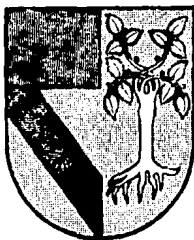


308909  
ESTA TESIS NO DEBE  
SALIR DE LA BIBLIOTECA



**UNIVERSIDAD PANAMERICANA**

ESCUELA DE DERECHO  
CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA U.N.A.M.

24

207

**"LOS PUNTOS DE CONTACTO EN LA DOBLE  
TRIBUTACION INTERNACIONAL"**

**TESIS**

QUE PARA OPTAR POR EL TITULO DE  
**LICENCIADO EN DERECHO**

PRESENTA EL ALUMNO

**GERARDO FRANCISCO MARIA SAAVEDRA SILVA**

MEXICO, D. F.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

1986



## **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.

# LOS PUNTOS DE CONTACTO EN LA DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL

## I N T R O D U C C I O N

### CAPITULO I      PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

#### 1.- LA FACULTAD IMPOSITIVA DEL ESTADO

##### 1.1 Fundamento

##### 1.2 Límites

##### 1.3 Situación de los extranjeros

##### 1.4 Distribución de competencias tributarias

#### 2.- DOBLE TRIBUTACION INTERNA

##### 2.1 Conceptos

##### 2.2 Doble imposición por diversas entidades

##### 2.3 Inconstitucionalidad de la doble tributación

#### 3.- DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL

##### 3.1 Causas

##### 3.2 Concepto

Indice de citas del Capitulo I

### CAPITULO II      ANTECEDENTES

#### 1.- DESARROLLO HISTORICO

##### 1.1 Comité de los Dobles Impuestos de 1924

##### 1.2 Comité de Expertos de 1923

- 1.3 Proyectos de 1928
  - 1.4 Comité Fiscal
  - 1.5 Reunión de México de 1943
  - 1.6 Reunión de Londres de 1946
  - 1.7 Otras posturas
  - 2.- MODELOS DE CONVENIOS
    - 2.1 Criterio vinculatorio
    - 2.2 Propiedad inmueble
    - 2.3 Utilidades empresariales
    - 2.4 Utilidades provenientes de la transportación marítima y aérea
    - 2.5 Dividendos
    - 2.6 Intereses y regalías
    - 2.7 Ingresos derivados del trabajo personal
- Indice de citas del Capitulo II

CAPITULO III PUNTOS DE VINCULACION

- 1.- LA NACIONALIDAD
  - 1.1 Generalidades
  - 1.2 En relación al hecho imponible
- 2.- LA RESIDENCIA
  - 2.1 Residencia y domicilio
  - 2.2 Fijación de conceptos
- 3.- LA UBICACION DE LA FUENTE DE RIQUEZA
- 4.- EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

5.- EL ELEMENTO ECONOMICO COMO FUNDAMENTO DE LOS  
CRITERIOS VINCULATORIOS ADECUADOS

INDICE DE CITAS DEL CAPITULO III

CAPITULO IV MEDIDAS QUE ATENUAN  
LA DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL

1.- LA EXENCION

1.1 Generalidades

1.2 La exención a nivel internacional

2.- EL ACREDITAMIENTO

2.1 Su uso internacional

2.2 Su regulación en México

3.- LA DEDUCCION

4.- LA PARTICIPACION

5.- EFFECTIVIDAD DE LAS MEDIDAS ESTUDIADAS

INDICE DE CITAS DEL CAPITULO IV

C O N C L U S I O N E S

B I B L I O G R A F I A

## I N T R O D U C C I O N

El estudio de la doble tributación internacional\* es tan amplio que, para quien se ocupe del tema, requiere delimitar el objeto de la investigación.

El objeto de estudio que nos ocupa puede comprender diversos aspectos, como son: las herencias, tratamiento a los establecimientos permanentes, holdings o empresas controladas, dividendos, tratados internacionales, trato a funcionarios diplomáticos, etc.

Además, podemos afirmar que la mayoría de los estudios que se han realizado sobre la doble tributación internacional tienden, principalmente, a recomendar medidas para facilitar la contabilidad, el flujo de capitales o actividades a escala internacional, etc., dejando de lado la cuestión puramente jurídica.

\* Usamos el término doble imposición para referirnos indistintamente a ésta y a la múltiple.

Es por lo anterior, que hemos limitado este trabajo al estudio de los puntos de contacto que rigen las relaciones tributarias y la implementación justa de los mismos, atendiendo a un fundamento económico en los tributos. Por otra parte, el presente trabajo se circunscribe a la materia del impuesto sobre la renta, toda vez que a priori consideramos que otros tipos de impuestos (vgr. a las ventas o al consumo) deben ser analizados por separado, atendiendo a sus características propias.

Partimos de la opinión generalizada de que la doble tributación es injusta y que por tanto, debe eliminarse.

En el ámbito interno, no sólo se analiza la equidad y proporcionalidad de los impuestos, sino también la posible inconstitucionalidad de la doble tributación, la cual surge por las distintas potestades tributarias que se mezclan en un Estado Federal como el nuestro.

En el ámbito internacional, se estudian los puntos de contacto más comunes en las relaciones tributarias, atendiendo al principio de justicia en la imposición desde un punto de vista económico; es decir, el Estado debe gravar la riqueza que realmente se encuentre en su jurisdicción de manera objetiva.

Definitivamente que determinar lo que le corresponde al Estado es difícil y discutible, siendo, desde nuestro punto de vista, una situación casuística por completo. En este ámbito es donde adquieren importancia los puntos de contacto que el Estado use para vincular el supuesto normativo con el hecho generador.

El saber utilizar adecuadamente los criterios vinculatorios tendrá como efecto primordial atenuar las consecuencias de una doble imposición. Los puntos de contacto o criterios vinculatorios debidamente combinados con las medidas tendientes a evitar la doble tributación, tenderán a lograr una situación justa para el contribuyente.

Indudablemente que en este trabajo tratamos aspectos que corresponden a ramas específicas del derecho, como son el constitucional, el fiscal y hasta de la nueva rama del internacional fiscal; sin embargo, nuestra intención es estudiar los puntos de contacto en la doble tributación desde el punto de vista del derecho internacional privado, a pesar de que en la mayor parte de las obras que tratan esta rama no se refieren al derecho fiscal y por tanto, a la doble imposición. En este sentido y dada nuestra posición de que la doble imposición no se origina por conflictos de leyes, tratamos breves aspectos filosóficos referidos a la justicia tributaria, con el único objeto de descartar la injusticia de



la doble tributación internacional.

Así, vemos que surge el requerimiento principal de intentar unificar conceptos básicos y evitar, en la medida de lo justo, la aplicación simultánea de leyes, independientemente de que, académicamente, el problema se pueda ubicar en una u otra rama del derecho.

Dado lo anterior, el presente estudio se estructuró de manera que primero se tengan los antecedentes propios de los impuestos, pasando después a tratar el tema de la doble tributación interna como antecedente y en relación directa con la doble tributación internacional, que se trata a continuación.

La doble tributación internacional la estudiamos desde sus orígenes, analizando los Tratados Internacionales elaborados con el objeto de atenuarla y tratando los puntos de contacto, como rubro bajo el cual culmina la presente investigación.

Los puntos de contacto relacionados con la doble imposición internacional los estudiamos desde sus antecedentes, analizando también algunos conceptos contenidos en los

modelos de tratados internacionales. Posteriormente, terminamos con un breve análisis de las medidas unilaterales que también tienden a evitar la doble imposición.

Diciembre de 1985

## CAPITULO I

### PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

#### 1.- LA FACULTAD IMPOSITIVA DEL ESTADO

1.1 FUNDAMENTO.— Al entrar al estudio de la facultad impositiva del Estado, es menester entender primero el tema de la soberanía estatal, así como el de la finalidad del Estado, que constituyen la fuente y fundamentación de su potestad tributaria.

Es evidente que el Estado, entendido como la organización política de una sociedad establecida en un territorio determinado, tiene encomendadas ciertas actividades y que, para realizar éstas, goza de determinadas facultades establecidas por el orden jurídico que lo crea.

A. estas facultades se les llama comunmente Poder

Soberano del Estado<sup>1</sup>, por no estar sometido interior o exteriormente a ningún otro poder más que al régimen jurídico que le da vida.

