de cualesquiera otros tributos, incluso el del propio impuesto al tabaco y sus productos.

¹¹²Se trae a colación el presente expediente, aunque versa sobre los mismos aspectos que el analizado con anterioridad, pero en este el fallo se dictó en un sentido diferente al ya relacionado, con lo que se pretende hacer énfasis en la variación de criterios por parte del Tribunal Constitucional guatemalteco.

sus Productos, contravienen derechos constitucionales, ya que se le obliga a determinar y pagar un impuesto mediante actos que tipifican la doble y múltiple tributación interna, sin perjuicio de que ilegalmente se modifiquen las bases de recaudación, en perjuicio del contribuyente. La inconstitucionalidad se declaró sin lugar, por lo que fue apelada.

La Corte de Constitucionalidad al conocer la impugnación de dicha inconstitucionalidad resolvió; *“...El artículo 239 de la Constitución impone la concurrencia del principio de legalidad en la creación de los impuestos ordinarios y extraordinarios, señalando las bases de recaudación que deben ser expresamente determinadas; por su parte, el artículo 243 constitucional determina la observancia obligatoria del principio de capacidad de pago, el cual conlleva la prohibición de la creación de tributos confiscatorios y de la doble o múltiple tributación. Al confrontar el segundo párrafo del artículo 27 y el 30 de la Ley de Tabacos y sus Productos con las normas constitucionales anteriores, se evidencia que no contraviene tales preceptos constitucionales, ya que, el artículo 27 citada se limita a regular un procedimiento para la liquidación del relacionado impuesto, estableciendo que la base imponible del mismo no podrá ser menor del cuarenta y seis por ciento del precio de venta sugerido al público por quien realice tal venta a éste; en otras palabras, la norma cuestionada establece un monto mínimo que no puede ser excedido por el contribuyente al momento del cálculo del impuesto aludido. Adicionalmente, se advierte que los argumentos vertidos con relación a la doble o múltiple tributación supuestamente existente, no guardan relación alguna con la norma cuestionada ya que la misma no determina cuál es la forma de establecer la base imponible del impuesto; únicamente, como ya se advirtió, se circunscribe, entre otras cosas, a fijar determinados parámetros mínimos que debe observar el resultado del cálculo de dicha base imponible; en tal virtud, no es aceptable el criterio sostenido por la accionante en cuanto a que no se determina con precisión la base imponible y que se genera una doble o múltiple tributación que infrinja los artículos 239 y 243 constitucionales, por las razones ya expuestas...”*

En el caso concreto objeto de análisis, la Corte de Constitucionalidad determinó que no existe doble tributación interna ya que como lo señala, el artículo 27 de la Ley de Tabacos y sus Productos regula el procedimiento para la liquidación del impuesto, se establece que la base imponible no podrá ser menor del cuarenta y seis por ciento del precio de venta sugerido al público estableciendo de esta forma un monto mínimo que no puede ser mayor cuando se calcule el impuesto del Tabaco, por lo cual en el presente

caso no existe doble tributación interna que pueda ser alegada por las partes, ya que no concurren los supuestos para que esta se concrete.

2.3. Expediente 1813-2007 Inconstitucionalidad General Parcial

Inconstitucionalidad planteada por la Asociación Guatemalteca de Líneas Aéreas y la Asociación Guatemalteca de Agentes de viajes, en contra del artículo 1 de la Ley del impuesto sobre pasajes aéreos internacionales (Decreto 1752 del Congreso de la República) el cual prescribe lo siguiente: *“Se establece un impuesto del diez por ciento (10%) sobre el valor de cada pasaje aéreo internacional que vendan las empresas de Aviación, estatales o privadas, directamente o por intermedio de agencias de viajes, o particulares autorizados, que se dediquen a la explotación del tráfico aéreo civil internacional. El impuesto gravitará sobre el valor de cada boleto, cuyo vuelo se origine en el territorio nacional, aun cuando hubiere sido adquirido en el exterior”.*

Se argumenta que en la emisión del boleto aéreo internacional se debe cargar el Impuesto al Valor Agregado, el cual equivale al 12%, más el Impuesto sobre Pasajes Aéreos Internacionales del 10%, con lo que se grava doblemente el pasaje.

La Corte de Constitucionalidad al resolver declaró lo siguiente: *“Aducen las accionantes que el contenido de la norma impugnada, que establece el Impuesto sobre Pasajes Aéreos Internacionales, incurre en doble tributación interna porque: 1) el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre Pasajes Aéreos Internacionales establece un impuesto del diez por ciento (10%) sobre el valor de cada pasaje aéreo internacional que vendan las empresas de aviación (...), directamente o por intermedio de agencias de viajes, o particulares autorizados” y el artículo 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado indica que el hecho generador del mismo es la “venta o permuta de bienes muebles o derechos reales constituidos sobre ellos” y la “prestación de servicios”. Se evidencia que el hecho generador en ambos impuestos es el mismo - la prestación de un servicio; 2) en ambos casos – Ley del Impuesto sobre Pasajes Aéreos Internacionales y Ley del Impuesto al Valor Agregado – el sujeto activo del tributo es el Estado a través de la Superintendencia de Administración Tributaria; 3) según el artículo 2 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en la venta de un boleto aéreo internacional, el sujeto pasivo es la empresa de aviación o la agencia de viaje, como intermediaria, encargada de enterar el impuesto a la*

