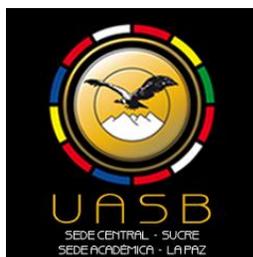


UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO



ANÁLISIS HISTÓRICO
DEL MODELO DE CONVENIO DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA
COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO, OCDE
PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

JOSÉ VIAÑA A.

La Paz Bolivia
2014

ANÁLISIS HISTÓRICO
DEL MODELO DE CONVENIO DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN
Y EL DESARROLLO ECONÓMICO, OCDE

ANÁLISIS HISTÓRICO
DEL MODELO DE CONVENIO DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN
Y EL DESARROLLO ECONÓMICO, OCDE

Con gratitud a la Universidad Andina Simón Bolívar

ANÁLISIS HISTÓRICO
DEL MODELO DE CONVENIO DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN
Y EL DESARROLLO ECONÓMICO, OCDE

Con todo mi amor a mis papás

ANÁLISIS HISTÓRICO
DEL MODELO DE CONVENIO DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA
COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO, OCDE
PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

INDICE

CAPÍTULO I.....	9
ASPECTOS METODOLÓGICOS	9
1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	9
2. OBJETIVOS	10
3. BALANCE DEL TEMA.....	11
4. DELIMITACIÓN DEL TEMA	12
a. Delimitación temática	12
b. Delimitación temporal	12
c. Delimitación espacial.....	12
5. MÉTODOS DE INVESTIGACIÓN.....	12
a. Método del materialismo histórico.....	13
b. Método histórico.....	13
c. Método analítico	14
d. Método deductivo	
e. Método holístico.....	
CAPÍTULO II.....	16
MARCO TEÓRICO GENERAL	
1. LOS IMPUESTOS EN LA EDAD ANTIGUA	
2. LOS IMPUESTOS EN LA EDAD MEDIA	
3. LOS IMPUESTOS EN LA EDAD MODERNA	
4. PLANTEAMIENTO DE LA HIPÓTESIS.....	
a. Hipótesis principal.....	24
b. Hipótesis derivadas.....	24

CAPÍTULO III.....	25
ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LOS CONVENIOS	
TRIBUTARIOS	26
1. LA EDAD MEDIA	26
a. El comercio	
b. Los impuestos	
c. El derecho tributario	
d. Los primeros convenios tributarios	
2. EL TRATADO DE METHUEN, EL PRIMER TRATADO	
HISTÓRICO	33
a. Antecedentes del Tratado de Methuen	
b. Texto del Tratado de Methuen	
c. Análisis del Tratado de Methuen	
3. TRATADOS POSTERIORES.....	39
a. Tratados tributarios durante la Edad Moderna	
b. Tratados Tributarios durante la Edad Contemporánea	
4. LA REUNIÓN DE CAMBRIDGE DE 1895	41
5. LA SOCIEDAD DE NACIONES DE 1923	43
6. LA CONFERENCIA TRIBUTARIA DE MÉXICO DE 1943	29
7. LA REUNIÓN DE LONDRES DE 1946.	45

CAPÍTULO IV

ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LA OCDE..Error! Bookmark not defined.

- a. La Conferencia de Paz
- b. La Sociedad de Naciones
- c. El modelo de México
- d. El modelo de Londres

CAPÍTULO V

CREACIÓN DE LA OCDE 49

1. HISTORIA DE LA FORMACIÓN DE LA OCDE

2. EVALUACIÓN DEL DESARROLLO DE LA OCDE..... **Error!**

Bookmark not defined.

3. PROYECCIÓN HISTÓRICA DEL MODELO DE LA OCDE 74

CONCLUSIONES FINALES 80

BIBLIOGRAFÍA 86

ANEXOS

LA NORMA BOLIVIANA EN RELACIÓN AL PRINCIPIO DE LA FUENTE
VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LA APLICACIÓN DE PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

POST SCRIPTUM

CONVENIOS FIRMADOS POR BOLIVIA PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN
DESCRIPCIÓN DE CASO DE APLICACIÓN DE CONVENIO

CAPÍTULO I
ASPECTOS METODOLÓGICOS

CAPÍTULO I ASPECTOS METODOLÓGICOS

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La bibliografía existente sobre la historia de los convenios, en general; y sobre la historia del modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE, para evitar la doble tributación es escasa, a lo sumo, sólo existen referencias históricas sobre el particular, descritas de manera general y no propiamente una historiación sistemática sobre el particular.

El tema es tratado casi de manera tangencial en la bibliografía del Derecho Tributario, -hasta donde se tiene acceso a fuentes bibliográficas-; porque, en rigor de verdad, al parecer, no es tema prioritario de investigación y de análisis histórico de los estudiosos del tema tributario. Es menester citar que estas referencias históricas existentes, desde su perspectiva histórica, tienen como fuente secundaria de investigación el Internet.

Sin embargo, el problema de la doble imposición y las medidas para evitarla, al parecer, son de larga data. Históricamente se tiene alguna referencia, no documental por cierto, de que este fenómeno de la doble tributación y su legislación tendría sus raíces al finalizar la Edad Media¹, cuando se conformaban las ciudades

¹ BERLIRI, Antonio
Principios de Derecho Tributario
Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1964, pág. 33

europas, florecía el comercio y el intercambio comercial en sus nacientes y prósperas ciudades tipo Estado como Florencia o Venecia.

Empero, sobre el particular, hasta donde se tiene conocimiento, de manera específica, en bueno enfatizar una vez más de que no se tiene evidencia documental sobre algún tratado para evitar la doble tributación suscrito en la Edad Media.

De lo que sí se tiene certidumbre es que la historia de los convenios, en general, comienza a partir del siglo XVII, y del modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE, para evitar la doble tributación internacional, en particular, a partir del siglo pasado.

2. OBJETIVOS

Objetivo general

- Analizar y describir históricamente el surgimiento y el desarrollo del modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE, para evitar la doble tributación.

Objetivos Específicos

- Investigar el marco histórico que posibilitó el surgimiento del modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico para evitar la doble imposición.

- Describir las condiciones históricas, económicas, políticas y sociales que condujeron a la creación del modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico para evitar la doble tributación.

- Analizar hacia dónde va encaminado el enfoque de la política de negociación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble tributación.

3. BALANCE DEL TEMA

Desde el punto de vista histórico, como se sostuvo precedentemente, los trabajos de análisis histórico sobre el surgimiento del Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE, para evitar la doble tributación, en general son breves o muy generales, lo cual amerita un trabajo de mayor alcance para investigar, analizar y describir los factores históricos, sociales, económicos y políticos que posibilitaron y condujeron el surgimiento y el desarrollo de este tipo de modelo y describir su valía dentro del Derecho Tributario en general y dentro de la historia de los convenios tributarios en particular.

Empero, lo que se debe adelantar de inicio, desde una perspectiva histórica, es el hecho de que el objetivo de lograr la supresión de la doble imposición internacional es temática tributaria de consenso, desde tiempos lejanos y por razones de justicia económica, pues un mismo hecho imponible no debe someterse a tributación dos veces, por el hecho de vincular dos países, por origen o por la residencia de su titular. Precisamente, el objetivo principal del Modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico es el de ofrecer las bases técnico-jurídicas para resolver este problema de la doble imposición, cuando los países acuerdan entre ellos Convenios bilaterales, o revisen los existentes. En consecuencia, este trabajo investigativo pretende ser un paso inicial hacia la explicación histórica sobre los fenómenos que condujeron hacia la creación, formación y desarrollo de este tipo de modelo de convenio.

4. DELIMITACIÓN DEL TEMA

La delimitación de este trabajo de investigación académico contempla las dimensiones: temática, temporal y espacial

a. Delimitación temática

El desarrollo histórico del modelo convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico para evitar la doble tributación, en sus dimensiones prioritarias de significatividad histórica y económica corresponde al ámbito de la historia del derecho tributario.

b. Delimitación temporal

La delimitación temporal que se toma para el desarrollo de la tesis, comprende el proceso de formación histórica de estos convenios y la descripción de sus estructuras actuales.

c. Delimitación espacial

El estudio histórico de la formación y desarrollo de estos convenios tiene alcance internacional, cuyo beneficio es su valoración conceptual.

5. MÉTODOS DE INVESTIGACIÓN

De manera concreta, el presente trabajo académico metodológicamente tendrá como sustento epistemológico el método histórico descriptivo, desde la perspectiva analítica-crítica.

Los métodos específicos de investigación que serán empleados en la presente tesis académica serán los siguientes:

a. Método del materialismo histórico²

Aplicación del materialismo dialéctico al campo social. Importante en el planteamiento y explicación teórica de los fenómenos sociales, que implica la formación y desarrollo del modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico de convenios, fenómeno tributario dinámico, condicionado por la estructura económica y la superestructura ideológica y política en cada fase del desarrollo histórico social, en la medida en que la que este es un fenómeno dinámico.

El materialismo histórico es el enfoque explicativo general e hilo conductor de este trabajo investigativo.

b. Método histórico

Utilizado de manera principal para describir el contexto y el marco histórico general y específico de la evolución y desarrollo del Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico para evitar la doble tributación.

También importante para describir la cronología de la sucesión de los fenómenos que condujeron a la creación de la OCEDE.

² Método de aplicación de la filosofía marxista, la dialéctica, al campo social.

c. Método analítico

Utilizado en el estudio analítico de la evolución del modelo del Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico para evitar la doble tributación.

d. Método deductivo

Aplicado en el conocimiento científico, partiendo de lo general, para derivar en lo particular; en este caso, estudiar el marco histórico de los convenios, para luego derivar en la descripción conceptual de los mismos.

e. Método holístico

Método integrador de los fenómenos explicativos de carácter estructural y superestructural operados a través del tiempo y del espacio.

CAPÍTULO II
MARCO TEÓRICO GENERAL

CAPÍTULO II **MARCO TEÓRICO GENERAL**

1. LOS IMPUESTOS EN LA EDAD ANTIGUA

El término impuesto viene de la palabra latina *impositus*. Esta palabra hace referencia al tributo exigible en función de la capacidad económica de las personas obligadas a su pago.

Se sostiene que los impuestos son tan antiguos como la propia humanidad, cuya aparición se relaciona con la religión, las guerras y el pillaje. Los tributos se remontan al periodo primitivo cuando los seres humanos primitivos hacían ofrendas a los dioses con animales o sacrificios humanos para calmar su ira y mostrar su agradecimiento.

Las primeras referencias sobre leyes tributarias aparecieron, según se tiene conocimiento, en Egipto, China y Mesopotamia. Un texto antiguo en escritura cuneiforme de hace aproximadamente cinco mil años, señala que “se puede amar a un príncipe, se puede amar a un rey, pero ante un recaudador de impuestos, hay que temblar”

En la Edad Antigua, en Egipto, los faraones egipcios tenían a los escribas como recaudadores de impuestos quienes cobraban impuestos sobre el aceite de cocina, sobre animales y frutos del campo.

Una forma también de tributar era por medio del trabajo físico, gracias al cual se construyó durante 20 años la pirámide del rey Keops en el año 2,500 A. C. con el trabajo de aproximadamente unas 100,000 personas.

En Grecia se cobraba el impuesto famoso llamado *eisfora*, usado para contribuir al pago de los gastos de guerra. Los griegos aplicaron impuestos sobre los consumos; empero, no así en el Estado-Ciudad de Atenas gravámenes de carácter personal, debido a la concepción imperante del principio de libertad individual, lo implicó que las contribuciones fuesen voluntarias. Con todo, los impuestos en el Estado-Ciudad de los Griegos no fueron elevados debido a los montos reducidos de los gastos públicos.

Por otra parte el Estado no asumía el pago a sus soldados, en razón de que el servicio militar implicaba contribuciones voluntarias de ciudadanos pudientes, quienes costeaban, en parte, los gastos públicos.

Como históricamente se sabe los impuestos se cobraban mucho antes y después de Cristo, a los barcos que pasaban por el enclave de Bizancio, ciudad de la antigüedad, fundada como colonia griega, que se hallaba en la zona europea del Bósforo.

En Roma, durante la República los "publicanos", tenían la función de cobrar impuestos. Los primeros impuestos fueron los derechos de aduana, relativos a la importación y exportación denominados *portoria*, cuyo emperador Cesar Augusto considerado el estratega fiscal más brillante del imperio Romano, decretó un impuesto denominado centésima sobre negocios globales.

El Imperio Romano, cobraba fuertes tributos a sus colonias, lo que permitió que por muchos años los ciudadanos romanos no pagaran impuestos. En la práctica, los impuestos fueron popularizados y aceptados por la población, asumiendo la conocida teoría económica “*quitarle a los ricos para darle a los pobres de Robin Hood*”. Este supuesto de que los impuestos fueron creados para castigar a los ricos; empero, en la práctica, afectaron a los pobres; porque, los gobernantes se beneficiaron del dinero, su petito creció y estos se aplicaron luego a la clase media.

Como cita Humberto Osvaldo Soler, en Roma, en la República, gracias al gran incremento logrado en sus fuentes de recursos, producto de sus conquistas bélicas se logró el enriquecimiento tributario, perfeccionado en tiempos del Imperio, al amparo de lo jurídico, cuyo objetivo era establecer su hegemonía tributaria en sus poblaciones sometidas. Dicho de otra manera, los impuestos no se cobraban al ciudadano; sino, al enemigo vencido, política arbitraria que sólo se cambió cuando el Imperio estaba a punto de derrumbarse.

Al finalizar el imperio, los césares se dieron cuenta de que la política tributaria, unida al despilfarro, llevó el imperio a la ruina, situación que indujo a Caracalla y Dioclesiano reformas fiscales, ya demasiado extemporáneas: cuando Roma iba a pasar, de pueblo conquistador, a Estado vencido.

2. LOS IMPUESTOS EN LA EDAD MEDIA

La Edad Media, que va desde la caída del imperio romano hasta le Revolución Francesa, abarca aproximadamente 1000 años, periodo en el que el impuesto cambió su carácter de instituto de derecho público para adquirir signo de servidumbre.

Este largo periodo de la historia de la humanidad se caracteriza por la presencia de la iglesia, por el poder dominante que tuvo sus propias instituciones tributarias para financiar y organizar las “cruzadas”. La organización económica social y política propia de este periodo, el feudalismo, establecía que los campesinos del feudo a cambio de seguridad, debían pagar tributos al señor feudal en dinero, especie -frutos, trabajo- y servicio militar. Los señores feudales, a su vez, debían pagar tributo al rey reconocido por ellos.

La organización política también se sometió a cambios fundamentales debido a que el poder se repartió entre reyes y señores feudales, coexistiendo dos órdenes de exacciones: las impuestas por el señor feudal y las impuestas por el rey como soberano, derivando la consecuencia de esta evolución en la desaparición de los impuestos territoriales, convertidos en censos, percibidos por los señores como propietarios del suelo.