En este orden de ideas, resulta claro que las facultades del Estado derivan de las actividades que le encomiendan sus integrantes. Sin profundizar en el estudio de la finalidad del Estado, nos limitaremos a decir que la finalidad del mismo es lograr el bien común de los gobernados, esto es, la obtención de los fines naturales - materiales y espirituales - del ser humano a través de su realización como individuo y del desarrollo de la sociedad.

Así como los particulares necesitan de recursos para subsistir y llevar a cabo sus actividades, también el Estado requiere de recursos económicos para el logro de sus objetivos. De esta manera, surge la obligación para los gobernados de contribuir al sostenimiento de la actividad estatal que ellos mismos han creado. Como bien dice Gabino Fraga<sup>2</sup>, el Estado puede obtener por dos medios distintos los recursos pecuniarios necesarios: por virtud de un acto de colaboración voluntaria de los particulares, o por un acto unilateral de imposición obligatorio para los gobernados.

Los tratadistas han sustentado diversas teorías que intentan fundamentar el cobro de tributos, algunas de las cuales exponemos brevemente a continuación<sup>3</sup>:

a) La relación de sujeción. El cobro de tributos tiene su fundamento en la condición de súbditos de los contribuyentes. Hay una relación de sujeción entre el gobernado y el Estado, careciendo de relevancia los servicios públicos que reciban los contribuyentes.

b) Los servicios públicos. Conocida también como Teoría del Beneficio Equivalente, postula que el contribuyente paga los tributos para costear los servicios públicos que recibe del Estado.

c) Teoría de Eheberg. Sostiene que el Estado no necesita un fundamento jurídico para el cobro de tributos, pues estima que los gobernados deben aportar la parte de riqueza que exiga el bien general.

d) La necesidad social. Señala que el fundamento del tributo es la satisfacción de las necesidades sociales que están a cargo del Estado.

Consideramos que algunas de las teorías han aportado claridad al tema; sin embargo, como dijimos anteriormente, la fundamentación de la imposición de contribuciones se deriva de la razón de ser del Estado cuya actividad primordial va encaminada a la consecución del bien común, o sea, a la satisfacción de las necesidades de los particulares en sociedad que

corresponde cubrir al Estado. En este sentido, de la Garza expone que "como para la realización de estas actividades el Estado necesita de recursos, que debe obtener en su mayor parte de los patrimonios de los particulares, se justifica en la misma medida la realización de la actividad financiera relativa." <sup>4</sup>

Es así que el poder tributario "es la facultad propia del Estado para establecer los tributos necesarios para realizar sus funciones." <sup>5</sup>

La contribución establecida por el Estado en forma unilateral constituye una carga para los particulares, sujeta a las reglas de derecho público en que una de las partes actúa con imperium, estableciéndose una relación jurídica de supra a subordinación; sin embargo, "el deber de contribuir para los gastos públicos es una consecuencia inmediata de la convivencia social"<sup>6</sup>, no un mero aprovechamiento de la riqueza individual.

El Estado hace uso de su facultad tributaria, no en el momento en que exige a los particulares el pago de los impuestos, sino en el momento en que a través de la ley - en su sentido formal y material - establece las situaciones o hechos que al verificarse importan la obligación de determinar y efectuar el pago de contribuciones.

1.2 LIMITES.- La facultad impositiva del Estado, como cualquier otra potestad del mismo, no tiene más límites que los establecidos por el régimen jurídico que la crea.

Sin pretender agotar el tema, únicamente enunciaremos los límites constitucionales específicos y propios de los tributos, que también son conocidos como principios constitucionales de los impuestos.

El artículo 31, fracción IV de la Constitución señala:

"Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

.....  
IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

Del precepto transcrito se infieren los siguientes límites a la potestad tributaria del Estado: de legalidad, de proporcionalidad, de equidad y de destino al gasto público.

a) El principio de legalidad. Como lo apuntábamos más arriba, los impuestos se deben establecer en leyes, o

sea, en normas generales, abstractas e impersonales dictadas por el Poder Legislativo. En este sentido es como se debe entender la parte final del artículo que nos ocupa.

El Tribunal Fiscal de la Federación ha reconocido y precisado el alcance de la garantía de legalidad de la siguiente manera:

" . . . en todo su articulado nuestra Carta Magna siempre señala la obligación de que conste en una ley formal y materialmente válida el tributo respectivo . . ." <sup>7</sup>

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido la siguiente jurisprudencia:

" . . . el artículo 31, fracción IV . . . no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero esté establecido por ley, segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el pago de impuestos



imprevisibles o a título particular . . . En resumen, el principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, *nullum tributum sine lege*".<sup>8</sup>

En la esfera federal, es el Congreso de la Unión quien tiene la facultad de dictar las leyes y, conforme a la fracción VII del artículo 73 de nuestra Constitución, para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto. Por su parte, la fracción IV del artículo 74 constitucional complementa esta facultad al establecer como competencia exclusiva de la Cámara de Diputados la discusión y aprobación del Presupuesto de Egresos, discutiendo primero las contribuciones que deban decretarse para cubrirlo. Además, es el Ejecutivo quien, conforme a esta última fracción, debe promover la iniciativa de la Ley de Ingresos, cuya aprobación debe ser anterior al Presupuesto de Egresos. Como la Ley de Ingresos tiene vigencia anual, consideramos que cada año debe comprender los impuestos a decretarse; en caso contrario, la ley específica reguladora de un impuesto carecerá de efectividad por no obligar a los particulares.

EL principio de legalidad que nos ocupa tiene dos excepciones, mencionadas en el artículo 49 constitucional y que son:

- El decreto-ley. Opera en el supuesto de suspensión de garantías individuales, de acuerdo a lo previsto por el artículo 29 de la Constitución. La suspensión de garantías opera por un tiempo limitado y en todo caso, el Ejecutivo deberá tener autorización del Congreso para legislar.

- El decreto-delegado. Es el caso previsto en el segundo párrafo del artículo 131 de la Constitución, que se refiere a las facultades que el Congreso delege en el Ejecutivo para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el Congreso y para crear otras.

En el ámbito local, las entidades federativas tienen la facultad de imponer contribuciones a los particulares, con las mismas limitaciones constitucionales que estamos estudiando. EL artículo 40 constitucional, en lo conducente establece:

"Art. 40.- . . . República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, pero unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental".

Las entidades federativas por conducto de las legis-

laturas locales y el Distrito Federal a través del Congreso de la Unión<sup>9</sup>, cuentan con facultades para imponer contribuciones, al contrario de los municipios que únicamente tienen la administración libre de su hacienda.

Ahora bien, la potestad tributaria del Estado, que se inicia con el establecimiento por el Organo Legislativo del presupuesto generador del tributo, es continuada en cuanto a la determinación y al cobro por el Organo Ejecutivo, quien no puede actuar más allá de la ley, de acuerdo a lo establecido por los artículos 14 y 16 constitucionales.

b) Los principios de proporcionalidad y equidad. Gran número de juristas no se han puesto de acuerdo en relación a si se trata de uno o de dos principios.

La mayoría de los tratadistas sostienen que ambas palabras forman un concepto que significa "justicia en la imposición", de acuerdo al principio de justicia emitido por Adam Smith y recogido por nuestros constituyentes de 1857 y de 1917.

El concepto de proporcionalidad en el tributo viene determinado por la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria; es decir, el contribuyente debe pagar sus contribuciones de acuerdo a su capacidad económica, con

una parte justa de su riqueza, de acuerdo a la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia, que sostiene:

"El impuesto requiere ser proporcional y esa proporción, para ser justa, se fundará, en primer término, en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva y poder significarse que si aquel obtiene mayores ingresos, más alto tendrá que ser el impuesto que llegará a satisfacerse . . ." 10

Al respecto, Reyes Vera hace una crítica interesante al establecer que "pretender que la proporcionalidad, se encuentre referida al ingreso del sujeto pasivo, a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, a la generalidad y uniformidad de la ley, al beneficio o al salario, es tergiversar la disposición constitucional, la proporcionalidad debemos entenderla como medida o alteridad pero en función del gasto público que beneficie a ese sujeto pasivo". 11

Por otra parte, tradicionalmente se ha dicho que la equidad significa tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales. La ley tributaria no va a tratar igual a los profesionistas libres que a los asalariados o que a los comerciantes; sin embargo, en cuanto una persona se encuentre en la hipótesis legal generadora del impuesto, tendrá el mismo trato

que los demás sujetos que se encuentren en la misma posición. En este sentido, la Suprema Corte de Justicia sustenta que:

" . . . la equidad tiende a templar el rigor del derecho, por medio de una benigna interpretación, que permite tener en cuenta las diferencias individuales y llega a significar el ideal que el derecho positivo debe proponerse realizar".