Administración Tributaria; de conformidad con el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre Pasajes Aéreos Internacionales los sujetos pasivos del mismo resultan ser las empresas de aviación o la agencia de viaje; en ambos supuestos jurídicos el impuesto es trasladado al consumidor final; 4) en el caso del Impuesto al Valor Agregado, el artículo 40 de su Ley establece que el periodo impositivo es mensual al estipularse que "los contribuyentes deberán presentar, dentro del mes calendario siguiente al vencimiento de cada periodo impositivo, una declaración del monto total de las operaciones realizadas en el mes calendario anterior", en iguales términos, el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre Pasajes Aéreos Internacionales prescribe que "el producto del impuesto recaudado durante cada mes calendario deberá ser enterado en las cajas fiscales por las empresas de aviación, agencias de viajes o particulares ... cuyo importe total o parcial hubiese sido reembolsado en el transcurso del propio mes por cancelación de viaje" por lo que se comprueba que el periodo impositivo de ambos impuestos concurre de forma igual; 5) el artículo 213 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece la obligación de eliminar la doble o múltiple tributación como en el caso que se expone. Argumentan adicionalmente, que la norma impugnada viola el principio de igualdad en materia fiscal porque únicamente grava el boleto para viajar fuera del territorio nacional y no aquellos para el mismo servicio dentro del territorio, sin justificar razonablemente el trato desigual."

En este caso la Corte de Constitucionalidad determinó la existencia de la doble tributación interna ya que concurren los supuestos para que la misma se generara, en este caso concreto los pasajes estaban siendo gravados con el impuesto sobre pasajes aéreos internacionales y con el impuesto sobre el valor agregado.

Una vez conocida la postura de la Corte de Constitucionalidad en cuanto a la doble imposición interna es conveniente hacer un análisis de la doble imposición internacional en Guatemala.

3. La doble imposición internacional en Guatemala

En el caso de Guatemala se estableció la inexistencia de regulación legal alguna relativa a impedir la doble imposición internacional, pese al dinamismo de la economía y del comercio internacional, y de la cada vez más creciente interrelación entre los Estados,

que se ve plasmada a través de las relaciones entre diversas entidades nacionales y transnacionales, esto como parte del fenómeno de la globalización.

En atención a lo anterior, los Estados pueden asumir en esencia dos posturas contrapuestas, en atención a sus intereses y a su soberanía nacional, es así como puede buscar implementar una postura conservadora, en la que pretendan aislarse de los mercados internacionales, a efecto de poder decidir sobre sus aspectos económicos, y lograr así un mayor control. O bien, pueden asumir otra postura, la cual se relaciona con la apertura de la economía, a efecto de lograr mayor dinamismo en el comercio internacional, con las consecuencias propias de esta postura, como lo es una limitación para su regulación y la dependencia de factores externos.

Lo que no resulta viable, es la postura que pareciera asumir diversos Estados, entre ellos, Guatemala, de buscar abrirse ante el comercio internacional, pero a la vez guardar una soberanía plena en materia económica¹¹³.

En este contexto, los Estados han tenido que tomar medidas para poder internacionalizar su economía, para poder competir en el mercado internacional, para lo cual han aperturado los suyos, esto a través de una serie de acuerdos internacionales. Este fenómeno también se aprecia en Guatemala, pues dicho Estado ha suscrito varios Tratados de Libre Comercio, con sus principales socios comerciales, entre éstos se encuentran los celebrados con México, República Dominicana, Estados Unidos de América, Taiwán y el Tratado General de Integración Económica suscrito entre los países centroamericanos.

El Estado de Guatemala en vista de la apertura del comercio generada en los últimos años, es conveniente que tome medidas para evitar la doble imposición internacional ya sea medidas unilaterales, como se mencionaron anteriormente, o bien medidas bilaterales, entre ellas, la suscripción de Tratados Internacionales que tengan por objeto la eliminación de la doble imposición.

¹¹³Este fenómeno es explicado a través del Trilema de Rodrik. STEINBERG, Federico. *Cooperación y conflicto. Comercio internacional en la era de la de la globalización*. Op. cit., p. 42.

3.1 Aspectos legales que deben modificarse para la suscripción de Convenciones Internacionales relativos a la Doble Imposición

Se estima que en el caso de Guatemala, ante la evidente falta de regulación normativa relativa a la prevención de la doble imposición internacional, se requiere la adopción de mecanismos bilaterales para subsanar aquella deficiencia, por lo que la adopción de Convenciones sobre esta materia resulta imprescindible, independientemente de la utilización de cualesquiera de los modelos que han sido analizados en el capítulo anterior (ONU u OCDE), pues su contenido no presente diferencias significativas, ya que con dichas Convenciones es viable acceder a condiciones que sean más equitativas, contrario a lo que acontece con las medidas unilaterales.

No obstante lo anterior, la solución a la problemática descrita no radica únicamente en suscribir las Convenciones relacionados, sino que previamente a entrar a negociarlos se requiere efectuar un estudio sobre la legislación nacional que pudiera entrar en conflicto con el contenido de aquellos, esto con la finalidad de evitar la incongruencia entre diversos cuerpos normativos, así como la posible concurrencia de antinomias, que derivarían en problemas para la implementación de aquellos acuerdos internacionales, pese a lo contenido en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969, en cuanto a los principios de buena fe y *pacta sunt servanda*.