En la Edad Media se atribuyó la organización de la Hacienda Pública basada en las posesiones privadas del Rey y de los señores feudales; sin mencionar cuenta situaciones excepcionales, como señala Sainz de Bujanda, en su libro “*Hacienda y derecho*”

Al respecto se puede agregar que se confundía el patrimonio del príncipe con el del principado. Empero, hubo determinadas excepciones como la de los visigodos, que el Concilio VIII de Toledo en el año 633 distinguió entre los bienes personales del rey – que hacía una distinción entre los bienes adquiridos antes de ocupar el trono, o durante su reinado-, que pasaban a su muerte a sus herederos, y los bienes del reino, que pasaban, al fallecer, a su sucesor en la corona.

No obstante del incipiente comercio en las ciudades medievales, los señores feudales cobraban impuestos por peaje, entrada y salida de mercancías, por pasar muelles, puertas de las poblaciones, almacenaje y ventas. Por otra parte, la situación tributaria en la Edad Media establecía un conjunto de derechos y servidumbres que exigían los señores feudales.

Empero, en el caso de algunas ciudades con un comercio floreciente, fueron objeto de imposiciones y convocadas por mandato real para contribuir a la financiación de gastos extraordinarios como ser guerras.

De manera específica, **entre las** prestaciones personales de los vasallos estaba la del servicio militar que consistía en acompañar al señor a la guerra; la de hacer guardia en el castillo del señor, la de alojar en su casa a los visitantes de su señor y de dar consejo al señor en los negocios.

Dentro de las prestaciones económicas estaban las contribuciones en dinero, ayudas arbitrarias como pagar el rescate del señor, en casos cuando éste caía prisionero, equiparlo para las Cruzadas, cuando se casaba su hija y cuando se armaba de caballero su hijo.

Entre las obligaciones de los siervos estaban las prestaciones de servicios personales y otras de carácter económico. Entre éstas figuraban la capitación, censo que se pagaba por cabeza; la servidumbre matrimonial, cantidad que se pagaba cuando una persona se casaba con otra extraña al feudo y la mano muerta, derecho del señor para apoderarse de la herencia de sus siervos cuando éstos morían sin dejar hijos.

Los labriegos estaban obligados a pagar por utilizar el molino y por hornear el pan en propiedades del señor feudal y también por cortar la leña en los bosques, por pastar ganado y por pescar en aguas señoriales. Otra fuente de ingresos eran las multas por delitos, fijados de manera arbitraria, por el servicio de justicia, los que comparecían ante los tribunales.

Entre las obligaciones de carácter personal de los aldeanos estaban la de cultivar los terrenos propios del señor feudal, cuidar sus sembradíos, almacenar sus mieses, transportar leña, piedra, alimentos, reparar caminos y edificios, etc.

En fin..., en la Edad Media los impuestos que se cobraban llegaron a ser humillantes, indignos e intolerables, por ser impuestos de manera obligatoria y arbitraria, como el derecho de toma, que consistía en que el señor feudal podía obtener todo lo que necesitaba de sus siervos para acondicionar su castillo, pagando por ello el precio fijado por él, o, -para rematar-, el despreciable Derecho de Pernada, que consistía en el derecho que se atribuía el señor feudal sobre la virginidad de la novia antes de la noche nupcial.

Para colmo, los castigos que se propinaban por la omisión del pago de los impuestos, eran durísimos como la prisión en la torre del castillo, las cámaras de tormento o el castigo en el galeote, trabajo forzado en las galeras.

Por último, en el derecho medieval el impuesto no existió, desde luego, el principio de proporcionalidad contributiva, que se desarrollaría con el advenimiento de la Edad Contemporánea.

3. LOS IMPUESTOS EN LA EDAD MODERNA

Este periodo comprendido a partir del siglo XVI hasta principios de la Revolución Francesa daría lugar, en el plano del tributo y del Derecho tributario a connotaciones particulares respecto del carácter que adquirió las contribuciones económicas a los nacientes Estados modernos.

Al desaparecer el feudalismo, en la Edad Moderna, los señores feudales perdieron el dominio que ejercían sobre sus posesiones, se fortaleció el poder de la monarquía y la economía urbana en relación a la rural.

El advenimiento histórico de la Edad Moderna y la formación de los Estados Nacionales, condujo al desarrollo de gobiernos centralizados, lo que implicó el aumento de las necesidades de ingresos y gastos, que trajo aparejada fenómenos como: deseos de predominio, excesiva burocracia y multiplicación de rivalidades entre Estados, que derivó en constantes guerras que indujeron a la formación de ejércitos cada vez más grandes y poderosos.

El fenómeno de la tributación en la Edad Moderna, en síntesis, se caracteriza, por el carácter absolutista y despótico de los regímenes implementados, la evolución de la tributación con predominio de impuestos indirectos, hacia los impuestos directos y el advenimiento de los principios fundamentales de la soberanía popular y la separación de poderes en el plano jurídico, principios que luego se consolidarían con el advenimiento de la Edad Contemporánea y el posterior desarrollo de la doctrina tributaria internacional.

4. LOS IMPUESTOS A PRINCIPIOS DE LA EDAD CONTEMPORÁNEA

Estos principios a partir de 1789 derivaron en el reconocimiento manifiesto de que la supremacía política era inherente al Estado que encarnaba la voluntad popular, lo que condujo a las Asambleas Legislativas redactar la Constitución del Estado, declarar los derechos y las garantías individuales, que a la postre derivaría en la Revolución Francesa. El régimen encumbrado de la Revolución Francesa fundó el principio de que la ley es el producto de la voluntad popular y, como tal, su sometimiento al derecho afectó; tanto a los súbditos, cuanto al Rey. Posteriormente, Gran Bretaña, para sostener las guerras entre este país y Francia estableció, en 1798, el primer impuesto a la renta.

En materia impositiva, como ya se hizo una reseña de manera sintética, si bien los impuestos estuvieron presentes prácticamente desde el albor de la humanidad y en todos los tiempos en los que el hombre se integró en comunidades más o menos organizadas, es precisamente en el siglo XVIII, después de este hito trascendente de la Revolución Francesa que repercutió en el mundo entero, cuando se generalizó la opinión de que los impuestos son contribuciones necesarias e indispensables para la vida de los Estados, principio tributario fundamental.

Finalmente, en este periodo histórico de la humanidad se desarrolló, paralelamente, la teoría del Estado de Derecho, fundamento por el cual éste surge a modo de un contrato que vincula a los ciudadanos entre sí, como también con el Estado y las autoridades en respuesta a sus necesidades; tanto políticas, cuanto económicas y sociales.

3. PLANTEAMIENTO DE LA HIPÓTESIS

a. Hipótesis principal

El surgimiento histórico y posterior desarrollo del modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE, para evitar la doble tributación, se produjo de manera gradual y sistemática, en el contexto de la política de negociación de los nacientes Estados modernos de su época.

b. Hipótesis derivadas

El modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE, surgió históricamente debido a la necesidad de solucionar la doble imposición internacional mediante la determinación del alcance de la potestad tributaria de los Estados.

Históricamente el modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE, consagra el principio de la Renta Mundial, impuesta por los países en vías de desarrollo.

El modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE es un medio para facilitar la exportación de capitales, bienes y servicios.

CAPÍTULO III
**ANTECEDENTES HISTÓRICOS
DE LOS CONVENIOS TRIBUTARIOS**

CAPÍTULO III
**ANTECEDENTES HISTÓRICOS
DE LOS CONVENIOS TRIBUTARIOS**

1.- LA EDAD MEDIA

a. El comercio

Como ya se sostuvo precedentemente, la historia de los convenios tributarios es de larga data, tal vez remontables a la Edad Medieval, hasta donde se tienen referencias, cuando surgieron las nacientes ciudades; se hacen más populosas y florece el comercio comercial entre ellas. Estos centros poblados desempeñaron un papel muy importante en la Europa medieval como centros del sistema comercial, fenómeno que explica el nacimiento de prósperas ciudades como Florencia, Venecia, Hamburgo, Londres, etc.

Se sabe que buena parte del comercio medieval tenía carácter local, en cuyas ciudades se celebran mercados y ferias a los que acudían gentes de todas las comarcas.

Tal vez, emergente de esta actividad comercial, se desarrolló el principio embrionario e informal de realizar acuerdos comerciales y tributarios, ya sean de manera verbal o escritos, los mismos que con el transcurrir del tiempo se llegarían a plasmar de manera más formal con la suscripción de tratados sobre temas tributarios, para no gravar doblemente las mercancías: en la ciudad exportadora de mercancías y en la ciudad importadora de estas mercancías; que, sin duda, debieron hacer más onerosos los artículos comerciales.

Por ejemplo, ciudades como Flandes, importaban en grandes carretas trigo y vino procedente de la región de París y artículos de lujo y especias procedentes de Oriente, como seda o pimienta.

El interés medieval por asegurar rutas rápidas y seguras para proveerse de las maravillas asiáticas; buscar alternativas más baratas y rápidas para la tradicional “Ruta de la Seda”; y la importación y comercialización de otro tipo de productos de varias partes del mundo medieval, sin duda, debieron ser motivos de preocupación respecto; primero, de facilitar el comercio entre regiones; sujeto a tributos; y, segundo, de establecer medidas para que estos impuestos no sean tributados doblemente: en la ciudad exportadora de los productos y en la ciudad importadora de los mismos. Empero, es pertinente expresar que no existen pruebas documentales sobre estos tipos de tratados o convenios suscritos, -si es que los hubieron-; empero, si se pueden deducir, sin dejar establecido expresamente que este es un tema sobre el cual las fuentes primarias documentales de la época pondrían dar mayores luces.

De lo que no cabe duda es sobre la expansión del comercio por toda Europa. Así por ejemplo Flandes importaba lana española e inglesa, para posteriormente venderlos en tejidos acabados en varias ciudades de Europa, creando hacia 1190 importante vínculo comercial con ciudades del norte de Italia, vendiendo tejidos flamencos al por mayor a los mercaderes italianos en las ferias industriales.

Esta expansión del comercio prosiguió durante todo este periodo, intensificadas con el vínculo de las ciudades más poderosas mediante la federación política y comercial, de la denominada Liga Hanseática, fiel reflejo de la riqueza y poderío de que disfrutaban estas urbes.

b. Los impuestos

Específicamente, entre otros tributos de esta época, a más de los ya descritos manteladamente, figuraban los referentes a impuesto sobre títulos de nobleza, impuesto de justicia, impuesto de peaje que consistía en pagar por transitar por los peligrosos y escasos caminos, impuesto de pontazgo, el mismo que consistía en pagar por pasar por los pocos puentes que existían en ese entonces, etc., consolidados al finalizar esta época por el Estado absolutista, en el que bajo el lema de “El Estado soy yo”, monarcas como Luís XV obligaba a pagar impuestos.

c. El Derecho Tributario

De lo que no cabe duda es sobre las referencias documentales fehacientes sobre el Derecho Tributario, encontradas en internet que citan “posee una tradición plurisecular y que podemos constatar en distintas épocas como por ejemplo en el caso de Bartolo (1314-1357) que en el comentario a la *lex placet C de sacrosantis ecclesiis* se ocupa de centenares de cuestiones tributarias, debe reconocerse que le prestó una consideración al menos igual a la de las otras ramas del Derecho. A partir del 1300 encontramos tratados específicos de Derecho Tributario como el “*Ritus magnae Camerae summariae Regni Neapolis*” que como advierte Pertile, es “un tratado científico con demostraciones, referencias a diversas opiniones, cuestiones y ejemplos, a veces con mucha libertad de juicio y condenación de los métodos de Hacienda”.³

³ ri.ues.edu.ev.../1/10136420, que hace referencia a:
BERLIRI, Antonio
Principios de Derecho Tributario.
Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1964, pág. 33.

Tal vez, parte de estas cuestiones y tratados tributarios ya tuvieron preocupación por temas impositivos referentes al tratamiento de la doble tributación, conjetura sobre la cual no se tiene la forma de testiguar esta posibilidad.

Por su parte, españoles y portugueses, como es abundantemente conocido por la historia, se mostraron particularmente interesados en la exploración de los océanos con la esperanza de poder encontrar una ruta que les diera acceso directo al comercio de las especias de Oriente.

d. Origen y Evolución del Derecho Tributario.

Como ya se sostuvo precedentemente el origen del tributo en general se remonta a los tiempos pretéritos, tiempos en que implicaba imposición y sumisión, en razón de que era pagado por los vencidos a los vencedores de las guerras. De este conocimiento en adelante los estudiosos del tema siguieron sus fuentes a lo largo de la historia. Otro es el caso referencial de las fuentes con relación al Derecho Tributario; porque, estas referencias escritas a manera de antecedentes se encuentran a partir de 1300; empero, enmarcada dentro de la concepción de su tiempo, que refleja una visión impositiva y autoritaria.

No obstante de todas estas referencias encontradas en la antigüedad sobre los tributos y el Derecho Tributario, al analizar de manera particular este tema como rama específica del Derecho, revisando las fuentes documentales, que por cierto son pocas, no se puede encontrar sobre su estudio mucho tiempo atrás, como sostiene el ya citado Antonio Berliri, que sobre el particular dice:

“es una opinión ampliamente difundida, por no decir aceptada de manera unánime, que el estudio del Derecho Tributario es de origen muy reciente y que incluso, si se prescinde de algún comentario a determinadas leyes impositivas, no es posible atribuir a esta rama del Derecho una fecha de nacimiento anterior a los principios de este siglo (S. XX)”⁴.

No obstante, no se puede desconocer que el Derecho Tributario tiene una tradición plurisecular y que se puede evidenciar en épocas como las ya citadas, por ejemplo, por Bartolo, tratadista de finales de la Edad Media (1314-1357) que precisamente en el comentario a la “*lex placet C de sacrosantis ecclesiis*” trata de estos temas tributarios, al cual le prestó una dedicación similar que a las otras ramas del Derecho.

Empero, es partir de 1300, según se puede tener conocimiento en virtud de que se encuentran tratados específicos a partir de esta época, relacionados con el Derecho Tributario como el “*Ritus magnae Camerae summariae Regni Neapolis*” tratado que como sostiene Pertile, es “un tratado científico con demostraciones, referencias a diversas opiniones, cuestiones y ejemplos, a veces con mucha libertad de juicio y condenación de los métodos de Hacienda”⁵, lo cual pone en evidencia de la dedicación y estudio puesto en este tema en particular y que con el devenir del tiempo se desarrollaría de manera más rigurosa.

⁴ BERLIRI, Antonio.
Principios de Derecho Tributario.
Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964. Pág. 33

⁵ VILLEGAS, Héctor Belisario.
Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.
9ª Edición; Editorial Astrea, Buenos Aires, 2005. Pág. 209.