" . . . la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente, o sea, tratar a los iguales de manera igual".<sup>12</sup>

Resumiendo lo anterior, diremos que la proporcionalidad y la equidad se entrelazan una con otra pero siendo significativas cada una, ya que el sujeto pasivo de la relación tributaria debe contribuir de una manera cuantitativamente distinta respecto de los demás sujetos que cualitativamente se encuentren en el mismo supuesto jurídico.

En este sentido, la Suprema Corte de Justicia ha establecido que la proporcionalidad y equidad son dos elementos distintos, además de entenderlos en sentido negativo, como

algo exorbitante o ruinoso <sup>13</sup>.

Desentrañar el significado de proporcional y equitativo no es materia de estudio en este trabajo, pero si queremos mencionar una crítica que realizó un Ministro de la Suprema Corte de Justicia <sup>14</sup> al señalar que nuestra jurisprudencia es "paupérrima" y que la doctrina "no da luces". En la proporcionalidad - agrega - no se debe considerarse el tributo en relación a la economía en general, se debe establecer en relación de unas fuentes impositivas frente a las otras.

La consideración anterior nos parece infundada toda vez que la doctrina y la jurisprudencia han tratado ampliamente el tema, baste consultar cualquier obra sobre derecho fiscal para notarlo.

Adam Smith sostuvo que " los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades: es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o menosprecio de esa máxima depende lo que se llama la equidad o falta de equidad de los impuestos" <sup>15</sup>.

Estimamos que la proporcionalidad y equidad de que hablan Adam Smith y nuestra Constitución federal, se refieren al concepto de justicia. El particular debe contribuir con el

Estado en el desarrollo de sus actividades y en la medida que a éste corresponde llevarlas a cabo. Así, los miembros de una comunidad, de la sociedad, tienen un deber de justicia respecto a ella, es decir, deben dar al Estado lo que le corresponde.

Con esto, queremos únicamente dejar clara la participación del individuo en las cargas sociales, no pretendemos aportar algo nuevo al tratar el tema, simplemente recordar los conceptos básicos que se derivan de la justicia distributiva aplicable a las relaciones entre el individuo y la sociedad.

En materia fiscal, lo que le corresponde percibir al Estado de los particulares, es aquella parte de riqueza determinada según la condición económica de cada uno respecto de la sociedad en la que se ubique.

En el plano interno, del individuo que forma parte de una sólo colectividad, lo que le corresponde al Estado estará determinado por la capacidad de sus miembros para aportar parte de su riqueza. Es injusto, o sea, no le corresponde al Estado, pedir a alguien más de lo que puede dar. Entonces, pasando al plano impositivo, la proporcionalidad y equidad en los impuestos han sido claramente expuestos por la doctrina toda vez que constituyen un mismo elemento de justicia que atiende a que un impuesto no debe, en ningún caso, dejar al individuo sin recursos para llevar a cabo sus actividades. Por tanto, puede ser que un impuesto no sea injusto, pero

vistas las demás cargas tributarias que soporta un contribuyente, se llegue a dar una situación injusta o en otras palabras, la lesión de los derechos de un individuo <sup>16</sup>.

c) EL principio de destino al gasto público. De acuerdo a lo establecido por el precepto constitucional que nos ocupa, las contribuciones deben destinarse a sufragar los gastos públicos.

Los gastos públicos son todos aquellos que el Estado realiza en el ejercicio de sus funciones.

Nuestra Constitución establece que todos los gastos públicos se encuentren previstos en el Presupuesto de Egresos anual o en una ley posterior que los establezca <sup>17</sup>.

Asimismo, es totalmente aceptado que el producto de un tributo sea afectado a un fin específico por la ley que lo establezca <sup>18</sup>. Vgr. el artículo séptimo, fracción I de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1985, que establece que el 20% de lo recaudado de acuerdo al artículo 35, fracción I, apartado B de la Ley Aduanera, se destinará al organismo oficial que tenga como fin el fomento del comercio exterior

En apoyo de lo anterior y precisando el concepto de



gasto público, citamos la siguiente tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

"La circunstancia o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo todos y cada uno de los renglones del Presupuesto de la Nación tienen fines específicos, como lo son, comúnmente, la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pagos de sueldos, etc.

El 'gasto público', doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre 'gasto público', que el importe de lo recaudado por la Federación, a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos" <sup>19</sup>.

Resulta evidente que los impuestos están destinados a cubrir el gasto público, pero puede suceder que sus fines sean únicamente extrafiscales, lo que la doctrina unánimemente condena como violatorio del artículo que comentamos, pues su

finalidad primordial no es la de producir ingresos al erario y por tanto, susceptibles de aplicarse al gasto público.

d) Existen otra serie de limitantes a la potestad impositiva del Estado que se encuentran en la parte dogmática de nuestra Constitución y que nos limitaremos a enunciar de manera ilustrativa:

- La prohibición de leyes privativas, establecida por el artículo 13 constitucional y que se desdobra en las garantías de generalidad e igualdad.

- La prohibición de dar afectos retroactivos a la ley en perjuicio de alguien, contemplada por el artículo 14 constitucional.

- La prohibición de confiscación de bienes establecida por el artículo 22 constitucional, en estrecha relación a los principios de proporcionalidad y equidad antes comentados.

- La prohibición de exención de impuestos ordenada por el artículo 28 constitucional,

y entendida como prohibición de otorgar privilegios a personas en lo particular<sup>20</sup>.

1.3 SITUACION DE LOS EXTRANJEROS.- De la lectura del artículo 31 fracción IV constitucional, se deduce que sólo los mexicanos estamos obligados a efectuar contribuciones, además de encontrarse éste precepto en el Capítulo II intitulado " De los mexicanos ", sin que haya precepto alguno en la Constitución que imponga dicha obligación a los extranjeros, a diferencia de la Constitución de 1857 que lo establecía expresamente en su artículo 33 relativo a los extranjeros.

En este sentido, el proyecto de Constitución de 1857 no incluía la disposición comentada pero, ante la insistencia de Zarco, se incluyó en la misma la obligación de los extranjeros de contribuir con los gastos públicos, a pesar de que otros constituyentes alegaban que esto se sobrentendía, lo que indudablemente resultaba en una falta de técnica jurídica.<sup>21</sup>

La mayor parte de los autores coinciden con la opinión de Flores Zavala<sup>22</sup> en señalar que dicho precepto no significa que sea obligación exclusiva de los mexicanos ya que no existe disposición alguna de la Constitución que prohíba la imposición de dicha obligación a los extranjeros, concluyendo que en tal virtud lo puede hacer el legislador ordinario.

Arrijoja Vizcaíno se basa en la costumbre para justificar el cobro de tributos a los extranjeros. Considera que no puede concluirse que los extranjeros están liberados de pagar contribuciones en México pues sería un trato injustificado e inmerecido para ellos; es más - agrega - sería absurdo y criminal que México, a la inversa de las demás naciones del mundo occidental, estableciera semejante privilegio <sup>23</sup>.

Es cierto que un Estado pretende que las normas dictadas por él tengan vigencia en su ámbito espacial abarcando a todas las personas que se ubiquen en el mismo. Asimismo, es igualmente reconocido el principio internacional de la fijación de los derechos naturales y correlativos deberes de los individuos; sin embargo, el aspecto positivo es otro, nuestra Constitución no incluye a los extranjeros y por tanto, no podemos incluir principios internacionales a modo de llenar una laguna.

Para nosotros resulta claro que el precepto constitucional que nos ocupa abarca restringidamente a los mexicanos, esto es, a las personas que de acuerdo al artículo 30 constitucional, poseen una calidad jurídica específica.

Sin pretender agotar el tema, estimamos que la obligación de los extranjeros de contribuir a los gastos públicos del Estado tiene su fundamento primario en dos preceptos cons-

titucionales:

a) La Fracción XVI del artículo 73 constitucional que establece como facultad del Congreso de la Unión la de dictar leyes sobre la condición jurídica de los extranjeros.