Precisamente para evitar esta situación, conviene traer a colación dos aspectos que pueden resultar conflictivos para la adopción de los Convenciones ya referidos, en atención a los aspectos regulados en éstos, por lo que se procede a individualizarlos, a efecto de verificar cuál es la problemática que podría surgir.

3.1.1 Regulación del Impuesto Sobre la Renta

En Guatemala, el Impuesto Sobre la Renta se encontraba regulado por una ley específica, que se denominaba Ley del Impuesto Sobre la Renta¹¹⁴, la cual fue derogada a través del Decreto número 10-2012 del Congreso de la República, dentro de la cual se regulan el impuesto sobre la renta y el impuesto específico a la primera matrícula de vehículos automotores terrestres, además contiene una serie de reformas a otras leyes tributarias.

¹¹⁴Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala.

El Impuesto Sobre la Renta quedó comprendido en el libro I de la Ley de Actualización Tributaria, en su artículo 1 establece que: “*Se decreta un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, sean éstos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país. El Impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas, y se determina de conformidad con lo que establece el presente libro*”.

En este mismo sentido el artículo 3 de la ley relacionada señala: “*Quedan afectas al impuesto las rentas obtenidas en todo el territorio nacional, definido éste conforme a la Constitución Política de la República de Guatemala*”¹¹⁵.

De la lectura de los preceptos legales referidos, se determina que el ámbito de sujeción del impuesto sobre la renta en Guatemala, es de naturaleza territorial, por lo que éste no atiende al plano subjetivo (como lo es el de la residencia del contribuyente), por lo que resulta irrelevante para la normativa si la persona es residente o no en el país, ya que si ésta obtiene rentas en Guatemala se está sujeto al pago del impuesto.

Es importante hacer mención que existe diferencia entre determinación del ámbito territorial y la determinación de los criterios de conexión. En la determinación del ámbito territorial se establecen los límites dentro de los cuales se ejerce el poder tributario, expresión de la soberanía tributaria y la determinación de los criterios de conexión, ya sea de naturaleza real o personal, son puestos por el Estado como fundamento del ejercicio de la propia pretensión.

Tal distinción indica los límites de la teoría tradicional de la soberanía territorialmente limitada y, por lo tanto de la doctrina de la territorialidad del impuesto. Por un lado, existen normas nacionales referentes a la mera eficacia territorial de la ley que definen ámbitos espaciales precisos y determinados, y por otro lado, existen normas relativas a la extensión de la ley que no están ligadas a simples límites geográficos, sino que definen los criterios con base en los cuales un cierto presupuesto de hecho puede ser objeto de normas internas¹¹⁶.

¹¹⁵Cabe hacer mención que estas disposiciones son muy similares a las contenidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Decreto 26-92), para el efecto pueden observarse los artículos 1 y 2.

¹¹⁶LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos. *Principios básicos de fiscalidad internacional*. Madrid: Marcial Pons, 2010, p. 117.

Establecido lo anterior, es pertinente verificar si dicha regulación es acorde al contenido de las Convenciones sobre doble imposición, para el efecto, debe estarse al contenido de los modelos de la ONU y de la OCDE, al ser éstos la base sobre la cual se desarrollan aquellos. De ambas Convenciones se establece que las mismas se aplicarán a las personas residentes de uno de los Estados contratantes o de ambos, en materia del impuesto sobre la renta o patrimonio. Por lo que la forma de sujeción en ambos es el de residencia, lo cual se contrapone con lo establecido en la legislación guatemalteca, ya que se establece que el impuesto es territorial.

Es por ello, que para la adopción de este tipo de Convenciones sería necesario modificar la legislación interna, que en el caso actual correspondería a la Ley de Actualización Tributaria, en la parte que abarca el impuesto sobre la renta, para modificar la forma de sujeción de territorial y adecuarla a la de residencia. Caso contrario resultaría inviable la suscripción de estas medidas bilaterales, pues no tendría beneficio alguno para el otro Estado que sea parte, pues no pueden coexistir dos formas de sujeción diferentes.

El procedimiento para modificar la ley¹¹⁷ sería el siguiente: se debe de presentar la iniciativa de ley¹¹⁸ estableciendo la modificación que se pretende, luego se pondrá a discusión de los diputados en tres sesiones celebradas en distintos días y no podrá votarse hasta que se tenga por suficientemente discutido en la tercera sesión; existe una excepción y es en aquellos casos en los que el Congreso la declare de urgencia nacional, con el voto favorable de las dos terceras partes del número total de diputados que lo integran, como aconteció con la Ley de Actualización Tributaria.

Una vez aprobado el proyecto de ley, la Junta Directiva en un plazo no mayor de diez días lo envía al Organismo Ejecutivo para su sanción, promulgación y publicación. El presidente tiene derecho al veto de la ley, una vez aprobada la ley empieza a regir en todo el territorio nacional ocho días después de su publicación en el Diario oficial, salvo que la ley amplíe o restrinja dicho plazo o su ámbito territorial de aplicación.