En el siglo XVII la bibliografía específica acerca de Derecho Tributario, aumenta de manera notablemente, produciéndose así un progreso importante; dentro de este tema, destacando entre otros escritos sobre el particular, el “*Tractatus iuridico-politico -historicus de aerario*” obra de Gaspar Klockius.

El siglo XVIII se caracteriza en el desarrollo del Derecho Tributario por un estancamiento doctrinario, debido a que el impuesto es objeto de revisión desde el punto de vista económico, de suerte tal que también influye esta crisis por la que pasa en este periodo de la historia el Derecho Público.

Empero, es en el periodo histórico de la Revolución francesa cuando el Derecho Público se fracciona en varias ramas, entre estas reviste especial trascendencia el Derecho Constitucional y el Derecho Administrativo, en el que es incluido, sin más, también el Derecho Tributario; no obstante, este último continúa sin tener autonomía con relación al Derecho Administrativo y a la Economía. Consiguientemente se tuvo que esperar a principios del siglo XX para que se consolidara el Derecho Tributario como rama autónoma con relación al Derecho Administrativo, cuyo teórico fundamental para este hecho es Griziotti, con quien se afirma plenamente la autonomía científica de esta disciplina. En consecuencia, el nacimiento del Derecho tributario como autentica disciplina jurídica se consolidó con la puesta en vigencia de la disposición tributaria realizada en alemana en 1919.

A decir de Héctor Villegas, este instrumento inició un proceso de fundamentación doctrinal de esta disciplina; tanto por los muchos temas teóricos y prácticos que el texto planteó, cuanto por su trascendencia en la legislación y la jurisprudencia.

Otros estudiosos de la materia en cuestión, sostienen que el nacimiento del Derecho Tributario tiene lugar en 1906, cuando se publicó en Austria “*Grundriss des Finanzrechts*”, obra escrita por Franz von Myrbach-Rheinfeld, tratado considerado como el primero referente al derecho impositivo.⁶

Como es fácil suponer, el nacimiento del Derecho Tributario no fue tarea sencilla, los autores que en la segunda mitad del siglo XIX generaron la solidez creciente del Derecho Administrativo, figuran entre otros tratadistas de este tema tributario, Laband, Jellinek y, de manera especial Otto Mayer. Estos autores dedicaron atención al tema en cuestión, por lo que, al configurar esta especialidad, asumieron la idea de una forma de “derecho de los impuestos”, parte inherente del Derecho Administrativo.

Sin embargo, esta especialidad del Derecho Tributario recién sería abordada en la segunda mitad del siglo XX, producto de su estudio y posterior desarrollo científico gracias al aporte de los entendidos en esta materia del Derecho que, sobre la base de lo conocido, vinculadas con las tesis autoritarias y arbitrarias de la materia imponible se inició con nuevos intentos doctrinales “por poner de relieve la juridicidad del tributo y de las relaciones que genera, la cual dio nacimiento a las teorías clásicas o fundacionales, la teoría de la función pública y la teoría de la Potestad de la imposición.”⁷

⁶ SOLER, Osvaldo Humberto.
Op. Cit.
Pág. 65

⁷ VILLEGAS, Héctor Belisario.
Op. Cit.
Págs. 212-214

2. EL TRATADO DE METHUEN, EL PRIMER TRATADO HISTÓRICO

a.- Antecedentes del Tratado de Methuen

Los antecedentes históricos de los convenios tributarios, provenientes de fuentes documentales escritas, de la más remota que se tiene certidumbre, es sobre el denominado Tratado de Methuen, acuerdo comercial firmado en Lisboa “el 27 de diciembre de 1703 entre Portugal e Inglaterra. Con solo tres artículos, es el texto más breve de toda la historia diplomática europea, como señala Veríssimo Serrão en “História de Portugal”, volumen V. Tras la firma del tratado de Lisboa de mayo de 1703 según el cual Portugal se aliaba militarmente con la Gran Alianza formada por Gran Bretaña, las Provincias Unidas y el Sacro Imperio Romano Germánico para enfrentarse a España y Francia en la guerra de sucesión española, ambos países extendieron sus acuerdos al terreno comercial.

Al frente de las negociaciones de este tratado estuvieron el embajador extraordinario inglés John Methuen y D. Manuel Teles da Silva, marqués de Alegrete, por la parte portuguesa. A este tratado se le conoce también como “Tratado de los Paños y los Vinos” ya que en él se establecía que los portugueses comprarían paños y productos textiles a Gran Bretaña y, como contrapartida, los británicos concederían trato de favor (exenciones tributarias, menos aranceles portuarios...) a los vinos procedentes de Portugal, que así quedaban mejor posicionados en el mercado inglés que los originarios de otros países europeos.⁸

⁸ [es.wikipedia.org/.../wiki/Tratado_de_Methuen](https://es.wikipedia.org/wiki/Tratado_de_Methuen)

c. Texto del Tratado de Methuen.-

Este primer tratado histórico del que se tiene conocimiento, escrito en portugués, textualmente a la letra dice así:

“I. Sua Majestade El Rey de Portugal promete tanto em Seu próprio Nome, como no de Seus Sucessores, de admitir para sempre daqui em diante no Reyno de Portugal os Panos de lã, e mais fábricas de lanifício de Inglaterra, como era costume até o tempo que forão proibidos pelas Leys, não obstante qualquer condição em contrário.

II. He estipulado que Sua Sagrada e Real Magestade Britanica, em seu proprio Nome e no de Seus Sucessores será obrigada para sempre daqui em diante, de admitir na Grã Bretanha os Vinhos do produto de Portugal, de sorte que em tempo algum (haja Paz ou Guerra entre os Reynos de Inglaterra e de França), não se poderá exigir de Direitos de Alfândega nestes Vinhos, ou debaixo de qualquer outro título, directa ou indirectamente, ou sejam transportados para Inglaterra em Pipas, Toneis ou qualquer outra vasilha que seja mais o que se costuma pedir para igual quantidade, ou de medida de Vinho de França, diminuindo ou abatendo uma terça parte do Doreito do costume. Porem, se em quaquer tempo esta dedução, ou abatimento de direitos, que será feito, como acima he declarado, for por algum modo infringido e prejudicado, Sua Sagrada Magestade Portugueza poderá, justa e legitimamente, proibir os Panos de lã e todas as demais fabricas de lanifícios de Inglaterra.

*III. Os Exmos. Senhores Plenipotenciários prometem, e tomão sobre si, que seus Amos acima mencionados ratificarão este Tratado, e que dentro do termo de dous meses se passarão as Ratificações.*⁹

Su traducción en español:

"I. Su Majestad El Rey de Portugal promete tanto en su propio nombre, como de sus sucesores, admitir para siempre desde ahora en adelante el Reino de Portugal sobre los paños de lana y más fábricas de lanas de Inglaterra, como era habitual hasta el momento que fueron prohibidos por las Leyes, no obstante cualquier disposición en contrario.

II. Ha estipulado que su Sagrado Majestad y Real Británica, en su propio nombre y el de sus sucesores siendo obligado para siempre a partir de ahora en adelante a admitir en Gran Bretaña vinos producidos de Portugal, por lo que en cualquier momento (haya paz o guerra entre los reinos entre Inglaterra y Francia), no se puede reclamar derechos de Aduanas por estos vinos, o por cualquier otro concepto, directa o indirectamente, cuando estos sean transportados a Inglaterra en toneles, barriles o cualquier otro recipiente, como se acostumbra, en igual cantidad o medida de estos Vino de Francia, ni se podrá disminuir o deducir una tercera parte según la costumbre del derecho. Si se realiza, en algún momento esta deducción o reducción de los derechos, hará, como arriba se ha declarado, infringiendo y perjudicando lo acordado, Su Majestad Sagrada Portuguesa podrá, justa y legítimamente, prohibir la importación de paños de lana y todas las telas de lana de Inglaterra.

⁹ www.diario-universal.com/.../tratado-de-methuen-2/

III. Los excelentísimos señores Plenipotenciarios Señores prometen y toman sobre sí, que sus Amos arriba citados ratifiquen el presente Tratado y que dentro de dos meses de plazo pasarán a ser ratificados".

c.- Análisis del Tratado de Methuen.-

Tratado de Methuen de acuerdo comercial suscrito entre Portugal e Inglaterra. con tres artículos.

El Tratado de Methuen estableció el marco de las negociaciones por el que el rey de Portugal se compromete, en su nombre, como en el de su pueblo, a partir de la suscripción de este tratado, comprar paños de lana elaborados por las fábricas de Inglaterra como era costumbre, antes que estuviesen prohibidos por las leyes, sin considerar cualquier consideración en contrario.

Por otra parte, este tratado estipulaba que su Majestad Real Británica, en su nombre, como el de su pueblo, se comprometía, a partir de la suscripción de este convenio, de importar vinos producidos por Portugal, en tiempos de Paz o de Guerra entre estos reinos. Por tanto, no se podrá pedir derechos de Aduanas, sean directos o indirectos, por la exportación de estos vinos de Portugal a Inglaterra en cualquier tipo de recipientes: toneles, barriles o cualquiera otro, como se acostumbra, en cualquier cantidad o medida. Si se deducen una tercera parte según se acostumbra por derecho. De infringir lo acordado, su Majestad Sagrada Portuguesa podrá, justa y legítimamente, prohibir la importación de paños de lana y todas las demás telas de lana de Inglaterra.

Finalmente, este tratado establece que los excelentísimos señores Plenipotenciarios prometen y acuerdan ratificar el presente Tratado, a ser ratificado dentro de dos meses de plazo.

“Más tarde, este tratado terminó resultando una traba para las pretensiones británicas en torno a la Revolución Industrial y sus intenciones de colocar en el mercado portugués y, principalmente, en su colonia americana, la producción textil de algodón. Para entonces, Portugal asumió una posición de defensa más férrea del mismo, el cual en su momento había sido utilizado en provecho de la dominante posición británica (y contrario a la intención de las Reformas de Pombal de cambiar el lugar de intermediario de Portugal en el comercio ultramarino), siempre justificada por la dependencia portuguesa; tanto militar, como de las manufacturas británicas.”¹⁰

Este Tratado de Methuen, sobre paños y vinos, fue un acuerdo comercial y tributario entre Portugal e Inglaterra, que estuvo vigente entre 1703 y 1836 que comprendía la exportación/importación de productos de telas ingleses y de vinos portugueses.

El nombre de este tratado es una referencia del embajador británico que propició las negociaciones. Desde la perspectiva portuguesa, este tratado es analizado como un factor de freno de la industria portuguesa y la consiguiente adhesión y dependencia del país a la economía británica, lo que llevó finalmente a su economía al desastre, lo que derivó en el abandono de la política de promoción industrial del Conde de Ericeira, título nobiliario creado por Felipe III de Portugal, reservado a los herederos del Marqués de Louriçal.

¹⁰ http://es.wikipedia.org/wiki/Tratado_de_Methuen

Tiempo después el comercio entre ingleses y portugueses comenzó introduciendo una gama de transición delicada. Los productos destacados que Portugal vendía a Inglaterra, además de los vinos, fueron el tabaco y el azúcar. Por su parte Inglaterra sustituyó la compra del azúcar comprado a Portugal, optando la provisión de este producto de sus colonias británicas.

Sobre este tratado, en principio se creyó que sus resultados fueron favorables a Portugal; porque, los paños ingleses fueron fabricados con mejor técnica, que la producida por la industria portuguesa. Por otra parte, el aumento de la exportación de vino, en virtud del Acuerdo no fue suficiente para equilibrar la balanza comercial entre ambos países, causando un enorme daño a los vinos producidos en Inglaterra, que dicho sea de paso, estos vinos no lograron el mismo consumo de cuotas a la par de las telas inglesas; no obstante del empeños puesto por Portugal para producir vino en mayor y mejor cantidad, al punto de que sus tierras de cultivo se transformaron en gran medida en bodegas , causando aguda escasez de alimentos hasta verse obligado a tener que recurrir a las importaciones.

A la sazón, Portugal casi no tenía industria, casi todos los productos manufacturados consumidos en Portugal eran comprados en Inglaterra. Teniendo tan sólo el vino como su principal producto, vendió al mercado inglés; empero, no lo suficiente para pagar todo lo que importaba.

Portugal debía mucho dinero a los británicos, tanto que a la postre se convirtió cada vez más dependiente de Inglaterra y para poder pagar sus deudas, sólo le quedaba recurrir al oro obtenido en Brasil, que en definitiva benefició a Inglaterra.

Irónicamente, Portugal, que pudo haberse convertido en potencia económica con el oro explotado de Brasil, entró en una decadencia económica y política y terminó convirtiéndose en dependiente de la economía del Reino Unido.

3.- TRATADOS POSTERIORES AL TRATADO DE METHUEN

a. Tratados tributarios durante la Edad Moderna.-

Hacia el siglo XVII los escritos sobre el Derecho Tributario aumentan significativamente; destacando, entre otras obras, el *“Tractatus iuridico -politico -historicus de aerario”* escrito por Gaspar Klockius; empero, hasta donde se tiene conocimiento, es obra genérica sobre temas vinculados con temas tributarios.

Es menester decir que sobre el conocimiento de tratados tributarios durante la Edad Moderna, la bibliografía encontrada, descartando la ya citada, la misma es inexistente.

b. Tratados tributarios a principios de la Edad Contemporánea.-

Durante la Revolución Industrial, en el plano tributario, se impuso límites al tributo, conocidos en la actualidad en el derecho tributario. También, hacia comienzos del siglo XVIII, la Revolución Industrial y el naciente sistema fabril convencieron a Inglaterra de la conveniencia, e incluso de la necesidad de aligerar la carga que suponían las restricciones comerciales, “cuyo primer paso, y el más decisivo, fue dado en 1824 por William Huskisson, presidente de la Cámara de Comercio, que aspiraba a eliminar las gravosas trabas impuestas al comercio.

Este sistema arancelario inglés fue simplificado mediante la reducción de derechos y la fusión en 11 leyes de más de 450 decretos referentes al comercio y a las cargas aduaneras.”¹¹ Posteriormente, con la Revolución francesa el Derecho Público se fracciona en varias ramas, en el cual, queda comprendido también el Derecho Tributario.

Sobre estos convenios, otras referencias históricas en esta materia, se remontan hasta los casos de pactos internacionales celebrados entre países interesados en facilitar y agilizar sus intercambios comerciales. Entre estos casos, encontramos los tratados de Asistencia Administrativa Recíproca suscritos entre Bélgica, Luxemburgo, Holanda y Francia en 1843, citado por Rocío Arguello Tolentino en “Residentes en el Extranjero”, de fuente informática.¹²

Se tiene conocimiento histórico también sobre lo ocurrido con el Reino Unido en el año 1861, país que debió enfrentar los efectos de la doble imposición internacional, debido a que la India aprobó un año antes su propio impuesto a la renta, hecho dio lugar a que los contribuyentes británicos debían pagar paralelamente impuestos por sus rentas obtenidas en la India y en su propio país, sintiendo sobrecarga fiscal.