Al decir de Niboyet, la condición jurídica del extranjero viene a ser la determinación de sus derechos y obligaciones en cada uno de los países con los que se encuentra vinculado.<sup>24</sup>

Con base en lo anterior, el Congreso de la Unión expidió la Ley de Nacionalidad y Naturalización que establece la obligación para los extranjeros de pagar aquellas contribuciones ordenadas por las autoridades y siempre que alcancen a la generalidad de la población donde residan.<sup>25</sup>

b) El artículo 133 constitucional establece que los tratados celebrados por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de la Nación junto con la Constitución y las leyes constitucionales.

De acuerdo a este precepto, el Tratado de la Habana sobre la Condición Jurídica del Extranjero de 1928, suscrito por México y otros países americanos, es ley suprema del país. Este tratado establece en su artículo 4<sup>o</sup> que los extranjeros

están obligados a efectuar contribuciones ordinarias o extraordinarias siempre que tales medidas alcancen a la generalidad de la población.

Estimamos que si dicha obligación no estuviere estipulada en el Tratado de la Habana o en la Ley de Nacionalidad y Naturalización mencionados, la Federación sería la única que podría gravar a los extranjeros conforme al artículo 73, fracción XVI citado, sin que las entidades federativas tuvieran dicha facultad.

Otra postura que se ha asumido es que, con fundamento en los artículos 40 y 124 constitucionales, hay facultades tributarias coincidentes entre la Federación y las entidades federativas y por tanto, ambas partes pueden gravar a los extranjeros, pues la fracción XVI del artículo 73 antes citado únicamente se refiere al derecho transitorio de los extranjeros.

Como quiera que sea, el problema que surge es el relativo al criterio de vinculación con el hecho imponible.

Es innegable que nuestra Constitución establece como criterio de vinculación o punto de contacto el de residencia, pues en este sentido se encuentra redactado su artículo 31, fracción IV, transcrito líneas arriba, al igual que las otras disposiciones legales mencionadas; por tanto, se requiere que

el sujeto pasivo resida en territorio nacional para que tenga obligación de pagar contribuciones.

Los constituyentes de 1857, de donde procede exactamente igual el artículo que comentamos, no discutieron qué se debía entender por "residan". Analizando las disposiciones anteriores, encontramos que el Estatuto Provisional del Imperio Mexicano de 1865, el Estatuto Orgánico Provisional de la República Mexicana de 1856 y el Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano de 1822, no se referían a los "residentes", sino a los "habitantes" en territorio nacional, como sujetos obligados al pago de contribuciones.<sup>26</sup>

De lo anterior inferimos que, cuando nuestra Constitución emplea el término "residan", se debe atender al lugar donde el sujeto pasivo se encuentre de manera prolongada, a donde habite.

El problema no sólo comprende a los extranjeros sino también a los mexicanos, en cuanto al punto de contacto que han de atender nuestras leyes. Desgraciadamente e inspirada en inciertos motivos, la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la siguiente tesis:

"En uso de la potestad de imperio y soberanía, el Estado puede adoptar diversos criterios de vinculación que dan nacimiento a

la obligación tributaria por parte de los sujetos pasivos; entre ellos, el criterio de nacionalidad, el criterio de domicilio y el criterio de la fuente de riqueza o del ingreso. Es incuestionable que en el caso en que la fuente de riqueza o del ingreso está dentro del territorio nacional, el Estado Mexicano . . . tiene derecho a recabar los tributos legítimamente creados . . . " 27

De la misma manera, de la Garza estima que es totalmente válido que las legislaturas de las entidades federativas utilicen criterios de vinculación distintos al de la residencia, como son el lugar de ubicación de la riqueza, el lugar de producción de efectos del hecho generador y los demás criterios " que son admisibles de acuerdo con la técnica fiscal". 28

Estamos de acuerdo con de la Garza en considerar que la soberanía es un precedente de la imposición, que se ubica fuera de la relación tributaria 29, pero si nuestro constituyente de 1917 optó por establecer como punto de contacto del presupuesto generador del tributo el concepto de residencia, consideramos que el mismo debe ser respetado, a pesar de que posiblemente existan otros criterios admisibles de acuerdo con la técnica fiscal.

En este sentido, somos de la opinión que tanto nues-



tra Suprema Corte como de la Garza y otros juristas mexicanos han sostenido una posición equivocada, completamente desapegada a nuestro ordenamiento jurídico; y es precisamente el empleo de los puntos de contacto, lo que da lugar, en gran medida, a la doble o múltiple imposición.

1.4 DISTRIBUCION DE COMPETENCIAS TRIBUTARIAS.- En México, el sujeto activo de la relación tributaria -el Estado- distribuye su potestad tributaria en la Federación, los Estados y los Municipios. Los dos primeros cuentan con plena potestad impositiva <sup>30</sup> ya que a través de sus respectivas legislaturas pueden imponer tributos, mientras que el Municipio solamente cuenta con la administración libre de su hacienda que se formará de las contribuciones e ingresos que las legislaturas locales establezcan a su favor de acuerdo a lo establecido por el artículo 115, fracción IV de la Constitución. Como habíamos apuntado anteriormente, el Estado hace uso de su facultad impositiva desde el momento en que se establece en la ley el presupuesto generador del tributo.

Las reglas que rigen la distribución de competencias en materia fiscal son:

- a) La federación tiene facultades ilimitadas coincidentes <sup>31</sup> con las entidades federativas

salvo en lo reservado expresa y exclusivamente a la primera o en las prohibiciones impuestas a la segunda, atento lo dispuesto por los artículos 73, Fracción VII y 124 de la Constitución.

b) Así, la Federación tiene facultad tributaria exclusiva sobre las materias establecidas en la fracción XXIX del artículo 73 constitucional.

c) Tiene también facultades exclusivas sobre los campos prohibidos a los Estados por el artículo 117, fracciones IV, V, VI y VII, y en forma relativa respecto al artículo 118, fracción I de nuestra Constitución.

d) Respecto a las facultades otorgadas a la Federación para legislar en ciertas materias, establecidas en el artículo 73 fracción X constitucional, nos adherimos a la opinión de Sergio Fco. de la Garza en el sentido de que no constituyen una exclusividad en el campo fiscal, sino solamente tiene exclusividad sobre la reglamentación de las mismas en su aspecto sustantivo 32.

e) Otra cuestión que hacen notar los tratadistas es si la Federación puede o no delegar sus fa-

cultades tributarias exclusivas en las entidades federativas.

Somos de la opinión de que la Federación no puede delegar sus facultades tributarias en virtud de no haber precepto constitucional que así la autorice.

Ahora bien, las entidades federativas únicamente pueden establecer contribuciones para las personas que residan en su circunscripción territorial; sin embargo, los Estados tienden a establecer como presupuesto de hecho del tributo, el que se realice en su territorio o surta efectos en el mismo, con la total anuencia de la Suprema Corte, que en otra tesis, ilustrativa en este aspecto, estableció:

"La Constitución General no opta por una delimitación de la competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes: 1<sup>o</sup>, concurrencia contributiva de la Federación, y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingreso; 2<sup>o</sup>, limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación, y 3<sup>o</sup>, restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados".<sup>33</sup>

Ante la complejidad del sistema hay quienes han sugerido que únicamente la Federación o los Estados puedan establecer tributos y que de su obtención se otorgue participación a los Estados o a la Federación, según el caso, de manera similar a como opera el Sistema de Coordinación Fiscal. Ambas opciones han sido criticadas pues se concluye que cualquiera de las dos posturas tiende a fortalecer a uno en detrimento del otro.

Es de hacer notar la tendencia por parte de las entidades federativas de auto-limitar su facultad impositiva en favor de la Federación, siempre y cuando ésta les otorgue una participación de la recaudación fiscal. Coincidimos con Arriola Vizcaíno en considerar viciosa esta práctica ya que "propicia el establecimiento de un régimen tributario federal exclusivamente, que nos lleva al centralismo político económico totalmente opuesto al sistema federal previsto en nuestra Carta Magna"<sup>34</sup>.

Consideramos que la solución al difícil problema de la distribución de competencias impositivas es una reforma a la Constitución para que se establezcan en forma limitativa las fuentes que pueden ser gravadas en forma exclusiva por la Federación, dejando las demás y también de manera exclusiva a los Estados, desapareciendo así la coincidencia de facultades en materia fiscal<sup>35</sup>.

## 2.- DOBLE TRIBUTACION INTERNA

2.1 CONCEPTOS.- Al exponer la distribución de competencias tributarias entre la Federación y los Estados dejamos entrever que las facultades coincidentes originan el problema de la doble imposición interna.