La Ley de Actualización Tributaria fue aprobada¹¹⁹ de urgencia nacional con el voto favorable de mas de las dos terceras partes del total de diputados que integran el Congreso de la República de Guatemala, por lo cual para su reforma se requiere la misma

¹¹⁷Artículos 174 al 180 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

¹¹⁸Tienen iniciativa de ley los diputados al Congreso, el Organismo Ejecutivo, la corte Suprema de Justicia, la Universidad de San Carlos de Guatemala y el Tribunal Supremo Electoral.

¹¹⁹Artículo 181 de la Ley de Actualización Tributaria (Decreto 10-2012).

cantidad de votos, esto hace que su modificación sea más compleja, ya que es mucho más difícil que se obtengan los votos necesarios para poder modificar la ley¹²⁰.

Dicha declaratoria de urgencia nacional se hizo en base al artículo 113 de la Ley Orgánica del Organismo Legislativo el cual establece lo siguiente *“La declaratoria de urgencia nacional se debe solicitar mediante moción privilegiada, caso en el cual no será necesario el dictamen de Comisión.*

La moción privilegiada será privilegiada en su discusión, pero sin limitar el número de oradores que participen en ella. Para la aprobación de la declaratoria de urgencia nacional, será necesario el voto afirmativo de no menos de las dos terceras partes del total de diputados que integran el Congreso”.

Si bien es cierto en su momento los diputados del Congreso consideraron que esta ley debía de ser aprobada de urgencia nacional con el voto favorable de las dos terceras partes de los diputados, de cierta forma existe una limitación para modificar la misma, ya que es necesario el consenso de más diputados para poder aprobar las modificaciones que se pretenden y si se quiere ser parte de un Tratado que tenga por objeto la eliminación de la doble tributación internacional, primero habrá que modificar esta ley para establecer que el Impuesto sobre la Renta en Guatemala sigue el criterio de residencia y ya no el de territorialidad, todo ello con el objeto de ajustarse a los modelos ya sea el de la ONU o el de la OCDE.

3.2. Intercambio de información

Uno de los aspectos que puede resultar más problemáticos lo es el relativo a la transparencia, ya que tanto en las Convenciones modelo de la ONU como en la de la OCDE, se contempla como un elemento integrante la obligación relativa al intercambio de información para la aplicación del convenio, que como se indicó con anterioridad, tiene como objetivo evitar prácticas que afecten a los fiscos de los Estados.

¹²⁰Este aspecto tendría que ser tomado en consideración por parte del Organismo Legislativo, al momento de decidir la aprobación de una ley con motivo de urgencia nacional, porque su posterior modificación conlleva contar con el consenso de una mayor cantidad de diputados de diversos partidos políticos, lo cual genera una mayor dificultad, que hace más gravosa cualquier reforma legislativa.

Desde los primeros tiempos, el intercambio de información fiscal entre los Estados ha respondido a la necesidad de dotar a las Administraciones Tributarias de los medios adecuados para verificar el cumplimiento de los deberes que corresponden a los obligados tributarios que operan transnacionalmente. El control de las obligaciones tributarias no es otra cosa que administrar información, de manera que el Fisco puede controlar todo aquello de lo que tiene o puede tener conocimiento.¹²¹

La relevancia en la obligación de intercambiar información fiscal radica en no únicamente en lo relativo al cumplimiento de las Convenciones que se suscriban, sino que principalmente a través de aquella se logra efectuar un mayor y mejor control respecto a la evasión fiscal y el fraude de ley en materia tributaria, aspectos centrales para las Administraciones Tributarias.

La transparencia fiscal conlleva una serie de funciones, entre las más relevantes se encuentran las siguientes:

1. Disuadir a los sujetos pasivos tanto del Impuesto sobre Sociedades como del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de colocar capitales productores de rentas pasivas en entidades no residentes controladas, sometidas a un régimen fiscal privilegiado.
2. Delimitar, de manera negativa, el campo de las rentas de fuente extranjera acogibles al método de exención.
3. Contribuir a formar la imagen, en particular frente a las instancias supranacionales, de que nuestro sistema tributario está dotado de medidas para hacer frente a la elusión fiscal internacional¹²².

Lo expuesto hasta el momento permite verificar cuáles son las ventajas de la inclusión de la cláusula de transparencia en las Convenciones para evitar la doble imposición, sin que se evidencia dificultad alguna; no obstante lo anterior, el problema surge cuando se analiza el contenido del texto constitucional guatemalteco, específicamente el artículo 24, el cual contempla una limitación que afecta a la cláusula

¹²¹SERRANO ANTÓN, Fernando. "El Procedimiento de intercambio de información establecido en los Convenios de Doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE", En: SERRANO ANTÓN, Fernando (Director). *Fiscalidad Internacional*. Op. Cit., p. 1327.

¹²²SANZ GADEA, Eduardo. *Transparencia Fiscal Internacional*. España: Instituto de Estudios Fiscales, 2002.

de transparencia, en virtud que dicha disposición señala lo siguiente: *“Inviolabilidad de correspondencia, documentos y libros. La correspondencia de toda persona, sus documentos y libros son inviolables. Sólo podrán revisarse o incautarse, en virtud de resolución firme dictada por juez competente y con las formalidades legales. Se garantiza el secreto de la correspondencia y de las comunicaciones telefónicas, radiofónicas, cablegráficas y otros productos de la tecnología moderna.*

Los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasa, arbitrios y contribuciones, podrán ser revisados por la autoridad competente de conformidad con la ley. Es punible revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas, con excepción de los balances generales, cuya publicación ordene la ley.

