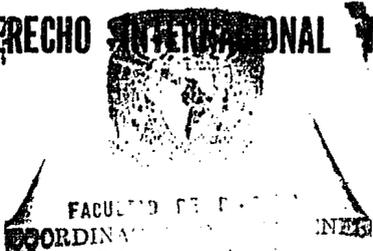




**FACULTAD DE DERECHO  
U. N. A. M.**

**LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL,  
EL DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO**



FACULTAD DE DERECHO  
COORDINACIÓN DE TESIS

**T E S I S**

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:**

**LICENCIADO EN DERECHO**

**PRESENTA**

**Alejandro Boeta Angeles**



Universidad Nacional  
Autónoma de México



## **UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso**

### **DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL  
EL DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO

INTRODUCCION.....	1
CAPITULO I.- PODER, JURISDICCION Y COMPETENCIA TRIBUTARIA Y LA DOBLE IMPOSICION.....	3
1.- PODER TRIBUTARIO.....	4
2.- JURISDICCION .....	13
3.- COMPETENCIA.....	16
4.- SUPUESTOS DE LA DOBLE IMPOSICION.....	18
A) LOCAL.....	19
B) INTERNACIONAL.....	26
CAPITULO II.- DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL.....	30
1.- CONCEPTO.....	30
2.- PRINCIPIOS DE ATRIBUCION AL PODER - - - TRIBUTARIO.....	41
A) NACIONALIDAD.....	45
B) DOMICILIO Y RESIDENCIA.....	53
C) ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.....	58
D) TEORIA DE LA FUENTE.....	63

CAPITULO III,-	FORMAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION ----	
	INTERNACIONAL .....	67
1.-	SOLUCIONES UTOPICAS .....	68
2.-	SOLUCIONES REALES; UNILATERALES Y -----	
	BILATERALES.....	71
	A) EXONERACION O EXENCION DE RENTAS	73
	B) CREDITO IMPOSITIVO	75
	C) DEDUCCION IMPOSITIVA.....	80
	D) DIFERIMIENTO DEL IMPUESTO.....	81

CAPITULO IV,-	LOS DIFERENTES TIPOS DE RENTA Y LA DOBLE - -	
	IMPOSICIÓN.....	83
1.-	SOCIEDADES.....	83
	A) SOCIEDADES QUE ACTUAN DESDE SU - --	
	DOMICILIO.....	85
	B) SOCIEDADES QUE ACTUAN A TRAVES DE	
	UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.....	88
	C) SOCIEDADES QUE ACTUAN A TRAVES DE	
	SOCIEDADES FILIALES .....	90
2.-	DIVIDENDOS.....	95
3.-	INTERESES.....	100
4.-	REGALIAS POR ASISTENCIA TÉCNICA.....	108
5.-	TRABAJO Y SERVICIOS PERSONALES.....	115

CAPITULO V,-	LAS ORGANIZACIONES INTERNACIONALES FRENTE ---	
	AL PROBLEMA DE LA DOBLE IMPOSICION - - - - -	
	INTERNACIONAL, UNA VISION HISTORICA.....	119

CAPITULO VI.- HACIA UN DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO ..... 133

1.- SU OBJETO DE ESTUDIO..... 133

2.- CONTENIDO DE LAS NORMAS DE DERECHO - - -  
TRIBUTARIO..... 141

A) TRATADOS INTERNACIONALES PARA EVITAR  
LA DOBLE IMPOSICION..... 142

B) NORMAS DE DERECHO TRIBUTARIO CON - - -  
REPERCUSION A NIVEL INTERNACIONAL. . . 143

C) NORMAS DE DERECHO INTERNACIONAL - - -  
PUBLICO Y DE ALGUNAS COMUNIDADES DE -  
ESTADOS..... 145

CAPITULO VII.- CONCLUSIONES.....153

## INTRODUCCION

El problema de la doble imposición es bastante complejo, debido a que no sólo implica el que se encuentren soluciones jurídicas aceptables, sino que también pone en juego una lucha de intereses políticos entre los diferentes países de la comunidad internacional, sobre todo entre países desarrollados y países en vía de desarrollo, por lo que el presente trabajo pretende en primera instancia definir el problema y saber que lo origina y después señalar que principios de atribución a la potestad tributaria pueden aplicarse, pues desde el punto de vista de este trabajo el conflicto de la doble imposición es un conflicto de poderes. Así mismo se presentan los diferentes sistemas adoptados hasta ahora, ya sea a través de convenios bilaterales o de las legislaciones internas de los países, para evitar la doble imposición.

Con respecto al problema de doble imposición, por último, nos encontramos un breve desarrollo de las soluciones que se han dado a los diferentes tipos de ingresos, pues el problema que tratamos se da principalmente en los impuestos que gravan esta fuente impositiva.

Por lo que se refiere a la segunda parte del título del presente trabajo, el Derecho Internacional Tributario, -

hacemos una breve sistematización de éste con el objeto de -  
precisar que estamos frente a un derecho de conflicto pero -  
que no es una rama del Derecho Internacional Privado, pues -  
es estrecha la relación que tiene con el Derecho Tributario  
y las instituciones propias de éste influyen definitivamente  
en la evolución del Derecho Internacional Tributario. Ade-  
más la necesidad de evolución de este Derecho no sólo tiene  
el fin de evitar la doble imposición, sino el de hacer más -  
fácil la administración de los impuestos a nivel internacio-  
nal.

Hemos realizado este trabajo no sólo con el objeto -  
de cumplir con un requisito profesional, sino también con el  
propósito de contribuir aunque sea en una mínima parte a la  
evolución del Derecho Internacional Tributario.

# CAPITULO I

## PODER, JURISDICCION Y COMPETENCIA TRIBUTARIOS Y LA DOBLE IMPOSICION

- 1.- PODER TRIBUTARIO, 2.- JURISDICCION
- 3.- COMPETENCIA, 4.- SUPUESTOS DE LA  
DOBLE IMPOSICION.

Dentro del tema de la doble tributación nos encontramos con algunos términos que parecen ser sinónimos, y que a pesar que pueden referirse a lo mismo, tienen su especial significado, estamos hablando de los términos de poder, jurisdicción y competencia. Así tenemos que se puede decir que determinada autoridad tiene poder, jurisdicción o competencia para un determinado acto, sin percatarnos que cada una de esas palabras tiene un especial significado dentro del vocabulario jurídico; nuestro interés al tratar de definir estos términos y sobre todo con respecto al tema que nos ocupa, la doble tributación, es el de precisar hasta que punto se puede hablar de uno o de otro, y que a pesar de su semejanza se distingan entre sí, y lo que más importe al presente trabajo, a que nivel se pueden presentar los problemas de la doble tributación.

Para tal efecto empezaré por estudiar el término que

mayor amplitud tiene, que es el de Poder, y continuaré con - el de Jurisdicción, precisar sus límites y ver si es género o especie, haré lo mismo con el vocablo Competencia, y por - último, dentro de este capítulo veremos a que nivel se da la doble tributación.

#### 1. PODER TRIBUTARIO.

Al hablar de poder nos referimos a éste como uno de los elementos inherentes al Estado, y aún más lo calificamos como "tributario", por lo que lo circunscribimos a una área aún más restringida que sin embargo contiene todas las características del poder aunque referidas a la autoridad fiscal del Estado, es decir a la capacidad del Estado para allegarse ingresos con el objeto de cumplir con sus fines.

Así es que empezaremos por hablar del Estado y sus - elementos, que son, territorio, población y poder aunque algunos estudiosos de la Teoría del Estado agregan soberanía y gobierno, que desde nuestro punto de vista personal, uno es únicamente una característica a uno de sus elementos, la soberanía, y el otro es la forma o continente por medio del - cual se desarrolla el Estado y se actualiza en la realidad, pero que cambia y no es constante como los tres elementos - principales.

GARCIA MAYNEZ define al Estado como "la organización jurídica de una sociedad bajo un poder de dominación que se ejerce en determinado territorio" (1) de esta definición - podemos desprender, que el Estado es ante todo una organización jurídica, que vive gracias al Derecho, éste lo crea, le da sus atribuciones y al mismo tiempo las limita, pues especifica los ámbitos en los que determinado Estado va a tener vigencia y puede actuar con su principal característica que es el poder de dominación, es decir, la capacidad de constrañir a cualquier persona, física o moral, que esté bajo su imperio, a cumplir con una determinada conducta, característica que le es inherente al Estado y que se llama soberanía y adelantándonos un poco diremos que el conflicto de soberanías es el que va a dar origen al tema que nos ocupa la doble imposición internacional. Ahora bien, cabe hacer la siguiente pregunta ¿cuales van a ser los ámbitos sobre los que el Estado puede ejercer su poder? Estos son dos, el ámbito personal y el ámbito espacial, es el donde y a quién va dirigido el poder del Estado.

El ámbito personal es la población, son las personas que forman parte de la sociedad, sobre las cuales el Estado

(1) GARCIA MARNEZ, EDUARDO.- Introducción al Estudio del Derecho.- Trigesima Tercera Edición, Editorial Porrúa, S.A. México 1982. P.98.

va a ejercer su poder de dominación; son aquellas personas que por nacimiento, o por que sus padres nacieron en ese determinado Estado, éste los considera como pertenecientes a él, y toman el nombre de nacionales, en contraposición de extranjero, que es la persona que no forma parte del Estado.

Los hombres que pertenecen a un Estado son objeto - de una ambivalencia, son súbditos, son sujetos del Imperium del Estado, y por el otro participan con su voluntad de la - voluntad del Estado es decir, forman la comunidad y por ende al Estado.

El ámbito espacial es "*La porción del espacio en que el Estado ejercita su poder*" (2) es decir el territorio, - el suelo, subsuelo y el espacio que se encuentra sobre el - suelo, mar, ríos, etc., sobre los que un Estado puede hacer uso de su poder de imperio, sólo él, ningún otro Estado, pues esa es su principal característica ser Soberano, en otras palabras ningún Estado podría actuar dentro de su ámbito espacial sin el consentimiento de éste, y cualquier cosa o persona que se encuentre dentro de su ámbito espacial está sometida a su poder.

(2) -GARCIA MAYNEZ, EDUARDO.- Ob. Cit. P.98.

Por último, el poder, que es la voluntad que dirige a una sociedad organizada, el cual debe ser de dominación, en otras palabras debe ser irresistible, debe estar revestida de coercibilidad, característica esencial del Poder del Estado.

Y es aquí donde encontramos el principal calificativo a su poder, la soberanía, el poder estatal debe ser soberano, sobre de él no debe existir otro poder, ningún poder debe interponérsele ni dentro de él ni fuera de él. Es más fuera de él al toparse con otros Estados debe actuar como un igual, puesto que el otro Estado también ostenta ese poder soberano.

MANUEL MARIA DIEZ nos señala una definición interesante de Estado: *"Es la unidad política y jurídica permanente y constituida por un conglomerado humano que forma, sobre un territorio común, un grupo independiente y sometido a una autoridad suprema"* (3)

De donde observamos también todos los elementos del Estado, con respecto al poder, el autor citado nos señala:

*"En realidad hay que tener en cuenta que la palabra poder a solas, no es un sustantivo sino un verbo sustantivo, y por ello, no es una idea sustantiva y completa, sino una*

(3) MARIA DIEZ, MANUEL.- Derecho Administrativo, Tomo I.- Bibliográfica OMEGA, Editores-Libreros, Buenos Aires 1963.- P. 8.

*idea de medio y relación no se puede, sino que se puede algo, y este algo es lo que delimita la competencia del poder.*

*... En este sentido el poder puede definirse como la facultad que tiene todo fin natural y legítimo de realizarse con independencia y autonomía". (4)*

En cuanto al Estado el poder es por lo tanto la "acción dirigente" de la comunidad que tiende a la promoción de su fin, el bien común, por lo que el autor concluye que "El Estado que es el grupo social máximo es el que debe ostentar éste", (es decir el poder). (5)

Tenemos ya definido lo que es el poder del Estado, - que éste debe ser soberano, es decir, que no se puede limitar su voluntad mediante un poder extraño, sino que él mismo se limita, pero siempre jurídicamente. Ahora le pondremos un calificativo: Poder Tributario, que también es llamado Poder Fiscal, Potestad Tributaria o Potestad Impositiva.

El Poder Tributario es el mismo Poder del Estado pero visto a través de la facultad que se confiere él mismo -

(4) MARIA DIEZ, MANUEL.- Ob. Cit. Tomo I, P. 33.

(5) Ob. Cit.

para allegarse ingresos con el objeto de cumplir con sus fines, lo estamos restringiendo entonces, a una actividad del Estado, precisamente a su actividad financiera; insisto, no es que el poder tributario sea un poder dentro de tantos que tiene el Estado, no, el poder es uno sólo, es la facultad - del Estado de obligar coercitivamente a alguien a una determinada actitud para cumplir con sus fines por lo que se puede decir que el poder tributario es la facultad del Estado - para obligar, a sus subordinados, de una manera coercitiva a que le entreguen contribuciones o tributos, para así estar - en condiciones de cumplir con sus fines.

En este sentido GUILIANI FONROUGE invocando a Hensell señala que Potestad Tributaria es "*el poder general del Estado aplicado a determinado sector de la autoridad estatal, la imposición*" (6)

El mismo autor más adelante nos señala "*el poder tributario, ya radique en la Soberanía o en la Potestad del Imperio, no reconoce limitaciones, excepto las que pueden resultar de normas constitucionales, y lo tanto es la base de aplicación de cualquier clase de tributo*" (7)

(6) GIULIANI FONROUGE, CARLOS.- Derecho Financiero, Tomo I, Ediciones De Palma, Buenos Aires 1962. P. 266.

(7) Ob. Cit. P. 267.

Así es, como el poder es uno solo y éste tiene su origen y sus limitaciones en la propia Constitución, es lógico que el poder tributario tenga también su origen y limitaciones en la propia Constitución y obedezca a los mismos principios a los que obedece el Poder General.

El mismo autor nos da una definición de poder tributario: "La expresión "poder tributario" significa la facultad o posibilidad del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción". (8)

SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA tiene una definición más completa, "Recibe el nombre de poder fiscal o tributario la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportarle una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas". (9)

Como podemos observar de esta última definición el Estado tiene la facultad de exigir una prestación pecuniaria a los particulares, pero esto es con el objeto de cumplir

(8) GIULIANI FONROUGE, CARLOS.- Ob. Cit. Tomo I, P. 267.

(9) DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO.- Derecho Financiero Mexicano.- Editorial Porrúa, S.A. México 1983. P. 210.

con sus fines, es decir, el Estado como dirigente de la sociedad debe hacer uso de sus atribuciones de tal manera que lo conduzcan a la consumación de sus fines, dentro de estas atribuciones tiene la facultad de crear tributos, que puede exigir coactivamente, dado el poder soberano con que está in vestido, para allegarse riquezas que le permitan cumplir con las demás atribuciones encomendadas a él; a esta facultad o atribución que hemos nombrado poder tributario necesariamente debe estar regulada por un ordenamiento jurídico, porque en última instancia el poder del Estado no es otra cosa sino la posibilidad de crear situaciones jurídicas que puedan - - obligar e incluso crear derechos, tanto a los particulares - como a él mismo, pero siempre a través de un ordenamiento - jurídico primario que es la Constitución de algún determinado Estado.

De esta forma el Estado crea una ley, con base en su poder tributario, observando las formalidades y limitaciones que su propia Constitución le indique, para establecer una - obligación pecuniaria a su favor y a cargo de las personas - que se encuentren en el supuesto que la ley señale, que en - definitiva, serán las personas que puedan ser atribuidas al poder del Estado, ya sea por su persona o por los bienes que posean. Esta ley creada por el Estado al mismo tiempo que va a dar certeza a los tributos que imponga el Estado, también

es una limitación al propio poder tributario pues ningún Estado puede ejercer éste de una manera ilimitada o contrariar a las disposiciones jurídicas vigentes.

Sin embargo, hay que hacer una diferenciación entre el poder tributario del Estado para establecer impuestos y el pago del impuesto de que se trate en sí, pues en esta última situación tanto el Estado, sujeto activo de la obligación, como el particular o gobernado, sujeto pasivo de la obligación, están en una situación de iguales frente a la ley tributaria - que crea dicha obligación, es decir, frente a los supuestos - jurídicos que describe y que han sido señalados por el Estado, en la ley, como generadores del crédito fiscal. En otras - palabras, el ejercicio del poder tributario se manifiesta a - través de la promulgación de leyes que establecen impuestos, y no a través del derecho que éstas crean a favor del Estado - de recibir un determinado pago, pues en última instancia únicamente se está cumpliendo con dicha ley tributaria.

El Estado Mexicano actual tiene su origen en la Constitución de 1917, el poder tributario del Estado tiene también su origen en ella misma y precisamente en los artículos 31, - fracción IV, y en el 73, fracciones VII y XXIX. El primer - artículo, el 31, fracción IV, señala que es obligación de - los mexicanos el contribuir a los gastos públicos así de la - Federación, como de la Entidad Federativa y Municipio en el - que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Por lo que es considerada como la -

principal disposición en que se fundamenta el poder tributario del Estado Mexicano.

El otro artículo, el 73, en su fracción VII, señala la facultad del Congreso de la Unión, que es el órgano legislativo de la Federación, para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, es decir la facultad de expedir leyes en materia fiscal, para así obtener ingresos que cubren el presupuesto del gasto público, por lo que consideramos que este artículo también da origen al poder tributario del Estado Mexicano, pues como ya se expuso, el poder del Estado se ejerce primeramente a través de la legislación y después al hacer cumplir coactivamente a las leyes que emanen de el poder tributario.

Sin embargo, el poder tributario también está limitado por la misma Constitución, precisamente por el artículo 31, fracción IV, que establece que las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas además de estar establecidas en la ley, pero también hay limitaciones de tipo político y que entraremos a su estudio más adelante, una vez que queden precisados los términos de jurisdicción y competencia.

## 2. JURISDICCION

Como se habia dicho al principio de este capítulo, hay

palabras dentro del vocabulario del derecho que se prestan a confusión, a pesar de tener un especial significado, éste es el caso de la palabra jurisdicción, de la que encontramos las siguientes acepciones:

- a) Jurisdicción, como ámbito territorial
- b) Jurisdicción, como sinónimo de competencia
- c) Y su sentido preciso y técnico, la función pública de hacer justicia.

La primera acepción, de la jurisdicción es como ámbito territorial, es decir, que se utiliza a esta palabra para significar la capacidad de un Estado o ente público para aplicar su poder de imperio dentro de determinado territorio, o sea el ámbito espacial donde tiene vigencia el ordenamiento jurídico, de un determinado Estado, o el territorio donde un órgano público puede ejercer su actividad.

La segunda acepción de jurisdicción es como sinónimo de competencia diremos que son el conjunto de facultades atribuidas en un determinado órgano público, dentro de las cuales puede ejercer su actividad.

La tercera acepción de jurisdicción y como ya se apuntó la más precisa y técnica es la de la función pública de hacer justicia. En este sentido nos lo señala Eduardo Couture, al decirnos que la jurisdicción consta de tres elementos

que son: el primero, la presencia de las partes, un juez y procedimientos previamente establecidos en la ley o elemento formal; el segundo que es el contenido, que se considere la existencia de una controversia o diferendo de relevancia jurídica y; el tercer elemento que es la función, que al asegurar los valores jurídicos protegidos mediante la aplicación eventualmente coercible del derecho.

Es decir, que como su significado semántico lo dice -- (*jus-derecho, dicere-decir, decir el derecho*), es la acción de dirimir controversias decidiendo cual es el derecho aplicable, o como bien lo señala BRISEÑO SIERRA "*jurisdicción, es el acto del juzgador que dirige el proceso*". (10)

Por lo tanto, jurisdicción tributaria será la acción de dirimir controversias fiscales o tributarias, realizada por algún órgano del Estado, decidiendo así el derecho aplicable a la controversia, específicamente tributaria.

Para terminar, señalaremos la conclusión a la que llega COUTERE con respecto a los significados de jurisdicción:

"En el siglo XX, por regla general se ha superado este equívoco; pero quedan abundantes residuos en la legislación y en el lenguaje forense". (11)

(10) BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO.- Derecho Procesal Fiscal.-Antigua Librería Robledo.- México 1964. P. 206.

(11) COUTERE, EDUARDO J.- Derecho Procesal Civil.-Tercera Edición (postuma) Ediciones De Palma, Buenos Aires, P. 31.

Asentado el significado preciso de jurisdicción, no nos queda más que señalar que en lo referente en nuestro tema jurisdicción se utiliza en ocasiones, como sinónimo de poder o de competencia.

### 3. COMPETENCIA

Como lo habíamos señalado "la competencia es nada más el conjunto de atribuciones. Las autoridades y en ciertos casos, los particulares, tienen atribuidas determinadas facultades de orden público". (12)

Es decir, cuando un sujeto actúa con una específica función pública, a la cual están atribuidas determinadas facultades, al ejercer éstas a través de las facultades aparece la competencia, o sea la facultad de legitimar al sujeto en la función pública, para que éste tenga competencia para ejercer la actividad pública encomendada.

Concluiremos entonces que competencia, es el conjunto de facultades para ejercer la función pública.

Teniendo precisado lo que es competencia, la podemos enfocar ahora hacia el campo del Derecho Tributario, comensaremos a hablar de competencia tributaria.

(12) BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO.- Ob. Cit. P. 207.

La competencia tributaria será entonces el conjunto de facultades de las que están investidos ciertos entes públicos, o de gobierno para exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, o sea el derecho del Estado a exigir la efectividad de la obligación a través de un determinado órgano público, en otras palabras la competencia tributaria otorga al ente público o de gobierno las facultades necesarias para hacer cumplir las leyes tributarias.

Se impone hacer una distinción entre poder y competencia tributaria, al respecto GIULIANI FONROUGE nos dice: "*Paralelamente al poder tributario, está la facultad de ejercerla, a lo cual denomina Hensell como "competencia tributaria", (13) de tal modo que ambos casos pueden coincidir pero no es necesario que sea así. El poder tributario, es inherente al Estado, no puede ser objeto de cesión o delegación, en cambio la competencia sí, pues es el derecho de exigir la efectividad de la obligación, o el deber de hacer cumplir la ley tributaria.*

En otras palabras, poder tributario es el poder del Estado a establecer mediante una ley obligaciones tributarias a cargo de quien se encuentre dentro del supuesto de la ley;

(13) GIULIANI FONROUGE, CARLOS.- Ob. Cit. P. 273.

competencia tributaria es la facultad que un determinado ente público ostenta para exigir que la obligación tributaria, que previamente y gracias al poder tributario se estableció en ley, se cumpla, o en su caso exigir coactivamente el cumplimiento de esa obligación.