Existe doble tributación cuando la misma persona se halla obligada a pagar dos o más impuestos por el mismo hecho imponible en un mismo periodo. Un mismo hecho puede ser gravado más de una vez por una misma entidad, o por dos entidades diversas.

Respecto a la naturaleza de la doble tributación, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, emitió la siguiente tesis:

"La doble tributación sobre la misma fuente exige el mismo sujeto pasivo y el mismo objeto en la relación fiscal y, en el caso del artículo 15 fracción IX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que establece el

impuesto sobre dividendos, no puede ser el mismo sujeto pasivo el socio que la sociedad, ya que aún cuando aquél integra ésta, ambos tienen personalidad jurídica distinta, y, la sociedad, aún siendo una ficción, puede ser gravada por la utilidad que percibe como tal, y el socio, por los dividendos que obtiene; pues no debe olvidarse que no toda la utilidad de la sociedad se traduce en dividendos para los socios ya que estos pueden disponer que determinada parte se reinvierta en la sociedad y sólo se les distribuya otra, no tratándose, por tanto, de una doble tributación sobre la misma fuente".<sup>36</sup>

Al hablar del hecho imponible en que recae la doble tributación, nos referimos a la doble tributación en sentido estrictamente jurídico, toda vez que, si como expresa la tesis anterior, el tributo recae sobre la misma fuente, estaremos frente a la doble tributación económica o genérica.

2.2 DOBLE IMPOSICION POR DIVERSAS ENTIDADES FEDERATIVAS.- En el apartado anterior dejamos establecido que existe doble imposición cuando el mismo contribuyente debe cubrir dos o más impuestos sobre un mismo hecho o acto jurídico en un mismo periodo de tiempo.

También vimos que conforme al artículo 31, fracción

IV de la Constitución, los mexicanos estamos obligados a contribuir para con los gastos públicos de la entidad o municipio en que residamos.

De acuerdo a este precepto, no es posible que se dé el fenómeno de doble tributación entre los Estados puesto que gramaticalmente residir significa "estar de asiento en un lugar, hallarse uno personalmente en determinado lugar" <sup>37</sup>; en materia fiscal, dicho término implica el elemento de permanencia en cierto lugar.

Flores Zavala expone que "tiene derecho de gravar la entidad o municipio en que el causante tiene su domicilio . . . y, además, que está prohibido a los Estados o Municipios gravar a los que no residan en ellos" <sup>38</sup>.

De la Garza difiere de la opinión anterior y afirma que las legislaturas estatales pueden utilizar criterios de vinculación distintos al de la residencia. <sup>39</sup>

Consideramos erróneas las posturas que van en contra de nuestra Constitución, toda vez que es precisa al señalar como criterio vinculatorio del hecho imponible a la residencia de los contribuyentes, y máxime si tomamos en cuenta que las diferencias doctrinarias entre los conceptos de residencia y ubicación de la fuente de riqueza son bastante claras.

Estimamos por tanto, que si bien es obvio que los Estados necesitan allegarse de recursos, deben hacerlo conforme a los lineamientos marcados por la Constitución.

2.3 INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DOBLE TRIBUTACION INTERNA.- Compartimos la primera parte de la opinión de Vázquez Pando en el sentido que las situaciones afectas a doble imposición son indeseables "desde el punto de vista financiero, por propiciar un agotamiento de la fuente y, en última instancia indebidas desde el punto de vista constitucional en virtud de los principios de equidad y proporcionalidad que deben presidir todo nuestro sistema tributario".<sup>40</sup>

Vemos entonces que la doble imposición en sí no está prohibida, es más, es tolerada por nuestra propia Constitución y aceptada tácitamente por las interpretaciones doctrinarias al admitir la coincidencia de facultades tributarias entre los sujetos activos de la relación tributaria dejando de lado el punto de conexión aplicable.

De la Garza cita en su obra una ejecutoria del Pleno de la Suprema Corte de Justicia bastante ilustrativa en este tema:



"Aún conviniendo con el a quo de que el impuesto del 1% constituye una doble tributación, no por ello puede concluirse que dicho impuesto contravenga lo establecido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, en relación con la proporcionalidad y equidad . . . Sin embargo, en ocasiones la doble tributación es conscientemente buscada por el legislador para lograr diversos fines . . . En nuestra propia legislación positiva existen normas que tratan de evitar la doble tributación y otras que claramente dan lugar a ella. Sin embargo, no podemos decir que por el sólo hecho de que un determinado tributo da lugar a una doble tributación, por ello sea inconstitucional. Podrá contravenir una sana política tributaria o principios de buena administración fiscal, pero no existe disposición constitucional que la prohíba. Lo que la norma constitucional prohíbe, Art. 31, fracción IV, es: "que los tributos sean exorbitantes o ruinosos; que no estén establecidos por ley; o, que no se destinen para los gastos públicos; pero no de que haya doble tributación".<sup>41</sup>

De esta manera, concluimos que la doble imposición es inconstitucional cuando constituye una carga exagerada para el contribuyente, cuando lo que el Estado quiere percibir vía impuestos no le corresponde por no ser justos. Sin embargo, como esto se apoya en un criterio subjetivo, creemos que se

debe plasmar objetivamente en nuestra Constitución un criterio que evite o atenúe la doble imposición, independientemente de la posible capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria.

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, considera que la forma adecuada de atacar una situación de doble imposición es demostrando, en su caso, su desproporcionalidad y falta de equidad:

"La doble tributación se justifica si la obligación de aportar la debida contribución establecida en la ley reclamada por la autoridad legítima y en acatamiento de razones legales y técnicas que imperan en el país, no destruye la fuente que le da origen, y siendo ésta siempre de contenido económico, pues se basa en el rendimiento del capital, del trabajo, de la combinación de ambos o del conjunto de bienes que integran el patrimonio del contribuyente, debe éste como quejoso, demostrar en autos que con ella se destruye dicho contenido, y al no hacerlo así, su sola afirmación no basta para considerarla desproporcionada e inequitativa . . . por lo que si el pago del tributo es igual, en trato a los iguales, debe probarse en autos, por los reclamantes, que se encuentran en situación jurídica diferente".<sup>42</sup>

De lo anterior, queda en evidencia que no hay una norma que repunte como inconstitucional una situación de doble imposición, requisito sine qua non para hacer tal afirmación.

De manera que, si bien la doble tributación interna no es inconstitucional, más que cuando se atiende a otros puntos de contacto distintos al de residencia o cuando rompe con el principio de justicia, estimamos que debe ser evitada, tanto por sus efectos económicos, como por la mala imagen que provoca en los contribuyentes que forman parte de una misma comunidad.

### 3.- DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL

3.1 CAUSAS.- La doble imposición internacional es un problema que surge a fines del siglo pasado debido, principalmente, a la internacionalización del comercio a gran escala y al enorme desarrollo que han tenido los medios de comunicación, así como a la operación de las llamadas empresas transnacionales.

De forma paralela a la internacionalización del comercio, existe el principio internacional de que los Estados

tienen el incuestionable derecho de gravar a sus nacionales, a los residentes y a los extranjeros, por las operaciones que realicen ya sea en su territorio, fuera de él o que surtan efectos en el mismo, de la manera que consideren más conveniente para sus intereses y de acuerdo a su legislación tributaria.

Sáinz de Bujanda <sup>43</sup> considera que los principios que rigen respecto al ámbito de validez espacial de la ley fiscal son el personal y el territorial. Rige el principio personal cuando es la condición o cualidad del sujeto la que decide la aplicación de la norma (vgr. la nacionalidad); rige el principio territorial, cuando es el territorio o el lugar en que el hecho se produzca, o en el que la persona resida, el que decide la ley aplicable.

Giannini <sup>44</sup> establece que la vinculación de las personas al tributo puede resultar de una relación de sujeción al Estado, de todos aquellos que lo forman en su calidad de nacionales, o bien, resultar de una relación personal (residencia) o de una relación de carácter económico.

Además de dichos principios, existe el interés por parte de los Estados para que en su territorio se genere más riqueza y por consiguiente, sus ingresos tributarios sean mayores.

De esta manera, hay países que para su desarrollo dependen en forma casi exclusiva de las inversiones extranjeras para la creación de fuentes de riqueza, razón por la cual tienen que otorgar estímulos a esa clase de inversionistas.