Los documentos o informaciones obtenidas con violación de este artículo no producen fe ni hacen prueba en juicio” (el resaltado es propio).

En el segundo párrafo del artículo citado (el cual fue resaltado) se establece que los libros, documentos y archivos relacionados con el pago de impuestos únicamente podrán ser revisados por un juez competente, previa autorización, es decir toda la información que se derive de la documentación relativa a aspectos fiscales del contribuyente no puede ser revelada a terceras personas.

Esto implica dos aspectos, el primero de ellos relativo a que la Administración Tributaria está facultada para efectuar las investigaciones respecto a la documentación relativa a aspectos tributarios, pues esta encuadra dentro del concepto de autoridad competente, esta afirmación encuentra su sustento en la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, que en su artículo 3, le confiere entre otras funciones, la siguiente: *“...s) Realizar, con plenas facultades, por medios y procedimientos legales, técnicos que estime convenientes, las inspecciones, investigaciones y verificaciones necesarias para el combate al contrabando, defraudación aduanera y tributaria. Para el ejercicio de estas funciones contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado...”*.

Lo antes expuesto no implica que únicamente dicho ente sea competente para revisar la documentación relacionada, ya que también se considera que tienen tal

naturaleza los órganos jurisdiccionales, en ejercicio de su función jurisdiccional, pues éstos están facultados para requerir aquella documentación, siempre que guarde relación con el proceso que están conociendo¹²³.

El segundo aspecto es el relativo a que la información que obtenga del ejercicio de sus funciones no puede ser develada ni compartida¹²⁴, ya que ésta tiene el rasgo de ser confidencial¹²⁵.

Como se hizo referencia, en las Convenciones modelos tanto el de la ONU como el de la OCDE se requiere que exista transparencia e intercambio de información entre las Administraciones Tributarias, con la finalidad de cooperar para el combate de la elusión y del fraude de ley en materia fiscal. En atención a lo ya expuesto, el conflicto surge en determinar el alcance del artículo 24 constitucional, en el sentido de si compartir información con otras Administraciones Tributarias constituye relevar información.

En este sentido, al ser información confidencial resulta improcedente que el Estado de Guatemala, a través de sus diversos órganos, pueda de forma administrativa compartir dicha información, pues si bien en sus Estados aquellas Administraciones Tributarias se encuentran facultadas legalmente para realizar investigaciones, en Guatemala no existe

¹²³En este sentido se pronunció la Corte de Constitucionalidad dentro del expediente 2941-2007.

¹²⁴En la sentencia emitida dentro del expediente 1923-2003 de la Corte de Constitucionalidad está indicó: *“Sobre el particular, cabe acotar que según lo establecido en el artículo 30 del Código Tributario, la Administración Tributaria en ejercicio de su función de fiscalización, podrá requerir directamente de cualquier entidad o persona, ya sea individual o jurídica, incluyendo las instituciones vigiladas e inspeccionadas por la Superintendencia de Bancos, información referencial a actos, contratos u otros hechos o relaciones mercantiles con terceros, generadores de tributos, siempre que no se viole la garantía de confidencialidad establecida en la Constitución Política de la República (...)*

Igualmente, las informaciones de personas individuales o jurídicas obtenidas por la Administración Tributaria en el ejercicio de su función de fiscalización a que se refieren las literales a) e i) del artículo 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto 1-98 del Congreso de la República, serán estrictamente confidenciales, por considerarse suministrados bajo garantía de confidencialidad...”

¹²⁵El artículo 9 inciso 5. de la Ley de Acceso a la Información Pública define la información confidencial como *“... toda información en poder de los sujetos obligados que por mandato constitucional, o disposición expresa de una ley tenga acceso restringido, o haya sido entregada por personas individuales o jurídicas bajo garantía de confidencialidad”*. Por su parte el artículo 22 de ese cuerpo normativo indica: *“Para los efectos de esta ley se considera información confidencial la siguiente:*

1. La expresamente definida en el artículo veinticuatro de la Constitución Política de la República de Guatemala...”

un fundamento que las haga competentes para revisar la información tributaria, con lo cual no se cumple uno de los presupuestos constitucionales.

Ahora bien, para que pueda existir intercambio de información entre las administraciones tributarias, en Guatemala tendría que modificarse el artículo 24 de la Constitución¹²⁶, el problema es que este artículo se encuentra entre los artículos referentes a Derechos Humanos y para su modificación se requiere que el Congreso de la República con el voto afirmativo de las dos terceras partes del Congreso de la República convoque a una Asamblea Nacional Constituyente.

Al hacer dicho procedimiento lo más probable es que no se logre la reforma del mismo, por lo cual Guatemala no podría firmar Tratados que tengan como finalidad la eliminación de la doble imposición internacional, ya que dentro de su contenido se requiere que exista intercambio de información lo cual no es posible en el país. Ahora bien lo más conveniente en este caso es solicitar una opinión consultiva a la Corte de Constitucionalidad de conformidad con lo establecido en el artículo 272 de la Constitución Política de la República de Guatemala, específicamente la literal e) establece: *“emitir opinión sobre la constitucionalidad de los tratados, convenios y proyectos de ley, a solicitud de cualquiera de los organismos del Estado”*.