#### 4. SUPUESTOS DE LA DOBLE IMPOSICION

Ya tenemos definidos los tres vocablos que se pueden prestar a confusión dentro de nuestro tema, por lo que es fácil concluir que la facultad del Estado para establecer leyes que impongan la obligación de entregar una prestación pecuniaria al Estado, para que éste esté en capacidad de cumplir sus funciones públicas, es el poder tributario, potestad tributaria o poder fiscal.

Ahora bien, como ya se había señalado, el poder tributario tiene limitaciones y a juicio de Giuliani Fonrouge existen dos órdenes de limitaciones al poder tributario.

Uno de tipo general, que corresponde a los principios jurídicos de la tributación, que son igualdad, generalidad y legalidad, principios que generalmente están consignados en la Constitución del Estado de que se trate, a los que deben de responder las leyes que establezcan los tributos. El otro orden de limitación al poder tributario se deriva de la

organización política de los Estados, y su coexistencia internacional, que se traduce en el origen del problema de la doble imposición. La cual se origina principalmente por la coexistencia de varias entidades dotadas con poder tributario. La doble imposición o tributación puede darse en dos planos dentro del Estado, doble imposición interna, y fuera de él, en su interrelación con los demás Estados, la doble imposición internacional.

#### A) DOBLE IMPOSICION LOCAL

O también llamada doble imposición interna, este problema se da debido a la organización de los Estados y principalmente en los Estados organizados en forma de Federación, como es el caso de México, en este tipo de Estados el problema es que surgen conflictos de poder entre la Federación y sus estados, provincias, cantones o cualquier nombre con el que sean designadas sus Entidades Federativas, este problema se ve aún más agravado con los organismos locales, tales como los municipios o condados. Es decir que pueden llegar a existir tres niveles de organismos estatales que están revestidos de poder tributario.

Tal es el caso de México, entre otros como Estados Unidos de Norteamérica, que está dividido en Federación, Estados y Municipios, teniendo cada uno de esos niveles su --

propio poder tributario.

Analícemos brevemente, por no ser tema de nuestra tesis, como se presenta en México esta doble imposición interna.

Como ya lo habíamos señalado, el poder tributario del Estado se deriva de la Constitución, y habíamos enunciado el artículo 31, fracción IV, que señala que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, ..." - lo que hay que ver entonces, es que materias, o que actividades pueden gravar cada uno de los tres niveles.

En el artículo 73, fracción VII, encontramos la facultad de la Federación para establecer contribuciones para cubrir el gasto público, precepto que le confiere facultad para establecer cualquier tipo de impuestos, sin embargo en la fracción XXIX del mismo, nos señalan cierto tipo de actividades, sobre las cuales únicamente el Gobierno Federal tiene facultades para establecer impuestos y que son:

1. Sobre comercio exterior
2. Sobre aprovechamientos y explotación de los recursos naturales que correspondan al dominio directo de la Federación.
3. Sobre Instituciones de Crédito y Sociedades de -

## Seguros.

4. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y
5. Especiales sobre:
  - a) Energía eléctrica
  - b) Producción y consumo de tabacos labrados
  - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo
  - d) Cerillos y fósforos
  - e) Aguamiel y productos de su fermentación
  - f) Explotación forestal, y
  - g) Producción y consumo de cerveza.

Aunque estos renglones son del dominio de la Federación, el mismo artículo establece que los Estados y Municipios podrán participar de las contribuciones especiales, es decir los mencionados en el punto número 5, en el porcentaje que la Ley Federal le señale, y para los Municipios, en el porcentaje que la Legislatura Local señale.

Ahora bien, interpretando el artículo 124 Constitucional, en que señala que "*las facultades que no estén expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios públicos federales, se entienden reservadas a los Estados*". Podemos decir que los Estados también tienen la facultad de

gravar cualquier actividad económica que se realice dentro de su territorio y competencia otorgada por su propia Constitución, a excepción de las señaladas en el artículo 73, fracción XXIX; amén de otras que señala la misma Constitución como prohibidas a los Estados y que son enunciadas en los artículos 117, fracción IV, V y VII;

"Artículo 117.- Los Estados no pueden en ningún caso:

IV.- Prohibir ni gravar, directa ni indirectamente, la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera.

V.- Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exacción se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe a la mercancía.

VII.- Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia;"

Los Estados Federados pueden, pero esta vez con el -  
consentimiento del Congreso de la Unión, Organo Legislativo -  
Federal;

*"Artículo 118.- Tampoco puede sin el consentimiento  
del Congreso de la Unión:*

*I.- Establecer derechos de tonelaje; ni otro alguno  
de puerto, ni imponer contribuciones o derechos  
sobre importaciones o exportaciones;"*

En lo que toca a los Municipios, estos están subordi-  
nados a la Legislatura Local del Estado al que pertenezcan; -  
sin embargo a partir de las reformas a la Constitución de fe-  
brero de 1983 se le otorga a la institución del municipio una  
mayor autonomía tanto administrativa como financiera, en ren-  
glón financiero se le atribuyen, determinados ingresos como -  
lo observamos en la fracción IV del artículo 115.

*"Artículo 115.- Los Estados adoptarán para su régimen  
interior, la forma de gobierno republicano, represen-  
tativo, popular, teniendo como base de su división -  
territorial y de su organización política y adminis-  
trativa el Municipio Libre, conforme a las bases si-  
guientes:*

*IV.- Los municipios administrarán libremente sus -*

hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

a).- Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

Los municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

b).- Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los Municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las Legislaturas de los Estados.

c).- Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se

refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes locales no establecerán exenciones o subsidios respecto de las mencionadas contribuciones, en favor de personas físicas o morales, ni de instituciones oficiales o privadas. Sólo los bienes del dominio público de la Federación, de los Estados o de los Municipios estarán exentos de dichas contribuciones.

Las Legislaturas de los Estados, aprobarán las leyes de ingresos de los Ayuntamientos y revisarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles.

Entonces tenemos los siguientes tipos de facultades para establecer leyes impositivas:

- Facultades atribuidas en exclusiva a la Federación, y
- Facultades concurrentes entre la Federación y los Estados.

En estas últimas facultades es donde se presenta el problema de la doble imposición interna, en estos renglones encontramos a los impuestos sobre la renta y valor agregado

que gravan uno al ingreso y otro al consumo, respectivamente, y que entraren en conflicto con los impuestos locales o estatales e incluso municipales que se refieren a éstas materias.

Sin embargo, el Gobierno Federal, con el objeto de evitar la doble tributación interna ha promulgado una Ley de Coordinación Fiscal, en la que mediante convenios celebrados entre las Entidades Federativas y el Gobierno Federal a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los Estados podrán participar de un porcentaje determinado dentro de la recaudación federal por determinados impuestos, dentro de los que destaca el impuesto al valor agregado. Sin embargo, los Estados, en virtud de dicho Convenio, se obligan a no establecer impuestos que entren dentro del Convenio de Coordinación Fiscal, y que principalmente se refieren al consumo de bienes dentro del territorio de los Estados y Municipios, o al establecerlos con determinadas limitaciones.

#### B) LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL

En el plano internacional, la doble tributación trae aparejados una serie de problemas, y como se expondrá más adelante, la doble tributación internacional se da cuando dos Estados pretenden gravar una misma fuente de ingresos, en virtud de la potestad tributaria con que están investidos.

Además de las trabas que la doble tributación impone el comercio internacional, subsiste siempre el problema de qué Estado le correspondería el derecho de la imposición a determinada fuente de ingresos.

En efecto, la doble tributación internacional si no es regulada a través de algún convenio o por las mismas leyes de un determinado Estado, puede resultar confiscatoria e inequitativa, en especial para los países en desarrollo, pues, si ésta llega a los límites de la confiscación, puede ahuyentar los capitales de importación, que en ocasiones son importantes para el desarrollo de un país, y así mismo, evitar el libre tránsito de mercancías, para procurar el mejor desenvolvimiento de los países en desarrollo. Aún más, los diferentes intereses en juego complican la solución del problema. Así tenemos, que por una parte los países en desarrollo, en especial los latinoamericanos, se inclinan hacia una teoría para la solución del problema, y los países desarrollados defienden otra completamente distinta, y ni siquiera a través de los diferentes organismos internacionales como el ECOSOC, se establece una solución en este sentido RAMON COSTA VALDEZ nos señala:

*"La explicación de este fracaso (se refiere al fracaso del Derecho Internacional Fiscal para resolver los conflictos, sobre doble tributación, entre los diferentes Estados de -*

La Comunidad Internacional) radica, a mi juicio, en que la mayor parte de los estudios y pronunciamientos de los referidos organismos internacionales están influidos por los intereses en juego. Especialmente los de origen gubernamental, han adoptado una decidida posición de extrema defensa de sus Fiscos, frente a los Fiscos de otros países o frente a sus contribuyentes. Los funcionarios que los integran, muchas veces pertenecientes a los órganos recaudadores, se preocupan fundamentalmente de favorecer los ingresos fiscales, con la limitación, casi única, de evitar la doble imposición".

"El gran objetivo propuesto por el Consejo Económico y Social de la ONU de utilizar el Derecho Tributario, y particularmente los Tratados, como instrumentos de política incentivaria de las transferencias de capitales y tecnología para favorecer el desarrollo de los países atrasados, han sido inexplicablemente olvidados por el Grupo de Expertos - creado a ese efecto en 1967. Igual puede hacerse de los Organismos Latinoamericanos que se han ocupado del tema en estos últimos años" (14)

Mucho menos otras organizaciones internacionales como

(14) VALDEZ COSTA, RAMON.- Estudios de Derecho Tributario Internacional. Montevideo 1968. P. 95.

la IFA, OCDE, CIAT, etc., han podido llegar a un acuerdo, a pesar incluso de la posición y de algunos juristas como - D'Juano que ve un desarrollo principalmente del Derecho Internacional Tributario, en la celebración de Convenios Multilaterales, sin embargo, el hecho de que los tratados y las soluciones que ellos puedan traer, e incluso las soluciones y posiciones doctrinales que se lleguen a aplicar, no podemos sino concluir con la opinión de OTTMAR BULHER:

*"En último término, el motivo de ello estriba en que las Haciendas constituyen hasta tal punto el núcleo vital - de cada Estado que, como muestra la historia de todas las - comunidades de Estados y de los Estados Federales, siempre ha sido la última materia que los Estados han estado dispuestos en entregar a una instancia distinta". (15)*

A pesar de este aspecto problemático de la Doble Tributación Internacional, trataremos de hacer un estudio sistemático del tema, y al mismo tiempo hablar de la posición mexicana al respecto.

(15) BULHER, OTTMAR.- Derecho Internacional Tributario.- Editorial Derecho Financiero.- Madrid 1968. P. 25.

## CAPITULO II

### DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL

#### 1.- CONCEPTO. 2.- PRINCIPIOS DE ATRIBUCION AL PODER TRIBUTARIO.

Antes de ahondar más en el tema que nos ocupa, hablaremos de su definición, es decir, delimitaremos el problema, y después hablaremos sobre los elementos que dan origen a la doble imposición, pues éstos al ser aplicados por los diferentes Estados y muchas veces con diferente significado de un Estado a otro dan origen al problema materia de este tema, nos referimos a los criterios atributivos del Poder Tributario.

#### 1. CONCEPTO

Al definir, los diferentes autores, lo que es la doble imposición internacional, observamos tres tipos de tendencias, una que vislumbra la doble imposición como un problema netamente de Derecho Tributario, otro que la estudia desde el punto de vista del Derecho Internacional Privado, es decir como conflicto de leyes en el espacio, y por último los que niegan el problema. También de las definiciones podemos observar la delimitación del problema, sobre todo de -

las primeras definiciones, es decir, las que se refieren a la doble imposición como un problema de Derecho Tributario, pues son los que lo contemplan de una manera técnica, es decir que los observan como un problema de técnica impositiva, tratando de solucionar el problema desde el punto de vista del Estado que tiene más derecho a gravar una determinada fuente de riqueza y no como un simple conflicto de leyes en el espacio.

Así tenemos que GIULIANI FONROUGE define la doble imposición de la siguiente manera:

*"Existe doble imposición, cuando las mismas personas o bienes son gravados dos (o más) veces por análogo concepto, en el mismo período de tiempo, por parte de dos (o más) sujetos con Poder Tributario". (16)*

Este autor hace hincapié en que los puntos del sujeto pasivo, objeto, tiempo e identidad de impuesto deben coincidir para que se pueda hablar de una doble imposición, incluso invoca a Udina que se refiere a que debe existir, *"idéntico presupuesto de hecho (que) da lugar a obligaciones tributarias en varios Estados, por el mismo o análogo título y por el mismo período de tiempo". (17)*

(16) GIULIANI FONROUGE, CARLOS.- Ob. Cit. P. 289.

(17) Ob. Cit.

Dentro de esta misma línea tenemos a HECTOR B. VILLEGAS que nos dice en su obra *"Cabe decir que la doble imposición internacional surge principalmente por que existen dos grupos de países con intereses contrapuestos, que en defensa de esos intereses hacen llegar sus principios distintos como factores de atribución al Poder Tributario"* (18) refiriéndose a los diferentes criterios de atribución del Poder Tributario que más adelante estudiaremos, y que sin duda la diferente concepción de dichos criterios, o el conflicto de ellos, es decir que algún Estado acepte alguno de los criterios y otro Estado acepte otro totalmente diferente, va a ser el origen mediato de la doble imposición.

Más adelante nos señala una diferencia sobre el concepto en estudio:

*"Puede decirse que hay doble (o múltiple) imposición cuando el mismo destinatario legal es gravado dos o más veces, por el mismo hecho imponible, por el mismo período de tiempo, y por parte de dos (o más) sujetos con Poder Tributario"* (19) sistematizando las siguientes características para que se pueda considerar que hay doble imposición.

(18) VILLEGAS, HECTOR B.- Curso de Finanzas, Derecho Financiero Tributario; Ediciones Molachino. Tomo II, P. 723.

(19) Ob. Cit. P. 278.

- 1) Identidad del sujeto gravado.
- 2) Identidad del hecho imponible.
- 3) Identidad temporal, mismo periodo de tiempo.
- 4) Diversidad de sujetos (activos) fiscales.

Como podemos observar los autores mencionados hacen referencia a los elementos constitutivos del impuesto, para poder definir cuando hay doble imposición, nos referimos brevemente a ellos para la mejor comprensión de estas definiciones:

Los elementos de toda obligación y de los que no se pueden sustraer la obligación fiscal son:

SUJETOS	{	. ACTIVO
		PASIVO

Y OBJETO

Sin embargo la obligación fiscal por ser una obligación "exlege" es decir que deriva de una ley, tiene otros elementos que son el:

PRESUPUESTO DE HECHO,  
Y EL HECHO IMPONIBLE.

Ahora bien el sujeto activo es aquel que tiene la capacidad de exigir el objeto de la obligación, por lo que si la obligación tributaria es un ejercicio del Poder Tributario, que es inherente a su soberanía, el sujeto activo por excelencia es el Estado en sus diversas manifestaciones, - pues es el que tiene derecho a exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, aunque dada la evolución del Derecho Internacional, ya existe cuando menos un organismo supranacional que se puede considerar como sujeto activo y que es la Comunidad Europea del Carbón y del Acero de la que hablaremos en el Capítulo VII.

El sujeto pasivo de la obligación tributaria, no del tributo o impuesto, es la persona individual o colectiva - que por disposición de ley tiene que cumplir con la obligación que ésta señala, y que puede ser el contribuyente mismo o un tercero, es decir que puede haber una identidad - entre el sujeto pasivo del tributo, que es en última instancia el que sufre el gravamen, y la persona que cumple con - la obligación fiscal, pero no siempre la hay.

El objeto de la obligación tributaria es generalmente una obligación de dar, que el sujeto pasivo de ésta debe de cumplir.

La obligación fiscal como ya se dijo es una obligación

de dar, que el sujeto pasivo de ésta debe de cumplir.

La obligación fiscal, como ya se dijo, es una obligación "ex lege", es decir que tiene su origen en la ley, pues bien la descripción, es el presupuesto de hecho, que es necesario para que se origine la obligación fiscal o tributaria, ahora bien, cuando un hecho que acontece en la realidad, en la vida diaria se adecúa o coincide con el presupuesto de hecho, va a recibir el nombre del hecho imponible y es en ese momento que va a nacer la obligación fiscal.

De los conceptos anteriores y de las definiciones dadas de doble imposición, podemos tratar de explicar como se presenta la doble imposición.

En primer lugar es necesaria la existencia de dos o más obligaciones fiscales, que deriven de diferentes presupuestos de hecho, que correspondan a legislaciones de diferentes Estados, pero que esos presupuestos sean similares por no decir idénticos, en consecuencia que los presupuestos graven la misma fuente, después de esta diversidad de presupuestos de hecho es necesario que se produzca un sólo hecho imponible que concuerde con todos los presupuestos de hecho a un mismo tiempo, y que el sujeto pasivo del impuesto, no el sujeto de la obligación fiscal, sea el mismo, es decir que la persona sobre la que recae el gravamen sea la misma -

en las diferentes obligaciones fiscales, por último y como consecuencia de los diferentes presupuestos de hecho que los sujetos activos sean distintos.

A nuestro parecer las anteriores diferenciaciones son las más técnicas y que contemplan con toda su amplitud el problema de la doble imposición, sin embargo enunciaremos más definiciones del mismo corte aunque más sencillas, como la de MANUEL DE JUANO:

*"Ocurre doble imposición cuando el mismo contribuyente o el mismo bien resulta gravado dos o más veces a pesar de mediar una sola causa de tributación"* y a continuación nos señala tres condiciones:

- a). *Coexistencia de dos autoridades financieras.*
- b). *La presencia de un mismo impuesto cobrado por cada una de ellas.*
- c) *Afectación del mismo hecho imponible". (20)*

ERNESTO FLORES ZAVALA señala:

*"La doble imposición se presentará cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos, ya los establezca una misma entidad o bien porque concurren en esa fuente dos*

(20) DE JUANO, MANUEL.- Curso de Finanzas y Derecho Tributario, Ediciones Molachino, Tomo II, P. 723.

o más entidades diversas". (21)

Completando más adelante que se da la doble imposición a nivel internacional cuando "dos Estados soberanos gravan la misma fuente". (22)

Ahora observamos las definiciones de carácter internacionalista como la de HORACIO GARCIA BELSUNCE.

"... la doble o múltiple imposición resulta del choque o concurrencia de sistemas de imposición distintos entre sí ..." (23)

Dándole preferencia a los llamados sistemas fiscales, es decir a la legislación tributaria de cada país.

ADOLFO CARRETERO PEREZ nos proporciona una definición con carácter internacionalista, aplicando por analogía lo que en Derecho Positivo Español se entiende por doble imposición citando el artículo 719 de la Ley del Régimen Local:

"Se entiende por doble imposición la colisión de dos o más normas procedentes de diferentes Estados, que gravan por

(21) FLORES ZAVALA, ERNESTO.- Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, México 1963. P. 289.

(22) Ob. Cit.

(23) GARCIA BELSUNCE, HORACIO.- Estudios Financieros, Abeledo Perrot, - Argentina, P. 450.

*un mismo concepto una misma fuente de riqueza" (24)*

Dándole primordial importancia a la colisión de normas tributarias en el espacio, sin embargo también hace notar que éstas deben estar configuradas de tal forma que sean esencialmente iguales, es decir que graven el mismo objeto y sean dirigidas al mismo contribuyente.

Dentro de esta misma corriente señalamos a GERALDO - ATALIVA que nos dice:

*"Hay doble tributación, cuando el mismo hecho imponible es sujeto a gravamen en razón de dos leyes tributarias - distintas", más adelante nos señala:*

*"Cuando dos hipótesis de incidencia (de dos leyes distintas) describen el mismo hecho, se dice que hay entonces bitributación, o doble tributación del mismo hecho".*

*"Es, pues, bitributación la circunstancia de que un - solo hecho imponible realice la hipótesis de la incidencia - de dos leyes tributarias, dando, en tesis, origen a dos obligaciones tributarias". (25)*

(24) CARRETERO PEREZ, ADOLFO.- Derecho Financiero, SANTILLANA, S.A. de Ediciones. Madrid 1968. P. 79.

(25) ATALIVA, GERALDO.- Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, Año IV, Número 10, P. 31.

Es necesario aclarar que el autor se refiere por hipótesis de incidencia, a la descripción del hecho en una ley, es decir al presupuesto jurídico del que nos habla Rojina Villegas, al diferenciar el hecho jurídico del presupuesto jurídico que no es sino la descripción en ley de ese determinado hecho jurídico.

Como se puede observar ATALIVA también le da importancia a el conflicto de leyes tributarias en el espacio.

Una definición más simplistas de este mismo corte internacionalista nos la da ALFONSO GOTA LA SORDA:

*"La doble imposición internacional se da por la falta de armonía que existe entre las normas de aplicación espacial de los sistemas tributarios de los distintos países".*

*"La doble imposición es pues un fenómeno de colisión de normas tributarias". (26)*

Como observamos estos autores reducen el problema a un mero conflicto de leyes en el espacio, que no negamos que exista, pero entonces para resolver el problema no tendríamos más que aplicar las normas conflictuales que contengan las legislaciones de cada Estado reduciendo el problema al -

(26) GOTA LA SORDA, ALFONSO.- Tratado del Impuesto sobre la Renta. Editorial Financiero, Madrid 1971. Tomo III, P. 657.

campo del Derecho Internacional Privado, sin embargo el problema es más profundo, pues no es posible solucionar un problema de Derecho Público con instituciones de Derecho Privado, en otras palabras no se puede decidir que Estado es el que tiene más derecho a gravar una determinada persona, - - fuente de ingresos o bienes, en virtud de su potestad tributaria a través de normas conflictuales, tampoco es sencillo resolverlo a través del Derecho Público pues el problema no es únicamente jurídico, como ya lo hemos señalado, también tiene tientes políticos, pues al tratar de resolverlo se - dan dos posiciones contradictorias por una parte el criterio de los países en desarrollo que sostienen el criterio de la fuente de ingresos, y por el otro los Estados desarrollados, que son principalmente países importadores de capital, que sostienen el criterio de la residencia, y como se encuen-tran en juego las haciendas de los Estados, no fácilmente - se puede resolver, el problema que tratamos.