A este repaso histórico le siguen los acuerdos entre España y Francia en 1862; y entre Gran Bretaña y Francia en 1882; que contuvieron cláusulas que obligaban a las naciones signatarias a no sujetar a los súbditos de las naciones cosignatarias a cargas impositivas extraordinarias.

¹¹ La Revolución Industrial: Supresión de aranceles y el Librecombio, artículo de Internet.

Sobre estos convenios, según reporta la bibliografía histórica, que es casi inexistente y es bueno reiterarlo una vez más, es que este tipo de acuerdos tributarios también fue aplicado por primera vez en Holanda, cuando en el año 1893 se vio en la necesidad de conceder crédito por el impuesto pagado por sus colonias, por los tributos percibidos en la metrópoli.

4.- LA REUNIÓN DE CAMBRIDGE DE 1895

En el mes de agosto de 1895, el Instituto de Derecho Internacional, durante la reunión de Cambridge, se incluyó por primera vez en su orden del día de este prestigioso organismo científico el problema de la doble imposición emergente de las relaciones internacionales.

Por otra parte, Michael J. McIntyre sostiene en su obra “Los países en desarrollo y Cooperación Internacional en Asuntos de Impuesto a la Renta: Una revisión histórica” “Los primeros tratados de impuesto sobre la renta fueron adoptados por Prusia en torno al inicio de del siglo XX. Su primer tratado fue con Austria, firmado en 1899. Pronto a partir de entonces, entró en los tratados con Baviera, Sajonia y Baden, seguida por los tratados con Luxemburgo y la ciudad de los gobiernos Bale, bajo el liderazgo de Prusia. Hungría y Austria firmaron un tratado en 1909.”¹³ El 21 de junio de 1899, Austria-Hungría y Prusia firman un Tratado Fiscal que, en términos bastante amplios, contempla y regula el problema de la doble tributación, y que sirve de antecedente y referencia obligada a los pactos internacionales celebrados.

¹² <http://itzamna.bnct.ipn.mx:8080/dspace/bitstream/123456789/6585/1/RESIDENTESEXTRAN.pdf>

¹³ Michael J. McIntyre

Los países en desarrollo y Cooperación Internacional en Asuntos de Impuesto a la Renta

Entre los países firmantes a estos acuerdos figuran los siguientes Estados en las fechas que a continuación se indican:

Sajonia y Baviera (1903); Prusia y Luxemburgo (1909); Austria y el Estado de Bade, -Estado de la Alemania renana-, (1908); Austria y el Estado de Hesse (1912); Alemania y el Cantón de Hasse (1913); Austria y Baviera (1913); y Basilea y el Estado de Bade (1913).

Empero, el desarrollo de los convenios fiscales se paralizó en gran medida por las hostilidades que involucró a gran parte del mundo en 1914. Con el dramático aumento en las tasas de impuestos que seguido de la Primera Guerra Mundial, muchos países, especialmente en la Europa continental, se interesaron en el tratamiento de problemas de doble imposición a través del tratado mecanismo.

La doble tributación en el plano internacional referente al impuesto a la renta se origina como emergente de la generalización de la aplicación de este tributo hacia 1918, finalizada la Primera Guerra Mundial, un año antes de la firma del Tratado de Paz de 1919.

Este pago impositivo, aplicado de manera retrospectivo, fue de tipo rudimentario y ello implicó que; tanto el país de residencia del beneficiario de una renta obtenida en otro Estado, país fuente de la renta, gravara con altas alícuotas estas rentas generando problemas en las actividades económicas internacionales. Así, la doble tributación se constituyó en asunto relevante que debía ser resuelto de alguna manera.

Teniendo en cuenta de que el peso de la tributación por imperio de la aplicación de impuestos por los Estados involucrados: el de origen de la renta y el de la residencia de la empresa, en los hechos eliminaba la renta producto de cualquier actividad entre países.

5.- LA SOCIEDAD DE NACIONES DE 1923

La época posterior a la terminación de la Primera Guerra Mundial se significó por la presencia, en el ámbito económico europeo, de continuos procesos inflacionarios que, como suele suceder, desembocaron en un aumento de la carga fiscal. Esta situación dio origen a nuevos tratados internacionales sobre la materia, entre los que destacan el de Checoslovaquia y Alemania (1921), el de Austria y Checoslovaquia (1922), y el de Austria y Alemania (1922), año en el que Italia convocó a una Conferencia en Roma de los estados surgidos de la disolución del Imperio Austro- Húngaro (Austria, Hungría, Polonia, Rumania y el Reino de los Serbios, Croatas y Eslovenos).”¹⁴

Siguiendo esta reseña histórica sobre La Conferencia Financiera de Bruselas solicitó la intervención de la Liga de las Naciones y esta convocó en 1922 a un grupo de expertos integrado por un norteamericano y tres europeos a fin de proyectar medidas tendientes a resolver el problema. “Posteriormente, la Sociedad de Naciones impulsaría el desarrollo y expansión de este tipo de acuerdos que puede ser definido, siguiendo a Gest y Tixier, como aquella clase de convenios internacionales de naturaleza tributaria.

La finalidad se concreta en erradicar o mitigar la doble imposición internacional a través de la limitación recíproca del poder de imposición de los Estados contratantes.”¹⁵

Debido a la proliferación de este tipo de negociaciones, la Sociedad de Naciones (predecesora de lo que hoy es la Organización de las Naciones Unidas) estableció en el año de 1923 un Comité de Expertos Técnicos integrado por funcionarios fiscales de Bélgica, Francia, los Países Bajos, Gran Bretaña, Italia, Suiza y Checoslovaquia, que se encargó de elaborar los primeros modelos de tratados internacionales en materia de doble tributación.

El primero; sobre la prevención de la doble imposición en el Impuesto sobre la Renta y la Propiedad; el segundo, sobre los gravámenes a las herencias; el tercero, sobre asistencia administrativa para la mejor administración de los impuestos; y el cuarto, sobre asistencia legal para el cobro de impuestos.

Tiempo más tarde España firma con otros países los primeros convenios para evitar la doble imposición. De manera concreta: con Gran Bretaña el 27 de junio de 1924, con Francia el 18 de mayo de 1926 y con Italia el 28 de noviembre de 1927. Estos tratados embrionarios, a decir del especialista Sainz de Bujanda, son simples medidas de carácter unilateral.

¹⁴ Ibidem

¹⁵ Rua.ua.es/.../6/CAP2.pdf. mencionando a:
GEST, G. y TIXIER, G.
Droit Fiscal Internacional
Presses Universitaires de France, Paris, 1986, pág. 49.

Finalmente, es menester indicar que sobre este tema en 1928 se llevó a cabo en Ginebra, Suiza, lo vendría a constituir la primera conferencia de expertos representando a los gobiernos para prevenir la doble imposición, que; empero, no llegó a ningún resultado concreto, debido a las irreconciliables diferencias entre los sistemas fiscales expuestos por los países.

Estos expertos presentaron en este evento una forma de tratado de orden bilateral, por medio del cual se ofrecía solución a este tema consistente en la eliminación o reducción de tributos de algunas rentas empresarias en el país de la fuente de la renta; en tanto que, el país de residencia del beneficiario, asumía otorgar crédito por el impuesto ingresado en el país de origen de la renta. De esta manera, si de acuerdo al tratado, el país de origen de la renta debía eliminar su imposición sobre determinadas rentas; en consecuencia, el país de residencia del beneficiario, adquiriría potestad tributaria plena para gravar la totalidad; de la misma; es decir, el país de la fuente otorgaba su poder de imposición al país de residencia con el propósito de “eliminar la doble imposición”, fórmula que se asumió en la recién constituida Organización de las Naciones Unidas, hasta mediados de los años 50.

6.- LA CONFERENCIA TRIBUTARIA DE MÉXICO DE 1943

En 1943, México organizó una Conferencia Tributaria Regional con la participación de Canadá, Estados Unidos, Argentina, Bolivia, Chile, Colombia, Cuba, Ecuador, Uruguay, Guatemala, Perú y Venezuela. De esta conferencia surgió el Modelo de Tratado de México, cuyos rasgos más sobresalientes derivan de la tesis de que debe gravarse el ingreso de los extranjeros exclusivamente en la fuente.

Es decir, en el Estado en donde se desarrolla la actividad económica gravada¹⁶, según lo había establecido la suprema Corte de Justicia de la Nación, fundándose en el concepto residencia a la que alude la fracción IV del artículo constitucional.

En esta conferencia de 1943, en el escenario de la Liga de las Naciones celebrada durante la Segunda Guerra Mundial, en este país centroamericano, los países en vías de desarrollo de América consiguieron aprobar una estructuración de tratado que concedía prioridad de tributación al país de la fuente, principio de carácter predominante en la doctrina tributaria latinoamericana.

Así se estableció el Principio de la Fuente, dentro de un sistema de trato nacional, de gravar a los extranjeros bajo el concepto de fuente de la riqueza; es decir, en el Estado donde desarrolla una actividad económica.

7.- LA REUNIÓN DE LONDRES DE 1946.

Finalizada la Segunda Guerra Mundial, en marzo de 1946, en Londres, se reunió nuevamente el Comité de Expertos, presidido por William Malkin, celebró 19 sesiones en las que participaron magistrados de 11 nacionalidades con el objeto de revisar el Modelo de Tratado aprobado en México en 1943. De esta reunión nació un nuevo modelo, cuyas variantes representaron una segunda alternativa para la concertación de Tratado.

¹⁶ Matñin, Hugo B.
Teoría de la Fuente del Ingreso Gravable
Editorial S.H.C.P. , México 1956, pág. 7.

En esta reunión de Londres de 1946, los países de residencia del beneficiario de la renta los países desarrollados desconocieron lo aprobado en la reunión precedente realizada en la ciudad de México y, en su reemplazo, consagraron el Principio de la Renta Mundial, esquema de tributación muy favorable a los país de residencia del inversor, a los exportadores de capital, en franco desmedro del consagrado Principio de la Fuente, propugnado por los países de origen de la renta.

CAPÍTULO IV
ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LA OCDE

CAPÍTULO IV
**ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL MODELO
DE LA OCDE**

a. La Conferencia de Paz

Los antecedentes históricos del modelo de convenio de la Organización para el Desarrollo Económico, OCDE, se remontan a 1919, cuando la Conferencia de Paz realizada en París, “consideró de inaplazable necesidad la creación o constitución de la Sociedad de las Naciones, sobre la base de cinco proyectos que se habían presentado. La adopción del proyecto definitivo de creación se suscribió el 29 de abril del citado año, y fue incorporado al Tratado de Paz de Versalles”¹⁷ A continuación el notable tributarista ecuatoriano César Montaña Galarza recuerda los objetivos principales de la Sociedad de Naciones, que encarnaban el idealismo propugnado por presidente estadounidense Woodrow Wilson “objetivos:

- a) Desarrollar la cooperación entre las naciones, garantizándoles la paz y la seguridad;
- b) Mantener públicamente relaciones internacionales fundadas en la justicia y *el honor* y,
- c) Hacer reinar la justicia y respetar escrupulosamente todas las obligaciones de los tratados en las relaciones mutuas de los pueblos organizados”¹⁸.

¹⁷ MONTAÑO GALARZA, César
El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional
Editorial Nacional, Quito, Ecuador, 1999, pág. 37.

¹⁸ Ibidem

c. La Sociedad de Naciones

La **Sociedad de Naciones**, creado por el Tratado de Versalles, en junio de 1919, fue un organismo que se propuso, una vez terminada la Primera Guerra Mundial, establecer los fundamentos para la paz y la reorganización de las relaciones internacionales.

Este nuevo organismo internacional se basó en los principios de la cooperación, arbitraje de conflictos y seguridad internacional, cuyos primeros artículos fueron redactados en las primeras sesiones de la Conferencia de París a iniciativa del Presidente de los Estados Unidos Woodrow Wilson. Al final de la Segunda Guerra Mundial, fue disuelta dando paso a Organización de Naciones Unidas (ONU), organización internacional nueva.

La historia propiamente de la OCDE, se remonta a este nuevo organismo creado, la Sociedad de Naciones. Esta organización mostró desde su nacimiento interés y preocupación especial por las cuestiones financieras, creándose por “Resolución del Consejo de 27 de octubre de 1920 el Comité económico, financiero y fiscal.”¹⁹, comité encargado de analizar el fenómeno y las consecuencias de la doble imposición.

¹⁹ Rua.ua.es/.../CAP2pdf, que cita a:
BORRÁS RODRÍGUEZ
La doble imposición: problemas jurídico-internacionales
Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, pág. 109.

En el proceso de integración de la Sociedad de las Naciones, se asumió el concepto de soberanía nacional y vincularlo con la noción de organización internacional; empero, como el mismo señala, lo curioso del hecho fue que los Estados Unidos de Norteamérica no participaron en este organismo de la Sociedad de las Naciones; -no obstante de que el Presidente W. Wilson en la práctica le dio su nacimiento-, actitud que le restó fuerza, tal vez, como se sostiene, para evitar la intervención europea territorial en la política en América. Empero, como sostiene Montaña Galarza “El ecuatoriano Luis Valencia Rodríguez, en su libro *Fundamentos y propósitos de las Naciones Unidas*, señala que:

“No es exagerado decir que la Sociedad de Naciones fue afectada de una debilidad fatal el mismo día en que sus fundadores le retiraron su apoyo. Equivale a afirmar que ella nació muerta en su función esencial.”²⁰

El hecho de que EEUU no participara se debió a los evidentes intereses del Congreso norteamericano y la búsqueda de no intervención europea política o territorial en América, como ya se sostuvo precedentemente. Como se puede advertir, los antecedentes históricos mediatos de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico se refieren a la Organización europea de cooperación económica OECE, como un organismo creado que tuvo como objetivo central fortalecer las economías de los países del continente europeo, habida cuenta de situación económica crítica en la que se hallaban como consecuencia de la Segunda Guerra Mundial.

²⁰ VALENCIA RODRÍGUEZ, Luís, Citado por César Montaña Galarza. *Fundamentos y propósitos de las Naciones Unidas*, tomo I. Editorial Universitaria de la Universidad Central del Ecuador, primera edición, Quito, 1970, p. 70.

En el año de 1928 se llevó a cabo en Ginebra una Conferencia de expertos gubernamentales en materia de doble imposición. Los expertos del Consejo de la Sociedad de Naciones vieron la imposibilidad de elaborar un único modelo de convenio multilateral ofreciendo, en contraposición, varios modelos de convenio bilateral¹⁷ en los que se recogían los del Comité ampliado de expertos técnicos. En este evento se aprobó un proyecto de convenio que más tarde fuera cambiado por dos convenios modelo.