La Corte de Constitucionalidad al emitir su opinión determinará si la adopción del Tratado para prevenir la doble imposición se contrapone con lo Establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, tendrá que tomar en cuenta lo establecido en el artículo 243 segundo párrafo ya que en el mismo se contempla la doble tributación interna, de esta forma adaptar lo establecido en el mismo para permitir la suscripción de Tratados en materia de doble imposición internacional.

Sería conveniente que Guatemala adoptara Tratados internacionales que tengan con fin último prevenir la doble imposición internacional ya que actualmente se realizan muchas transacciones económicas con otros Estados y muchas veces se ha tributado dos veces por el mismo bien o servicio de esta forma no es atractivo invertir en Guatemala y al existir un Tratado que prevenga lo mismo, los inversionistas van a querer invertir más en Guatemala por la protección que tendrán.

¹²⁶Ver artículo 278 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Es por ello que es necesario conocer el procedimiento para la adopción de los Tratados Internacionales en materia de doble imposición.

3.3 Procedimiento para adoptar Tratados de doble imposición en Guatemala.

Para adoptar un Tratado Internacional se tienen que hacer los estudios correspondientes de la conveniencia de la adopción del mismo, una vez determinada se procede a hacer las gestiones para promover la ratificación.

Por su parte la Superintendencia de Administración Tributaria, tal como lo establece la Ley Orgánica se le otorga la función de promover la celebración de tratados y convenios internacionales para el intercambio de información y colaboración en materia aduanera y tributaria tal como lo establece el artículo 3 literal n). Esta juega un papel muy importante en la adopción de Tratados Internacionales en materia de doble imposición internacional ya que como ente recaudador debe de velar porque no se tribute dos veces sobre un mismo bien o servicio, es por ello que debe de promover la celebración de dichos Tratados, además jugará un papel muy importante cuando Guatemala sea parte de algún Tratado que verse sobre esta materia ya que debe de intercambiar información con otras administraciones tributarias que sean parte del instrumento.

De igual forma, si bien la Superintendencia de Administración Tributaria es el ente encargado de la materia fiscal, no puede obviarse que en la negociación de esta clase de Convenciones debe también darse participación a los representantes del Ministerio de Economía¹²⁷, así como los del Ministerio de Finanzas Públicas¹²⁸

Para la adopción del Tratado le corresponde al Presidente de la República la adopción del mismo y someterá al Congreso de la República para su aprobación antes de la ratificación tal como lo establece el artículo 183 literal k) de la Constitución Política de la República de Guatemala.

¹²⁷Para el efecto debe estarse a las funciones que posee dicho Ministerio, las cuales se encuentran establecidas en el artículo 32 de la Ley del Organismo Ejecutivo.

¹²⁸Conforme lo establece el artículo 35 de la Ley del Organismo Ejecutivo, a este Ministerio le corresponde: "... *cumplir y hacer cumplir todo lo relativo al régimen jurídico hacendario del Estado, incluyendo la recaudación y administración de los ingresos fiscales (...) la ejecución presupuestaria...*".

Luego de ello, el Congreso de la Republica aprobará¹²⁹ la adopción del Tratado Internacional, emitirá un decreto y con ello se incorporará al ordenamiento jurídico Guatemalteco.

La Corte de Constitucionalidad se pronunció al respecto en la sentencia dentro del expediente 11-96, en la que expuso: “(...) *el decreto del Congreso en virtud del cual se ratifica un tratado sólo es el medio por el cual el Estado incorpora a su ordenamiento jurídico su contenido. Este decreto no forma parte del tratado, ni éste de aquél; en el fondo siguen siendo dos cuerpos normativos distintos y la reforma de uno no necesariamente supone la reforma del otro*”.

Es por ello, que cuando el Congreso de la República emita el decreto correspondiente el Tratado pasará a ser parte del ordenamiento jurídico guatemalteco.

Por tanto luego del análisis correspondiente es procedente establecer que es conveniente que Guatemala adopte un Tratado que tenga como finalidad la eliminación de la doble imposición internacional, ya sea el modelo de la OCDE o bien el de la ONU, luego de hacer las reformas correspondientes como se menciona anteriormente y que se realice la opinión consultiva a la Corte de Constitucionalidad para determinar la procedencia y que la misma no vaya en contra de lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala.

¹²⁹La Corte de Constitucionalidad ha manifestado que “...Además los tratados o convenios internacionales pueden tener efectos en Guatemala, solo si son aprobados por el Congreso de la República; aprobación que debe realizarse a través de la emisión de una ley ordinaria (sujeta a los requisitos de formación y sanción contemplados en la Constitución Política de la República de Guatemala), pues de lo contrario no podrían obligar a los habitantes del país quienes por mandato del artículo 5 constitucional no están obligados a acatar órdenes que no estén basadas en ley y emitidas conforme a ella...”