Por último nos referimos al Profesor LUIGI EINAUDI, citado por CARLOS DEL RIO en su obra, que niega que exista la doble imposición.

"... Algunos se lamentan de la doble imposición internacional pero, razonando en pura lógica; porque fulano, que posee bienes en Argentina y consume su renta en Italia, no - habla de pagar impuestos en ambos países. Acaso no le -

*presta servicios el Estado Argentino en tanto que propietario de bienes y también el Estado Italiano en tanto que residente? ..."* (27)

Y sigue argumentando que lo que en realidad sucede -- es que los contribuyentes se quejan de la demasiada, y no de la doble imposición.

Insiste en que no importa que 100 liras se paguen en tres o cuatro o más cuotas diferentes; lo que importa es - que las 100 liras resultan moderadas o excesivas. Que la - doble imposición no surge cuando se paga dos veces por una - misma renta o a dos entidades distintas, lo que hay en todo caso es un exceso de imposición, y propugna que en lugar de doble imposición se hable de incongruencia o falta de lógica en la imposición.

Sin embargo esta es una explicación puramente económica, abstrayéndose de los elementos de la doctrina jurídico tributaria con respecto a la imposición.

## 2. PRINCIPIOS DE ATRIBUCION AL PODER TRIBUTARIO

Ahora bien como ya lo hemos señalado el problema de la

(27) DEL RIO RODRIGUEZ, CARLOS.- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Segundo Número Extraordinario, México 1966. P. 601.

doble imposición se origina en los principios que cada país establece como criterios atributivos del poder tributario, y así lo expresa FLORES ZAVALA.

*"En términos generales el problema de la doble imposición se deriva de que cada Estado tiene derecho para gravar a las personas que dependen de él por razón de su nacionalidad, domicilio o residencia; en estos casos el Estado grava a esas personas teniendo en cuenta su situación económica general, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de las rentas o de sus bienes; esto es lo que se llama sujeción personal.*

*Al mismo tiempo tiene derecho para gravar las rentas creadas y los bienes situados en su territorio sin tener en cuenta las cualidades de las personas que las perciben o poseen, es decir, sin tener en cuenta la nacionalidad del causante, o su domicilio, etc., esto es lo que se llama sujeción real" (28)*

En el mismo sentido GIULIANI FONROUGE nos dice que - la doble tributación *"Tiene su origen en la utilización de criterios dispares para la atribución de la potestad tributaria"*. (29)

(28) FLORES ZAVALA, ERNESTO.- Ob. Cit. P. 294

(20) GIULIANI FONROUGE, CARLOS.- Ob. Cit. P. 817.

Expresando más adelante que ésta resulta como consecuencia del ejercicio legítimo de los poderes financieros - de los Estados y por ende el problema y su planteamiento se vuelven jurídicos debido a que es el Derecho el que decide como se atribuye un determinado hecho imponible a un determinado Estado.

Los criterios atributivos al poder tributario según - el autor mencionado son:

CRITERIOS ATRIBUTIVOS A LA POTESTAD	I	Sujeción Personal	a)	Nacionalidad	
			b)	Residencia	
	I	Sujeción Económica	a)	Sede de negocios	
			b)	Fuente	(30)

También HORACIO GARCIA BELSUNCE manifiesta que "del - choque de estos sistemas (refiriéndose a los criterios atributivos a la potestad tributaria) nace la doble imposición" (31)

Héctor B. Villegas nos señala que los principios - - atributivos de potestad tributaria tienen repercusión sobre el hecho imponible, en su aspecto subjetivo, pues establece

(30) GIULLANI FONROUGE, CARLOS.- Ob. Cit. P. 317.

(31) GARCIA BELSUNCE, HORACIO.- Ob. Cit. P. 438.

un vínculo entre el hecho imponible y el destinatario legal del tributo, y enumera a los siguientes criterios atributivos:

Nacionalidad  
 Domicilio  
 Residencia  
 Establecimiento permanente  
 Fuente

Señalando además que si los países se adhirieran a un principio único y uniforme el problema dejaría de existir.

HUGO B. MARGAIN llama a estos principios, "Elementos jurídico-objetivos" y señala a la:

Nacionalidad  
 Residencia, y  
 Fuente (32)

y manifiesta que del juego de estos tres conceptos deriva la doble tributación, bastando que uno de los elementos se ubique en el extranjero.

A continuación estudiaremos todos los criterios que señala la doctrina para atribuir un determinado ingreso o un determinado hecho imponible a cierto poder tributario.

(32) MARGAIN, HUGO B.- Tesis para evitar la doble tributación en el -  
 Campo Internacional en Materia de Impuesto sobre la Renta, basada en la Teoría de la Fuente del Ingreso Gravable, México 1956.  
 P. 7.

## A) NACIONALIDAD

Este criterio de atribución al poder tributario lo - clasifica Giuliani Fonrouge dentro de los criterios personales, señalando además que es el más antiguo.

Carlos del Rio equipara la nacionalidad a la ciudadanía, señalando que son utilizados como sinónimos y que implican el vínculo que une a un individuo a un Estado determinado; concepto que sigue la definición de nacionalidad de J. P. NIBOYET: *"Es el vínculo político y jurídico que relaciona a un individuo con un Estado"* (33) Definición que es la más difundida, pero que sin embargo excluye a la nacionalidad de las personas morales y de las cosas.

Así mismo tampoco podríamos equiparar la nacionalidad a la Ciudadanía, pues en esta última siempre hay un vínculo político, pero en la nacionalidad no es forzoso que lo haya, baste con señalar a los menores de edad que no son ciudadanos pero cuentan con nacionalidad.

En virtud de la breve reseña anterior, señalaremos la definición que a nuestro parecer es la más correcta, la de - CARLOS ARELLANO GARCIA.

(33) NIBOYET J.P.- Principios de Derecho Internacional Privado.- Editorial Nacional, S.A. México 1951. P. 1.

"Es la institución jurídica a través de la cual se relaciona una persona física o moral con el Estado, en razón de pertenencia, por sí sola, o en función de cosas, de una manera originaria o derivada" (34)

Definición que estimamos incluye todos los tipos de nacionalidad posible; sin embargo hay que señalar que el término pertenencia, no se utiliza como propiedad sino como circunstancia de que la persona física o moral sea atribuible a un Estado, y esta atribución se hace a través de la ley, la cual va a señalar quienes son sus nacionales.

Haremos un breve resumen de los diferentes sistemas que adoptan los Estados para considerar a sus nacionales.

Para determinar la nacionalidad de las personas físicas se siguen dos criterios, en cuanto a la llamada nacionalidad originaria:

El Jus Sanguinis y,

El Jus Soli.

Sin embargo en virtud de que las personas físicas pueden cambiar de nacionalidad y adoptar otra, existe también

(34) ARELLANO GARCIA, CARLOS.- Derecho Internacional Privado, Editorial Porrúa 1961. P. 125.

la nacionalidad por naturalización, llamada también nacionali-  
dad adquirida diferenciándola así de la nacionalidad origina-  
ria.

Empecemos pues con el Jus Sanguinis, que consiste en -  
atribuir al individuo la nacionalidad de sus padres, es decir  
son los vínculos de sangre los que le dan carácter de nacional  
de un Estado, haciendo abstracción del lugar en que nació.

El Jus Soli señala que es nacional toda aquella perso-  
na que nazca dentro de un territorio, haciendo abstracción de  
la nacionalidad de los padres.

Los Estados, adoptarán alguno de los dos sistemas o -  
una combinación de ambos de acuerdo a sus diferentes políti-  
cas de Migración, así tenemos que los países de emigración -  
prefieren el criterio de Jus Sanguinis, que declara nacional  
al hijo de sus nacionales no importando el territorio donde -  
se encuentren, y los países de inmigración en cambio son par-  
tidarios del Jus Soli debido a que evitan que se difunda el -  
elemento humano.

México adopta un sistema ecléctico, es decir combinado,  
como se desprende del Artículo 30 Constitucional que señala  
que son mexicanos por nacimiento, los que nazcan en territo-  
rio nacional, extendiendo este a las aeronaves y embarcacio--

nes mexicanas, y los que nazcan en el extranjero de padres mexicanos; ya sean padre o madre.

Ahora trataremos la nacionalidad por naturalización, o sea la nacionalidad adquirida, que es aquella que va a otorgar el estado a ciertos individuos de carácter extranjero, que cumplen con ciertos requisitos, y se les puede otorgar de una manera automática o a solicitud del individuo, dependiente de su política de migración pondrá muchos o pocos requisitos para asimilar personas y darles el carácter de nacionales.

A continuación veremos brevemente la nacionalidad de las personas morales, y de las cosas, apartándonos de la discusión doctrinal de si tienen nacionalidad o no, adhiriéndonos al criterio, de que si son objeto de nacionalidad, criterio que día con día va siendo más aceptado.

La nacionalidad de las personas morales se otorga en base a los siguientes sistemas:

- a) Por voluntad de los fundadores
- b) Por la autorización
- c) Por la Constitución
- d) Por la nacionalidad de los socios
- e) Por el domicilio social.

a) El criterio de la voluntad de los fundadores, es aquel por el cual les deja a éstos la prerrogativa de señalarle a la sociedad la nacionalidad que corresponda. Sistema que sólo es concebible en países de suma debilidad estatal.

b) En el sistema de la autorización se considera que una sociedad no está totalmente constituida sino hasta que el Estado le otorga su autorización mediante un acto administrativo, y en consecuencia la sociedad adquiere la nacionalidad del Estado que le otorga ésta.

c) Este sistema considera la nacionalidad de la sociedad por el lugar y conforme a las leyes por la cual se constituyó la sociedad, es decir la sociedad adquiere la nacionalidad de las leyes que le dieron personalidad jurídica.

d) El sistema de la nacionalidad de los socios sería ésta la que decidiera la nacionalidad de la sociedad, sin embargo se presentaría el problema de una sociedad que tuviera socios de distintas nacionalidades.

e) Este sistema establece que la nacionalidad de la sociedad es aquella del país en que establece su domicilio social, el lugar en donde tiene su administración el ente moral.

Generalmente los países no establecen un sólo criterio sino que combinan los diferentes sistemas, como es el caso de México que señala en el artículo 5o. de la Ley de Nacionalidad y Naturalización que serán personas morales de nacionalidad mexicana aquellas que se constituyan conforme a las leyes del país y tengan en éste su domicilio legal.

Por lo que se refiere a la nacionalidad de las cosas ésta se establece no para establecer un vínculo jurídico entre la cosa en sí y el Estado que le asigna la nacionalidad, sino para establecer un vínculo jurídico entre las personas, de tal manera que cuando a una cosa se le otorga nacionalidad, se establece un vínculo entre el Estado que otorga ésta y la persona o personas a las que deriven derechos y obligaciones por la circunstancia de que a una cosa se le otorgó nacionalidad.

Así tenemos los ejemplos más palpables, las aeronaves y embarcaciones, que en México al señalarlas como nacionales constituyen una especie de extensión del territorio mexicano, en el que las personas nacidas en ellas se consideran mexicanas, así también de los delitos cometidos en ellas se consideran como realizados en territorio nacional.

Ahora bien, ya definimos lo que es la nacionalidad, y sabemos que ésta "por sí sola, obliga a un sujeto al pago de

*impuestos al país a que pertenece, como una de las ligas de soberanía reconocidas por el Derecho Internacional, obligación que no se pierde aún cuando el nacional no se encuentre en su país" (35)*

Sin embargo este criterio de índole personal, al ser aceptado por un Estado y ejercerlo extendiéndose allende sus fronteras pueden causar problemas de doble imposición, sobre todo entre los Estados que utilizan un distinto criterio - - atributivo al poder tributario.

Es fácil comprender que la aplicación de dos principios por los diferentes Estados a un solo hecho imponible, - nos originará consecuentemente una doble imposición. Pues la aplicación de dos principios diferentes aplicados por diferentes Estados a un solo hecho imponible, puede causar doble imposición, pongamos por ejemplo que un Estado grava la renta de sus nacionales dondequiera que se encuentren, y con sidera a sus nacionales de acuerdo al principio del Jus Sanguinis, y otro Estado B considera a sus nacionales de acuerdo al principio del Jus Solis y también grava a sus nacionales de acuerdo al principio de la nacionalidad y tenemos que un hijo de padres de nacionalidad del Estado A, nacido en el Estado B tiene ambas nacionalidades y puede verse doblemente

(35) MARCAIN, HUGO B.- *Ob. Cit.* P. 7.

gravado, lo mismo sucedería pero con mayor amplitud, dada la diversidad de criterios para considerar nacionales a las empresas.

Como corolario a este inciso diremos que en México - este criterio está contemplado en el Artículo 31, fracción - IV de nuestra Constitución que señala que es obligación de - los mexicanos el contribuir a los gastos públicos tanto de - la Federación como de los Estados o Municipios en que resi-- dan; lo que no excluye a los extranjeros de pagar impuestos en México, pues en primer lugar la Constitución no lo prohíbe, y el Artículo Primero de la Constitución confiere los - mismos derechos a los extranjeros que a los nacionales, y - por lo tanto también las obligaciones, si esto no fuera sufi- ciente, la Ley de Nacionalidad y Naturalización del 5 de ene- ro de 1934, en el artículo 32, establece la obligación a los extranjeros y personas morales extranjeras, de pagar las con- tribuciones ordinarias o extraordinarias y a satisfacer cual- quier otra prestación pecuniaria, siempre que sean ordenadas por las autoridades y alcancen la generalidad de la pobla- - ción en donde residan.

#### B) DOMICILIO Y RESIDENCIA

Estos criterios de sujeción también son personales, - atendiendo a la clasificación de GIULIANI FONROUGE.

Tan es así que HUGO B. MARGAIN equiparando ambas instituciones, nos dice:

*"La residencia, o sea el domicilio permanente de un sujeto ..."* (36)

Asimismo CARLOS DEL RIO nos señala al respecto que:

*"domicilio y residencia ... han llegado a ser casi sinónimos"*. (37)

Veremos primero en que consiste el domicilio.

Este criterio, que no ha podido sustraerse de la doctrina civilista lo podemos definir como el lugar donde se reside con el propósito de establecerse en él, para las personas físicas, y para las personas morales el lugar donde se halle establecida su administración, éste es uno de los atributos esenciales a cualquier persona jurídica. Sin embargo, en Derecho Fiscal, no es suficiente esta definición.

La institución del domicilio fiscal sufre modificaciones, puesto que como acertadamente lo señala GIULIANI FON ROUGE:

(36) MARGAIN, HUGO B.- Ob. Cit. P. 7.

(37) DEL RIO RODRIGUEZ, CARLOS.- Ob. Cit. P. 592.

"el elemento subjetivo e intencional que caracteriza al domicilio civil es muy difícil de establecer, y la administración de los tributos que exige rápida y tempestiva recaudación, hace imperioso, únicamente, situaciones de fácil apreciación objetiva". (38)

Así tenemos que en Derecho Fiscal se va a dar importancia para determinar el domicilio, al lugar aquel donde se desarrolla la actividad, y al lugar donde se encuentre la administración principal, para las personas morales.

En la legislación mexicana positiva el domicilio fiscal está regulado en el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación que señala:

*Artículo 10 se considera domicilio fiscal:*

*I.- Tratándose de personas físicas:*

- a) Cuando se realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios;*
- b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija*

(38) GIULIANI FONROUGE, CARLOS.- Ob. Cit. P. 386.

para el desempeño de sus actividades;

- c) En los demás casos, el lugar donde tengan el asien  
to principal de sus actividades;

II.- En el caso de personas morales:

- a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde  
de se encuentre la administración principal del -  
negocio;
- b) Si se trata de establecimientos de personas mora--  
les residentes en el extranjero, dicho estableci--  
miento; en el caso de varios establecimientos, el  
local donde se encuentre la administración princi--  
pal del negocio en el país, o en su defecto el que  
designen.

Como observamos lo que importa para el domicilio fiscal es el lugar en que se realizan las actividades económicas, haciendo a un lado lo que por domicilio se entiende en el dere--  
cho común.

Ahora bien, ¿que vamos a entender por residencia?, la -  
doctrina y las legislaciones han equiparado a ésta con el domini  
cilio, pero para diferenciarla y siguiendo los lineamientos de  
la legislación mexicana diremos que residencia, es el que una  
persona se encuentre en un lugar en un determinado tiempo, con o

sin fijar un domicilio, el único elemento para determinar la residencia es la estancia en un determinado lugar, después tenemos un elemento un poco aleatorio y que se fija de acuerdo al criterio de cada país, y que puede ser:

- que se fije un lugar con el propósito de permanencia duradera
- o que se halle en el lugar por cierto número de días
- o que se realice un acto económico que se lleve un cierto número de días, para su consumación.

En consecuencia se es primero residente, por el solo hecho de estar en un lugar, o de efectuar una actividad, y después se fija un domicilio ya sea permanente o no.

Así tenemos que en México se establece en el artículo 9 del Código Fiscal:

*Artículo 9.- Se consideran residentes en territorio nacional:*

*I.- A las siguientes personas físicas:*

- a) *Las que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y que acrediten haber adquirido la resi---*

dencia para actos fiscales en ese otro país;

- b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando - por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) de esta fracción;

II.- A las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas o morales, de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.

De lo que podemos observar una vaga diferencia entre domicilio y residencia, pues como ya dijimos es primero la residencia, para después establecer el domicilio.

La residencia es importante para la legislación mexicana positiva, porque el impuesto sobre la renta grava en primer término, a todos los residentes en México respecto de todos sus ingresos.

Sin embargo, la Ley del Impuesto sobre la Renta también establece un criterio que no es propiamente un domicilio, pero que es un lugar en el que se desarrollan actividades económicas y por lo mismo es una institución complementaria a los -

principios de domicilio y residencia; nos referimos al establecimiento permanente, que en seguida trataremos.

### C) ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Este criterio junto con el de la teoría de la fuente, corresponden a los criterios atributivos de poder tributario de sujeción económica, como lo señala Giuliani Fonrouge, - pues precinden del sujeto y atienden más a las circunstancias en que se producen los ingresos que con objeto del impuesto de que se trate, ambos conceptos, por el hecho de que no se basan en circunstancias reales y objetivas, sino en - conceptos que han sido recientemente desarrollados son más - difíciles de precisar, tanto en doctrina como en la práctica.

El establecimiento permanente, es mencionado en los - convenios tipo, preparados en las conferencias fiscales regionales celebradas dos veces en México (1940 y 1943), y en Londres (1946) y ya en estas conferencias se le atribuyen dos - características esenciales.

- a) Un lugar fijo.
- b) Que tenga un carácter productivo.

Sin embargo tanto en esas conferencias y en los convenios celebrados hasta el del Pacto Andino después de una - - definición de establecimiento permanente, lo tratan de - - -

delimitar y por ende definir, de una manera casuística señalando qué instalaciones y lugares quedan comprendidas dentro de lo que se debe entender por establecimiento permanente, - así tenemos que generalmente quedan comprendidas dentro de esta institución, las sedes centrales, sucursales, minas, pozos de petróleo, plantaciones, fábricas, talleres, almacenes, locales, oficinas, instalaciones, es decir, que tratan de enmarcar todos los lugares en que, dejando a un lado a las personas, de alguna u otra forma se realizan actividades que tengan como consecuencia el producir una renta, es decir que se realicen actividades empresariales.

Hacemos hincapié en que la "*función principal del establecimiento permanente es la de proporcionar el presupuesto para la sujeción de la actividad económica de un extranjero en un país*" (39) mediante esta institución un país grava al extranjero que realiza actividades en su territorio. Pero - entonces nos encontramos con el problema de que al definir dichos conceptos, el Estado que lo adoptara, estaría limitando a gravar a los extranjeros por los ingresos obtenidos en el establecimiento permanente, siendo que las evoluciones del comercio internacional han llegado a tal grado que no es necesario que exista un establecimiento permanente para realizar -

(39) BUHLER, OTMAR.- Ob. Cit. P. 233.

actividades productivas, además fácilmente se podría evitar - el caer dentro de los límites de una definición de establecimiento permanente, evitando así ser sujeto de un impuesto en un país extranjero, teniendo como consecuencia el que los países subdesarrollados o en vías de desarrollo no puedan gravar los ingresos que obtengan los extranjeros de sus fuentes de riquezas que principalmente son materias primas, quedando en desigualdad frente a los países exportadores de capital o desarrollados pues a los extranjeros de esos países les bastaría el evitar dicho principio para no estar sujetos al impuesto del país subdesarrollado.

Ahora bien, si lleváramos el concepto de establecimiento permanente a sus extremos podríamos decir junto con RAMON VALDES que *"si lo extendiéramos hasta comprender todas las actividades, llegaríamos a los mismos resultados, por distintos caminos, que con el principio estricto de la fuente"* (40) por lo tanto el problema estaría en la definición y alcance del concepto de establecimiento permanente, y es aquí cuando surgen los problemas entre los países desarrollados y en vías de desarrollo, convirtiéndose en la polémica que las diferentes convenciones internacionales han tratado, amén de que los países latinoamericanos siempre han tratado de sostener el principio de la fuente, y que ha sido un estire y afloje, - -

(40) VALDEZ COSTA, RAMON,- Ob. Cit. P. 34.

siendo la tendencia a extender el concepto de establecimiento permanente.

Veamos como define México el concepto de establecimiento permanente, dicho concepto lo encontramos en la Ley del Im puesto sobre la Renta:

*"Artículo 20.- Para efecto de esta ley se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios - en el que se desarrollen parcial o totalmente actividades empresariales. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otras, las sucursales, las agencias, las oficinas, las fábricas, los talleres, las - instalaciones, las minas, las canteras o cualquier lugar de explotación o extracción de recursos naturales.."*

La norma en estudio no señala la necesidad de un lugar fijo. Podríamos pensar que dicha omisión se debe a que el legislador, no quiso limitar el concepto de establecimiento permanente, que aparentemente en la Ley de 1980, del Impuesto sobre la Renta tiene mayor importancia que la fuente de ingresos, aparentemente porque al quitar la fijeza del establecimiento, estamos frente a la teoría de la fuente, pero llegando a ésta a través del establecimiento permanente, además se aprovecha el elemento objetivo del establecimiento permanente al - señalar la necesidad de un lugar a diferencia de la subjetividad

del principio de la fuente que no siempre es bien aceptada - por los países importadores de capital, dado que no tiene la objetividad del establecimiento permanente.

En el artículo 3o., la misma ley nos señala que es lo que no se debe considerar como establecimiento permanente y es la utilización o mantenimiento de instalaciones con el único fin de almacenar o exhibir dichos bienes o mercancías, o de que se transformen por otra persona.