Hacia 1943, a causa del inicio de la Segunda Guerra Mundial en Europa, el Comité fiscal elaboró dos modelos de convenio bilateral para evitar la doble imposición. La finalidad de estos convenios modelo, no era otra que la de eliminar la doble imposición, que años más tarde serían propuestas, en México en 1943, y en Londres en 1946.

En resumen, la OCDE tiene como antecedente histórico más cercano a la OECE, creada después de la Segunda Guerra Mundial, en 1947 con el apoyo de los Estados Unidos, con el nombre de Organización para la Cooperación Económica Europea, cuyo propósito era coordinar el Plan Marshall para la reconstrucción de Europa.

d. El modelo de México

“En la Conferencia Regional de México, se formuló el modelo de Tratado, lo que constituyó la primera muestra sistemática de la doctrina latinoamericana. En esta Conferencia se incluyó como criterio principal de potestad tributaria el de la fuente pagadora de ingresos.

Más adelante en la última reunión del Comité Fiscal de la Sociedad de las Naciones, en Londres en 1946, con la participación de representantes de varios países, la posición anterior sufrió algunos cambios, haciéndose prevalecer los intereses de los países desarrollados, poniéndose en primer plano el principio del domicilio.”²¹ Determinación que cambiarían los convenios.

Sobre el tema específico que se trata “La doble imposición internacional fue materia de importantes estudios en la época de la Sociedad de las Naciones, por medio de un Comité de Expertos, que elaboró algunos trabajos que precisamente fueron el antecedente de los realizados posteriormente dentro de la Organización de las Naciones Unidas a partir del final de la segunda conflagración mundial. La Sociedad de las Naciones no se ocupó del problema hasta 1946.”²²

d. El modelo de Londres

Precisamente, continuando con esta descripción histórica se resalta que “El siguiente hito en la lucha contra la supresión de este fenómeno se sitúa en Londres, con ocasión de la décima reunión del Comité fiscal en marzo de 1946”²³, año en el que en Gran Bretaña fueron reducidos los gravámenes sobre otros productos y en 1860 fue derogado el último derecho protector, país que entró en un largo período de comercio sin restricciones.

²¹ VALDÉS COSTA, Ramón
Estudios de derecho tributario internacional, Montevideo,
Editorial Rosgal S.A., 1978, pág. 16.

²² *Ibíd*em

²³ Citado por Jesús María Marín Ortiz

En esta reunión se reexamina el Modelo de México, y se emana el denominado ‘Modelo de Londres’, modelo de convenio para evitar la doble imposición, que se incluye como Anexo al informe.²⁴

Así pues, los Convenios modelo de Londres y México constituyen los antecedentes en los que se inspirará el de la OCDE, como indica el especialista Martínez; pero, de manera particular el primero.

²⁴ OTERO CASTELLÓ, J.
Fiscalidad internacional española
Edit. de Derecho Financiero, Madrid, 1973, pág. 46.

CAPÍTULO V
CREACIÓN DE LA OCDE

CAPÍTULO V CREACIÓN DE LA OCDE

1. HISTORIA DE LA FORMACIÓN DE LA OCDE

El contexto histórico en el que se formó el modelo de la organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico fue el del capitalismo emergente de principios de siglo; en consecuencia, como ya se puede advertir, sus objetivos van a estar orientados a fortalecer la economía de mercado, en detrimento de los países en vías de desarrollo.

Cuando el Consejo de la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE) adoptó su primera recomendación relativa a la doble imposición, el 25 de febrero de 1955, ya se habían logrado importantes avances en la lucha para combatir el problema de la doble tributación internacional.

Citando a Montaña Galarza “La OCDE por medio de su Comité Fiscal inició estudios sobre esta problemática, luego de su creación el 16 de marzo de 1956, dos años más tarde de que se suspendieran las actividades del Comité Fiscal de las Naciones Unidas, por habérselas considerado erróneamente, innecesarias. El Comité Fiscal de la OCDE tiene una característica especial, pues con su actividad retorna a Europa la lucha contra la doble imposición internacional, como en los primeros trabajos de la Sociedad de las Naciones.”²⁵

²⁵ MONTAÑO GALARZA, César

El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional
Editorial Nacional, Quito, Ecuador, 1999, pág.

Al parecer los modelos de convenio fueron elaborados con el propósito de conseguir al menos una relativa armonización en los principios, definiciones, reglas, métodos e interpretación de los tratados bilaterales, como reemplazo a la posibilidad de que la concreción de un convenio multilateral.

En 1956, la OCDE creó el Comité Fiscal con el objetivo de establecer un Proyecto de Convenio que resolviera de forma eficaz los problemas de doble imposición entre los países Miembros de la OCDE, y que fuera aceptable para todos los países que lo conformaban. El Comité Fiscal partió de la base del Modelo de Londres de 1946, haciendo una revisión pormenorizada de los convenios bilaterales negociados hasta la fecha por los países miembros que siguieron ese modelo.

Otro antecedente histórico importante para la creación de la OCDE es el Tratado de Roma del año 1957, que permitió el comienzo, con apoyo legal de las bases de un derecho de las comunidades de Estado con carácter ‘supranacional’. El Tratado impuso la armonización de la legislación tributaria en el funcionamiento de la armonización de la legislación en sectores tributarios específicos que posean una incidencia inmediata en el funcionamiento del Mercado Común que pueden afectar otros sectores tributarios. Además deben considerarse la importancia de las normas que prevén impedir que las actuaciones de los Estados falseen las condiciones de competencia.

Superada la grave crisis económica que asolaba Europa, la OECE orientó su transformación hacia una organización más amplia y extendida, para enfrentar nuevos retos de su momento histórico.

“Esta expansión involucraba, a los grandes países industrializados con economía de mercado. Heredera de la OECE, en la OCDE.”²⁶ El Consejo de la Organización Económica para Cooperación Económica, dirigió sus estudios a partir de 1956, hacia el establecimiento de un Proyecto de Convenio, Convenio constitutivo que sería firmado tiempo después.

De 1958 a 1961, la OCDE emitió cuatro informes previos a su Informe final de 1963, titulado ‘Proyecto de Convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio’²⁷. Este Consejo alentó a sus Estados miembros a aplicar el Convenio Modelo a la hora de suscribir nuevos tratados bilaterales o revisar los ya vigentes entre ellos.

Para 1960, el Plan Marshall había cumplido su objetivo y sus países miembros concordaron invitar a Estados Unidos y Canadá para la creación de una organización que coordinara las políticas tributarias en los casos de doble tributación entre los países occidentales. Esta nueva organización se fundó en 1961 con el nombre de Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, OCDE encontrándose su sede en París, Francia, asumiendo como idiomas oficiales el inglés y francés.

Este nuevo organismo emitió su Informe final titulado ‘Proyecto de Convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio’²⁸, recomendando a sus Estados miembros aplicar el Convenio Modelo.

²⁶ DÍEZ DE VELASCO, M.
Las Organizaciones internacionales
décima edición, Tecno, Madrid, 1997, pág. 459.

²⁷ MARTINEZ, J.C.: Ob.cit. p.17.

²⁸ MARTINEZ, J.C.: Ob.cit. p.17.

En 1963, el referido Comité de Expertos volvió a reunirse en París, para la elaboración de un Tercer Modelo que, para prevenir la doble tributación internacional, reduce el criterio de imposición en la Fuente, adoptado en México y en Londres, para sustituirlo por el principio de residencia.

El propósito era que resolviera de modo eficaz los problemas de doble imposición aceptable desde el punto de vista de todos sus Estados miembros. “Desde 1958 a 1961, este órgano emitió cuatro informes previos al que sería su Informe final en 1963, titulado ‘Proyecto de Convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio²⁹’, cuyo Consejo incentivó a los Estados miembros a observar el Convenio Modelo en el caso de suscripción de nuevos tratados bilaterales o revisión de los ya vigentes entre ellos.

Esto es, hacia el establecimiento de “convenios tipo” aplicables simultáneamente a varios países comprendidos dentro de una determinada zona geográfica. Sin embargo; y no obstante, todavía se está muy lejos de alcanzar, en el ámbito internacional, mecanismos adecuados para evitar, o al menos atenuar sensiblemente, los efectos negativos de la doble tributación, cuyo crecimiento, por el contrario, contribuye poderosamente a agravar la presente crisis económica mundial, sin mencionar todos los problemas que derivan de este fenómeno.

Como ya se sostuvo, el Comité Fiscal preparó informes previos, antes de someter a consideración en 1963 su informe final de proyecto de convenio de doble Imposición sobre la renta y sobre el patrimonio”.

²⁹ MARTINEZ, J.C.: Ob.cit. p.17.

El 30 de julio de 1963, el Consejo de la OCDE adoptó una recomendación sobre la eliminación de la doble imposición e hizo un llamado a los países miembros para que siguieran el Proyecto de Convenio, como ya se citó precedentemente, cuando concluyeran o revisaran sus convenios bilaterales.

En el análisis Montaña Galarza, “El Comité tuvo resultados bastante aceptables, ya que se concretaron los proyectos de convenios modelo, de 1963 referidos a la materia de impuesto sobre la renta y, en 1966, sobre las sucesiones. En 1965 se publicó un informe acerca de los incentivos fiscales para la inversión privada en los países en desarrollo, en donde se trató el tema de la doble imposición internacional, en especial con el singular problema de los convenios entre las naciones desarrolladas y las que se encuentran en vías de desarrollo.”³⁰

Sobre este trabajo realizado por el Comité Fiscal por la OCDE, como señala Van Den Tempel, citado por Montaña Galarza, “las normas que produjo no tenían la pretensión de ser modelo útil para todas las naciones del mundo”; porque, obviamente, esta organización, que tiene como miembros a los países más poderosos del planeta, tiene sus propios objetivos, -no develados-, de facilitar la política de negociación entre países desarrollados y desfavorable con los países en vía de desarrollo.

Entre estos países, la gran mayoría de países asiáticos, americanos y africanos, y asumiendo la idea, -cuando no-, que para los países en vías de desarrollo se deben aplicar normas diferenciadas.

³⁰ Ibidem

Como prosigue Montaña Galarza “Este mismo autor muy acertadamente sostiene que en muchos casos las disímiles realidades en las legislaciones en materia de imposición se basan a menudo solo en cuestiones de tradición, mas no sobre convicciones legales o en bases socio-económicas.”

Resumiendo, después de la Segunda Guerra Mundial, algunos países europeos crearon la OECE, Organización Europea para la Cooperación Económica, que luego hacia 1961 se transformara en la OCDE. Este nuevo organismo inicia en 1971 (el Comité de Asuntos Fiscales) los trabajos de revisión del borrador de 1963 y sus comentarios, con el objetivo de armonizar convenios en base a definiciones, principios reglas y métodos uniformes de alcanzar un acuerdo para lograr una interpretación armonizada.

Del primer modelo de convenio, se debe resaltar que, de acuerdo a los entendidos en la materia, su centro medular reside en los Capítulos tercero a quinto, respecto a las soberanías fiscales. De la misma manera los métodos que han de seguirse para erradicar la doble imposición internacional, como se sostiene de manera textual: “uno de los rasgos más acusados del Convenio Modelo de 1963 es su flexibilidad.”³¹ Sobre el particular, el Dr. César Montaña Galarza sostiene: “El Consejo de la OCDE adoptó el 30 de julio de 1963 una Recomendación concerniente a la eliminación de la doble tributación y sugirió a los gobiernos de los países miembros que cuando concluyan o revisen convenios bilaterales entre ellos, lo hagan de conformidad al convenio modelo.

³¹ DE JUAN PEÑALOSA, J.L:
Prólogo a la obra de: VVAA Doble imposición internacional
Ob .cit. pág. 21.

El Comité Fiscal cuando presentó el Reporte de 1963, consideró que el convenio modelo debía ser revisado en etapas posteriores con mayor estudio. Así fue necesario que en la revisión se tome en cuenta la experiencia ganada por los países miembros en la negociación y aplicación práctica de convenios bilaterales, de los cambios en los sistemas impositivos en esos países, del incremento en las relaciones internacionales, y del desarrollo de nuevos sectores de la actividad comercial y la emergencia de nuevos y complejos organismos comerciales en el nivel internacional.”³²

Este modelo de convenio se conoció como “Modelo de la OCDE de 1963”, el mismo que ha tenido gran influencia en la negociación, aplicación e interpretación de los convenios fiscales; tanto en el seno de los países miembros, como de países ajenos a la organización. El Comité Fiscal de la OCDE había previsto, al presentar su informe en 1963, la posibilidad de que el Proyecto de Convenio fuera revisado en un momento posterior tras nuevos estudios. La revisión del Modelo se hizo necesaria dada la experiencia adquirida por los países miembros en la negociación y aplicación de sus CDI, así como por los cambios que se dieron en los sistemas fiscales de los países miembros y el aumento de las relaciones fiscales internacionales.

Al tiempo de presentar su informe en 1963, vio la posibilidad de que el Proyecto modelo de Convenio fuese revisado posteriormente tras nuevos estudios, revisión necesaria dado los cambios que se produjeron en los sistemas fiscales de sus países miembros.

³² MONTAÑO GALARZA, César
Manual de Derecho Tributario Internacional
Ediciones Fausto Reinoso, Quito 2007, pág. 167.

Al respecto, como muy bien sostiene el Dr. Montaña “A manera de resumen, diremos que el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE con su incesante actividad retornó a Europa la lucha contra la doble imposición internacional, como en los primeros trabajos de la SDN. Tuvo resultados bastante aceptables, ya que, como se vio, se concretaron algunos proyectos de convenios modelos referidos a la materia de impuesto sobre la renta, sobre el patrimonio, y sobre las sucesiones. Además, en 1965 se publicó un informe acerca de los Incentivos fiscales para la inversión privada en los países en desarrollo, en donde se trató el tema de la doble imposición internacional, en especial con el análisis del singular problema de los acuerdos entre las naciones desarrolladas y las que se encuentran en vía de desarrollo.”³³ Lo cual nos permite ver que “...los modelos de tratados fueron elaborados en busca de conseguir al menos una relativa armonización en los elementos que se incluyen en los tratados bilaterales, como reemplazo a la posibilidad cercana de que se concrete un amplio convenio multilateral. De todas formas, a decir de la propia OCDE, la armonización que se ha alcanzado tiene gran importancia para la aplicación de soluciones comunes, lo que clarifica, unifica y garantiza la situación fiscal de los contribuyentes sujetos a imposición por más de un poder tributario estatal.”³⁴

Existen diversas formas de solución para este problema de la Doble Imposición Internacional; pero, en general se ha optado por los tratados o convenios internacionales, y en especial el convenio de la OCDE, porque, ciertamente favorece la política de negociación de los países desarrollados. Estos convenios en general tienen como base la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados del 23 de mayo de 1969 que textualmente expresa en su artículo 2.1 a)

³³ *Ibidem*, pág. 168.