CONCLUSIONES

- 1) El problema de la doble imposición ha sido enfocado principalmente en el ámbito interno, dejando de un lado la regulación de ésta pero a nivel internacional, pese a que con la globalización el flujo comercial se ha acrecentado.
- 2) Los criterios de vinculación tienen como objetivo establecer el Estado que tendrá la jurisdicción para poder gravar las rentas que se originen y como consecuencia de ello beneficiarse de los tributos que se generen.
- 3) Para poder contrarrestar la doble tributación internacional existen medidas unilaterales que son fijadas por los Estados en sus ordenamientos jurídicos y las medidas bilaterales que son el resultado de la adopción de Tratados Internacionales sobre esa materia.
- 4) Existen dos Convenciones modelos que son utilizadas por los Estados para la adopción de Tratados Internacionales que tienen por objeto la eliminación de la doble imposición internacional ellos son el de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico y el de la Organización de las Naciones Unidas.
- 5) El ordenamiento jurídico guatemalteco contempla la figura de la doble imposición interna, pero omite la de la doble imposición internacional, por lo que su regulación es inexistente.
- 6) La doble imposición internacional en el caso guatemalteco puede ser evitada a través de la suscripción de tratados internacionales, que debieran ser suscritos con los principales socios comerciales.

7) Para que Guatemala pueda ser parte de algún Tratado que tenga como finalidad la eliminación de la doble imposición debe de modificar su legislación interna, ya que existen varios elementos legales que resultan incompatibles con aquellos, como la naturaleza territorial del Impuesto Sobre la Renta. De igual forma, la inclusión de la cláusula de transparencia contenida en aquellos tratados, se ve limitada por la regulación constitucional en materia de información respecto a tributos.

8) La suscripción de los tratados de doble imposición internacional tendría que ser sometida previamente a una Opinión Consultiva a la Corte de Constitucionalidad, específicamente en lo relativo al intercambio de información contable y tributaria, a efecto de determinar su constitucionalidad. Si la respuesta es negativa, sería muy complicado lograr la suscripción de aquellos, en virtud que dicha regulación está plasmada como un derecho fundamental, que requiere un proceso complejo de reforma constitucional.

BIBLIOGRAFÍA

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. "El Derecho tributario español y el Modelo de Convenio de la O.C.D.E.: Comparación". Doble imposición internacional. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1972.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. *Derecho Fiscal*. 12ª. edición. México: Editorial Themis, 1996.

ASOCIACIÓN LATINOAMERICANA DE LIBRE COMERCIO. *Medidas unilaterales para evitar la múltiple tributación, adoptadas por algunos países exportadores de capital* [en línea]. [Consulta: 16-05-2014]. Disponible en Web: <http://www10.iadb.org/intal/intalcdi/Revista_Integracion/documentos/e_REVINTEG_008_1971_Documentos_02.pdf>.

BACA MUÑOZ, M. "Estudio introductorio al problema de armonización tributaria en el mercado común centroamericano". *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. 1968, número 78.

BECK, Ulrich. *¿Qué es la globalización? Falacias del globalismo, respuestas a la globalización*. Trad. Bernardo Moreno y María Rosa Borrás. Barcelona: Paidós, 2008.

BENADAVA, Santiago. *Derecho Internacional Público*. Chile: Editorial Jurídica Conosur, 1997.

BORDERAS, Ester y MOLES, Pere. *Derecho Tributario Internacional*. Barcelona: Editorial El Fisco, 2008.

BORRAS RODRÍGUEZ, Alegría. *La doble imposición internacional: problemas jurídico-internacionales*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

BOU FRANCH, Valentín. y CERVERA VALLTERRA, María.: *Normativa y Jurisprudencia Básica del Derecho de la Unión Europea*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2010.

BUHLER, Ottmar. *Principios de Derecho Internacional Tributario*. Traducido por Fernando Cervera Torrejón. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968.

CABALLERO HARRIET, Francisco Javier. *Algunas claves para otra mundialización*. Santo Domingo: Funglode, 2009.

CALVO ORTEGA, Rafael. *¿Hay un Principio de Justicia Tributaria?*. España: Civitas-Thomson, 2012.

CAMINO BELDARRAIN, Vicente. "Tecnología y globalización económica". *Araucaria. Revista Iberoamericana de Filosofía, Política y Humanidades*. 2012, año 14, no. 27.

CARRERO, José Manuel Calderón. *La doble imposición internacional en los convenios de doble imposición y en la Unión Europea*. Pamplona: Aranzadi, 1997.

CARRILLO SALCEDO, Juan Antonio. *Derecho Internacional Privado*. Madrid, Tecnos 1983.

CARRILLO SALCEDO, Juan Antonio. *Curso de Derecho Internacional Público*. Madrid: Tecnos, 1991.

CHAMORRO MORA, Rafael. y MOLINA DEL POZO, Carlos Francisco. *Derecho Comunitario comparado. Unión Europea-Centroamérica*. Nicaragua: Corte Centroamericana de Justicia, Nicaragua, 2003.

CHECA GONZÁLEZ, Clemente. y MERINO JARA, Isaac. "Los principios de capacidad económica y de reserva de ley y el impuesto sobre incremento de valor de los terrenos (comentarios a la STC 221/1992, de 11 de diciembre)". *Crónica tributaria*. 1993, número 67.

DEL ARCO RUETE, Luis. *Doble imposición internacional y Derecho Tributario Español*. Madrid: Escuela de Inspección Financiera, Ministerio de Hacienda, 1977.

DÍAZ DE VELASCO, Manuel. *Instituciones de Derecho Internacional Público*. Madrid: Tecnos, 1994.

ESCOBAR HERNÁNDEZ, Concepción. *Instituciones de Derecho Comunitario*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2006.

EVANS MÁRQUEZ, Ronald. *Régimen jurídico de la doble tributación internacional*. Venezuela: McGraw-Hill Latinoamérica, 1999.