- La conservación de existencias de bienes o de mercancías pertenecientes al residente en el extranjero con el único fin de almacenar dichos bienes o mercancías o de que sean transformados por otra persona.

- La utilización de un lugar de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de obtener información para el residente extranjero.

- La utilización de un lugar de negocios con el único fin de desarrollar actividades de naturaleza previa a auxiliar para las actividades del residente en el extranjero - ya sean de propaganda, de suministro, de información de investigación científica, de preparación para la colocación de préstamos, o de otras actividades similares.

Excepciones que también son consideradas por la doctrina,

acusadoramente el legislador mexicano recibe una influencia - en el concepto que estamos tratando de los modelos de conveni- ción de doble imposición sobre la renta y el patrimonio, del Comité Fiscal de la O.C.D.E. con la salvedad ya hecha de que elimina de la definición el elemento del lugar fijo, por lo - demás es idéntica a la de dichos modelos.

#### D) PRINCIPIOS DE LA FUENTE

La teoría o principio de la fuente que dentro de la - clasificación de GIULIANI FONROUGE, a la que hemos estado alu- diendo, corresponde a los criterios de atribución del poder - tributario de índole económica y es sostenida principalmente por los países en vías de desarrollo, en contraposición a los principios de residencia y establecimiento permanente; prin- cipios sostenidos por los países desarrollados o exportadores de capital.

Mediante este criterio se pueden gravar todos los in- gresos que tengan su origen en el territorio de un Estado, - como nos señala RAMON VALDEZ COSTA.

*"Por tal debe entenderse que sólo el país de la fuente tiene jurisdicción sobre las riquezas existentes y producidas dentro de su territorio".* (41)

O como lo manifiesta OTTMAR BULHER:

(41) VALDEZ COSTA, RAMON.- Ob. Cit. P. 197.

"País de origen o país de la fuente... es el país en - que se consiguen los rendimientos del patrimonio". (42)

Es una vigencia de las leyes fiscales en los hechos - realizados en el territorio de un país sin excluir, el princi - pío de renta global que incluye los ingresos que se obtengan en el extranjero por residentes en el país.

HUGO B. MARGAIN señala que "la fuente es el lugar de - donde se obtiene la utilidad, base del impuesto independiente - mente de la nacionalidad o de la residencia del sujeto". (43)

Es decir que el principio únicamente considera el ori - gen de los ingresos haciendo abstracción de los demás elemen - tos que configuran la relación jurídico tributaria, dándole - importancia al lugar o territorio en donde se produce la ren - ta para gravarla dejando en un plazo secundario a los demás - principios atributivos de potestad tributaria.

Sin embargo la teoría de la fuente va a tener un crite - rio para cada tipo de ingresos, los que abordaremos en otro - capítulo, aunque la teoría en si misma no es una solución a - la doble imposición internacional, sino que es un criterio ju - rídico por el cual un determinado país va a considerar gra--

(42) BUHLER OTTMAR.- Ob. Cit. P. 241.

(43) MARGAIN, HUGO B.- Ob. Cit. P. 7.

vados los ingresos cuyo origen se encuentre dentro de un territorio, lo que no obsta para que otro país considere, en virtud de otro criterio de atribución a la potestad tributaria, al mismo ingreso para gravarlo. Pues la solución sería que se adoptase un solo criterio a nivel internacional.

Sin embargo, cada país tiene absoluta soberanía para considerar a través de sus leyes cuales son los presupuestos de hecho susceptibles de ser gravados, el conflicto es pues de soberanías, es el choque de éstas, lo que crea el problema de la doble imposición, como ya hemos apuntado y es precisamente aquí donde surge el factor político del problema de la doble tributación.

Los países desarrollados o exportadores de capital se inclinan por el criterio de residencia, y el establecimiento permanente, y por otro lado los países en vías de desarrollo se inclinan por el principio de la fuente o en su lugar a un concepto más amplio de establecimiento permanente.

Es fácil suponer que la teoría de la fuente es mucho más efectiva para los países en vías de desarrollo, importadores de capital, pues es de una mayor amplitud, ya que contempla ingresos producidos dentro de su territorio, es decir que grava ingresos que se producen dentro de su soberanía, que si aceptaran el principio de residencia no podrían ser gravados.

En México la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 1985, contempla un título denominado.

*"De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional".*

Este capítulo define los conceptos de fuente de ingresos para los diferentes tipos de renta que grava. A pesar de que la ley está estructurada en torno al principio de establecimiento permanente, con un concepto bastante amplio de éste, tanto que se confunde con el principio de la fuente, no por ello deja de contemplar dicho principio.

*Artículo 144.- Están obligados al pago del impuesto sobre la renta conforme a este título los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndola, estos ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento".*

Pues México aún es un país en vías de desarrollo, es decir importador de capital y no le conviene apartarse del principio de la fuente.

## C A P I T U L O    I I I

### FORMAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL

#### 1.- SOLUCIONES UTOPICAS    2.- SOLUCIONES REALES: UNILATERALES Y BILATERALES.

En los capítulos anteriores se ha sostenido que el problema de la doble tributación tiene su origen en el conflicto de Soberanías de los diferentes Estados que componen la comunidad internacional, y el derecho que tienen para aceptar cualquiera de los criterios de atribución a la potestad tributaria de lo que fácilmente se intuye que el problema que nos ocupa quedaría resuelto si los Estados aceptaran un solo principio como válido, sin embargo esto no es enteramente cierto, pues un mismo criterio adquiere diferentes matices y significados de un Estado a otro, además de que la mayoría de los criterios solo serían justos o mejor dicho equitativos, si todos los Estados tuvieran un mismo nivel de desarrollo lo que no sucede con excepción del principio de la fuente en primer término, y el del establecimiento permanente, pero este último con una interpretación amplia, los demás solo benefician a los países exportadores de capital, incluso el concepto que predomina actualmente a nivel inter-

nacional de establecimiento permanente es favorable a estos países.

Las soluciones o formas para evitar la doble imposición, en un primer intento, podríamos dividirlos en utópicas y reales.

El calificativo de soluciones utópicas no estriba en la imposibilidad de las soluciones de llevarse a cabo o no, sino en el gran esfuerzo que implicaría el desarrollo de este tipo de soluciones.

#### 1, SOLUCIONES UTOPICAS

La principal solución utópica sería la de unificar - los conceptos o institutos de las diferentes legislaciones de los países. Por ejemplo, que no haya discrepancias entre los países, en los conceptos de residencia, renta, etc., que se unifiquen todo este tipo de conceptos y más aún si - es posible que las legislaciones lleguen a ser uniformes.

En este sentido nos habla MANUEL DE JUANO:

*"Sintéticamente pues, la solución ha de buscarse por las siguientes vías:*

a) *Adaptación de la legislación interna hacia normas uniformes mediante la unificación de conceptos o adopción de*

*Códigos Fiscales similares.*

- b) *Celebración de acuerdos interestaduales, ya sea por intercambio de cartas o firmas de tratados bilaterales.*
- c) *Estipulación de una ley tributaria internacional, conformada por los países interesados, y*
- d) *Aprobación de convenciones internacionales derivadas de tratados multilaterales o de acuerdos de tipo simi  
lar". (44)*

**También FIULIANI FONROUGE nos dice:**

*"La acción se ha orientado en dos direcciones, que, - por cierto, no son excluyentes: en la búsqueda de principios generales susceptibles de adquirir el carácter de ley uniforme internacional y hacia la concertación de acuerdos bilaterales o multilaterales.*

*El primer criterio es el único apto para la solución integral del problema, pues los tratados son expedientes circun  
stanciales para atenuar los nocivos efectos de la superpo  
sición tributaria, que no llegan a la raíz del asunto, de modo que importan meros arbitrios subsidiarios". (45)*

(44) DE JUANO, MANUEL.- Ob. Cit. Tomo II, P. 723

(45) GIULIANI FONROUGE, CARLOS.- Ob. Cit. P. 322.

Asimismo, GARCIA BELSUNCE señala:

*"Una de las soluciones recomendadas por la doctrina - ha sido la de la ley uniforme, esto es, que los estados soberanos adopten un único y común sistema para determinar el - criterio de vinculación entre un hecho imponible y su soberanía fiscal". (46)*

Sin embargo como ya se dijo este tipo de soluciones - se ve más alejada en tanto más se acrecenten los abismos entre los países, sobre todo entre los exportadores de capital y los receptores de éstos. También tiene mucho que ver la diversidad de los sistemas jurídicos, de los distintos países pues en unos predomina el sistema Románico, en otros el common Law, en otros el Socialista, el Oriental, el Islámico etc., siendo necesario primero congeniar los diferentes sistemas jurídicos.

Al respecto el último autor citado nos expresa:

*"La solución no ha pasado del estado doctrinario, por que la selección con carácter exclusivo y definitivo de un - sistema (el de la fuente o los sistemas subjetivos de la nacionalidad, domicilio o residencia) resulta imposible de -*

(46) GARCIA BELSUNCE, HORACIO.- Ob. Cit. P. 451.

*admitir no sólo por razones de política económica, sino por que la aplicación práctica de los mecanismos de imposición, determina la necesidad de constantes variaciones y excepciones dentro del sistema elegido." (47)*

Es lógico de suponer que ningún Estado esté dispuesto a soportar los sacrificios y renunciaciones que implica este tipo de solución, pues esto afecta el "bolsillo" de los Estados, buscando consecuentemente, proteger las fuentes de sus recursos, aplicando los criterios atributivos de potestad tributaria y los conceptos e institutos de Derecho Fiscal que más les convengan.

## 2. SOLUCIONES REALES, UNILATERALES Y BILATERALES.

Es necesario, entonces buscar soluciones más realistas desde puntos de vista más factibles y más fáciles de llevar a cabo.

Estas soluciones -las reales- ya han sido puestas en práctica y las podemos observar desde dos aspectos, uno interno, es decir soluciones que se adoptan en las legislaciones de los países, con el fin de evitar el problema y otro externo a nivel internacional y que lo constituyen los convenios internacionales, generalmente bilaterales, aunque ha habido -

(47) Ob. Cit. P. 451.

algunas Organizaciones u Organismos Internacionales que han intentado unificar criterios de tributación con respecto a sus miembros, pero que en muchos casos no pasan de ser meras recomendaciones, y que no trascienden, suficientemente a nivel internacional.

Podemos clasificar estas soluciones, en medidas unilaterales y bilaterales para evitar la doble tributación internacional.

Serán unilaterales las medidas que tomen los países dentro de sus legislaciones para evitar el problema que nos ocupa.

Serán bilaterales, los acuerdos y convenios internacionales que celebren los países entre sí para evitar la doble tributación y dentro de estos convenios generalmente se contemplan los siguientes puntos, que señala CHAPOY BONIFAS:

*"La renuncia por parte de cada gobierno a gravar determinadas categorías del ingreso de sus residentes cuando la fuente de tal ingreso esté situada en el extranjero.*

*El considerar en el país de residencia la totalidad del ingreso del contribuyente, inclusive el derivado del extranjero, pero sujeto a reducciones por el impuesto pagado.*

El acuerdo para gravar determinados ingresos hasta - una cifra tope". (48)

Existen tres principios fundamentales para evitar la doble imposición internacional los cuales son:

- A) Exoneración o exención de rentas.
- B) Crédito impositivo
- C) Dedución impositiva

En torno a éstos, a manera de complemento, y algunas veces en forma independiente, se distingue la siguiente:

- D) Diferimiento del impuesto.

Al analizar y definir estos conceptos, se pretende - abordar los problemas que su aplicación suscita, tanto a ni vel interno, como si son objeto de un convenio bilateral.

- A) EXONERACION O EXENCIONES DE RENTA (Segregación de Ingresos)

Por este método el país grava en principio, todas las rentas de sus residentes pero exonera todos o algunos ingresos que se hayan obtenido en el extranjero, es evidente de -

- (48) CHAPOY BONIFAS, DOLORES BEATRIZ.- Problemas derivados de la Multiple Imposición Interestatal o Internacional. Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México 1972. P. 171.

que si la exoneración es general se consustanciaría con el principio de la fuente, pues la renta va a recibir el tratamiento fiscal que considere el país en que se originaron - los ingresos, sin influir en alguna forma en el monto total de los gravámenes.

Este sistema, que no está muy difundido, pues sólo algunos países lo tienen instrumentado, como Holanda y Francia, sin embargo los países que son más importantes como exportadores de capital casi nunca lo han tomado en cuenta, pues se inclinan por el método de crédito por impuesto pagado.

Ahora bien, si la medida de exoneración no es extendida a todos los ingresos procedentes del extranjero y es tomada en forma unilateral, por un país exportador de capital, - corre el peligro de convertirse en una medida proteccionista, pues los residentes de ese país preferirán invertir en los lugares en que les sean menos gravosos, convirtiéndose en una política unilateral decidida a través de la legislación del país exportador de capital.

Como ejemplos de exenciones totales podríamos mencionar a Alemania y Suecia que reconocen la exención de todos los ingresos obtenidos por sucursales situadas en el extranjero e incluyen los dividendos obtenidos fuera del país. (49)

(49) GARCIA BELSUNCE, HORACIO.- Ob. Cit. P. 452,

otros países como Francia e Italia exoneran del gravamen a la renta, a las sociedades y a los ingresos de los establecimientos permanentes ubicados en el extranjero.

El ejemplo de una exoneración parcial la tenemos en - Estados Unidos de Norteamérica, que concede una reducción -- de impuestos del 52% al 58% a las compañías que obtengan sus ingresos de actividades desarrolladas en países del hemisferio occidental.

Como medida bilateral, este sistema es magnífico pues los países firmantes se reconocerían mutuamente sus potestades fiscales, propiciando un ambiente de igualdad entre los países firmantes, la medida es frecuente en los tratados celebrados entre los países continentales europeos, sin embargo a nivel mundial el principio más utilizado para evitar la doble imposición es el método de crédito impositivo.

B) CREDITO IMPOSITIVO  
(tax credit)

Este método consiste en que el país de residencia del inversor considera el impuesto pagado en el país extranjero como pagado a él mismo, es decir que se resta del impuesto a pagar el impuesto ya pagado en un país extranjero.

Este es el método más difundido para evitar unilateral

mente la doble imposición internacional, además de que es el método que los principales países exportadores de capital - consideran dentro de sus legislaciones, también es el sistema adoptado por México, para evitar una doble tributación a sus residentes, (artículo 60. del impuesto sobre la renta).

"ARTICULO 60.- Los residentes en México, podrán acreditar contra el impuesto que conforme a esta ley les corresponda pagar el impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero, por los ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero siempre que se trate de ingresos para los que se esté obligado al pago del impuesto en los términos de esta ley.

Tratándose de ingresos por dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero, también se podrá acreditar el impuesto sobre la renta pagado por dichas sociedades en el monto proporcional que corresponda al dividendo o utilidad percibido por el residente en México, que se determinará en los términos del Reglamento de esta Ley. Quien efectúe el acreditamiento a que se refiere este párrafo considerará como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido, el monto del impuesto sobre la renta pagado por la sociedad correspondiente al dividendo o utilidad percibido por el residente en México. El -

acreditamiento a que se refiere este párrafo sólo procederá cuando el residente en México posea cuando menos el 10% del capital social de la sociedad residente en el extranjero.

Cuando se trate de ingresos provenientes de actividades empresariales, incluyendo dividendos, el impuesto acreditable a que se refieren los párrafos anteriores, no excederá del 42% de la utilidad fiscal en el ejercicio de que se trate, en la proporción que la utilidad fiscal percibida de fuente extranjera represente respecto del total de la utilidad fiscal.

Las personas físicas que realicen actividades empresariales, podrán acreditar el impuesto correspondiente proporcionalmente a los ingresos respecto del total del impuesto que deban pagar en México o bien efectuar el acreditamiento conforme al párrafo que antecede.

Cuando el impuesto acreditable se encuentre dentro de los límites a que se refieren los párrafos que anteceden y no pueda acreditarse total o parcialmente, el acreditamiento podrá efectuarse en el ejercicio inmediato anterior y en los cuatro siguientes. Para los efectos de este acreditamiento se aplicarán, en lo conducente, las disposiciones sobre pérdidas del Capítulo III del Título II de esta ley.

A diferencia del método anterior el tax credit o crédito impositivo, no toma en cuenta la fuente de ingreso, - sino atiende al principio de residencia, dando una igualdad impositiva a todos los contribuyentes residentes en un país respecto de los ingresos que obtengan, pagarán el mismo impuesto por un mismo ingreso no importando de donde proceda o como se obtuvo, haciendo a un lado al país en donde se haya realizado la inversión, lo que representa un problema para este último país, pues los incentivos fiscales que pudiera otorgar se verían nulificados en el país de residencia del inversor.

Veamos más detalladamente como opera el crédito impositivo, el país de residencia del inversionista aceptará el crédito por impuesto pagado en el extranjero cuando:

- El impuesto pagado en el extranjero corresponda al previsto en la legislación del país de residencia, es decir que el mismo ingreso esté gravado en los dos países, por igual concepto.
- El impuesto pagado en el extranjero no exceda - al impuesto a pagar en el país de residencia, - pues en ese caso solo se acreditará hasta el - monto a pagar.
- Se compruebe que se pagó realmente el impuesto.

De esta forma el país gravará igualmente a todos sus contribuyentes sin importar que los ingresos o la renta se obtengan dentro de sus fronteras o fuera de ellas.

Desde el punto de vista del país fuente de la renta o del ingreso, sucede que si contempla incentivos fiscales que se traduzcan en una desgravación del ingreso, el esfuerzo que realice en ese sentido será vano, pues el ingreso se verá gravado en la residencia del inversor haciendo nugatorios sus esfuerzos, beneficiando únicamente al país de residencia del inversionista, pues este otorga crédito por el impuesto efectivamente pagado, así tenemos que los incentivos fiscales que establezcan los países en vías de desarrollo en demérito de sus haciendas, se verán nulificados mediante este sistema, que afecta de manera definitiva sus políticas fiscales.

Desde el punto de vista del inversionista lo único que ocurriría es que, o pagaría el impuesto en la fuente acreditando dicho impuesto en su país de residencia, o si existe una desgravación del ingreso a través de incentivos fiscales, pagaría el impuesto en su país de residencia.

Volvemos a hacer hincapié en que este sistema no toma en cuenta las necesidades de todos los países pues deja en manos de los países exportadores de capital el decidir el flujo de las inversiones.

Como medida bilateral este método se limita a señalar por que ingresos y en que medida se aceptará el crédito impositivo, sin embargo es complementada por otras medidas que atienden a hacerla más efectiva y son diferimiento del impuesto hasta en tanto el ingreso no sea remitido al país de residencia, y la medida complementaria más importante, el crédito por impuesto exonerado y que consiste en deducir en el país de residencia el impuesto que fue eximido en el país fuente es decir que no sólo se deducirá el impuesto efectivamente pagado, sino también el impuesto que se debió pagar pero que fue objeto de incentivos fiscales.

Esta medida contrarrestaría los efectos negativos a nivel internacional, del crédito impositivo, por lo que sería un gran avance si los países exportadores de capital no sólo la contemplaran como una cláusula susceptible de negociación en los tratados internacionales y la incluyeran dentro de su legislación.

Los dos métodos descritos son los más importantes, y los que determinan las negociaciones de los convenios bilaterales internacionales para evitar la doble imposición.

#### C) DEDUCCION IMPOSITIVA

Este método consiste en que el país de residencia del

inversor contempla los impuestos pagados en el extranjero - como un gasto necesario para el negocio, y por lo tanto - - susceptible de deducir de la base del impuesto.

No es un sistema muy recomendable, pues a pesar de - la facilidad de su administración, rompe con la neutralidad interna del país que la contempla, pues por un mismo tipo - de ingreso el inversionista interno tiene que pagar más impuesto ya que no tiene impuestos extranjeros que deducir. - Además de que no evita la doble imposición pues en todo caso el país de residencia grava nuevamente el ingreso lo que resulta más oneroso para el contribuyente.

#### D) DIFERIMIENTO DEL IMPUESTO

Este sistema permite que las utilidades obtenidas por una empresa extranjera, no sean gravadas por el país del inversionista, hasta que no sean remitidos en forma de dividen dos.

Este método también es conocido como "Tax deferral - privilege", es un método complementario, pues no evita la do ble imposición, sino sólo la posterga, por lo que se tendría que combinar con los otros métodos para que sea efectiva.

En ese aspecto CHAPOY BONIFAS nos dice:

"Este sistema, combinado con el crédito del impuesto extranjero, ofrece un gran estímulo a la inversión en el extranjero". (50)

(50) CHAPOY BONIFAS, DOLORES BEATRIZ.-Ob. Cit. P. 171.

## C A P I T U L O    I V

### LOS DIFERENTES TIPOS DE RENTA Y LA DOBLE IMPOSICION

#### 1. SOCIEDADES

Enfrentarnos al estudio de los ingresos de las sociedades presenta serias dificultades, pues las tenemos desde - las llamadas unipersonales, que prácticamente pertenecen a - una sola persona, a las sociedades multinacionales, que están formadas por varios países, desde sociedades con capitales - ínfimos a sociedades que manejan presupuestos mayores a los - de algunos países, incluso sociedades apátridas capaces de - trasladar su domicilio al país que más les convenga.

Para efectos del presente trabajo en este inciso únicamente estudiaremos los ingresos que obtiene la sociedad por sus actividades preponderantes, es decir por la actividad empresarial a la que se dediquen haciendo a un lado otro tipo - de ingresos que estudiaremos más adelante. Asimismo clasifi-caremos a las sociedades de acuerdo a la forma en que actúan fuera de las fronteras del Estado al que pertenecen:

- A) Sociedades que actúan desde su domicilio.
- B) Sociedades que actúan a través de un estableci-

miento permanente.

- C) Sociedades que actúan a través de una filial o una sociedad independiente.

Cuando las sociedades realizan actividades en dos o más países se pueden ver sujetas a una doble imposición, pero este problema y otros de efectos económicos, no son tan simples de solucionar, pues hay que tomar en cuenta no solamente el problema político que hemos venido señalando, sino incluso que algunas empresas llegan a ser tan poderosas que pueden influir decisivamente en la vida política de los países, tanto, que a nivel internacional se ha señalado, la necesidad de legislar las actividades de este tipo de empresas.