Por otro lado, las naciones exportadoras de capitales también tienen interés en fomentar las inversiones de sus nacionales en el extranjero para a su vez incrementar sus ingresos tributarios y obtener - como dice Arrijo Vizcaino - una "significativa participación en el control hegemónico de la economía mundial" <sup>45</sup>.

Ante esta perspectiva, los Estados se ven obligados a tomar medidas tendientes a no agotar la fuente de riqueza generadora de sus ingresos, cuando dicha fuente es gravada por otro Estado.

3.2 CONCEPTO.- F. E. Koch considera que existe doble imposición internacional cuando varias naciones soberanas ejercen su poder tributario para sujetar a la misma persona a impuestos sustancialmente parecidos sobre el mismo objeto <sup>46</sup>.

Ataliva nos dice que hay doble tributación, cuando el mismo hecho imponible es sujeto a gravámen en razón de dos leyes tributarias distintas.

Para Adolfo Carretero, la doble imposición es la colisión de dos o más normas procedentes de distintos Estados, que gravan por un mismo concepto una misma fuente de riqueza. En este sentido, Gota la Sorda también la considera un fenómeno de colisión de normas tributarias.

Flores Zavala establece que habrá doble imposición cuando una misma fuente sea gravada con dos o más impuestos, ya los establezca una misma entidad o bien, porque concurren en una misma fuente dos o más entidades diversas.<sup>47</sup>

Para Arrijoja Vizcaíno, la doble imposición internacional " se presenta cuando un mismo acto u operación celebrada entre sujetos pertenecientes a distintos países, es gravada con dos o más tributos por las respectivas naciones de origen o residencia de los sujetos".<sup>48</sup>

Ante la diversidad de conceptos y recogiendo la definición dada líneas arriba, diremos que hay doble tributación internacional cuando una persona debe pagar a diversos Estados más de un impuesto por el mismo hecho imponible en un mismo periodo de tiempo.

Creemos que la definición apuntada contiene los elementos técnicos propios del derecho tributario, atendiendo puntos objetivos.

No coincidimos con el parecer de Carretero y de Gota de la Sorda cuando nos hablan de "colisión de leyes" o con otras posturas que sostienen o reducen la cuestión a un conflicto de soberanías.

En efecto, en la doble tributación habrá siempre una aplicación simultánea de leyes, sino, no se daría, mientras que los conflictos de leyes surgen precisamente porque hay dos normas que pretenden regir una situación al mismo tiempo, debiendo prevalecer una de ellas.

Tampoco se trata de un conflicto de soberanías pues no existe ningún problema entre soberanías o potestades distintas; en este caso, sería más propio hablar de una falta de armonía entre los sistemas fiscales de distintos Estados que se entrelazan en una misma situación.

Por otra parte, no existe una "regla general de derecho internacional que prohíba la doble imposición internacional" <sup>49</sup>, de donde se acepta la aplicación simultánea de normas sin que haya lugar a hablar de conflicto de leyes o de soberanías.

Quienes pretenden que se trata de un conflicto de soberanías, manifiestan que cada país tiene absoluta soberanía para considerar, a través de sus leyes, cuáles son los

hechos susceptibles de ser gravados y que es esta circunstancia - el choque de soberanías - lo que crea el problema de la doble imposición, lo que equivale a decir que cualquier aplicación simultánea de leyes tiene su causa en un conflicto de soberanías, posición con la que no podemos estar de acuerdo por carecer de un fundamento jurídico lógico.

Sin negar que pueda llegar a presentarse un conflicto de leyes en materia fiscal, queremos destacar el hecho de que las normas impositivas son, por excelencia, de aplicación territorial y por tanto, al no ser común la aplicación extraterritorial de las mismas, consideramos que es difícil que se presenten problemas de conflictos de leyes. Lo que si afirmamos, es que la doble tributación no se origina en conflictos de leyes, sino en la aplicación simultánea de las mismas.



INDICE DE CITAS DEL CAPITULO I.

- 1 Dicho término ha sido criticado pues la soberanía radica en el pueblo y se tiende a confundir con el de potestad del Estado. La potestad del Estado no es soberana puesto que se encauza por el orden jurídico fundamental que la crea. BURGOA, IGNACIO.- "DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO".- Ed. Porrúa, 4ª edición, México, 1982. p. 240.
- 2 FRAGA, GABINO.- "DERECHO ADMINISTRATIVO".- Ed. Porrúa, México, 1934. p. 269.
- 3 MARGAIN MANAUTOU, EMILIO.- "INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO".- Ed. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 6ª edición, México, 1981. p 125 y sigs.
- 4 GARZA, SERGIO FCO. DE LA .- "DERECHO FINANCIERO MEXICANO".- Ed. Porrúa, 13ª edición, México, 1985. p 12.
- 5 IBID. p 205.
- 6 MARTINEZ LOPEZ, LUIS .- "DERECHO FISCAL MEXICANO".- 2ª edición.- México, 1962. p 46.
- 7 GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA.- OP CIT.- p 267.
- 8 INFORME DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION.- 1ª parte, Pleno, 1976. pp 481 y 482.
- 9 Artículos 73, fracción VI y 115 de la Constitución.

- 10 REYES VERA, RAMON.- "LA FRACCION IV DEL ARTICULO 31 EN LA CONSTITUCION FEDERAL MEXICANA".- TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. 45 AÑOS AL SERVICIO DE MEXICO.- Tomo I.- Ed. Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1982. p 454.
- 11 IBID. p 455.
- 12 DE LA GARZA, SERGIO FCO. DE LA .- OP CIT. pp 271 y 272.
- 13 IBID. pp 273 y 274.
- 14 RIVERA PEREZ CAMPOS, JOSE .- "EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD EN LOS IMPUESTOS".- TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. 45 AÑOS AL SERVICIO DE MEXICO.- OP CIT .- pp 478 y 479
- 15 GARZA, SERGIO FCO. DE LA .- OP CIT .- p 403.
- 16 HERVADA, JAVIER.- "INTRODUCCION CRITICA AL DERECHO NATURAL".- Ed. Universidad de Navarra, España, 1981. pp 15 y 16.
- 17 Artículos 74, fracción IV y 126.
- 18 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, artículo 1.
- 19 GARZA, SERGIO FCO. DE LA .- OP CIT. p 282.
- 20 Cfr. infra Capitulo IV, p 99.
- 21 CAMARA DE DIPUTADOS, L LEGISLATURA.- "LOS DERECHOS DEL PUEBLO MEXICANO.- MEXICO A TRAVES DE SUS CONSTITUCIONES".- 2ª edición.- Tomo V.- Ed. Manuel Porrúa, México, 1978. p 222.
- 22 FLORES ZAVALA, ERNESTO.- "ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS. LOS IMPUESTOS".- Ed. Porrúa, 19ª

edición, México, 1977. p 198.

- 23 ARRIOJA VIZCAINO, ADOLFO.- "DERECHO FISCAL".- Ed. Themis, México, 1982. p 183. En otra parte de su obra (p 58), el autor expone la inaplicabilidad de la costumbre como fuente formal del derecho fiscal.
- 24 NIBOYET, J. P.- "PRINCIPIOS DE DERECHO INTERNACIONAL PRIVADO".- Tr. y adicionado por Andrés Rodríguez Ramón.- Ed. Reus, España, 1930. p 123.
- 25 Artículo 32.
- 26 CAMARA DE DIPUTADOS, L LEGISLATURA.- OP CIT.- pp 180, 182 y 183.
- 27 GARZA, SERGIO FCO. DE LA .- OP CIT .- p 530.
- 28 IBID.- p 262.
- 29 IBID.- p 531.
- 30 Se comprende -en términos de este trabajo - al Distrito Federal como una entidad federativa.
- 31 El maestro Carpizo precisa que las facultades coincidentes son las que pueden realizar las Entidades Federativas y la Federación conjuntamente, mientras que las facultades concurrentes son aquellas que pueden ejercitar las Entidades en tanto no lo haga la Federación, pues al hacerlo abroga las disposiciones locales relativas. CARPIZO, JORGE.- "ESTUDIOS CONSTITUCIONALES".- Ed. UNAM, México,,1980. pp 101 y 102.
- 32 GARZA, SERGIO FCO. DE LA .- OP CIT.- pp 225 y sigs.
- 33 IBID.- p 228.
- 34 ARRIOJA VIZCAINO, ADOLFO .- OP CIT.- pp 116 y 117.