³⁴ *Ibidem*, pág. 168.

Las formas de solución para este problema de la Doble Imposición Internacional, como mecanismo de solución, se ha optado por la suscripción de tratados o convenios, asumiendo el convenio de la OCDE, basados en la Convención de Viena, en lo relativo al Derecho de los Tratados de 1969.

Luego vendría el Modelo de convenio para evitar la Doble Imposición de Rentas y Patrimonio para evitar la doble imposición internacional publicado por la OCDE en 1977, resultado de catorce años de experiencia y reflexión continuada en este ámbito.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, creado como socio económico para la OTAN, ha asumido su misión de ayudar a los gobiernos (de los países desarrollados, claro está) en el propósito de alcanzar el crecimiento económico de sus economía manteniendo la estabilidad financiera y contribuyendo al desarrollo de la economía mundial. La OCDE es, en resumidas cuentas, una organización internacional especializada en:

- Expandir la economía y mejorar en el nivel de vida de sus países miembros.
- Contribuir a la expansión económica en sus países miembros y de los en vías de desarrollo económico;
- Fomentar la expansión del comercio mundial.

El proceso de globalización y liberalización de las economías de los miembros de la OCDE también se aceleró en los 80.

Consecuentemente, el comité de Asuntos Fiscales siguió estudiando y examinando el Modelo después de 1977 como parte de su programa de trabajo, lo cual condujo en definitiva a que en 1991, reconociendo que la revisión del Convenio Modelo y de sus comentarios, se había convertido en un proceso continuo, el Comité de Asuntos Fiscales adoptó el concepto de un Convenio Modelo “dinámico” que permitiera actualizaciones y modificaciones periódicas y puntuales, sin la necesidad de una revisión exhaustiva de todo el articulado del Modelo.

Por ello, en 1992 se publicó una versión revisada del Convenio Modelo que tuviera en cuenta el trabajo realizado desde 1977, incorporando muchas de las recomendaciones recogidas en los informes elaborados con anterioridad. Así mismo, más recientemente, el Comité decidió abrir el proceso de revisión a los comentarios y sugerencias que pudieran realizar los países no miembros, otras organizaciones internacionales y otras partes interesadas.

El modelo de convenio de la OCDE, vigente desde 1992, para Evitar la Doble Imposición relativa a Impuestos sobre la Renta y Sobre el Patrimonio, fue actualizado en 1995 para adaptarse a las nuevas coyunturas históricas.

Sintetizando, citando al tributarista Montañó Galarza, un estudioso sobre el tema:

“Para concluir, resulta innegable que los tratados contra la doble imposición se ocupan de una parcela de la materia tributaria, desde todo punto de vista sensible para los estados debido a sus connotaciones presupuestarias y económicas, y, sobre todo, por su relación con los derechos fundamentales de las personas, entre ellos los económicos.”

Al ser el poder tributario una manifestación de la soberanía fiscal del Estado, cuyo fundamento está en la voluntad popular, viene obvio por lo tanto, que el órgano que encarna la soberanía, el congreso o parlamento nacional, es el llamado a aprobar o a improbar cualquier tratado que verse sobre la materia impositiva.

Finalmente, de ello resulta que todos los acuerdos internacionales negociados y suscritos entre estados para luchar contra el fenómeno de la doble imposición, son instrumentos internacionales solemnes, de aprobación agravada, no ejecutiva ni simplificada.”³⁵

Sobre el Modelo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, OCDE, al margen de sus buenos objetivos expuestos y sus aportes a la economía mundial (léase economía de los países ricos), se tiene la impresión, -fundamentada-, de que el mismo no es del todo incoloro o neutro; sino que, este modelo para evitar la doble tributación tiene un innegable contenido ideológico político, en definitiva, orientado a favorecer la política de negociación favorable, entre países desarrollados, y desfavorable, con países en vías de desarrollo; porque, el objetivo de este modelo de convenio, como ya se hizo referencia, es la del reparto ingresos tributarios de país signatario más pobre, al más rico, desplazando el Principio de la Fuente por el Principio de Renta Mundial y sobre la base de medidas unilaterales, que en definitiva atribuyen la mayor parte de la renta al país de la residencia.³⁶; empero, este no es el motivo de análisis específico de este Modelo de Convenio de la OCDE; sino más bien, su creación y análisis histórico.

³⁵ MONTAÑO GALARZA, César
-----, pág. 243.

³⁶ Sobre el particular es ilustrativo leer los trabajos de Tsally Dagan

A estas alturas, en bueno puntualizar que el marco histórico que posibilitó el surgimiento del modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico para evitar la doble imposición fue el emergente capitalismo de principios de siglo que, sin duda, significó en el contexto histórico un innegable avance de su tiempo en el orden social histórico de la humanidad, de la misma manera que; por ejemplo, lo fue el feudalismo respecto del régimen social y económico precedente: el esclavismo.

Empero este avance progresivo del orden social fue también fruto de las necesidades económicas de negociaciones internacionales que condujeron a los países a establecer nexos y vínculos comerciales, y con él, la suscripción de convenios para facilitar la actividad económica y la exportación de capitales, bienes y servicios.

Fueron las circunstancias históricas, la necesidad de establecer el alcance de la potestad tributaria de los Estados, -sin tocar aspectos de orden ideológico y político que no es tema de este trabajo académico-, las que condujeron a la creación de este organismo internacional.

Se deja expresamente al margen el contenido ideológico político de este modelo de convenio; porque, el mismo contiene una carga de subjetividad discutible; porque, se asume que estos tipos de acuerdos no se privilegian precisamente por estar regidos dentro del ámbito de los más altos valores humanos. Al margen de sus objetivos propugnados, es obvio que se entrañan otros más de carácter más estratégicos, por decirlo de la manera más elegante...

En consecuencia, la formación y desarrollo de este modelo de convenio, es un fenómeno tributario dinámico, condicionado y caracterizado por la estructura económica, (la actividad comercial), y la superestructura ideológica, política y jurídica, (establecer normas de estas operaciones), en cada fase del desarrollo histórico, producto de la globalización internacional operado en el orden social, debido a la necesidad de normar el tratamiento tributario para evitar la doble imposición en la esfera internacional, lo cual explica que su formación y desarrollo es, en esencia, consecuencia del fenómeno de la globalización internacional contemporáneo.

Por otra parte el surgimiento histórico y desarrollo del Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico para evitar la doble tributación, sin tocar aspectos de índole ideológica y política, que indudablemente tienen casi todas las actividades humanas, más aún las de orden económico, se produjo de manera gradual, debido a las necesidades de facilitar la política de negociación tributaria entre los Estados.

También es bueno enfatizar que, el nacimiento de este organismo de la OCDE, como fenómeno jurídico, correspondiente a la superestructura jurídica política, es reflejo de las condiciones económicas de su contexto histórico; y por tanto, condicionadas e influidas y marcadas por el carácter de la estructura económica capitalista emergente de su tiempo. Sin embargo, al margen de sus antecedentes históricos que dieron lugar a su origen y posterior desarrollo, este problema de la doble imposición es, en esencia, consecuencia del fenómeno de la globalización internacional contemporáneo, como se sostuvo de inicio.

Al presente, el modelo de Convenios modelo de la OCDE han alcanzado repercusión en la negociación, interpretación y aplicación de los acuerdos para evitar la doble imposición, sin dejar de lado también las duras críticas que sobre él han caído por parte de tributaristas entendidos en la materia, sobre todo de los países en desarrollo; debido a que el modelo de la OCDE, embandera el principio de la Renta Mundial, en detrimento del Principio de la Fuente.

Finalmente, cabe mencionar que desde el evento de la Convención constitutiva de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, OCDE, hasta la fecha los países suscritos a la OCDE, son los siguientes:

Alemania, Austria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, España Estados Unidos, Francia, Grecia, Irlanda, Islandia, Italia, Luxemburgo, Noruega, Países Bajos, Portugal, Reino Unido, Suecia, Suiza y Turquía.

Sumados a estos países constitutivos, se han adherido de manera más reciente a este organismo internacional los siguientes países:

Japón (28-abril-1964), Finlandia (28-enero-1969), Australia (7-junio-1971), Nueva Zelanda (29- mayo-1973), Méjico (18-mayo-1994), República Checa (21-diciembre-1995), Hungría (7-mayo-1996), Polonia (22- noviembre-1996) y República de Corea (12-diciembre-1996), ascendiendo a veintinueve el número de Estados miembros de la misma.

Como puede advertirse, la lista suma y sigue...

2. EVALUACIÓN DEL DESARROLLO HISTÓRICO DE LA OCDE

La opinión predominante en materia de convenios fiscales, destaca su papel como mecanismo indispensable para aliviar la doble imposición de las transacciones internacionales al reducir de la carga de la doble imposición, de facilitar la libre circulación de capitales, bienes y servicios.

Los tratados fiscales, desde el punto de vista positivo, son mecanismos importantes para la seguridad a los inversores y facilitar problemas burocráticos y pueden, incluso, ayudar en el establecimiento de relaciones diplomáticas entre los países. Empero, el modelo de la OCDE fue concebido por los países ricos para solucionar temas de la relación bilateral entre sus miembros. Se trata de un modelo que privilegia y prioriza el Principio de la Renta Mundial en contra del Principio de la Fuente para resolver el referido “supuesto problema”.

En definitiva la OCDE, es una organización, junto con el FMI y el Banco Mundial que encarna los intereses de países desarrollados, como develó Kofi Annan el 2001, Secretario General de las Naciones Unidas. La enorme inversión de recursos realizado por la OCDE responde a una estrategia de eliminación de tributo por parte de los países ricos y la libre circulación del capital financiero imponiendo su modelo. Lo principal pasa por la manera en que facultan para si las potestades tributarias, en la medida en que estos tratados resuelven la “supuesta” doble imposición por medio de la reasignación de las potestades tributarias de los Estados contratantes y esto se efectiviza eliminando o aminorando los impuestos en el país de la fuente, que son los países en vías de desarrollo.

Por ello, algunos países ricos obligan en la práctica a los países pobres a encarar negociaciones bajo el modelo OCDE, y de esta manera ofreciéndoles salir de las “listas grises” o “negras” definidas por esta organización, que se atribuye la competencia para clasificar a los países en función de que cumplan ciertos estándares de intercambio de información. Tal presión llega hasta puntos extremos; obligando a la suscripción de tratados bajo su modelo “Haz lo que yo digo...”).

En definitiva este tipo de tratados son manipulados por las empresas transnacionales en función de obtener jugosos honorarios, razones reales que sustentan al actual sistema de tratados tributarios. En consecuencia, la doble tributación internacional, que supuestamente los justifica, es historia.

Porque, uno se pregunta ¿qué sentido tendría la firma de un tratado para evitar la doble tributación, que comprende la remisión de recursos hacia un país desarrollado, en detrimento de un país en vías de desarrollo...? O como Pita Grandal se pregunta ¿qué sentido tendría que los países de América latina firmen convenios de doble imposición en los que acepten el principio de la residencia que no les favorece...?.

Por ello es necesario desmitificar la importancia dada a la suscripción de esta clase de tratados y su importancia casi imprescindible de la firma de estos convenios para poder captar inversiones externas por parte de los países en desarrollo.

El objetivo principal de estos tratados es eliminar la doble imposición internacional. Sin embargo, estos tratados según entendidos en la materia, facilitan la exportación de recursos económicos y la evasión fiscal internacional.

La discusión da para largo; empero, en defensa del principio de la fuente, son varios los entendidos que abogan por su aplicación, por ello se cita de manera textual estos pronunciamientos obtenidos de fuente informática:

“Klaus Vogel, reconocido profesor de la Universidad de Hamburgo, Alemania, fallecido hace poco tiempo, se pronunció también a favor del “principio de fuente”, poniendo en tela de juicio, con sólidos argumentos, la postura de P. Musgrave relativa a la equidad en la exportación de capitales. Asimismo, Hugh Ault, de la Boston College Law School; Zolt y Kowal, ambos de Harvard Law School, y, entre otros, Michael McIntyre, de la Universidad Wayne, en documentos presentados a la reunión de 2002 convocada por la OCDE y la Universidad de Harvard, realizada en el ámbito de dicha universidad en Boston, Estados Unidos, en la que participamos unos 30 expertos y académicos de diversos países, opinaron a favor del “principio de fuente”. Del mismo modo, Malcolm Gammie, en el *paper* presentado en dicha reunión, “Arm’s Length or Formulary? A EU Perspective”, consideró adecuado adoptar dicho principio para países miembros de la Unión Europea. Por su parte, en la 59ª reunión anual de la IFA llevada a cabo en Buenos Aires en el 2005, los relatores generales del Tema I: “Revalorización del Principio de Fuente”, Atchabaian, Schindel y quien suscribe, en su condición de panelista y relator nacional, abogaron por la utilización del “principio de fuente” para facilitar el desarrollo de la actividad empresaria internacional.”

A estos pronunciamientos es defensa del principio de la fuente como derecho de la potestad tributaria, que en particular favorece a los países en vías de desarrollo, son otras voces que se suman de amañera similar a las anteriores, como las siguientes:

“Hacienda Pública de Estambul, en 1988, Mesere y Owens indican que “ampliar el alcance del principio de fuente en el caso de los países en desarrollo es más una forma de facilitar ayuda económica para los países menos desarrollados e importadores de capital que de distribuir equitativamente la base del impuesto sobre la renta”. J. Owens fue el responsable del área tributaria de la OCDE desde principios de los ’90. Por su parte, el representante del Área de Finanzas de Francia en el Panel de Debate del Tema I del 59 Congreso de la IFA (Buenos Aires, 2005), Pascal Saint Amans, actual Director en la OCDE, manifestó que Francia en sus tratados solía “ceder” la potestad tributaria en ciertos casos a países en desarrollo. Una y otra afirmación carecen de rigor técnico y muestran una posición que ignora el derecho soberano de los PED, la posición que en definitiva, más allá de la forma, sostienen los PD para preservar y aumentar su recaudación, a costa de los PED a través de los tratados bajo el modelo OCDE. Dos miembros de una firma internacional de auditores –Pijl y Piscopo– que presentaron un documento en la primera reunión del Comité de Expertos de la ONU, “destacan” la utilidad de que ambos grupos de países mantengan criterios similares en la negociación de tratados y para ello sugieren que la ONU, en su modelo de tratado, adopte las técnicas y recomendaciones de la OCDE que suelen estar “bien concebidas y debidamente fundamentadas” a la hora de introducir algún cambio. Esto es parte, sólo una parte, de la gran hipocresía que domina la escena tributaria internacional.”