*"Estimamos en líneas generales que las empresas multinacionales tienen que considerarse como la forma moderna del colonialismo. Por eso podríamos definir las como fenómeno financiero de efectos no solo económicos, sino también políticos"*(51)

Por lo que respecta al problema de la doble imposición las soluciones varían tomando en cuenta la forma en que las empresas actúan en otros países, a eso se debe la clasificación ya apuntada.

(51) VI JORNADAS LUSO HISPANO-AMERICANAS. De Estudio Tributarios. México 1977. Asociación Nacional de Abogados. P. 209.

#### A) SOCIEDADES QUE ACTUAN DESDE SU DOMICILIO

Este tipo de empresas actúa principalmente a través de la publicidad, sacando el máximo provecho de los medios de comunicación, o utilizando un comisionista en el país extranjero.

Es evidente que estas sociedades pagarán impuesto en el país de su domicilio por todos sus ingresos, pero también se verán gravados los ingresos que obtengan del extranjero, - sobre todo si los países en que realicen sus actividades tienen adoptado el principio de la fuente. Por lo que podemos señalar que la doble imposición en este renglón se origina - del choque de los principios atributivos de la potestad tributaria que son el domicilio y el de la fuente de ingresos.

Ahora bien el problema de la doble imposición se verá agravado o atenuado de acuerdo a la legislación de los países involucrados, pues algunos países eximen totalmente a sus contribuyentes de los ingresos que puedan obtener en el extranjero, y otros los gravan en forma especial.

Sin embargo el método más conveniente, para evitar en este tipo de ingresos la doble imposición es el del crédito - del impuesto en el país del domicilio de la sociedad, del impuesto pagado en el país de la fuente, posición que sostienen

la mayor parte de los países en vías de desarrollo.

La principal objeción que los países desarrollados oponen a este tipo de solución es lo difícil que resulta la administración y control de este tipo de ingresos, pues no se puede controlar ni obligar a este tipo de empresas a que enteren el impuesto en el país de la fuente, pues no tienen ninguna liga con dicho Estado, sin embargo, este problema, se resuelve obligando a la persona con quien contrata la empresa extranjera, a retener el impuesto, sin embargo, dicha solución es un arma de doble filo debido a que la empresa extranjera se va a desentender del posible impuesto causado, originando que el contribuyente retenedor absorba ese impuesto, convirtiéndose dicho impuesto en un gravamen al consumo.

En México una sociedad que actúa en el extranjero con residencia en territorio nacional puede acreditar, en los términos del artículo 6 del Impuesto sobre la Renta, el impuesto pagado en el extranjero siempre que:

- El impuesto que se pagó en el extranjero corresponde a ingresos por los que se esté obligada a pagar en México el impuesto sobre la renta.
- Que el impuesto acreditable no exceda del 42% de la utilidad fiscal del ejercicio social de que se trate.

Ahora bien, una sociedad extranjera sin un establecimiento permanente pero con una fuente de riqueza ubicada en territorio nacional es contribuyente del impuesto sobre la renta en los términos de la fracción III del artículo 10. de la ley, pero como señalamos anteriormente el control de estas sociedades resulta difícil por lo que la ley mencionada siempre señala a un retenedor, quien es responsable solidario del pago del impuesto, éste obligado solidario, es generalmente la persona quien contrata con la empresa extranjera

Existe la posibilidad de que las sociedades extranjeras, incluso también las personas físicas, nombren un representante en territorio nacional, cuando se cumpla con lo siguiente:

- El representante sea residente en territorio nacional, o extranjero con un establecimiento permanente.
- Que conserve la documentación relacionada con el pago de impuestos por lo menos durante 5 años, y a disposición de las autoridades fiscales.
- Que él mismo de aviso de su designación a las autoridades fiscales.
- Se trate de enajenación de bienes.

- Si trata de inmuebles, que la enajenación se consigne en escritura pública o se trate de certificados de participación inmobiliaria no amortizables.

El nombramiento de este representante trae como consecuencia,

- Que el retenedor quede librado de efectuar la retención.
- La posibilidad por parte del residente en el extranjero de optar por determinar el impuesto ya sea aplicando la tasa del 20% a la totalidad de la operación o la tasa del 30% a una base reducida conforme a la determinación de los ingresos por enajenación de bienes.
- Además de un mejor control por parte de la autoridad a los residentes en el extranjero.

**B) SOCIEDADES QUE ACTUAN A TRAVES DE UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.**

La gran difusión que ha tenido el establecimiento permanente a través de los tratados de doble imposición así como de las convenciones internacionales ha hecho que sea el principio más aceptado internacionalmente, sobre todo que esta difusión la han hecho países desarrollados, en contrapo

sición del principio de la fuente que sostienen casi únicamente los países latinoamericanos. En atención a esto, la mayor parte de los países, por no decir que todos aceptan que sus sociedades acrediten el impuesto pagado en el extranjero por un establecimiento permanente, incluso se llega a reconocer que las pérdidas que pudiera tener el establecimiento permanente son deducibles de las utilidades globales de la empresa.

Casi todos los Estados definen dentro de su legislación lo que se debe entender por establecimiento permanente, adaptándolo a su circunstancia, aunque la mayoría de los países tienen la influencia de lo que se entiende por establecimiento permanente en los proyectos de convenio de doble imposición del Comité Fiscal de la O.C.D.E.

La institución del establecimiento permanente, como ya se ha mencionado antes trae la ventaja de que se tiene un mejor control sobre los contribuyentes, debido a la objetividad del principio además de que no se oculta su nexo extranjero, como sucede con las sociedades filiales, pues el establecimiento permanente por sí mismo no tiene personalidad jurídica y una sociedad filial sí, como se verá más adelante.

Como vimos en el Capítulo II, el establecimiento permanente es una institución reciente en nuestro país, que sin

embargo adquiere su propia significación, pues en la definición que la Ley del Impuesto sobre la Renta da sobre este concepto, suprime la característica de "fijo", que señalan los proyectos de convenio de la OCDE, aún así la Ley del Impuesto sobre la Renta señala como contribuyentes de este impuesto, según lo establece su artículo 10. fracción II, a los residentes en el extranjero que actúen a través de un establecimiento permanente respecto de los ingresos que éste obtenga, ya no abordaremos más el tema en virtud de que ya fué tratado ampliamente en su oportunidad, sin embargo señalaremos que el establecimiento permanente es tratado como si fuera un ente independiente para efectos del control del mismo en materia impositiva, es decir que tiene las mismas obligaciones y derechos que una persona física o moral residente en México.

Ahora bien, ¿que sucede si es una empresa mexicana la que tiene un establecimiento permanente en el extranjero? pues podrá acreditar, en los términos del artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el impuesto pagado en el extranjero.

C) SOCIEDADES QUE ACTUAN A TRAVES DE  
SOCIEDADES FILIALES.

Es la forma más compleja a través de la cual actúa una sociedad extranjera, pues una vez que ha probado que puede

expandirse a un determinado país lo más sencillo es constituir una sociedad con arreglo al derecho de ese país, así puede gozar de los beneficios que ese país otorga a sus nacionales sin perder por ese motivo los nexos con la matriz extranjera.

*"Los hechos han demostrado que sus vinculaciones jurídicas o económicas son propicias a crear o condicionar transferencias que se apartan de las características ordinarias - que ofrecen los negocios entre sociedades independientes. Y esas características especiales se traducen a economías tributarias para ellas con las consiguientes pérdidas fiscales de los estados donde actúan". (52)*

En virtud de que este tipo de sociedades se convierten en armas eficaces para evadir impuestos, y algunas de ellas son tan poderosas que llegan a influir en la vida política no sólo de un país, sino de la comunidad internacional, se ha tratado de crear una legislación internacional que los controle pero dichos esfuerzos han sido en vano.

Ahora bien, no hay que olvidar que el factor fiscal no es un elemento decisivo para que una empresa invierta en tal o cual lugar, sino que las inversiones acuden al lugar donde

(52) VALDEZ COSTA, RAMON.- Ob. Cit. P. 149.

tendrán un mayor rendimiento, por lo que el problema de la doble imposición en empresas con filiales en varios Estados se convierte en un problema secundario, si es que es problema - para este tipo de empresas, que llegan a tener tantas utilidades, por ser industrias, casi siempre necesarias a los países en desarrollo, que uno se pregunta las razones que estas em-presas pueden aducir para que se vean gravadas más levemente ya que este tipo de empresas son favorecidas mediante conce-siones y estímulos por parte de los mismos gobiernos, por lo que el problema toma tintes económicos políticos y no jurfidi-cos.

En efecto desde el punto de vista jurfídico-mercantil,- la dependencia de la sociedad filial *"de la sociedad matriz - apenas da lugar a normas especiales; en el plano económico, dicha relación, no obstante, suele ser normalmente tan fuerte que la sociedad matriz no se relaciona con dichas sociedades extranjeras de manera distinta a como lo hace una sucursal es tablecida en el extranjero"*. (53)

Nos encontramos entonces, ante las llamadas sociedades *"holding"*, *"conocernos"*, sociedades controladoras, etc., que comprenden una pluralidad de empresas sujetas a una dirección económica aunque jurfídicamente no exista ningún vínculo entre ellas.

(53) *BUHLER OTTMAR*, - Ob. Cit. P. 114.

Como consecuencia de la característica que se señala en el párrafo anterior la sociedad filial tributará de acuerdo - al derecho fiscal del Estado al que pertenezca, en forma independiente de la matriz, pues es una persona jurídica diferente a las demás del grupo al que pueda pertenecer, sin embargo en algunas legislaciones pueden ser consideradas como establecimientos permanentes o sucursales, como por ejemplo en Francia, o Alemania, donde la sociedad matriz puede deducir las pérdidas de sus sucursales, siempre que demuestre los nexos con estas sociedades. O como en Argentina donde se desconoce la - personalidad jurídica de la sociedad filial y en determinadas circunstancias se le prohíbe contratar con su casa matriz, por tratarse de una misma persona, como nos lo hace notar VALDEZ - COSTA.

*"En ese sentido es también ilustrativa la evolución de ciertas legislaciones como la Argentina. La ley que convalidó y dio firmeza a la jurisprudencia que negaba la posibilidad de que existieran relaciones contractuales entre empresas - - vinculadas, ha sido recientemente modificada estableciendo que tales actos jurídicos serán considerados "a todos los efectos como celebrados entre partes independientes cuando sus prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del - mercado entre entes independientes", estableciendo algunas limitaciones que no alteran la eficacia del principio" \*(16) Ley*

No. 21, 381, de 30 de diciembre de 1976, artículo 60. sustantivo del artículo 14 de la Ley No. 20, 628. (54)

Los tratados para evitar la doble imposición, no son - una solución a este aspecto, pues los proyectos más aceptados están pensados para relaciones entre países iguales y desarrollados y no entre desiguales es decir entre países desarrollados y en vías de desarrollo, como ejemplo de esta desigualdad basta mencionar el artículo 24-4 del proyecto de convenio de la O.C.D.E.

*"La imposición del establecimiento permanente que posea un Estado signatario no puede ser más desfavorable que la imposición de las empresas del mismo que ejerzan la misma actividad".*

Cuando en algunos países en vías de desarrollo se tienen ciertos controles a los establecimientos permanentes e incluso de tipo político.

Por último, volveremos a insistir, en que los problemas principales de este tipo de empresas son:

- el político-económico
- y la evasión fiscal.

(54) VALDEZ COSTA, RAMON. Ob. Cit. P. 207.

Es en ese orden, no olvidando que la evasión fiscal de las sociedades asociadas, no solo perjudica a los países en vías de desarrollo sino también a los desarrollados como lo señala VALDEZ COSTA:

*"Hay problemas de evasión por abusos en los gastos, en perjuicio de los países pagadores y por utilización de los refugios impositivos (tax havens), en perjuicio de los países - receptores, evasiones ambas que tienen como rasgo común característico la participación concertada de las empresas asociadas (2). Hay también problemas de política fiscal relativos a la incentivación de la transferencia internacional de capitales y técnicas desde los países desarrollados hacia los países en desarrollo, aspecto éste que constituye la finalidad principal de las empresas asociadas". (53)*

## 2. DIVIDENDOS

Este tipo de ingresos es especialmente conflictivo - pues la lucha entre los dos principales principios atributivos de la potestad tributaria, el del domicilio y el de la fuente se ve mejor reflejado en este tipo de ingresos, pues - por una parte los países desarrollados sostienen su primacía por gravar a sus residentes y por la otra los países desarro-

(53) Ob. Cit. P. 67.

llados defienden que se graven los dividendos en el lugar en que se generan, en otras palabras un Estado grava a su residente por los ingresos que reciba del extranjero y por otra, otro país grava el mismo receptor de los ingresos pero atendiendo a que éstos se originan o son producidos dentro de su territorio.

El principio de la fuente está muy arraigado en América Latina tanto que el Pacto Andino como la Asociación Latino Americana de Libre Comercio (A.L.A.L.C.), atribuyen la potestad tributaria de este tipo de ingresos a los Estados donde se encuentra la empresa que los distribuye, concepto que tiene su origen en el Modelo de Convenio de México de 1943, las rentas de los capitales mobiliarios no pueden ser gravados más que en los países contratantes en el que los capitales son invertidos.

Defendiendo al otro punto de vista encontramos a la O. C.D.E., que estipula en sus proyectos de convenios, el derecho prioritario al país del domicilio del accionista, aunque deja la posibilidad de que el Estado donde se originaron tales ingresos los grave, pero sin exceder de cierto límite, así como el principio, que contienen la mayor parte de las legislaciones Sajonas, al renta global mundial ("World-Wide Income"), que implica que todos los ingresos o beneficios recibidos en cualquier parte del extranjero por ciudadanos o residentes de un país deben ser considerados para efectos del impuesto -

sobre la renta en ese país; aduciendo como objeción al principio de la fuente, que la administración y organización del impuesto están elaborados en torno a ese principio.

Ahora bien, no se trata de negar el derecho del país - del accionista a gravar a sus residentes o ciudadanos, derecho que evidentemente tiene, sino que en aras de evitar una doble imposición se establezca que el derecho prioritario lo tienen los países donde se generan los dividendos, que generalmente son los países en vías de desarrollo, lo que significaría un trato más equitativo a estos países, pues de reconocer el principio de la residencia como prioritario los países en desarrollo, que necesitan más de ese ingreso que los países desarrollados, casi no podrían gravar ese renglón pues no exportan capital, sino que lo importan, por lo que la solución más equitativa es la de reconocer el derecho prioritario de los países en desarrollo sobre las utilidades y beneficios distribuidos por empresas. Además el Estado importador siempre tiene la opción de conceder un crédito por el impuesto - pagado por ese concepto.

En defensa de lo aquí sustentado citamos a OTTMAR - -  
BULHER.

*"Consideraciones puramente económicas deben llevar, no obstante, a la idea de que no puede impedirsele al país en*

que se obtienen beneficios de una empresa al gravar dichos - beneficios. Esta consideración elemental es también ciertamente la que en los últimos años se ha mostrado como la dominante".

"Puede hablarse muy bien en base a estas consideraciones, de un derecho preferente del país de origen, aunque no de un derecho exclusivo". (56)

El problema de este tipo de ingresos no se queda en - saber que Estado tiene el derecho prioritario a gravarlos, - es más profundo, sobre todo entre sociedades vinculadas, evadiendo de esta manera a los fiscos que se vean involucrados, por lo que no sólo se afecta a los países en desarrollo sino también a los países desarrollados.

Tratando de evitar este tipo de situaciones, los países crean ficciones o ponen límites a determinados ingresos sean considerados como dividendos, y que sean gravados conforme al rubro que les corresponda.

México no es la excepción, pero antes de ver cuales - son esas ficciones veamos como trata a los ingresos por divi - dendos. Fiel a la teoría de la fuente grava los dividendos

(56) BULHER OTTMAR.- Ob. Cit. Pp. 244-245.

que pagan las sociedades residentes en territorio nacional como lo señalan los artículos 120 y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, también grava como dividendo las utilidades que obtengan los establecimientos permanentes deduciendo de éstas el impuesto que paga el establecimiento permanente y la participación de los trabajadores en las utilidades.

Ahora bien, la tasa con que grava México este tipo de renta es del 55% y se debe enterar el impuesto en el momento en que los dividendos se paguen existiendo la obligación de la sociedad pagadora de efectuar la retención y entero del impuesto.

Cuando la sociedad que paga dividendos es extranjera pero el receptor es residente en México, este último podrá acreditar el impuesto que pague en el extranjero por parte proporcional del impuesto que corresponda a su participación, con el único requisito de que se posea cuando menos el 10% del capital social de la empresa extranjera.

Ahora bien veamos que ingresos se asimilan a los dividendos.

- Los préstamos a socios o accionistas, cuando no sean consecuencia normal de las apreciaciones de la empresa y la tasa de interés sea superior a la fijada por la Ley de Ingresos de la Federación, además,

de que se pacte un plazo menor a un año.

- Todas las omisiones de ingresos.
- Las compras no realizadas e indebidamente registradas.
- Los pagos al extranjero por concepto de regalías o por permitir el uso o goce temporal de bienes cuando dichos pagos no sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta.

### 3. INTERESES

Tratar de evitar la doble imposición en el caso de los intereses es más complejo que en el caso de dividendos, pues en ese renglón al menos existe una opinión generalizada que reconoce el derecho del país de la fuente a gravarlos sin embargo en materia de intereses no existe tal cosa pues ni el principio de residencia ni el principio de la fuente parecen tener suficiente fuerza para imponerse.

*"En términos generales puede afirmarse que el problema no tiene una solución firme ni común en todos los países de la zona. Recién en estos últimos años se está intentando fijar una posición que respetando el principio de la fuente sustentado por los países latinoamericanos, contemple otros aspectos importantes como el de evitar la doble imposición y el*

encarecimiento de las importaciones de activo fijo y aun de -  
mercaderías, realizadas por sus industriales productores".(57)  
Nos dice VALDEZ COSTA al referirse a los intereses en latinoa  
mérica, más adelante nos señala que:

"La incerteza se registra también en los países desa-  
rrollados. En el informe del Secretario General H.G.Gumpel,  
al Grupo de Expertos de la ONU puede leerse que: "se reconoce  
en Derecho Internacional que el lugar donde se sitúa la deuda,  
es el de la residencia del deudor y cierto número de los prin-  
cipales países exportadores de capitales aplica esta regla en  
su legislación fiscal interna gravando mediante retenciones en  
la fuente, con tasas a menudo elevadas, los intereses que sus  
residentes pagan a los no residentes. En sus convenciones -  
con otros países sin embargo, aplican continuamente el princi-  
pio inverso, el de la imposición exclusiva en el país de la re-  
sidencia del acreedor". Esto lleva al autor a sostener que -  
"los argumentos según los cuales la fuente de las rentas en -  
cuestión debe ser considerada como ubicada en el país de ori-  
gen de los capitales o inversamente en el país donde estos ca-  
pitales son utilizados, tienen la misma fuerza desde el punto  
de vista lógico. Los argumentos de orden jurídico no son de-  
cisivos", termina. (58)

(57) VALDEZ COSTA, RAMON.- Ob. Cit. P. 101.

(58) Ob. Cit. P. 211.

En efecto los países que defienden el principio de la fuente, que son generalmente los países en desarrollo, defienden su derecho a gravar estas rentas, pero no existe un concepto, y los países desarrollados manejan a su conveniencia ambos principios, aunque con hegemonía del principio de la fuente.

La evolución del principio de la fuente en materia de intereses tiene su punto de partida en la Reunión Regional del Comité Fiscal de la Sociedad de las Naciones celebrada en México en 1943, en la que evidentemente, por ser una reunión regional predominaron los puntos de vista latinoamericanos; dicha convención en su modelo de convenio, artículos IX y X señala que los ingresos por intereses no pueden ser gravados más que en el país contratante donde esos capitales son invertidos, por lo que, como precisan los comentarios oficiales a dichos artículos, en principio deben ser gravados en el país donde los capitales son efectivamente utilizados, la fuente se considera ubicada entonces en donde se han generado los recursos para pagar esta forma de renta.

Criterio que ofrece dificultades al tratar de precisar en donde se utilizó el crédito, pues puede haber transferencia de éste a filiales o sucursales, que estén domiciliados incluso en otros países, aunque tratando de evitar esta situación ya desde la Convención en México de 1943, se estableció la -

presunción de que se consideraría como lugar de utilización, - cuando no pudiera precisarse el del domicilio fiscal del deudor, y una evolución posterior de esta presunción considera -- que se utiliza en el país en el cual se pagan los intereses o lo que la Doctrina Brasileña, en este punto la más avanzada, - responde que lo que se debe entender por fuente es precisamente eso, el lugar del pago, el lugar desde el cual el deudor, - cualquiera que sea, realiza los pagos.

Por otra parte, los países desarrollados tampoco nos - dan una solución definitiva, siendo un reflejo de esta situa-- ción la posición de la O.C.D.E.; que señala un derecho priorita-- rio al país donde reside el acreedor de los intereses, reco-- nociendo la posibilidad de que el Estado donde reside el deu-- dor pueda exigir un impuesto limitado, es decir que de existir un tratado de doble imposición, se conviniera entre las partes el porcentaje a gravar sobre los intereses teniendo prioridad y por lo mismo un mayor porcentaje el Estado en que resida el acreedor.

Una vez definidas las dos posiciones en materia de inte-- reses, es de hacer notar un problema que este tipo de renta - trae, sobre todo a los países en vías de desarrollo y que es - la dificultad que presenta el cobro del impuesto, cuando predomina el principio de la fuente.

En efecto, supongamos que el receptor de los intereses sea un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país desde el que se pagan los intereses, se hace necesario para el control de este tipo de impuestos nombrar dentro de la legislación del país que corresponda retenedor y responsable solidario a quien efectúe los pagos, que generalmente es una empresa nacional, pero el residente en el extranjero está en situación de exigir, y he aquí que puede exigir cierto pago de intereses íntegro, es decir libre de impuestos, lo que obliga al pagador a efectuar una retención sobre una renta a ingresos ficticios en vez de la tasa neta, y así poder cumplir con su acreedor, lo que convierte el impuesto cuyo sujeto es el residente en el extranjero que obtiene ingresos por intereses de fuente ubicada en un determinado país en un impuesto a las sociedades, pues quien paga realmente ese impuesto es quien tiene que pagar los intereses.

En resumen al ejercer la potestad tributaria con arreglo al principio de la fuente en materia de intereses es sumamente delicada, pues puede acarrear efectos de mayor gravamen a contribuyentes nacionales, tanto que algunos países como Uruguay prefieren no gravar dichos ingresos o bien gravarlos con tasas bajas.