- 35 Emilio Margáin opina que se deben establecer fuentes exclusivas para Federación, Estados y Municipios respectivamente y que lo demás sea gravado en forma coincidente por las tres entidades.- OP CIT .- p 242.
- 36 FERNANDEZ Y CUEVAS, JOSE MAURICIO.- "ASPECTOS FISCALES DE LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS".-TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. 45 AÑOS AL SERVICIO DE MEXICO.- OP CIT .- p 395.
- 37 DICCIONARIO ENCICLOPEDICO UNIVERSAL.- Tomo 7.- Ed. Credsá, España, 1972. p 3607.
- 38 FLORES ZAVALA, ERNESTO .- OP CIT .- p 199.
- 39 Cfr. supra p 30.
- 40 VAZQUEZ PANDO, FERNANDO A .- "NOTAS SOBRE LA PARTE FINAL DE LA FRACCION II DEL ART. 317 DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL. UN PRECEPTO ATINENTE A LA DOBLE IMPOSICION EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE PRODUCTOS DE CAPITAL".- Revista Jurídica, Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana, No. 8, julio 1976, México. p 407.
- 41 GARZA, SERGIO FCO. DE LA .- OP CIT.- pp 277 y 278.
- 42 FERNANDEZ Y CUEVAS, JOSE MAURICIO.- OP CIT.- p 395.
- 43 GARZA, SERGIO FCO. DE LA.- OP CIT.- pp 261 y 262.
- 44 IBIDEM.
- 45 ARRIJOA VIZCAINO, ADOLFO.- OP CIT.- p 218.
- 46 RIO RODRIGUEZ, CARLOS DEL.- "LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL".- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, segundo número extraordinario, México, 1966. p 23.

- 47 FLORES ZAVALA, ERNESTO.- OP CIT.- p 307.
- 48 ARRIJOJA VIZCAINO, ADOLFO.- OP CIT.- p 211.
- 49 WIDMER, M. Y COAUTS.- "THE 1977 DRAFT DOUBLE TAXATION CONVENTION COMMENTARIES".- INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION YEARBOOK.- Ed. IFA, The Netherlands, 1977. p 118.

## CAPITULO II

### ANTECEDENTES

#### 1.- DESARROLLO HISTORICO

Los tratadistas coinciden en señalar el tratado fiscal celebrado en 1899 por Austria-Hungría y Prusia, como el primero en su tipo tendiente a regular el problema de la doble imposición mismo, que sirvió de referencia a otros muchos que se celebraron en la primera quincena del presente siglo.<sup>1</sup>

Anterior a dicho tratado, se puede señalar una disposición contenida en la Ley del Impuesto sobre la Renta holandesa de 1893, que permitía a las personas deducir del impuesto pagadero en Holanda el monto del impuesto que tuvieran que pagar en el extranjero, si su renta neta era igual a la que hubieren percibido del extranjero<sup>2</sup>.

He aquí el inicio de las dos medidas por las que se pueden atenuar los efectos de una doble tributación: bilaterales y unilaterales.

Ambos tipos de medidas han sido adoptados por distintos países con el transcurso del tiempo y han sido estudiadas por diversos organismos internacionales, como los que reseñamos a continuación <sup>3</sup>.

1.1 COMITE DE LOS DOBLES IMPUESTOS DE 1924. - Designado por la Cámara Internacional de Comercio, declaró que el criterio del domicilio del contribuyente debía prevalecer sobre el de origen de la riqueza como base para el impuesto sobre la renta (ISR).

1.2 COMITE DE EXPERTOS DE 1923. - Creado por la Sociedad de las Naciones, sugirió cuatro métodos para evitar la doble tributación: eximir los ingresos provenientes del exterior, eximir a los no residentes, repartición de la carga del desgravamiento entre los países, asignación a cada país de ciertas fuentes.

1.3 PROYECTOS DE 1928. - Con base en los proyectos de

convenios realizados en 1927 por encargo del Comité Fiscal de la Sociedad de las Naciones, se celebró en 1928 una asamblea de 27 países, la que elaboró tres modelos de convenios para evitar la doble imposición, de los que dos fueron desechados y el último, el Ic, daba cierta preferencia al criterio de la fuente de riqueza.

1.4 COMITE FISCAL.- En 1933 el Comité Fiscal de la Sociedad de las Naciones presentó un proyecto para que las empresas con establecimientos o sucursales en el extranjero únicamente fuesen gravadas en cuanto a la riqueza que generasen en otros territorios, como empresas independientes con contabilidad separada.

1.5 REUNION DE MEXICO DE 1943.- EL Comité Fiscal de la Sociedad de las Naciones, en su segunda conferencia regional, concluyó que se debía seguir el principio de la fuente del ingreso, permitiendo al país del domicilio del causante deducir los impuestos así pagados.

1.6 REUNION DE LONDRES DE 1946.- En esta reunión, el Comité Fiscal varió algunos aspectos de los modelos aprobados en México, abriendo la alternativa al criterio vinculatorio del domicilio.



1.7 OTRAS POSTURAS.- La Federación Inter-Americana de Abogados ha recomendado que se siga el criterio de la fuente del ingreso como base para establecer tributos, posición que también se adoptó en las Primeras Jornadas de Derecho Tributario Latinoamericano.

En 1949, la Cámara Internacional de Comercio aprobó el llamado Código Quebec, el que en algunos aspectos ha seguido la ONU, pero que ha sido criticado por seguir el principio de residencia.

En 1956, el mexicano Hugo B. Margáin, presentó ante la Asociación Fiscal Internacional (IFA) un proyecto de convenio basado en la fuente de riqueza.

Por su parte, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OECD) formuló un proyecto de convenio en 1963 apoyado en el principio de residencia. Dicho modelo fue revisado y, sin modificaciones sustanciales, se emitió otro proyecto en 1977 respetando el principio de residencia.

Existen otros proyectos más recientes, uno de la ONI de 1980 y otro de 1981 elaborado por el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América, también basados en el criterio de residencia.

Por otro lado, la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC) elaboró un modelo de convenio sobre doble imposición internacional basado en la fuente de riqueza. A su vez, el Pacto Andino aprobó una norma, la decisión 40, para evitar la doble tributación entre los Estados miembros, en que prevalece el mismo criterio de la fuente.

## 2.- MODELOS DE CONVENIOS

A continuación expondremos sucintamente el contenido de los modelos de convenios elaborados por Margáin, la ONU y los E.U.A., que ya mencionamos en el apartado anterior.

Los proyectos más recientes son sumamente parecidos entre sí y difieren del modelo mexicano en cuanto al criterio de vinculación en que se apoyan.

Cabe mencionar que los proyectos de 1980 y de 1981 tienen como antecedente directo los elaborados por la OECD en 1963 y 1977, los que únicamente tienen por objeto "facilitar las negociaciones bilaterales sobre una base común y alcanzar un importante grado de armonización".<sup>4</sup>

2.1 CRITERIO VINCULATORIO.- Los proyectos de convenio de 1980 y de 1981 establecen el principio de residencia como criterio general de vinculación. Ambos definen al residente como cualquier persona que bajo las leyes de un Estado esté obligada a pagar impuestos en el mismo, por razón de su domicilio, residencia, ubicación de la administración o cualquier otro criterio similar. El proyecto de 1981 añade otros elementos como la ciudadanía y el lugar de constitución de las personas morales.

Dichos convenios contemplan, principalmente, dos opciones:

- El derecho respectivo de cada Estado, de la fuente y de residencia, de gravar un determinado hecho, prevaleciendo el último;
- El derecho de gravar, parcial o totalmente, por el Estado de la fuente, debiendo de otorgar el Estado de residencia una medida atenuante (acreditamiento o exención).

EL proyecto mexicano se basa en el principio de la fuente de riqueza y establece que ésta se ubica:

- Para los impuestos objetivos (capital), en el lugar de residencia del deudor;
- Para los impuestos personales (trabajo), en el lugar de residencia de quien paga los servicios;

- Para los impuestos reales (capital y trabajo), en el lugar donde se obtenga la utilidad.

Los tres proyectos coinciden en definir al establecimiento permanente, como el lugar fijo de negocios a través del cual se realizan total o parcialmente los negocios de una empresa. Cabe destacar que los proyectos de 1980 y de 1981 cuentan con una mayor precisión que el mexicano de 1956. Igualmente, hay que mencionar que nuestra Ley del Impuesto Sobre la Renta contiene una descripción bastante similar respecto de lo que se debe entender por establecimiento permanente.