Como se puede deducir, el tema de la suscripción de tratados, en particular del modelo de la OCDE es bastante discutible; empero, no es propósito ni objetivo del presente trabajo académico entrar en este tema; sino más bien, el análisis histórico de la formación y posterior desarrollo histórico de este modelo.

3. PROYECCIÓN HISTÓRICA DEL MODELO DE LA OCDE

Analizado ampliamente hasta aquí desarrollo histórico del modelo de la OCDE, se puede inferir que el escenario es bastante complejo. Por una parte, el vigoroso proceso de globalización económica, social y política en la que nos encontramos inmersos, repercute, -ni duda cabe-, en las medidas que asumen los gobiernos y; por otra parte, ante este fenómeno, al parecer, no hay posibilidades de tomar otras opciones.

En este contexto, “La doble imposición, como ya se ha sustentado precedentemente, originada por la superposición de normativas y el concurso de pretensiones impositivas cuando dos o más Estados extienden su potestad tributaria sobre un mismo hecho impositivo, se ha visto afectado por los impresionantes cambios tecnológicos y comunicacionales, que hacen cada vez más difícil determinar el lugar donde se lleva acabo la actividad económica y más compleja su distribución en la fuente, lo cual configura un escenario sofisticado que dificulta la delimitación tanto cualitativa, cuanto espacial y temporal de este tipo de operaciones.”³⁷

Frente a la imposición internacional del modelo de la OCDE, la alternativa a fortalecer y adoptar es la opción del Principio de la Fuente, que establece las bases jurisdiccionales para enfrentar y resolver los casos de la doble imposición internacional, principio que es la expresión genuina y sistemática de la posición tradicional de América latina en materia tributaria, caracterizada por su defensa, en oposición al Principio de la Renta Mundial.

³⁷ VERGARA SANDÓVAL, Rafael
Ob. Cit.

Por ello se asume que la tradicional doctrina latinoamericana basada en la defensa a ultranza del principio de la fuente, sustentada por el insigne tributarista Ramón Valdés Costa, que destacó el derecho tributario en América latina dentro del derecho comparado, que; empero, lastimosamente ha ido perdiendo fuerza en los hechos, desplazado por el de la Renta Mundial, como consecuencia del alineamiento de algunos países a esta tendencia predominante, que durante mucho tiempo justificó la preeminencia de la fuente, asumida en función del principio de capacidad contributiva, y el reconocimiento de la facultad primaria que corresponde al país de la fuente.

En los últimos años, la adopción de medidas multilaterales ha cobrado un inusitado protagonismo, sobre todo en lo que respecta a países en vías de desarrollo que buscan atraer las inversiones extranjeras. Existe actualmente una amplia red de Convenios de Doble Imposición (CDI) que representan acuerdos bilaterales, la mayoría de los cuales se estructuran sobre la base del modelo propuesto por la OECD.

Se puede sostener que hoy por hoy, luego de diez décadas de experiencias en materia de CDI, no son pocos los que opinan que estos convenios no son realmente eficaces respecto a la prevención o atenuación de la doble imposición, función que se logra con mejor eficiencia con la implementación de medidas unilaterales.

Se cuestiona el hecho de que los CDI tengan como principal objetivo o finalidad eliminar la doble imposición, siendo que la existencia de la doble imposición no es requisito previo para la aplicación de un convenio de doble imposición.

A estas alturas, se sabe bien que el modelo de la OCDE no contempla los legítimos intereses de los países en desarrollo, que no obstante de las serias objeciones de los países en vías de desarrollo, se ha visto fortalecido por los esfuerzos y recursos invertidos por esta organización, y finalmente, se impone en las negociaciones.

Las resoluciones del Consejo Económico y Social de la ONU, como ya se hizo referencia, de manera expresa en 1951 y 1967, en materia tributaria, reconocen el derecho de gravar en el país de la fuente y recomienda la suscripción de tratados bilaterales, a fin de que dichos países sufran un sacrificio mínimo, pues de lo que se trata, según se establece y en último término, es fomentar el desarrollo económico. En otras palabras, lo que se pretende es que los países exportadores de capital renuncien a gravar los rendimientos generados por dichos capitales y, en su lugar, que los rendimientos por ellos generados sean gravados en el país de la fuente o lugar donde se explota el mencionado capital.

De todos estos países latinoamericanos la gran mayoría, lastimosamente, suscriben sus convenios bajo el principio de Renta Mundial como ser: México, Canadá, Estados Unidos, Argentina, Chile, Colombia, Ecuador, Uruguay, etc.; en tanto que otros como Bolivia, todavía sustentan el principio de la Fuente a la hora de firmar sus convenios.

La proyección histórica del modelo de la OCDE, hacia futuro, no obstante de las serias objeciones de los países en vías de desarrollo, se fortalece por los esfuerzos y recursos que esta organización invierte para su dominio y que a futuro se vislumbra, lamentablemente, como modelo hegemónico.

CONCLUSIONES FINALES

CONCLUSIONES FINALES

Conclusiones finales

Por todo lo analizado históricamente y ampliamente expuesto a lo largo de este trabajo académico se puede inferir concluyentemente, a manera de síntesis, resaltando las siguientes conclusiones finales:

- El surgimiento y el desarrollo del modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE, para evitar la doble tributación, se produjo debido a la necesidad de facilitar la política de negociación tributaria entre los Estados, mediante la determinación del alcance de la potestad tributaria de los Estados.

- El marco histórico que posibilitó el surgimiento del Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico para evitar la doble imposición fue el del vigoroso capitalismo naciente, que fue, sin duda alguna, un avance en el contexto de la política de negociación de los nacientes Estados modernos de su época.

- La formación y desarrollo histórico del modelo de convenio y de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, OCDE, estuvo condicionado por la estructura económica y la superestructura ideológica, política y jurídica capitalista emergente de su contexto, fenómeno que, en esencia, es producto de la globalización internacional contemporánea.

- La estructura del modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, para evitar la doble tributación, está orientado a favorecer a los países exportadores de capital, mediante la aplicación del Principio de la Renta Mundial, desplazando el Principio de la Fuente.

- La Conferencia Regional de México, 1943, formuló el modelo de Tratado, que incluyó como criterio principal el de potestad tributaria de la fuente, cambiada tiempo después en la última reunión del Comité Fiscal de la Sociedad de las Naciones, en Londres en 1946, por el principio del domicilio, por imposición de los intereses de los países desarrollados, sellando con esta decisión la preeminencia del Principio de la Renta.

- La teoría económica enseña que los beneficios locales de las inversiones extranjeras son más grandes que sus pérdidas potenciales, que en lugar de evitar la doble imposición, tienen mucho más que ver con la asignación de los impuestos entre los países de origen y de acogida, tratados asimétricos, en los que la mayoría de los países en desarrollo más bien tienden a perder ingresos mediante la celebración de tratados.

¿Tratados tributarios para evitar la doble imposición internacional o para transferir recursos de países en desarrollo a países desarrollados? Esto es sólo historia...

ooOoo

ANEXOS

LA NORMA BOLIVIANA EN RELACIÓN AL PRINCIPIO DE LA FUENTE.-

Sobre el particular, en el caso de Bolivia, La legislación boliviana, Artículo 42 de la Ley 843 adopta el Principio de Fuente para el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, lo propio asume como principio de fuente para el RC – IVA, el Artículo 20 de la Ley 8434.

En concreto el referido Artículo 42 de la Ley 843, que adopta el principio de fuente para el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, expresa:

“FUENTE

PRINCIPIO DE LA FUENTE

ARTICULO 42*.- En general y sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos siguientes, son utilidades de fuente boliviana aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República; de la realización en el territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de producir utilidades; o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.”³⁸

Y el citado Artículo 20 de la Ley 843, de manera literal expresa:

³⁸ Sistema Tributario Boliviano
Superintendencia Tributaria, La Paz, 2007, pág. 118.

“CAPÍTULO II

DE LA BASE JURISDICCIONAL DEL IMPUESTO

ARTICULO 20°.- Están sujetos al impuesto la totalidad de los ingresos de fuente boliviana cualquiera fuera el domicilio o residencia de los sujetos de este impuesto, que fueran titulares de los mismos. Se consideran de fuente boliviana los emolumentos, sueldos o asignaciones que perciban los funcionarios diplomáticos y personal oficial de las misiones diplomáticas bolivianas destacadas en el exterior.

No se consideran comprendidos en el tributo los ingresos por concepto de emolumentos, sueldos o asignaciones que perciban los funcionarios diplomáticos y el personal oficial de las Misiones Diplomáticas acreditadas en el país, con motivo del directo desempeño de su cargo y a condición de reciprocidad. Asimismo, los sueldos y emolumentos o asignaciones que perciban los funcionarios y empleados extranjeros de organismos internacionales, gobiernos extranjeros e instituciones oficiales extranjeras con motivo del directo desempeño de su cargo.”³⁹

El principio de la fuente por el cual Bolivia puede adoptar para cambiar el principio de fuente al de renta mundial, con ciertos elementos mixtos. Empero, y contra toda lógica de principio, por una rara definición, se incorpora en el Artículo 323 de la Constitución Política del Estado el principio de la renta mundial, cuando faculta a las gobernaciones para crear impuestos a las “rentas generadas por sus ciudadanos o empresas en el exterior del país”.

³⁹ Sistema Tributario Boliviano
Superintendencia Tributaria, La Paz, 2007, **pág. 118.**

Esta medida constitucional no se enmarca dentro los principios de equidad tributaria, que caracteriza al impuesto a la renta como una carga de carácter nacional, disposición constitucional que, en nuestra humilde opinión, debería ser revisada.

En este contexto, es importante lo que apunta respecto de esta incorporación del Principio de Renta Mundial en el Texto Constitucional: “El numeral 2 del párrafo IV del Artículo 323 de la Constitución Política del Estado, al establecer los límites a la potestad tributaria de los gobiernos autónomos, en cuanto a la creación, supresión o modificación de los impuestos señala expresamente que:

No podrán crear impuestos que graven bienes, actividades, rentas o patrimonios localizados fuera de su jurisdicción territorial, *salvo las rentas generadas por sus ciudadanos o empresas en el exterior del país*. Esta prohibición se hace extensiva a las tasas, patentes y contribuciones especiales.

Este párrafo incorpora la posibilidad de que los gobiernos autonómicos apliquen el principio de renta mundial.

La disposición fue incorporada en la Constitución como una cesión realizada a favor de los gobiernos autónomos, para que estos puedan crear impuestos, como captación de recursos sin duplicar la base imponible de otros impuestos ya existentes.”⁴⁰

⁴⁰ **JÁUREGUI CISNEROS, Carola**

El principio de renta mundial en comparación con el principio de fuente, ventajas y desventajas desde la perspectiva boliviana. En Memoria III as. Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario

Como se ve, lo señalado, es un mandato muy amplio que deja mucho a la interpretación, lo que podría ocasionar problemas en su aplicación, lo cual, parece implicar reglamentar y delimitar el tratamiento, las condiciones y los límites para aplicar el principio de renta mundial establecido en el señalado texto constitucional.

Sobre los argumentos a favor en relación con el Principio de Fuente, desde la perspectiva boliviana, son:

“□ Se respeta la equidad, en el entendido que los beneficios obtenidos por una persona que desarrolla actividades en el contexto político social y jurídico boliviano deben pagar sus tributos y contribuir al Estado en el que generaron beneficios y de los gastos que ocasionaron a través del uso de infraestructura de un país por el uso de sus bienes públicos y los recursos naturales.

□ Respeto el principio de igualdad, en que todas las inversiones son tratadas de igual manera, sin importar la nacionalidad o domicilio de quienes la realizan, con tal que tenga el mismo país de generación.

□ Bolivia es un país en desarrollo, es principalmente un Estado que importa capitales, es decir que tenemos mayor inversión extranjera que ingresa en comparación a la exportación de capitales de los bolivianos hacia el extranjero, en este contexto el Principio de Fuente es más favorable porque permite recaudar tributos sobre las actividades que realizan estos inversores extranjeros.

Si aplicáramos el principio de residencia perderíamos tributos por aquellos que traen capitales a Bolivia pero que no están domiciliados en el país.

□ Si en general todos los países del mundo adoptaran el principio de Fuente, no tendríamos problemas de doble imposición y en consecuencia tampoco la necesidad de Convenios para Evitar esa de Doble Imposición, cada persona pagaría sus impuestos en el territorio en que desarrollo la actividad o donde tiene situados sus bienes.

□ En términos de eficiencia el principio de Fuente pareciera más eficiente porque los recursos se limitan a controlar y verificar sólo las rentas obtenidas en el territorio boliviano y no tener que hacer controles sobre rentas que los residentes de país puedan generar por inversiones en otros Estados.

□ En términos de justicia, Vogel señala existen posiciones encontradas si representan una ventaja a favor del Principio de Fuente o del Principio de Renta Mundial, en el primer caso se sostiene que es mas eficiente en la Fuente porque los recursos a emplear para el control, fiscalización se destinan y limitan a verificaciones territoriales.

□ El sistema tributario es más simple, pues no se necesitan reglas de créditos fiscales, respecto a los impuestos que se pagaron en otros Estados, respecto a las mismas rentas.”⁴¹

⁴¹ JÁUREGUI CISNEROS, Carola
-----págs. 357 y 358.

Sobre los principales argumentos a favor del Principio de Renta Mundial, los principales argumentos, descritos por la Lic. Jáuregui, son:

“□ Permite a los países desarrollados, obtener recursos fiscales sobre rentas de capitales que fueron expatriados.

□ En términos de eficiencia económica no promueve el desarrollo de un negocio en una determinada jurisdicción por razones meramente tributarias como incentivo para establecer un domicilio en un país que tiene una menor tributación respecto a otros.

□ En términos de equidad en el sentido que grava a todos los residentes de la misma manera, con independencia de la fuente, como una forma de reflejar y gravar la totalidad de la capacidad contributiva.

□ El Principio de Renta Mundial es el que mejor contempla la capacidad contributiva global al gravar todas las rentas obtenidas por el contribuyente, con independencia del lugar en que éstas se generaron.

El principio de renta mundial en comparación con el principio de fuente, ventajas y desventajas desde la perspectiva boliviana.”⁴² 359

⁴² JÁUREGUI CISNEROS, Carola
-----pág. 358

VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LA APLICACIÓN DE PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

Como muy bien señala Jáuregui “Un aspecto sustancial que debe analizar el Estado boliviano es la forma de implementar los tributos que puedan crear los Estados autonómicos respecto a la residencia y mantener el principio de la Fuente en el sistema tributario nacional. El gran riesgo que se corre es la doble imposición por rentas gravadas por el Estado nacional en razón de la Fuente y simultáneamente gravarlas en el Estado autonómico por el efecto de la residencia del sujeto pasivo.”⁴³

Se puede sostener que de aplicarse ambos principios citados de manera simultánea en Bolivia, existen dos alternativas, la primera, la más radical, modificar todo el sistema tributario nacional y cambiar el Principio de Fuente por el de Renta Mundial; propuesta no favorable desde esta perspectiva de análisis, o la segunda, mantener una dualidad de principios; pero, con la incorporación de determinadas normas que eviten una doble imposición a la renta en el mismo Estado.