Como consecuencia de lo expuesto podemos señalar que - en materia de intereses no es posible evitar una doble imposición, sino es a través de un convenio internacional que regule el porcentaje a gravar por cada país firmante, ya que en este caso ningún país importador de capital otorga crédito - por el impuesto pagado en la fuente, y los países en vías de desarrollo gravan dichos ingresos, válgase la redundancia en su mismo origen lo que imposibilita aplicar alguno de los medios para evitar la doble imposición.

México, como país en desarrollo se adhiere al principio de la fuente en materia de intereses y de acuerdo a lo establecido en el artículo 154 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se considera que la fuente se encuentra en territorio nacional cuando en el país se coloque o invierta el capital, presumiendo que si un residente en territorio nacional o un establecimiento permanente de un residente en el extranjero paga los intereses la fuente está ubicada en territorio nacional; claro está que si se prueba que ese capital no fue colocado en México no se da el supuesto para considerar que hay fuente de riqueza.

Ya habíamos señalado lo delicado que son este tipo de ingresos, y que México tratando de evitar los problemas que atraen, pero no desaprovechando esa fuente de ingresos los -

grava de maneras especiales, veámos cuales son éstas.

En los términos del artículo 154 A de la Ley del Im- -  
puesto sobre la Renta no pagan impuesto los intereses que:

- deriven de créditos concedidos al Gobierno Federal.
- deriven de créditos cuyo plazo de pago sea mayor -  
de 5 años y tenga una tasa de interés fija, siem-  
pre que las entidades de financiamiento estén re-  
gistradas ante la Secretaría de Hacienda y Crédito  
Público.
- los que deriven de títulos de crédito emitidos en  
moneda extranjera y se coloquen en el extranjero.
- los que provengan de aceptaciones bancarias en mo-  
neda extranjera.

y grava los siguientes intereses con una tasa baja del 15%.

- Entidades de financiamiento de otros Estado.
- Bancos extranjeros.

Siempre y cuando estén registrados ante la Secretaría  
de Hacienda y Crédito Público.

Grava con una tasa media del 21% los siguientes intere-  
ses.

- los pagados a residentes del extranjero por instituciones de crédito que no se encuentren registrados ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
  
- los que deriven de títulos de crédito que se coloquen en bolsa que pertenezcan a residentes en el extranjero que no sea una institución de crédito para adquisición de activos fijos y en general por - habilitación y avío o comercialización, siempre que el residente en el extranjero esté registrado para tal efecto ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

y que en el contrato conste que el financiamiento es para los efectos señalados.

Por último establece una tasa de intereses alta del 42% para aquellos intereses que no encuadren en los ya mencionados.

La reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta agregando el artículo 154-A en las reformas de 1981, así como las diferentes tasas de la ley, nos hacen pensar en la necesidad del capital extranjero que requiere nuestro país, y al mismo tiempo que al gravar dichos ingresos se trata de evitar un impuesto - que recaiga en las sociedades nacionales, incluso implementa un registro para aquellos extranjeros que otorgan financiamientos.

#### 4. REGALIAS POR ASISTENCIA TECNICA

Dentro del concepto de asistencia técnica se incluyen - diferentes tipos de bienes, los cuales pueden ser de tres tipos.

a. Bienes intangibles.- Tales como derechos de autor, patentes, marcas de fábrica, fórmulas y procedimientos secretos.

b. Bienes tangibles.- Películas cinematográficas, equipos industriales, comerciales o científicos.

c. Servicios.- Información relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas, y los beneficios que se obtienen de la explotación de tales bienes que se le llama "regalías" (royalties) o "cánones".

Ahora bien la comercialización de la de estos productos, sobre todo por parte de las grandes empresas se ha convertido, en factor importante en la balanza de pagos a nivel internacional, porque los países en desarrollo requieren de ellas para su evolución. Sin embargo su comercialización presenta problemas, tanto para los países desarrollados como para los países en desarrollo, pues es muy sencillo disfrazar los dividendos a través de contratos de asistencia técnica demasiado onerosos, y los países en desarrollo pagarían tecnologías - -

obsoletas o muy sencillas de adquirir en el mercado a precios muy altos, esto hace necesario un control de estos bienes, - por parte de los países importadores de tecnología. En México el control de la importación de este tipo de mercancías - está a cargo del Registro Nacional de Transferencia de Tecnología, que depende de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial.

Las regalías, si bien no derivan de un capital, si de la explotación de bienes jurídicamente protegidos, y son - -- susceptibles de ser gravados, presentándose el problema de - qué Estado tiene más derecho a gravarlos, en aras de evitar - la doble imposición.

Los países desarrollados sostienen el principio de la residencia del prestador de la asistencia técnica, y los países en desarrollo el de la fuente, pero este último no es sencillo de aplicar por los diferentes aspectos que presenta la asistencia técnica, y cada aspecto puede presentar una solución diferente como lo señala VALDEZ COSTA.

*"Estrictamente dentro del término regalías deben distinguirse tres tipos que pueden ser objeto de soluciones diferentes; las patentes, la asistencia técnica y por último, los derechos de autor, no solamente de obras musicales y films que son muy importantes en la vida moderna, sino también de -*

*obras científicas, culturales y literarias. Sobre cada uno de estos tres puntos las soluciones pueden ser objeto de una aproximación de los dos grupos de países". (59)*

El mismo autor señala dos soluciones diferentes, con arreglo al principio de la fuente, una para las patentes y derechos de autor y otro para la asistencia técnica, en sentido estricto, es decir la transmisión de información y experiencias.

Para las patentes y los derechos de autor, considera que la fuente está ubicada en el país donde se utilizan, porque dichos bienes están jurídicamente protegidos por las legislaciones de los países en que se utilizan, de tal manera que pueden ser explotados por una persona que de no existir tal protección no podría explotarlos.

En cuanto a la asistencia técnica en sentido estricto, o sea lo que entendemos por "Know How", señala que la fuente de riqueza se encuentra en el país desde el cual se presta esa asistencia técnica, pues se trata generalmente de una actividad de información que se desarrolla en el país de origen, pero siendo más congruente con este tipo de actividad vemos que se trata de una prestación de servicios, por lo

que debe ser tratado en la misma forma que los ingresos gravados por el mismo concepto.

Por su parte la O.C.D.E., señala que las regalías se deben de gravar.

*"sobre la base de atribuir el derecho a gravar los canones exclusivamente al Estado de la residencia del beneficiario y distribuir entre los dos Estados el derecho a gravar los dividendos e intereses". (60)*

Es evidente que esta institución da preferencia al principio de la residencia, además de que no reconoce ningún derecho al país de la fuente para gravar este tipo de ingresos.

La posición latinoamericana que tiene su origen en el Proyecto de Convenio de México de 1943, señala el principio de que estos conceptos son de naturaleza compleja y que podrían diferenciarse de acuerdo a las condiciones en las cuales son adquiridos, ya que pueden ser considerados como la renta de una profesión de una empresa o de un capital. En un tiempo más reciente esta posición la reflejan la A.L.A.L.C. y el Pacto Andino en sus respectivos Proyectos de Convenios sobre la materia, señalando que los ingresos que se obtengan por la utilización de marcas, patentes y conocimientos de similar naturaleza

(60) INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES.- Doble Imposición Internacional, Ministerio de Hacienda, Madrid, P. 91.

agregando la A.L.A.L.C. que las rentas por el uso o utilización de noticias internacionales equipos industriales, comerciales y científicos, serán gravados sólo en el país miembro en cuyo territorio se presten tales servicios.

La posición anterior se superó por la inclusión de la teoría de la fuente pagadora, es decir que se considera como fuente el país que efectúa el pago, pues el criterio anterior se prestaba a que la empresa residente en el país receptor enviará sus técnicos al país que le otorgaba el servicio evadiendo así el criterio de la fuente del país en que se presta la asistencia. Es de entenderse entonces que el criterio de la fuente pagadora es el que tiene mayor aceptación entre los países latinoamericanos, entre ellos México.

En efecto en el artículo 156 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se establece que *"tratándose de ingresos por regalías, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan las regalías se aprovechan en México. Salvo prueba en contrario, se entenderá que el aprovechamiento se efectúa en el país, cuando se paguen las regalías por un residente en territorio nacional o por un residente en el extranjero con establecimiento permanente en México"*.

Ahora bien en México se gravan los ingresos por regalías

con dos tasas, una del 21% para el uso o goce temporal de derecho de autor sobre obras literarias, científicas o artísticas incluidas las películas cinematográficas y grabaciones para radio y televisión, así como de dibujos, modelos, planos, fórmulas o procedimientos, equipos industriales, comerciales o científicos y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas y en general por asistencia técnica o transferencia de tecnología, así como los servicios profesionales o técnicos que guarden relación con los conceptos antes mencionados; y otra tasa de 42% con regalías por el uso o goce temporal de patentes o de certificados de inversión o de mejora, marcas de fábrica y nombres comerciales así como por concepto de publicidad. - Existiendo, como en otros ingresos la obligación de retener - por parte de las personas que efectúen pagos.

Si es un residente en México el que recibe ingresos - por regalías provenientes del extranjero, podrá acreditar el impuesto pagado en el extranjero en los términos del artículo 6 de la mencionada ley.

Como un antecedente mencionaremos que México, antes de adoptar el principio de la fuente pagadora, contenía dentro - de su legislación la teoría de la fuente del lugar en que se presta la tecnología, lo que trajo como consecuencia una tesis

del Tribunal Fiscal de la Federación.

"ASISTENCIA TECNICA PRESTADA POR EXTRANJEROS FUERA DEL TERRITORIO NACIONAL.- Los ingresos por ella no causan el impuesto sobre la renta cuando el artículo 3° fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece que son sujetos del impuesto los extranjeros residentes en el extranjero y las personas morales de nacionalidad extranjera, respecto de sus ingresos gravables procedentes de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional, por fuentes de riqueza debe entenderse el trabajo, el capital o la combinación de ambos, concepto que no debe confundirse con el de fuentes del impuesto, que es el conjunto de bienes -dinero o especie- con los que se paga el impuesto, por tanto, si se presta asistencia técnica por extranjeros y desde el extranjero, quién obtenga el ingreso por tal motivo no es causante del impuesto sobre la renta y quién le paga no está obligado a retenerlo".

Juicio 4247/966, promovido por la Universidad de las Américas, A.C.

Lo que incitaba la evasión de impuestos por ese concepto aprovechando la debilidad de la teoría de la fuente del lugar en que se presta el servicio.

## 5. TRABAJO Y SERVICIOS PERSONALES

Este inciso lo referimos a los ingresos por trabajo en sus dos modalidades.

Trabajo Dependiente

y

Trabajo Independiente

Pues lo podemos englobar para efectos de su estudio - debido a la similitud de las soluciones que están muy generalizadas, tanto en los países desarrollados como en los países en vías de desarrollo.

La solución clásica a estas rentas es la de que sólo podrán verse gravados en el territorio en el cual los servicios son prestados, solución que no se contrapone al principio de la fuente, pero existen otros criterios que son utilizados en defecto de éste y que son:

- El país de residencia del prestador del servicio o -  
trabajador.
- El país en donde se efectúa el pago.
- El lugar en que tiene su oficina principal el presta  
dor del servicio.

A pesar de la situación ya generalizada, el Proyecto de

Convenio de la O.C.D.E., en sus artículos 14 y 15, pregoniza en primer término el criterio de la residencia del prestador del servicio o trabajador, pero señala que si dicha persona - cuenta con una base fija, el Estado que recibe el servicio - puede gravarlo en cuanto a esa base fija, esta base fija corresponde al criterio del establecimiento permanente.

También señala excepciones específicas a trabajadores, que podrán ser gravados en el Estado en que se presten los - servicios si:

- a) *El empleado no permanece en total en el otro Estado, en uno o varios periodos, más de 183 días durante el año fiscal considerado;*
- b) *Las remuneraciones se pagan por, o en nombre de, - una persona que no es residente del otro Estado; y*
- c) *Las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o base fija que la persona para quien trabaja tiene en el otro Estado.*

El criterio de la O.C.D.E., contrasta con las soluciones que dan los proyectos del Convenio del Pacto Andino y de la A.L.A.L.C., que sustentan el principio del país en que se prestan los servicios.

También es de hacer notar que la O.C.D.E. señala que el

Estado que tiene derecho de gravar a los artistas y deportistas es el lugar en que se presenta el espectáculo, que concuerda con el principio de la fuente. Como también el caso de los miembros de Consejos de Administración en que todos, sin excepción, consideran que el país que debe gravar dichos ingresos es el país en que se paga.

En la legislación mexicana, específicamente en los artículos 146 y 147 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se señala lo que se debe entender por fuente en estos renglones y a la letra dicen:

*"Artículo 146. - Tratándose de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el servicio se preste en el país, excepto cuando se trate de ingresos por honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia o de cualquier otra índole así como los honorarios a administradores o comisarios, caso en el que se entenderá que la fuente de riqueza está ubicada en territorio nacional cuando los mismos sean pagados, en el país o en el extranjero, por empresas residentes en México".*

*"Artículo 147. - Tratándose de ingresos por honorarios*

*y en general por la prestación de un servicio personal independiente, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el servicio se presta totalmente en el país. Se presume que el servicio se presta totalmente en México cuando se pruebe que parte del mismo se presta en territorio nacional, salvo que el contribuyente demuestre la parte del servicio que prestó en el extranjero, en cuyo caso el impuesto se calculará sobre la parte de la contraprestación que corresponda a la proporción en que el servicio se prestó en México."*

En ambos casos los ingresos son gravados con una tasa del 30%.

La persona que resida en México y preste servicios en el extranjero podrá acreditar el impuesto pagado en el extranjero en los términos del artículo 6 de la mencionada ley.

## CAPITULO V

### LAS ORGANIZACIONES INTERNACIONALES FRENTE AL PROBLEMA DE LA DOBLE TRIBUTACION

A fines del siglo pasado y a principios del presente ya se habian celebrado un gran número de tratados, principalmente bilaterales, pero no es sino hasta 1920 en que las organizaciones internacionales se ocupan del problema, pues en esa fecha se celebró en Bruselas la Reunión de la Confederación Financiera Internacional en la que se recomienda a la Liga de las Naciones que se elabore un estudio acerca de la doble tributación internacional y la evasión del impuesto.

La Liga de las Naciones encomienda a cuatro expertos de renombre internacional que estudien el problema; estos expertos fueron Edwin Seliman de Estados Unidos, Luigi Einandi de Italia, Sir Joseph Etamp de Inglaterra y Bruins de Holanda, estas personas, cada uno por su parte, estudian el problema, manteniendo comunicación por correspondencia, reuniéndose en marzo de 1923 en Ginebra donde redactan un notable estudio que sirve de base a las sucesivas reuniones de la Liga de las Naciones y en el que sugieren cuatro métodos para evitar la doble imposición.

Al Eximir los ingresos provenientes del exterior,

- B) Eximir del impuesto sobre la renta a los no residentes.
- C) Dividir el impuesto y repartir la carga del desgravamiento entre los dos Estados.
- D) Clasificar y asignar a cada país su derecho al impuesto conforme a la naturaleza del impuesto dando preferencia al criterio del domicilio sobre el de la fuente de ingresos.

Por su parte la Cámara de Comercio Internacional se ocupó del problema nombrando un "Comité de dobles impuestos" en el Congreso que celebró en Londres en 1924, el que formuló las siguientes conclusiones:

"1.- Para evitar la doble imposición el mejor medio es aceptar el domicilio para la base del impuesto sobre la renta. No se excluye completamente la imposición en el origen de las rentas provenientes de inmuebles o de empresas comerciales o industriales".

"2.- Para las compañías de navegación debe aplicarse el principio de la exención recíproca".

"3.- Se asimilan los derechos de sucesión al impuesto sobre la renta". (61)

(61) FLORES ZAVALA, ERNESTO.- Ob. Cit. P. 301.

En 1925 el Comité Fiscal de la Liga de las Naciones - encomienda el estudio del problema desde un punto de vista - práctico y administrativo a fin de concretar las soluciones a las que se habían llegado en anteriores convenciones, a una - comisión de altos funcionarios de los siguientes países: Bélica, Francia, Italia, Países Bajos, Reino Unido, Suiza y Checoslovaquia, en el que se señalaba que era necesario modifi--car las leyes tributarias de los países si se deseaba evitar la doble imposición y como tal solución era y sigue siendo - sumamente difícil, sugirieron que se celebren tratados bilaterales y multilaterales como medios idóneos para solucionar el problema, pues a través de éstos los Estados se harían mutuas concesiones, solución aparentemente sencilla pero, que como - hemos visto a lo largo de este trabajo, es una solución suma-mente complicada.

En 1927, se amplía la comisión con los delegados de Argentina, Alemania, Japón, Venezuela y Polonia, esta comisión formuló un proyecto que se refiere a los impuestos sobre la - renta y la fortuna, un segundo proyecto que se refería a los derechos de sucesión, y dos últimos proyectos que se referían a ayuda administrativa y judicial en materia de recobro de - impuestos.

Pero no es sino hasta 1928, en que los expertos de 27 países se reunieron en Ginebra para elaborar proyectos de con

venios tipo para evitar la doble imposición, en que realmente se contemplaron los diferentes problemas que se presentan al tratar de celebrar convenios, es aquí donde se inicia ya la lucha de los criterios que sustentan los países exportadores de capital y los importadores de éste, es decir los conflictos entre los principios del domicilio o residencia, y del país de origen o de la fuente de riqueza.

Esta comisión elabora tres diferentes convenios a los que denominó Ia, Ib y Ic., el primero era un modelo copiado del Proyecto de Convenios Tipo de 1927, el segundo, enunciaba que todas las rentas serían gravadas donde el causante tuviera su domicilio, conteniendo una lista de impuestos que podrían gravar por los países de la fuente del ingreso, el tercero aunque de carácter enunciativo, daba preferencia, en los 13 artículos que lo componían al principio de la fuente del ingreso.

A continuación señalamos disposiciones comunes a los tres proyectos.

1º *Admiten coexistencia de la sujeción personal y de la sujeción real.*

2º *Indican cual es para las principales categorías de rentas el Estado en que éstas son imponibles con prioridad, a saber:*

Rentas de bienes inmuebles: *Ia.*, - Impuesto real en el país de su ubicación; impuesto personal con deducción en el país del domicilio. *Ib.*, - Prioridad para el país de ubicación deducción en el otro. *Ic.*, - Exclusividad para el país de ubicación.

Rentas de capitales mobiliarios: Estado del domicilio del deudor (*Ia*); Estado del domicilio del acreedor (*Ib*); Estado del domicilio del acreedor pero el Estado del domicilio del deudor conservando su derecho de imponer la renta por vía de retención en la fuente; en este último caso el Estado del domicilio del acreedor debe deducir el impuesto así pagado al Estado del domicilio del deudor, del impuesto especial que le tocaría percibir sobre la renta del capital (*Ic*).

Rentas de explotaciones comerciales, industriales y agrícolas. *Ia.*, - Impuesto real en el país de origen y personal al en el del domicilio con deducción. *Ib.*, - Prioridad para el país del establecimiento; deducción en el otro, y *Ic.*, - Exclusividad para el país del establecimiento.

Tantos de los administradores y comisarios de las sociedades: *Ia.*, - Impuesto real en el Estado en el que se encuentra el centro efectivo de la empresa, personal en el domicilio. *Ib.*, - Prioridad del Estado en que se encuentra el centro de la empresa; deducción en el otro; *Ic.*, - Exclusividad de este último Estado.

Sueldos, salarios y otras remuneraciones privadas (inclusive las rentas de profesiones liberales): Ia.- Impuesto real en el Estado en el que los interesados ejercen su profesión: personal en el de su domicilio. Ib.- Prioridad del Estado en que se ejerce. Deducción en el otro. Ic.- Exclusividad del último Estado.

Sueldos de funcionarios públicos. Estado que los paga

Pensiones privadas y públicas. Ia.- Impuesto real en el Estado del deudor y personal en el del domicilio. Ib.- Las públicas son gravables en el Estado del deudor con prioridad. Las privadas exclusivamente por el del domicilio fiscal. Ic.- Exclusividad en el país del deudor.

Rentas vitalicias y otras: Estado del domicilio fiscal del acreedor.

3° La base de la sujeción personal es el domicilio fiscal definido en el caso de las personas físicas como el sitio permanente de habitación y en el de las personas jurídicas, como el centro efectivo de dirección. Se dan ciertas reglas comunes al caso de doble domicilio o de traslado de domicilio.

4° Los tres proyectos aplican por analogía las disposiciones relativas al impuesto sobre la renta, al impuesto sobre la fortuna.

5° Prevén consultas entre los Estados y dá, cada uno ciertas reglas para los casos de sujeción personal.

*Tratándose de impuestos sucesorios, se reconoce que el Estado del domicilio del de cujus tiene derecho a gravar por la totalidad de los bienes, y el otro sobre los bienes situados en su territorio, con deducción del impuesto en el primero." (62)*

Después de la reunión descrita, el Comité de las Naciones celebró sesiones en 1929, 1930, 1931, 1933, 1935, 1936, - 1937, 1938 y 1939, dicho Comité Fiscal estaba integrado por 9 miembros titulares y 38 correspondientes, dentro de las tesis más importantes emitidas por este comité, se encuentra la regla de que los productos de las patentes y derechos de autor se gravaran en el Estado del domicilio fiscal de sus beneficiarios, a menos que tales patentes o derechos hubiesen sido adquiridos a título oneroso o representasen una renta industrial o comercial, caso en el que se asimilarían al tratamiento de estas rentas.

Las rentas industriales o comerciales fueron definidas por exclusión por ese comité señalando, además, el criterio de separación de la contabilidad de las sucursales de empresas extranjeras, es decir las sucursales deberían ser consideradas como empresas independientes admitiendo subsidiariamente el método de repartición.

(62) Ob. Cit. P. 304.

El Comité Fiscal se volvió a reunir en 1940 en la Ciudad de México haciendo algunas modificaciones al tratado Ic.

En 1943 se celebra una segunda conferencia, también en la Ciudad de México, en la que se aprobaron 3 modelos de tratados, uno de cooperación administrativa y de determinación de impuestos, que se refería a la doble tributación en materia de impuesto sobre la renta, y que contemplaba el criterio de la fuente y un último tratado para evitar la doble tributación en materia de sucesiones.

La Federación Interamericana de Abogados celebró en 1944 su Tercera Conferencia en México, y abordó el problema de la doble tributación.