GARCÍA-FRESNEDA GEA, Francisco. "El IAE y el principio de capacidad económica". *Revista Española de Derecho Financiero*. Enero/marzo 2000, número 105.

GARCÍA NOVOA, César. *La Cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2004.

GARCÍA VIZCAINO, Catalina. *Derecho Tributario: consideraciones económicas y jurídicas, análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia*. Argentina: Depalma, 1996.

GIDDENS, Anthony. *Un mundo desbocado. Los efectos de la globalización en nuestras vidas*. Madrid: Taurus, 2000.

GIULIANI FONROUGE, Carlos; NAVARRINE, Susana y ASOREY, Rubén. *Derecho Financiero*. Volumen I. Buenos Aires: La Ley, 2010.

HELD, David. *et al.* "Rethinking Globalization". *The Global Transformation Reader*. Cambridge: Polity Press, 2000.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capacidad económica y sistema fiscal, análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998.

IZQUIERDO LLANES, Gregorio. "Los principios internacionales de la tributación del capital y la localización del capital". *Palau 14*. 1997, número 29.

LÓPEZ CASTILLO, Antonio. *Constitución e Integración*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1996.

LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos. *Principios básicos de fiscalidad internacional*. Madrid: Marcial Pons, 2010.

MAGRANER MORENO, Francisco. "La Coordinación de los Convenios para evitar la Doble Imposición a escala comunitaria: situación actual y perspectivas de futuro", *Crónica Tributaria*. 2010, número 137.

MARTÍN, José. *Derecho Tributario General*. Buenos Aires: Depalma, 1988.

MARTÍNEZ ESTAY, José Ignacio. *Introducción al derecho y a las instituciones de la Unión Europea*. Chile: Editorial Jurídica de Chile, 2007.

MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.

PASTOR GARCÍA-MORENO, María. "Los Convenios de Doble Imposición". En: CORDÓN EZQUERRO, Teodoro; GUTIÉRREZ LOUSA, Manuel y BLANCO DALMAU, Antonio (Coordinadores). *Manual de Fiscalidad Internacional*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2001.

PECES-BARBA MARTÍNEZ, Gregorio. *Curso de Derechos Fundamentales. Teoría General*. Madrid: Universidad Carlos III, 1995.

PÉREZ ARRAIZ, Javier. *El Fraude de ley en el Derecho Tributario*. España: Tirant lo Blanch, 1996.

PEREZ ARRAIZ, Javier. *La doble imposición internacional, causas y métodos para evitarla*. Artículo inédito.

ROZAS VALDÉZ, José. "El Derecho Tributario ante el fraude de ley". *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. 1993, número 223.

RUBIO GUERRERO, Juan José. "Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional". En: CORDÓN EZQUERRO, Teodoro; GUTIÉRREZ LOUSA, Manuel y BLANCO DALMAU, Antonio (Coordinadores). *Manual de Fiscalidad Internacional*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2001.

SAINZ DE BUJANDA, Fernanda. *Hacienda y Derecho, estudios de Derecho Financiero. Volumen II*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1962.

SALAZAR GRANDE, César Ernesto. y ULATE CHACÓN, Enrique Napoleón. *Manual de Derecho Comunitario Centroamericano*. 2ª. edición. San Salvador: Secretaría General del Sistema de Integración Centroamericana, 2013.

SÁNCHEZ GARCÍA, Nicolás. "La Doble imposición internacional". *Revista de Treball, Economia i Societat*. Enero 2000, número 16.

SANTAMARÍA PASTOR, Juan. *Fundamentos de Derecho Administrativo. Volumen I*. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 1991.

SANZ GADEA, Eduardo. *Transparencia Fiscal Internacional*. España: Instituto de Estudios Fiscales, 2002.

SERRANO ANTÓN, Fernando. “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los Convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación”. En: SERRANO ANTÓN, Fernando (Dir.). *Fiscalidad Internacional. Volumen I*. España: Centro de Estudios Financieros, 2013.

STEINBERG, Federico. *Cooperación y Conflicto. Comercio internacional en la era de la globalización*. Madrid: AKAL ediciones, 2007.

TAJADURA TEJADA, Javier. y DE MIGUEL, Josu de. *Justicia constitucional y Unión Europea. Un estudio comparado de las experiencias de Alemania, Austria, España, Francia, Italia y Portugal*. En: TAJADURA TEJADA, Javier. y DE MIGUEL, Josu de (Coordinadores). Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2008.

UCKMAR, Victor. *Curso de Derecho Tributario Internacional*. Bogotá: Temis, 2003.

VALDES COSTA, Ramón. *Estudios de Derecho Tributario Internacional*. Montevideo: Editorial Temis, 1978.

VALLEJO ARISTIZÁBAL, Sandro. y MALDONADO LÓPEZ, Galo. “Los Convenios para evitar la doble imposición”. *Fiscalidad. Revista Institucional del Servicio de Rentas Internas*. 2007, número 1.

VIGO, Rodolfo Luis. *Interpretación jurídica*. Argentina: Editorial Rubinzal-Culzoni, 1999.

VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 2001.

ZOLO, Danilo. *Globalización. Un mapa de los problemas*. Trad. Miguel Montes. Bilbao: Ediciones Mensajero, 2006.