Empero, como ya se sostuvo, respecto a la convergencia del principio de Fuente al de Renta Mundial una de las principales desventajas vinculado a los intereses nacionales es que se podría provocar que los inversores nacionales o extranjeros que generan rentas de fuente extranjera en Bolivia repatrien o remesen a otros países las rentas obtenidas. Por ello, se sostiene que, desde la perspectiva boliviana es más conveniente la utilización del Principio de la Fuente; porque, promueve la captación de inversiones extranjeras y; porque, estos van directamente al tesoro nacional.

⁴³JÁUREGUI CISNEROS, Carola

El Principio de Renta Mundial se aplica reconociendo la potestad tributaria que se atribuye al Estado de la residencia del contribuyente; es decir, que los criterios de deducción de impuesto a la renta pagado en el país donde se generó la renta se basa tributan en el país de su residencia sin importar donde obtengan la riqueza, operando la deducción en la base imponible, en calidad de gasto deducible, del impuesto pagado o devengado en el extranjero, como lo señala de manera el art. 7 del modelo de la OCDE, relativo a Beneficios Empresariales, que utiliza como criterio principal el de la residencia; pero, cuando existe un establecimiento permanente en el otro Estado, se permite que se utilice como método alternativo el de la fuente de dicho beneficio; pero, solamente en lo relacionado con dichas rentas, permitiendo la deducción de los gastos en los que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente.

El hecho de asumir el principio de la Renta Mundial implica intercambio de información entre países, que no siempre es fácil de lograr y; porque, este principio en Bolivia no se aplica ni con los países que tenemos convenios firmados, tal el caso con España. En consecuencia, habida cuenta del balance realizado de las ventajas y desventajas planteadas anteriormente han llevado a la doctrina, sobre todo latinoamericana, a analizar y replantearse la conveniencia de aplicar el Principio de Fuente.

Partidarios del Principio de la Fuente son, entre otros, Klaus Vogel, Peggy Musgrave, Ángel Schindel, Adolfo Atchabahian, en la perspectiva de revitalizar este principio latinoamericano para lograr la igualdad y justa distribución de la potestad tributaria del Estado.

Desde esta perspectiva, se asume que “El cambio de régimen fiscal implica una gran utilización de recursos económicos para la implementación, capacitación tanto del Estado como de los contribuyentes y el costo puede ser mayor al beneficio de recaudación impositiva, incluso porque la repatriación de capitales podría provocar a una menor recaudación a la que hoy se genera por ser un país en desarrollo importador de capitales, que al modificar de principio dejaríamos de percibir tributos por las inversiones extranjeras de residentes extranjeros que invierten en Bolivia.”⁴⁴

En este sentido, si bien muchos países latinoamericanos han adoptado un sistema de Renta Mundial para los residentes del país y el de Fuente para los extranjeros, es precisamente con el objeto justamente de no perder las recaudaciones por inversiones extranjeras de los no residentes.

Porque, las mayores recaudaciones son por el Principio de Fuente, por lo que muchos se replantean y cuestionan si la modificación del sistema tributario fue una buena medida; porque, se asume que, en rigor de verdad, no existen justificaciones sustanciales que demuestren beneficios económicos, sociales y políticos para aplicar el Principio de Renta Mundial.

⁴⁴ *Ibíd*em

POST SCRIPTUM

CONVENIOS FIRMADOS POR BOLIVIA PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Descripción general

Bolivia hasta el presente ha suscrito convenios para evitar la doble tributación con los países de Argentina, Alemania, Francia, España, Reino Unido, Suecia y la Comunidad Andina de Naciones, CAN.

Algunos de estos convenios han sido firmados aplicando el modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo, OCEDE; es decir, aplicando el Principio de la Renta Mundial; en tanto que otros, aplicando el Principio de la Fuente, desde esta perspectiva personal, más favorable a los países en vías de desarrollo, pues no sólo se trata de aplicación de tecnicismos; sino, de todo un sustento teórico tributario implícito y explícito.

Descripción de convenios firmados por Bolivia

a) Argentina

- Principio adoptado: Principio de la Fuentes, art. 4, se gravará el tributo donde se genera la ganancia, utilidad o beneficio
- Instrumento jurídico: Ratificado por el gobierno de Bolivia mediante Decreto Supremo N° 14291, de fecha 17 de enero de 1997.

b) Alemania

- Principio adoptado: Principio de la Renta Mundial, los impuestos se gravarán en el domicilio que tenga el contribuyente
- Instrumento jurídico: Ratificado por el gobierno de Bolivia, Ley N° 1462, promulgada el 18 de enero de 1993.

c) Francia

- Principio adoptado: Principio de la Renta Mundial y Principio de la Fuente
- Instrumento jurídico: Ratificado por el gobierno de Bolivia, Ley N° 1816, promulgada el 16 de diciembre de 1997

d) España

- Principio adoptado: más usual el Principio de la Fuente.
- Instrumento jurídico: Ratificado por el gobierno de Bolivia, Ley N° 1655, promulgada el 31 de julio de 1995.

e) Reino Unido

- Principio adoptado: Principio de la Fuente
- Instrumento jurídico: Ratificado por el gobierno de Bolivia, Ley N° 1643, promulgada el 11 de julio de 1995 (reino Unido e Irlanda)

f) Suecia

- Principio adoptado: Principio de la Fuente
- Instrumento jurídico: Ratificado por el gobierno de Bolivia, mediante Ley N° 1645, promulgada el 13 de julio de 1995.

DESCRIPCIÓN DE CASO DE APLICACIÓN DE CONVENIO

Número de resolución jerárquica: STG-RJ/0580/2007, de 12 de octubre

Problema jurídico

En un recurso jerárquico, el sujeto pasivo impugnó la Resolución del Recurso de Alzada por considerar que inobservó los arts. 19, inc. f), de la Ley 843; 76, inc. d) y 219 de la Ley 2492 (CTB); y 11 del DS. 24051 (Reglamento al IUE) y revocó parcialmente la Resolución Determinativa emitida por de la Administración Tributaria (SIN) dentro del proceso de determinación del IUE, que rechaza la aplicación al presente caso del Convenio para Evitar la Doble imposición suscrito entre Bolivia y Francia; sin considerar que los pagos a su persona por parte de TEPB no pueden ser gravados en Bolivia; sino, en Francia, países que han suscrito un convenio para evitar la doble tributación, en cuya virtud no le corresponde el pago de impuestos en Bolivia; por ello sus salarios fueron re facturados a la empresa francesa, acreditado por los documentos presentados en este proceso, por lo que solicitó sea reconocido por la Superintendencia Tributaria General y se revoque la Resolución de Alzada

Resolución (Decisión):

El Superintendente Tributario General, luego de revisados los antecedentes, resolvió CONFIRMAR la Resolución de Alzada, la que a su vez, confirmó la Resolución Determinativa emitida por la Administración Tributaria (SIN), con los fundamentos expuestos.

Precedente tributario (*ratio decidendi*):

“Al respecto, de la verificación y compulsión de antecedentes administrativos y del expediente, se tiene por una parte, que los reparos en el IUE e IT que establece la Administración Tributaria corresponden a servicios prestados por CIS, en los períodos de julio a octubre de 2001, conforme se evidencia de los Papeles de Trabajo ‘Cuadro Análisis de las Cuentas de Gasto’ (...); por otra parte, la Resolución de Alzada modificó los reparos por estos tributos, debido a que de acuerdo con la naturaleza del Contrato Indefinido de Trabajo que suscribe TEPB con CIS, el 14 de marzo de 2000, tiene carácter de dependencia laboral; por tanto sujeto al RC-IVA, con una alícuota del 13%.

Asimismo se evidencia que cursa el Contrato Indefinido de Trabajo que suscriben TEPB y CIS, de nacionalidad boliviana, de 14 de marzo de 2000 (...), la naturaleza del contrato es laboral, con relación de dependencia sujeta a la legislación boliviana; en lo administrativo interno se sujeta a las regulaciones del Grupo Petrolero TOTALFINA S.A. Por otra parte, cursa en antecedentes la carta que TEPB dirige a CIS (...) en la que le comunica su contratación efectiva ante Total Gestión internationale, desde del 1º de abril de 2000, señalando textualmente lo siguiente ‘Durante su contratación, usted continuará siendo personal de TOTAL EXPLORATION PRODUCTION BOLIVIE donde usted estará al inicio de su contratación. Sin embargo, durante su destinación en París, usted dependerá administrativamente de TOTALFINA S.A. y tendrá que adaptarse a la legislación local de trabajo, que puede cambiar con el tiempo’.

De lo anterior se establece que el recurrente no enerva los fundamentos de la Resolución de Alzada impugnada, conforme dispone el art. 76 de la Ley 2492 (CTB), por lo que se puede establecer categóricamente que no corresponde aplicar al presente caso el Convenio para Evitar la Doble imposición suscrito entre Bolivia y Francia; en consecuencia la relación laboral de TEPB con CIS, se encuentra gravada con el RC-IVA por la naturaleza del contrato laboral, sujeto al inc. d) del art. 19 de la Ley 843.” (FTJ IV.4.4.1. ii. iii. y iv.)

BIBLIOGRAFÍA

BIBLIOGRAFÍA

- ARESPACCHAGA, J. De
Planificación Fiscal Internacional
Editorial Marcial Pons, Madrid, 1996.

- BERLIRI, Antonio
Principios de Derecho Tributario
Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1964.

- BRAVO CUCCI, Jorge
La (Doble) no Imposición.
Editorial Ábaco, Buenos Aires, 1998.

- BORRÁS RODRÍGUEZ
La doble imposición: problemas jurídico-internacionales
Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

- CASÁS, José Osvaldo
La Codificación Tributaria como Instrumento de seguridad Jurídica.
Editorial Ábaco, Buenos Aires, 1998.

- CALDERÓN CARRERO, José Manuel
El procedimiento de intercambio de información establecido en los Convenios de
Doble Imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE.
Editorial Grijley, Lima, 1998.

- CAMACHO ARAUJO, Jaime
El principio de renta mundial en comparación con el principio de fuente y los
impactos en los Contribuyentes
Memoria III Jornadas de Derecho Tributario

- CEDAM, Padova
El delito internacional tributario
Edición, 1949.

- **CHICO DE LA CÁMARA, P.**
Interpretación y calificación de los convenios de doble imposición internacional, Fiscalidad Internacional.
Editorial Centro de Estudios Fiscales, Madrid, 2001.

- **DE JUAN PEÑALOSA, J.L:**
Prólogo a la obra de: VVAA Doble imposición internacional
Editorial Central, Madrid, 2000.

- **DÍEZ DE VELASCO, Manuel**
Instituciones de derecho internacional público
Editorial Tecnos, Madrid, España, 1994.

- **DÍEZ DE VELASCO, Manuel**
Las Organizaciones internacionales
Décima edición, Tecno, Madrid, 1997, pág. 459.

- **DORN, H.**
Das Recht der Internationalen Doppelbestg
Editorial Temis, 1978,

- **GILDEMEISTER RUIZ-HUIDOBRO, Alfredo**
Derecho Tributario Internacional: los Establecimientos Permanentes
Editorial DESA S.A., Lima, Perú, 1995.

- **GONZÁLES POVEDA, V.**
Tratados y Convenios Internacionales
Editorial CISS, Valencia, 1993.

- **JÁUREGUI CISNEROS, Carola**
El principio de renta mundial en comparación con el principio de fuente, ventajas y desventajas desde la perspectiva boliviana, En Memoria Superintendencia Tributaria, La Paz, Bolivia, 2010.

- **LENZ, K.**
Sistemas Internacionales de Tributación
Editorial International, Deventer, 1960.

- LÓPEZ Freyle, Isaac.
Principios de Derecho Tributario
Editorial Erner, Bogotá, 1962, pág., 100.

- MIICHAUX, Eric
Analysis of the notion “fixe base” and its relation to the notion “permanent
establishmen” in the OECD model.

- MIICHEL, Dan
Heritage Foundation
[http://mensual.prensa.com/mensual/contenido/2003/02/15/hoy/negocios/8796
74.html](http://mensual.prensa.com/mensual/contenido/2003/02/15/hoy/negocios/879674.html)

- MICHAEL J. McIntyre
Los países en desarrollo y Cooperación Internacional en Asuntos de Impuesto
a la Renta
Editorial Kapeluz, 1990.

- MICHAEL J. McIntyre
Los países en desarrollo y Cooperación Internacional en Asuntos de Impuesto
a la Renta
Editorial Nuevo Mundo, México, 1999.

- MONTAÑO GALARZA, César
Manual de Derecho Tributario Internacional.
Ediciones Fausto Reinoso, Quito 2007.

- MONTAÑO GALARZA, César
El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional
Editorial Nacional, Quito, Ecuador, 1999.

- MOYANO Bonilla, César
Interpretación de los tratados internacionales
Editorial Montevideo, 1985.

- Organización para el Desarrollo y la Cooperación Económica (OCDE)
Modelo de convenio fiscal
Instituto de Estudios Fiscales, París, 1997, pág. 120.

- OTERO CASTELLÓ, J.
Fiscalidad internacional española
Edit. de Derecho Financiero, Madrid, 1973.

- ROSEMBUJ, Tulio
Elementos del Derecho Tributario
Editorial Barcelona 1988.

- RECHT, Das
La doble imposición: problemas jurídico-internacionales.
Editorial Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974

- SCHINDEL, Ángel
Los Criterios de la Fuente y de la Residencia.
Editorial Ábaco, Buenos Aires, 1998.

- TOVILLAS, José María
Revista Latinoamericana de derecho tributario, diciembre, 1996.

- UGARTE QUISPAYA, Roberto
El principio de renta mundial en comparación con el principio de la fuente
En Memoria III Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, La Paz, Bolivia,
2010.

- VERGARA SANDÓVAL, Rafael
La tributación de las rentas profesionales
En Revista especializada de Derecho Tributario Internacional

- VILLEGAS, Héctor
Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario
Editorial Mempis 7º edición 2000.

- WILLIAMS, David
Ponencia General
Editorial International Fiscal Asociación IFA, 1998.

- APUNTES, Maestría en Derecho Tributario
Apuntes tomados de varios docentes de la Maestría en Derecho Tributario
Universidad Andina Simón Bolívar, La Paz, Bolivia, 2008 – 2009.