El Comité Fiscal se volvió a reunir en Londres en 1946, redactándose dos proyectos de convenio, que sustituyen el principio de fuente adoptado en la reunión de México, por el principio de domicilio, criterio que se impone en ambos proyectos. Como comentario señalaremos que en México salvo los representantes de Estados Unidos y Canadá, los demás eran de países importadores de capital y en Londres a excepción de México y Perú todos los demás eran delegados de países exportadores de capital.

La Organización de las Naciones Unidas continuó la

labor de la Sociedad de Naciones, con ayuda de la "International Fiscal Association", propugnaba que los Estados celebran convenios bilaterales para evitar la doble imposición, y elaboró numerosos estudios sobre cuestiones fiscales internacionales.

La Cámara Internacional de Comercio fundada en 1920, - Organó Asesor de la ONU, se reúne en Quebec en 1949, y expide el Código conocido como Código de Quebec, el cual contiene - normas sobre "procedimientos de financiación, de países insuficientemente desarrollados".

"Según el expresado código, el Estado donde se realice la inversión se obliga:

- 1) A respetar la Libertad de nacionalidad de los accionistas.
- 2) A permitir la libre composición de la Junta Directiva de la empresa.
- 3) A permitir la libre selección e intervención de técnicos.
- 4) A no someter a expropiación forzosa las inversiones extranjeras, salvo indemnización equitativa, según el Derecho Internacional, en dinero o en valores negociables y de libre transferencia.

5) *A reconocer la competencia del Tribunal Internacional de Arbitraje". (63)*

En su artículo 8° dispone que para el mejor desarrollo de las inversiones en el extranjero, se procurarán celebrar - acuerdos bilaterales para evitar la doble imposición, basándose en los proyectos de Convenio de la Sociedad de Naciones de Ginebra de 1928 y Londres de 1946, ignorando los proyectos de 1940 y 1943, de México, sin razón alguna.

La International Fiscal Association, es quizá, después de la ONU el organismo que más se ha ocupado sobre el problema de la doble imposición. Publica una revista llamada - - "Ciheirs de Drait Fiscal International" conteniendo estudios sobre Derecho Internacional Fiscal y sobre convenciones a nivel internacional como las siguientes: Amsterdam 1955, Madrid 1959, Brasilia 1960, Jerusalén 1961, Estocolmo 1967, Londres 1975, entre otros.

Los estudios de esta organización son de vital importancia pues enfoca el problema desde un punto de vista unilateral, es decir que trata de evitar el problema a través de - medidas unilaterales que se puedan adaptar a las normas jurídicas de los gobiernos que deseen eliminar el problema de la doble imposición.

(63) SAINS DE BUJANDA.- Hacienda y Derecho, Estudios de Derecho Financiero Instituto de Estudios Políticos, Madrid 1962. Tomo I. P. 475.

La Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), en 1956 integró un Comité Fiscal, el cual se va a encargar de formular el proyecto más importante a Nivel Internacional de un modelo de Convenio para evitar la doble imposición, el 11 de abril de 1977 dicho modelo sufre una revisión, que no lo altera en su esencia. Este modelo es la bandera que los países desarrollados enarbolan en favor del principio de la residencia, pues como se vió en el capítulo anterior la posición del modelo es casi radical al considerar el principio de residencia en todos los tipos de ingresos, aún en los dividendos - en que la doctrina más aceptada se encuentra a favor de la fuente. Sin embargo, la estructura del convenio ha sido adoptada en diversos convenios, aún cuando éstos se aparten de sus principios.

En 1967 la ONU nombra a un grupo de expertos para que según la resolución 1.273/967 del Consejo Económico y Social, se tratara de conciliar las posiciones de los países desarrollados y los países en desarrollo, considerando que el medio más importante para evitar la doble imposición son los Convenios Bilaterales. Sin embargo los resultados de este Comité fueron muy poco satisfactorios pues nunca definió posiciones, y se orientó únicamente a distribuir potestades tributarias - como principios de negociación, sin embargo dichos estudios sirven de base para un mejor apoyo del estudio del problema de la

doble imposición.

La posición latinoamericana, a pesar de que tiene su origen en las reuniones de México ya mencionadas, se desarrolla en forma aislada del movimiento Europeo, mencionándose o mejor dicho continuándose la labor iniciada en México a través de las concesiones de la Interamerican Bar Association, celebradas en Buenos Aires en 1957, Panamá 1963, Puerto Rico 1963, Caracas 1969, en donde se presenta una posición conciliatoria al aprobarse el tratado presentado por Manuel de Juano.

*"La orientación de este proyecto es ecléctica, reconociendo el principio de la fuente para las rentas industriales y comerciales vinculado a la existencia de un establecimiento permanente. Se aparta del principio de la fuente en materia de regalías que el autor reconoce como un sacrificio parcial de "la pureza del principio" en homenaje a "la necesaria consolidación de intereses o la conveniencia de facilitar el aprovechamiento de los recursos internacionales". Reconoce también la imputación total, es decir, por impuestos pagados e impuestos exonerados". (64)*

Otras organizaciones americanas han abordado el tema - incluso como se ha visto en capítulos anteriores han elaborado proyectos de convenios, estas organizaciones son; el Pacto Andino

(64) VALDEZ COSTA, RAMON.- Ob. Cit. P. 18.

y la A.L.A.L.C., la principal virtud de estos convenios es que han sido elaborados conforme al principio de la fuente, y por lo mismo diametralmente opuesto al modelo de la O.C.D.E.

"Desde el punto de vista formal ambos proyectos presentan la estructura de un modelo de tratado bilateral, pero presentan claras diferencias.

El del Pacto Andino es una manifestación concreta y oficial de los países de la subregión, producto de un estudio sobre el tema con precisos antecedentes en la Dec. No. 24 que fijó la política económica frente a las inversiones extranjeras. Por tanto debe considerársele como una definida toma de posición de ese grupo de países.

Los documentos que A.L.A.L.C., ha elaborado constituyen en cambio solo una formulación concreta de los estudios realizados hasta el presente que no han recibido una aprobación definitiva de los países miembros, entre otras razones por la diversidad de opiniones sustentadas por los distintos países en problemas de gran importancia y también por la evolución de las ideas dominantes dentro de cada país en particular. Como ejemplo del primer caso puede citarse la formulación del concepto de fuente y particularmente la nueva concepción de ésta a través del criterio llamado "fuente pagadora" y como ejemplo de la evolución interna, los cambios operados

en el tratamiento impositivo aplicable a las operaciones entre empresas vinculadas". (65)

(65) Ob. Cit. P. 179.

## C A P I T U L O    V I

### HACIA UN DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO

#### 1. SU OBJETO DE ESTUDIO

Aunque existen tratados firmados, relativos a la doble imposición internacional desde el siglo pasado, la evolución del Derecho Internacional Tributario comienza a partir de la Segunda Guerra Mundial, es decir a partir de la segunda mitad del presente siglo, pues es en este momento en que los problemas y soluciones que la materia aborda adquieren un significado importante.

OTTMAR BULHER, en el prólogo de su obra, comenta que se espera "*con una cierta impaciencia, una elaboración doctrinal del Derecho Internacional Tributario*". (66) Sin embargo, también comenta que todavía no hay un sistema acabado, por lo que en su obra intenta dar esa sistematización como un primer paso que ayude a una más rápida evolución del Derecho Internacional Tributario, intentaremos lo mismo, dado que nuestra modesta posición es de que el Derecho Internacional Tributario debe de adquirir mayor fuerza para beneficio de la comunidad internacional.

(66) BULHER, OTTMAR.-Ob. Cit. Prólogo. P. XIV.

Ahora bien los principales problemas a los que se enfrenta esta joven ciencia son, el problema terminológico, que por ser tan nueva todavía no existe un consenso general de sus conceptos; y el problema de cual es su objeto de estudio, es decir la extensión y naturaleza de los problemas que pretende solucionar.

Al tratar de delimitar el concepto de Derecho Internacional Tributario se nos presenta el problema de que la mayoría de los autores utilizan indistintamente los términos de Derecho Internacional Tributario, y de Derecho Tributario Internacional para significar un mismo concepto, sin embargo, recientemente, ya existe un consenso de que ambos términos no significan lo mismo, aunque tratan de resolver los mismos problemas, pero claro está, desde diferentes puntos de vista.

Ahora bien ¿en que consisten esas diferencias?

Sainz de Bujanda, hace la siguiente consideración:

*"Considero que el Derecho Tributario Internacional está constituido por el conjunto de normas de Derecho Interno que disciplinan relaciones jurídicas tributarias cuyos elementos -personales, reales o formales- quedan insertos dentro del ámbito de eficacia de ordenamientos jurídicos de diversos Estados. El Derecho Internacional Tributario, constituye, en*

cambio, una rama del Derecho Internacional, cualificada por - la naturaleza tributaria de las relaciones entre Estados que en ese Derecho se regulan". (67)

OTTMAR BULHER apunta:

"DIT en Sentido Estricto: normas de conflicto de origen internacional"

"DIT en Sentido Amplio: dichas normas de origen internacional más las normas nacionales que constituyen normas de conflicto"

"por el contrario, el concepto de Derecho Tributario - Internacional (Aussensteuerrecht) se limita a las disposiciones estatales sobre la delimitación" (68)

Siguiendo la línea de las definiciones anteriores podemos decir que el Derecho Internacional Tributario es una rama del Derecho Internacional Público, y que el Derecho Tributario Internacional lo es del Derecho Tributario. Haciendo esta salvedad, concluiremos que el Derecho Tributario Internacional se refiere a las normas positivas tributarias de un Estado que - llegan a tener trascendencia internacional, no obstante hay - que apuntar que estas divisiones son puramente para fines didácticos pues el Derecho es uno sólo.

(67) SAINZ DE BUJANDA.- Ob. Cit. Tomo II. P. 194.

(68) BULHER, OTTMAR.- Ob. Cit. P. 5.

A partir de este momento nos referiremos al Derecho - Internacional Tributario, haciendo notar que en algunas citas se utiliza el término de Derecho Tributario Internacional, - que sin embargo se refieren al concepto que nos ocupa.

Habíamos señalado que el Derecho Internacional Tributario es una rama del Derecho Internacional Público al respecto MANUEL DE JUANO nos señala:

*"Pues bien, será necesario puntualizar en primer término que el Derecho Tributario Internacional, como rama del Derecho Público, escapa conceptualmente al campo específico del Derecho Internacional Privado."*

*En efecto, interesa al Derecho Internacional Privado - el estudio de las conexiones y actos jurídicos entre personas pertenecientes a distintos Estados.*

*Por otra parte, interesa al Derecho Internacional Público las relaciones que se dan entre los Estados y sus individuos en función de la soberanía de aquellos.*

*En lo que respecta al Derecho Tributario Internacional cabe significar que éste se circunscribe a la consideración de tales relaciones en cuanto ellas derivan de la presencia o - constitución de obligaciones tributarias, las que por su naturaleza pertenecen al Derecho Público". (69)*

(69) DE JUANO, MANUEL.- Ob. Cit. Pp. 701-702.

Es necesario hacer esta diferenciación debido a que - algunos tratadistas consideraron que el Derecho Internacional Tributario forma parte del Derecho Internacional Privado como lo hace notar OTTMAR BULHER.

"Hay que destacar, que en Francia es más fuerte que - en Alemania la tendencia a considerar el DIT como una parte - del Derecho Internacional Privado, en el que se localizan incluso, según las concepciones francesas las normas sobre nacionalidad. Como representante principal de esta corriente figura la gran obra -tan justamente apreciada en su campo- de Niboyet". (70)

Más adelante OTTMAR BULHER relaciona el Derecho Internacional Tributario con el Derecho Internacional Administrativo, con el que evidentemente también tiene relación.

"El DIT es en teoría una parte del Derecho Internacional Administrativo al igual que el Derecho Tributario Interno puede considerarse una parte del Derecho Administrativo Interno.

En ambas ramas jurídicas, un derecho auténticamente internacional formado a partir de tratados de Derecho Internacional se construye por encima de un conjunto de normas de

(70) BULHER OTTMAR.- Op. Cit. P. 28.

Derecho externo [nationales Ausßenrecht] de origen nacional. En ambas ramas jurídicas se trata en rigor de extraer consecuencias de la [repercusión] [Überwirkung] de la actividad estatal interna sobre otros Estados. Al ser tan grande la autonomía del Derecho Tributario Interno frente al Derecho Administrativo de cada país, así como la del DIT frente al Derecho Internacional Administrativo, ni la doctrina ni la jurisprudencia tienen muchas ocasiones de recurrir a los principios del Derecho Internacional Administrativo en la solución de los problemas del DIT.

Ciertamente los principios básicos de ambas ramas jurídicas son los mismos, las dos están determinadas por el principio de la legalidad de la administración; pero en Derecho Tributario dicho principio se ha convertido en el [principio de la vinculación al presupuesto de hecho] - - - - - [Tatbestandmassigkeit] y precisamente este principio conduce a la gran minuciosidad de los tratados de Derecho Internacional aquí referidos, en comparación a la cual apenas hay paralelos en el Derecho Internacional Administrativo, y con el Derecho Internacional Administrativo.

Respecto a sus relaciones, hay que decir lo mismo que respecto a las existencias entre DIT y Derecho Internacional Administrativo: el Derecho Tributario puede entenderse también como parte del Derecho Económico, y el DIT, del Derecho

*Internacional Económico. A diferencia del Derecho Internacional Privado, tiene fundamentalmente como objeto las intervenciones del poder estatal en la esfera de los particulares, y especialmente la regulación de las consecuencias de las repercusiones de tales intervenciones en el ámbito de otros Estados" (71)*

Ahora bien, una vez delimitado dentro del mundo del Derecho, todavía nos queda la pregunta ¿cuál es su objeto de estudio? MANUEL DE JUANO nos dice:

*"el fin de esta disciplina responderá a una razonable sistematización de los tributos y a una equitativa repartición de las cargas público-financieras, dentro del marco de las relaciones que exceden los límites territoriales del Estado o de sus poderes tributarios, y el medio para lograr tales fines ha de ser entre otros, la vigencia armoniosa de los distintos tributos que se dan en los sistemas tributarios de los países económicamente vinculados" más adelante define al Derecho Internacional Tributario: "por Derecho Tributario Internacional ha de entenderse aquella rama del Derecho Público que estudia las relaciones, las consecuencias, la naturaleza jurídica de deberes, derechos y demás efectos substanciales y formales, que derivan de la obligación tributaria sometida a*

(71) BULHER OTIMAR.- Ob. Cit. Pp. 32 y 33.

uno o más poderes tributarios de orden estadual, dentro de la esfera internacional". (72)

SAINZ DE BUJANDA señala que al respecto existen dos - opciones:

"Unos autores destacan la función limitativa de la soberanía estatal, que se cumple a través de las normas del Derecho Fiscal Internacional, otros peinsan que este Derecho - tiene precisamente como cometido concreto e inexcusable la - consagración positiva de los principios que robustecen la - potestad del Estado". (73)

SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA también nos da u na definición:

"El Derecho Internacional Físcal está constituido por las normas de costumbre y por los acuerdos y tratados internacionales que delimitan la soberanía fiscal de los diferentes miembros de la comunidad internacional". (74)

Entonces el principal objeto del Derecho Internacional Tributario es el estudio de la delimitación de la soberanía - tributario de los Estados tanto a través de su legislación - como a través de los principios de Derecho Internaciona, así

(72) DE JUANO, MANUEL.- Ob. Cit. P. 702.

(73) SAINZ DE BUJANDA.- Ob. Cit. Tomo I. P. 471.

(74) DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO.- Ob. Cit. P. 26.

como el estudio de las normas que confieren Poder Tributario a ciertos organismos internacionales, aunque no se puede negar que los temas que más trascendencia tienen dentro del Derecho Internacional Tributario son el evitar la doble imposición y la evasión fiscal, a nivel internacional.

En otras palabras, las normas que componen al Derecho Internacional Tributario son:

- Tratados Internacionales de doble imposición.
- Normas de Derecho Tributario con repercusiones internacionales.
- Normas de Derecho Internacional Público y de algunas comunidades de Estado.

Como corolario a este inciso señalaremos que los conceptos e instituciones actuales del DIT surgen principalmente después de la II Guerra Mundial por lo que podríamos asegurar que éste aún se encuentra en evolución. Sin embargo y debido a que el problema no es únicamente jurídico sino también político esta evolución estará subordinada a la buena fe de los Estados, y sobre todo a la unificación de criterios en materia tributaria, y su disposición a aceptarlos.

## 2. CONTENIDO DE LAS NORMAS DE DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO.

A) TRATADOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE -  
IMPOSICION.

La mayoría de estos tratados se han celebrado entre - países europeos y E.U.A., países Asiáticos y países Africa-- nos; los países sudamericanos han prescindido de este tipo - de medidas, sin embargo su participación y elaboración en - alguno ha quedado manifiesta a través de las convenciones - internacionales, que reseñamos en el capítulo anterior.

Como se ha dicho son los países europeos y principal-- mente los países miembros de la O.C.D.E. los que principal-- mente han celebrado tratados para evitar la doble imposición, si bien todos estos tratados son bilaterales, pues el princi-- pal obstáculo a los tratados multilaterales es la falta de - armonía y de uniformidad en las disposiciones fiscales de - los países, incluso aún de los miembros de la O.C.D.E.

Los tratados generalmente caracterizan a los impues-- tos sobre la renta, como su objeto de regulación, exceptuan-- do algunas veces, dentro de éstos a los impuestos sobre el - patrimonio, sobre todo en los países de influencia anglosaj<sup>o</sup> na, a diferencia de los países Continental Europeos que sí - los contemplan en sus tratados e incluso incluyen los impues-- tos de productos (que derivan de inmuebles y de ventas indus-- triales).

Los tratados generalmente traen una lista al principio

señalando cuales son los impuestos afectados por el tratado.

En cuanto al ámbito de los impuestos también es necesario señalar que algunos tratados contemplan tanto los impuestos locales y los impuestos federales. Sin embargo la mayoría solo contemplan los impuestos federales.

En cuanto a su ámbito temporal generalmente se suscriben por un período de tres o cuatro años.

Como ya se ha dicho el fin principal de los tratados es evitar la doble imposición internacional, y aún cuando todavía a falta de Convenios Multilaterales, se esté hablando de un derecho contractual, los principios contenidos en ellos son base para una elaboración de principios generales para establecer una uniformidad y armonización de las leyes tributarias a nivel internacional, o al menos en los impuestos a las rentas.

#### B) NORMAS DE DERECHO TRIBUTARIO CON REPERCUIONES A NIVEL INTERNACIONAL.

Al principio del capítulo se hizo la diferencia entre Derecho Internacional Tributario y Derecho Tributario Internacional, señalando que por éste último se entendía que comprende todas las normas de Derecho Tributario Interno, es decir el que se establece en las legislaciones de los Estados, con repercusiones a nivel internacional, así mismo se citó a - -

Ottmar Bulher, señalando lo que este autor entiende por Derecho Internacional Tributario en sentido estricto y lo que considera que es el Derecho Internacional en sentido amplio, si nos atenemos a esta diferenciación y observamos al Derecho Internacional Tributario en sentido estricto, diremos entonces que las únicas normas de estudio de esta rama del Derecho serán tributarias que se deriven de las comunidades de Estados.

Sin embargo si observamos al Derecho Internacional Tributario en sentido amplio observamos que las normas de Derecho Tributario Internacional son objeto de estudio del Derecho Internacional Tributario, en cuanto estas repercuten en el ámbito internacional.

No cabe la objeción de que no es posible aplicar un Derecho Tributario Extranjero en un Derecho Tributario Internacional, pues la mayoría de los países reconoce o aplica un Derecho Extranjero a través de las instituciones de crédito por impuesto pagado, o por la deducción del impuesto pagado en el extranjero, en el momento en que se reconoce el pago del impuesto en el extranjero, ya sea para deducirlo del impuesto a pagar o para deducirlo de la base del impuesto, aunque en todo caso siempre será un derecho extranjero susceptible de ser probado, como en el Derecho Internacional Privado.

En otras palabras la norma tributaria interna va a -

calificar el impuesto pagado conforme una forma extranjera - para considerarlo como deducible y es aquí donde las normas internas precisan la extensión y quizá hasta los límites de una soberanía fiscal ajena.

Incluso también se puede pensar en la ejecución de - notificaciones de liquidaciones siempre y cuando se haya estblecido en un Tratado Internacional.

En otras palabras la interpretación o lo que es lo - mismo, el problema de la calificación del derecho extranjero, es un problema que atañe directamente al Derecho Internacio--nal Tributario.

C) NORMAS DE DERECHO INTERNACIONAL PUBLICO  
DE ALGUNAS COMUNIDADES DE ESTADO.

Las normas objeto del presente inciso se pueden divi-  
dir en:

- a) Normas de tratados colectivos de contenido fiscal no referidos a doble imposición.
- b) Normas de tratados internacional, no fiscales.
- c) Normas procedentes de comunidades de Estado.

a) Los tratados colectivos son la principal fuente - para la mayoría de las ramas del Derecho Internacional, sin -

embargo este tipo de instrumentos desempeñan un papel secundario en el Derecho Internacional Tributario, aún los de contenido fiscal, pues además de que a la fecha no existen tratados colectivos, sobre doble imposición internacional, los convenios de contenido fiscal se refieren principalmente a situaciones de carácter administrativo, como por ejemplo el tratado celebrado en Ginebra sobre la imposición de automóviles ratificados, por algunos países europeos y E.U.A. que trata sobre la renuncia a la imposición de automóviles por la utilización temporal de otro Estado, tratados que escasamente pueden contribuir al desarrollo de la rama del Derecho - que nos ocupa.

Sin embargo hay que mencionar, en estas fuentes al General Agrument of Tariffs and Trade (Gatt) que se basa en el estatuto aceptado el 30 de octubre de 1947 en Ginebra, y a los acuerdos similares a éste, que tratan sobre el "desmantelamiento colectivo de los derechos aduaneros unido a la vinculación de los mismos a la cláusula de nación más favorecida y al desmantelamiento de las limitaciones reguladores de contingentes de importación", (75) que interesa al Derecho Internacional Tributario porque:

*"Es importante lo que el GATT ha aportado en el terreno de la política aduanera mediante la remoción de los arance*

(75) BULHER, OTIMAR.- Ob. Cit. P. 288.

les y la afirmación de la cláusula de la nación más favorecida en relación con las tendencias al proteccionismo y al bilateralismo todavía muy extendidas en las uniones de países". (76)

Además que a través de este tipo de convenios internacionales se está dando un primer pago para la unificación que en primera instancia se tiene que dar en impuestos aduaneros y aranceles, y luego en una uniformidad de instituciones tributarias por lo que "resulta, no obstante, en todos los casos que los efectos del GATT en las instituciones del DIT sólo pueden ser de momento indirectos". (77)

b) Los tratados colectivos no fiscales llegan a tener disposiciones fiscales aisladas, que sirven sobre todo a fines no fiscales.

"Ejemplo: el tratado de Ginebra sobre la situación jurídica de los refugiados de 28 de julio de 1951 (Ley Alemana - de Ratificación en BGBl, 1953, II, P. 559), en virtud de cuyo artículo 29 "los Estados partes del tratado no sujetarán a los refugiados a tasas, derechos o impuestos distintos o más elevados, cualquiera que sea su denominación, que los que actualmente o en el futuro impongan en circunstancias análogas a sus nacionales". (78)

(76) BULHER, OTMAR.- Ob. Cit. P. 299

(77) Ob. Cit. P. 290.

(78) Ob. Cit. P. 51.

Pero al igual que los convenios internacionales con fines fiscales no referidos a doble imposición únicamente contribuyen en forma indirecta al Derecho Internacional Tributario.

c) Las normas de comunidades de Estado, siguiendo a Bulher, importan en tres sentidos al Derecho Internacional Tributario.

a) En cuanto delimitan la autonomía legislativa en materia impositiva.

b) En cuanto tratan problemas de armonización impositiva.

c) La creación de un verdadero derecho de imposición en favor de comunidades de Estado.

En lo que se refiere a los dos primeros incisos tenemos como ejemplo a la Comunidad Económica Europea que aunque se refiere principalmente a los impuestos indirectos se señala en sus postulados (artículos 95 a 99) limitaciones al establecimiento de este tipo de impuestos, así como señala también procedimientos de armonización sobre todo para el establecimiento de impuestos tipo Valor Agregado.

Como ejemplo del inciso c) tenemos a:

"La Comunidad Europea del Carbón y del Acero (C.E.C.A.) que tiene autoridades ejecutivas propias y una Corte de Justicia, y dispone de poderes muy extensos, entre ellos el de establecer y exigir coercitivamente tributos a las empresas productoras que corresponden a su jurisdicción. Se trata, en suma, de nuevas formas de instituciones financieras que ofrecen perspectivas insospechadas, y que aplican por primera vez tributos de tipo supranacional con independencia de los Estados que le dieron nacimiento". (79)

Todas las normas tratadas en este inciso definitivamente sí importan al Derecho Internacional Tributario pues es a través de este tipo de instituciones en donde primero se van a armonizar las instituciones financieras de los Estados miembros de la comunidad internacional, y se va a dar un mayor desarrollo, con mayor autonomía, a las organizaciones internacionales, haciendo hincapié en este último sentido de que al Derecho Internacional Tributario no le interesaría la situación financiera de los organismos internacionales si no deriva de ello normas tributarias supranacionales de los miembros de dichas organizaciones.

### 3. AUTONOMÍA, SISTEMATIZACIÓN Y PERSPECTIVAS DE DESARROLLO DEL DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO.

En el Derecho Internacional Tributario nos encontramos

(79) GIULIANI FONROUGE, CARLOS.- Ob. Cit. P. 269.

frente a un derecho de conflicto, es decir con normas de colisión, sin embargo no se plantea que norma u ordenamiento jurídico es el que debe prevalecer, lo que en Derecho Internacional Privado sí, pues éste es un derecho que contiene normas sobre aplicación, que deciden las disposiciones con arreglo a las -  
cuales se define el problema de fondo.

Desde el principio de este trabajo se ha sostenido - que la doble imposición internacional no se reduce a un mero conflicto de normas, u ordenamientos jurídicos en que una deba prevalecer, si no que se trata de un choque de soberanías.

El choque de estas soberanías, se da cuando dos normas tributarias contemplan un mismo hecho imponible en un mismo - tiempo, sin embargo, estas normas no son de Derecho Privado - sino de Derecho Público, pues establecen un tributo a favor de un Estado, sin embargo existe la semejanza de que tanto el Derecho Privado como el Derecho Internacional Tributario son derechos de conflicto, pero en el Derecho Internacional Privado se decide que ordenamiento jurídico debe prevalecer, incluso - puede darse el caso de que un Estado aplique en su territorio normas extranjeras, en cambio las normas del DIT significan - una extensión de la soberanía fiscal en atención a principios atributivos de la potestad tributaria, aunque todavía no tienen un concepto de carácter absoluto a nivel internacional, - son solamente "*puntos de partida de un desarrollo a efectos* -

*prácticos, que se traducen en las medidas que se puedan adoptar para evitar una doble imposición ya sea unilateralmente o a través de convenios internacionales que en mayoría son bilaterales, y que esencialmente están concertados por el deseo de no comprometer a sus administraciones fiscales más allá de lo que exige el objetivo de evitar la doble imposición". (80)*

Pero el punto más álgido del DIT se da precisamente - en las repercusiones de las medidas unilaterales y la forma - en que maneja un determinado Estado su soberanía fiscal, "la situación jurídica más clara la tenemos en este punto en el Derecho de los Estados Unidos, donde el principio de la sujeción de las [citizens] donde quiera que se encuentren se aplica" (81) Y en este aspecto también son importantes las ficciones que las leyes tributarias contengan.

Podemos concluir que el objeto de estudio del Derecho Internacional Tributario son:

- Los Tratados Internacional.
- Las normas de los Estados en materia tributaria con repercusiones internacionales (Derecho Tributario Internacional)

(80) BULHER, OTIMAR.- Ob. Cit. P. 180

(81) Ob. Cit. P. 184.

- Y en menor grado, debido a su escasez, las normas de las comunidades de los Estados en materia tributaria.

En el plano teórico, podría evitarse la doble imposición si los distintos ordenamientos jurídicos en conflicto concluyeran recíprocamente en un único ordenamiento jurídico aplicable. Sin embargo las legislaciones fiscales se apartan de este camino, extendiendo incluso su potestad, y en el plano internacional delimitándola, si es que resultan interferencias con otros ordenamientos, o celebrando tratados internacionales en que se efectúan mutuas concesiones.

## CONCLUSIONES

1. Hay términos dentro del vocabulario jurídico que se prestan a confusión, tal es el caso de las palabras poder, - jurisdicción y competencia.
2. Sin embargo, considero que cada una de ellas tiene una - conotación exacta.

Por poder debe entenderse la voluntad que dirige a una - sociedad organizada a la promoción de su fin, dicha orga - nización encuentra su origen y delimitación en la Consti - tución del Estado; y se expresa a través de tres pode - res. Por jurisdicción debemos entender la función públi - ca de hacer justicia y, por competencia el conjunto de - atribuciones que puede ejercer un ente público.

3. Para cumplir con sus fines, el Estado debe allegarse in - gresos, es decir que el Estado tiene capacidad para de - cretar leyes que establecen la obligación de contribuir al gasto público, a cargo de las personas que la misma - ley señala, esta capacidad no es otra cosa que el poder tributario.
4. En un Estado Federado, como el caso de México, el Poder se ejerce en varios niveles, lo que puede ocasionar con - flictos en el ejercicio de éste, es decir que las - - -

entidades públicas revestidas de poder dentro de un Estado federado pueden chocar con otros con la misma característica, lo que produce un conflicto de poderes internos.

5. Asimismo el poder de un Estado puede chocar con poderes de otros Estados, lo que se convierte en un conflicto internacional de poderes.
6. El conflicto de Poderes Tributarios, tanto a nivel interno como internacional, es en nuestra opinión, el origen de la doble imposición.

En efecto, al ejercer dos o más entes públicos sus respectivos Poderes Tributarios, establecen diversas leyes impositivas que dan origen a la doble o múltiple imposición.

7. El presente estudio abarca únicamente la doble imposición internacional, dejando a un lado la doble imposición interna, y por doble imposición internacional entenderemos que dos o más leyes fiscales pertenecientes a diferentes Estados graven el mismo hecho imponible.
8. Los elementos necesarios para poder afirmar que estamos ante una doble imposición internacional son:

La existencia de dos o más obligaciones fiscales, que deriven de diferentes presupuestos de hecho, que corres-

pondan a legislaciones de diferentes Estados, pero que exista una identidad entre ellos, es decir, que graven la misma fuente de ingresos, ahora bien se requiere que se produzca un solo hecho imponible que concuerde con todos los presupuestos de hecho a un mismo tiempo siendo también necesaria la circunstancia de que el obligado o sujeto pasivo sea el mismo.

9. El problema de la doble imposición no puede ser de ninguna manera un mero conflicto de leyes en el espacio en el que se pone en duda cual de las dos leyes debe prevalecer, sino que es un conflicto de poderes que gravan una determinada riqueza, la solución está precisamente en la forma de atribuirse esa riqueza, es decir que la primera solución la podemos encontrar en la uniformidad de los principios de atribución al poder tributario en torno a una riqueza que puede ser gravada.

10. Los principios atributivos al poder tributario son:

- Nacionalidad
- Domicilio
- Residencia
- Establecimiento permanente
- Principio de la fuente de riqueza.

Pero el significado de estos conceptos varían de Estado a

Estado, lo que también origina conflicto de poderes. Sin embargo, la unificación de dichos principios podría evitar la doble imposición.

11. La unificación de los principios de atribución al poder tributario, es casi imposible debido a los diferentes sistemas jurídicos adoptados por diferentes países de la comunidad internacional, así como también a los diferentes intereses de los países involucrados.
12. Los principios atributivos del poder tributario que mayor conflicto causan son el principio de residencia conjuntamente con el de el establecimiento permanente en contraposición con el principio de la fuente de riqueza.
13. Los países desarrollados o importadores de capital sostienen el principio de la residencia en virtud de que a través de este principio pueden gravar todos los ingresos de sus residentes no importa donde se originan.
14. Los países en vías de desarrollo y muy especialmente los países latinoamericanos, que son países exportadores de capital, sostienen el principio de la fuente de la riqueza, por medio del cual pueden gravar cualquier ingreso que produzca dentro de su territorio.
15. No se puede negar el derecho de los Estados a gravar la

riqueza conforme al criterio que más le convenga, pero los criterios atributivos de potestad tributaria deben ser aplicados con equidad, que no con justicia o igualdad pues no es lo mismo que un país desarrollado entre en conflicto con un país en vías de desarrollo, que casi toda su riqueza se va a generar en su propio territorio, y que por lo mismo lo más conveniente es que aplique el principio de la fuente; que con un país desarrollado que indudablemente tiene más posibilidades de generar riqueza fuera de su territorio, por lo que las soluciones que se adopten para evitar la doble imposición, en mi opinión, deben ser contemplados equitativamente.

16. La solución ideal que allanaría todos los problemas de derecho tributario a nivel internacional, no sólo de la doble imposición internacional, es la de la adaptación de un Código o una Ley fiscal internacional, lo que implicaría una unificación de criterios e instituciones del Derecho Fiscal, lo que nos llevaría a tratar de conciliar los diversos sistemas jurídicos existentes, al menos en el campo fiscal.
17. Existen sistemas para evitar la doble imposición que se han adaptado tanto en convenios bilaterales como en las legislaciones internas de los países, dichos sistemas son:
  - Exoneración de impuestos.

- Crédito impositivo
  - Dedución de impuestos
  - Diferimiento del impuesto.
18. Los convenios internacionales en mi opinión no son aconsejables para México, ni para ningún otro país en desarrollo, pues el modelo de convenio más utilizado y difundido que es el de la O.C.D.E está pensado para ser aplicado entre países desarrollados y bajo bases igualitarias, y no hay un punto de vista equitativo para aplicarse entre países con diferente grado de desarrollo.
19. Las soluciones más acertadas para los países en desarrollo son los unilaterales, es decir, las soluciones que puedan ser contempladas a través de las legislaciones internas de cada país.
20. La posición mexicana de no firmar ningún tratado de doble imposición y de establecer el método de el crédito impositivo dentro de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es la más acertada.
21. Sin embargo, señalar una solución general es difícil, debido a la gran diversidad de ingresos que gravan los impuestos sobre la renta, por lo que se hace necesario establecer soluciones para cada uno de ellos.

22. En cuanto a los ingresos a las sociedades, la mejor manera de controlar y gravar el impuesto sobre la renta es a través de un establecimiento permanente, pero este concepto debe de entenderse de una manera amplia, sobre todo para países como México, de tal manera que se puedan encuadrar dentro de él el mayor número de posibilidades; ahora bien, cuando las sociedades no tienen establecimiento permanente, y de acuerdo al principio de la fuente, pueden ser controladas a través de las personas con quienes contratan. Es recomendable el otorgar crédito por el impuesto pagado en los países extranjeros para este tipo de ingresos.
23. En los ingresos por dividendos es donde más se ve el conflicto entre el principio de la fuente y del domicilio, sin embargo, desde un personal punto de vista debe de aplicarse para este tipo de ingresos el principio de la fuente en primera instancia, es decir, sostener el derecho preferente de gravar estos ingresos al país de origen, aunque sin olvidar el derecho del país del domicilio del receptor al gravar dichos ingresos, siendo aconsejable que este último país utilice el sistema de crédito impositivo para gravar los ingresos por dividendos obtenidos en otros países.
24. En lo que respecta a los intereses, es un tipo de ingresos

muy difícil de controlar administrativamente, así como de precisar cual es la fuente de éstos, por lo que no existe una solución uniforme en cuanto a que criterio tributario aplicar; agravándose el problema en el sentido de que - los países importadores de capital pueden exigir el pago de los intereses, libres de cualquier tipo de gravamen, - por lo que cualquier solución que se adopte puede llegar a ser nulificada por esta exigencia, tan importante es esta presión que ejercen los países importadores de capital, que hay países como Uruguay que prefieren no gravarlos, - por lo que si se pretende evitar una doble imposición en este tipo de ingresos es únicamente a través de convenios bilaterales en el que se pacte un porcentaje a gravar por parte de cada país firmante, hacemos hincapié en que esta solución es únicamente aceptable para los ingresos por intereses. Ahora bien, si se pretende gravar este tipo de ingresos y no se tiene previsto celebrar algún acuerdo bilateral, lo más conveniente es gravarlos con una tasa muy baja, a fin de que este impuesto no se convierta en un - impuesto a las empresas que adquieran créditos foráneos.

25. Dentro del concepto de regalías por asistencia técnica se enmarcan un sinnúmero de bienes a través de los cuales se pueden obtener ingresos, dichos bienes pueden ser tangibles o intangibles, y aunque existen soluciones para cada

uno de los diferentes bienes, la solución más aceptable - para todos ellos es la fuente pagadora, es decir, que se atribuye el derecho de gravar el ingreso al país donde - se efectúe el pago de las regalías.

26. Por último, en cuanto a los ingresos por salarios o por honorarios, la solución más comunmente aceptada e idónea, es la de que se graven en el lugar en que se efectúe el pago, que no solamente tiene la ventaja de un control administrativo total sobre dichos ingresos sino que también es acorde al principio de la fuente.
27. El Derecho Internacional Tributario está formado por todas las normas de origen internacional y de origen interno, que entren en conflicto al momento en que dos entes - revestidos de poder tributario contemplen un mismo hecho generador del crédito fiscal, ya sean Estados u organismos internacionales.
28. El Derecho Tributario Internacional está comprendido por las normas de origen interno que tienen repercusión a nivel internacional.
29. El Derecho Internacional Tributario comprende al Derecho Tributario Internacional.
30. Las normas de Derecho Internacional Tributario deben servir así mismo para una armonización a nivel internacional

de los diferentes sistemas tributarios, entre las que se encuentran las normas que contienen algunos convenios internacionales, así como en las legislaciones de algunos países, normas que definitivamente requieren evolucionar más para que sin duda lleguen a ser el principal objeto de estudio del Derecho Internacional Tributario, incluyendo en estas normas las que algunas comunidades de Estados han creado para revestir a sus organizaciones de poder tributario.

31. El Derecho Internacional Tributario es un derecho de conflicto o conflictual, pero no es posible aplicar la técnica del Derecho Internacional Privado debido a que el Derecho Tributario tiene instituciones propias que se apartan del Derecho Privado, pues el primero establece normas para relacionar al Estado con los particulares y el segundo es un derecho aplicable entre particulares y debido a que las instituciones jurídicas se adoptan según las necesidades de cada derecho, no es posible aplicar instituciones contempladas dentro del Derecho Privado a situaciones que se dan dentro del Derecho Público. Por lo que el Derecho Internacional Tributario usa métodos distintos para resolver los conflictos normativos de carácter internacional que le atañen.

32. Al Derecho Internacional Tributario le falta mucho por -

evolucionar, de tal forma que su existencia sea palpable, tanto como la diferencia que existe entre el Derecho Tributario y el Derecho Administrativo, pero no dudamos que ésto llegue a suceder, pues cada día existen más relaciones entre los diferentes Estados de la comunidad internacional, lo que crea la necesidad de establecer y desarrollar instituciones que respondan a éstas.

## BIBLIOGRAFIA

- AHUMADA GUILLERMO.- Tratado de Finanzas Públicas, Tomo II, Editorial PLUS ULTRA, 4a. Edición. Argentina 1969.
- ARELLANO GARCIA CARLOS.- Derecho Internacional Privado.- Editorial Porrúa, S.A. México 1961
- ANDREOZZI MANUEL.- Derecho Tributario Argentino, Tomo I, Tipo gráfica Editora Argentina Buenos Aires 1951.
- BERLIRI ANTONIO.- Principios de Derecho Tributario, Volumen I Traducción, Estudio Preliminar y Notas por: FERNANDO VICENTE AROCHE DOMINGO. Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1964.
- BRISEÑO SIERRA HUMBERTO.- Derecho Procesal Fiscal.-Editorial Porrúa, S.A. México 1983.
- BUCHANAN JAMES M.- Hacienda Pública. Traducción de: ALFONSO RODRIGUEZ SAINZ con la colaboración de MANUEL Y JOSE ENRIQUE RODRIGUEZ IBÁÑEZ. Serie IV Tratados de Derecho Financiero. Madrid 1968.
- BULHER OTTMAR.- Principios de Derecho Internacional Tributario. Traducción: FERNANDO CERVERA TORREJON. Editorial de Derecho Financiero. Madrid 1968.
- CARRETERO PEREZ ADOLFO.- Derecho Financiero. Dudas y Certezas del Derecho. Libros Jurídicos Santilana, S.A. de Ediciones. Madrid 1968.
- CHAPOY BONIFAS DOLORES BEATRIZ.- Problemas derivados de la múltiple imposición interestatal e internacional.. UNAM Instituto de Investigaciones Jurídicas. 1972
- Veinte años de Evolución de la Imposición a los Rendimientos de Capital (1956-1976). UNAM 1977.
- COUTURE J. EDUARDO.- Derecho Procesal Civil.- Tercera Edición (Póstuma) Ediciones Depalma, Buenos Aires.
- DE JUANO MANUEL.- Curso de Finanzas y Derecho Tributario, Tomo II El Sistema Tributario y los Tributos en Particular, Ediciones Molachino Rosario 1964.

- DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO.- Derecho Financiero Mexicano. Quinta Edición, Editorial Porrúa, S.A. México 1973.
- DEL RIO RODRIGUEZ CARLOS.- La Doble Imposición Internacional. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Segundo Número Extraordinario. México 1966.
- DIEZ MANUEL MARIA.- Derecho Administrativo, Tomo I, Bibliográfica Omeba, Editores Libreros, Buenos Aires 1963.
- FLORES ZAVALA ERNESTO.- Elementos de Finanzas Públicas Mexicanos, Sexta Edición, Editorial Porrúa, S.A. México 1963.
- GARCIA BELSUNCE HORARIO A.- Estudios Financieros Abeledo Perrot, Buenos Aires 1966.
- GARCIA MAYNEZ EDUARDO.- Introducción al Estudio del Derecho, Trigésima Tercera Edición, Editorial Porrúa, S.A. 1982.
- GIANNINI A.D.- Instituciones de Derecho Tributario.- Traducción y Estudio Preliminar por FERNANDO SAINZ DE BUJANDA, Serie IV Tratados de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, Volumen I. Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1957.
- GIULIANI FONROUGE CARLOS M.- Derecho Financiero, Volumen I. Ediciones Depalma, Buenos Aires 1962.
- GOTA LA SORDA.- Tratado del Impuesto sobre la Renta, Editorial Derecho Financiero, Tomo III, Madrid 1971.
- GRIZIOTTI BENBENUTO.- Principios de Ciencias de las Finanzas, 6a. Edición Italiana. Traducidos por: DINO JARACH ROQUE DE PALMA Editor. Buenos Aires 1959.
- GROVES HAROND M.- Finanzas Públicas, Versión Castellana por ODON DURAN DE OCON, Editorial Trillas, S.A. México 1965.
- LELLO GANGEMI.- Tratado de Hacienda Pública, Volumen I, Traducido por FRANCISCO FERNANDEZ FLORES, Serie IV Tratados de Derecho Financiero y Hacienda Pública, - Volumen IX, Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1964.

- MARGAIN HUGO B.- Tesis para evitar la doble tributación internacional en materia del Impuesto sobre la Renta, - basada en la teoría de la Puente del Ingreso Gravable. México 1956.
- MARGAIN MANATOU EMILIO.- Introducción al Estudio del Derecho - Tributario Mexicano, Segunda Edición, Universidad Autónoma de San Luis Potosí. México 1969.
- MINISTERIO DE HACIENDA DE ESPAÑA.- Doble Imposición Internacional. Instituto de Estudios Fiscales 1972.
- NIBOYET J.P.- Principios de Derecho Internacional Privado. Editorial Nacional, S.A. México 1951.
- PERRULES BASSAS JUAN JOSE.- Manual de Derecho Fiscal (parte general) Librería Bosh Barcelona 1961.
- POSADAS BLEGRANO G. A.- Derecho Tributario. Editorial Median. Montevideo, Uruguay 1959.
- SAINZ DE BUJANDA FERNANDO.- Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero. Tomo I y II. Instituto de Estudios Políticos. Madrid 1962.
- VALDEZ COSTA RAMON.- Estudios de Derecho Tributario Internacional. Im. Rosgal, S.A. Montevideo 1978.
- VI JORNADAS LUSO-HISPANO-AMERICANAS DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS Asociación Nacional de Abogados, México 1977.
- VILLEGAS HECTOR B.- Curso de Finanzas, Derecho Financiero y - Tributario, Tomo I y II 3a. Edición. Ediciones -- Depalma, Buenos Aires 1979.