**2.2 PROPIEDAD INMUEBLE.**- Los convenios de la ONU y de los EUA estipulan que los ingresos provenientes de inmuebles serán gravados en el Estado en que se encuentren situados.

El proyecto de 1956 también sigue el principio internacional de "locus regit actum" aunque sin ser tan preciso en su contenido como los anteriores.

**2.3 UTILIDADES EMPRESARIALES.**- Los tres proyectos establecen que las utilidades obtenidas por operaciones en el extranjero serán gravadas por el país en el que se encuentre ubicado un establecimiento permanente o en caso de no haberlo, si la fuente de riqueza está situada en dicho país. Además,

en el modelo de la ONU se incluyen los beneficios obtenidos de un negocio conjunto (joint business) o de una agencia; esta mención es importante ya que en ninguna parte del convenio se contemplan otras instituciones, como son las debatidas asociaciones o "partnerships".

**2.4 UTILIDADES PROVENIENTES DE LA TRANSPORTACION MARITIMA Y AEREA.**- El proyecto de Margáin establece que las empresas dedicadas al transporte marítimo y aéreo serán gravadas en el extranjero por las utilidades que obtengan en dicho país, exponiendo además la fórmula para poder determinar el ingreso gravable.

Los convenios de la ONU y los EUA estipulan que las utilidades de una empresa de un Estado, derivadas del tráfico internacional de barcos o aviones, solo serán gravadas en ese Estado.

**2.5 DIVIDENDOS.**- Los dividendos son gravados en el país en que residá el beneficiario de los mismos, según establecen los modelos elaborados por la ONU y los EUA, aunque señalan que también podrán ser gravados en el país en que residá la compañía que los paga, sujetándose en este caso, a ciertas reglas en cuanto al límite de la imposición.

EL proyecto de 1956 preceptúa que los dividendos serán gravados en el Estado en el que las empresas operen y en el cual hayan obtenido la utilidad.

2.6 INTERESES Y REGALIAS.- Según el proyecto de 1956, los ingresos por regalías y por intereses quedan gravados en el país de residencia del deudor.

Contrariamente, los convenios de 1980 y 1981 señalan que quedan gravados en el país en que reside el acreedor, añadiendo que también podrán ser gravados en el país del deudor; siempre y cuando el impuesto correspondiente no exceda de un porcentaje determinado de común acuerdo por las partes.

2.7 INGRESOS DERIVADOS DEL TRABAJO PERSONAL.- El modelo de convenio mexicano establece que los ingresos derivados del trabajo personal, ya sea prestado en forma independiente o bajo la dirección y dependencia de un patrón, serán gravados en el Estado en que resida quien los remunere.

Los modelos de la ONU y los EUA expresan que dichos ingresos serán gravados en el Estado en que resida quien realiza el trabajo a menos que, el prestador de los servicios independientes los realice en Estado distinto al de su residen-

cia y provengan de un establecimiento permanente o de una base fija situada regularmente ahí, o que el trabajador realice sus actividades en otro Estado en el que permanezca más de 183 días. En este precepto resultan claros los conceptos de residencia y establecimiento permanente, tal y como son considerados por los países desarrollados.

INDICE DE CITAS DEL CAPITULO II.

- 1 FLORES ZAVALA, ERNESTO.- OP CIT.- p 318.
- 2 IBID.- p 315.
- 3 Los puntos tratados a continuación se basan, fundamentalmente, en las obras citadas de Ernesto Flores Zavala (pp 319 y sigs.) y de Carlos del Río Rodríguez (pp 31 y sigs.).
- 4 WIDMER, M. Y COAUTS.- OP CIT.- p 119.



### CAPITULO III

#### PUNTOS DE VINCULACION

Al tratar el tema de la doble imposición interna dejamos entrever la importancia que tiene el criterio que siga el legislador para vincular una situación imponible con un orden jurídico.

Este criterio de vinculación, llamado por los internacionalistas punto de contacto, es el que va a determinar en gran medida que se presente la doble tributación y la facilidad con que ésta se pueda manejar.

Así, vemos que en el plano interno la doble imposición se presenta por la disparidad de criterios usados por los legisladores de las entidades federativas y de la Federación. Llevado este fenómeno al plano internacional, resulta el mismo efecto; si cada Estado grava a los particulares de la manera que crea más conveniente, empleando elementos vinculatorios

diversos, es evidente que existirán situaciones afectas a doble tributación.

Los puntos de contacto tradicionalmente considerados por los legisladores son:

- La Nacionalidad
  
- La Residencia
  
- El Origen o fuente de riqueza.

A los que nosotros añadimos el establecimiento permanente, como punto de contacto independiente.

Los elementos vinculatorios antes mencionados han sido divididos en dos grupos llamados de sujeción personal o subjetivos y de sujeción real u objetivos, según se atiende al sujeto o al lugar en que se realiza el hecho imponible.<sup>1</sup>

También se suele hablar del país de origen y del país de destino principalmente en lo referente a impuestos sobre ventas e impuestos al consumo, aunque también en lo relativo al origen de la riqueza y su destino final.

Como veremos más adelante, cada punto de contacto tiene sus ventajas y desventajas, principalmente desde el pun-

to de vista económico y práctico, dependiendo del país que lo adopte.

Lo que sí resulta evidente es que del criterio vinculatorio que se siga, estriba en gran medida el que sean más manejables las situaciones de doble imposición.

### 1.- LA NACIONALIDAD

1.1 GENERALIDADES. - El vínculo que une al Estado con sus integrantes es la nacionalidad, que Niboyet <sup>2</sup> define como "el vínculo político y jurídico que relaciona a un individuo con un Estado", o como precisa Batiffol <sup>3</sup> "la pertenencia jurídica de una persona a la población constitutiva de un Estado".

Por otro lado, Arellano García establece que la nacionalidad 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 sólo, o en función de cosas, de una manera originaria o derivada".<sup>4</sup>

El Estado otorga la nacionalidad conforme a los lineamientos jurídicos establecidos en su legislación interna,

reconociendo a una persona como un elemento constitutivo del mismo.

La nacionalidad se puede adquirir de manera originaria y derivada. La primera opera independientemente de la voluntad del interesado, mientras que en la segunda la voluntad es, generalmente, factor determinante de su adquisición.

La nacionalidad originaria se adquiere a través de dos sistemas:

a) **JUS SOLI.**- Es el sistema territorial conforme al cual la nacionalidad es determinada por un lugar, generalmente el de nacimiento.

b) **JUS SANGUINIS.**- De acuerdo a este sistema la nacionalidad está determinada por los vínculos de sangre, por la filiación.

En lo que respecta a la nacionalidad derivada, esta es producto de un acto volitivo, comunmente conocido como naturalización.

1.2 EN RELACION AL HECHO IMPONIBLE.- La nacionalidad en sí misma considerada, únicamente será causa de doble tribu-

tación internacional cuando una persona posea dos o más nacionalidades.

Esta situación ha sido atacada por algunos organismos internacionales <sup>5</sup> pues provocan innumerables conflictos no sólo en materia fiscal. Así, algunos países pretenden que sus nacionales paguen impuestos por el simple hecho de poseer la nacionalidad.

Otro es el caso cuando chocan dos puntos de contacto, Siqueiros cita el caso de Cook v.s. Tait,<sup>6</sup> en el que en 1924, la Suprema Corte de Justicia de los Estados Unidos de América reconoció y aceptó la existencia de la doble imposición internacional al expresar que un individuo tenía que pagar el impuesto sobre la renta en su país (E.U.A.) sin importar si pagaba un impuesto igual en el país en que estaba domiciliado permanentemente (México).

Debemos reconocer que si bien la nacionalidad fué un elemento vinculativo muy importante en las relaciones tributarias, en nuestros días ha dejado de serlo <sup>7</sup>, además de existir como causa que gran número de los nacionales de un país se van a residir a otro en el que quedan arraigados económica y socialmente, formando parte de una comunidad distinta a la que corresponden por su nacionalidad.

El fenómeno apuntado se puede apreciar claramente en

la legislación mexicana; el artículo 3º de la Ley del Impuesto sobre la Renta del 31 de diciembre de 1964 establecía:

"Son sujetos del impuesto cuando se coloquen en alguna de las situaciones previstas en esta Ley:

I.- Respecto de todos sus ingresos gravables, cualquiera que sea la ubicación de la fuente donde procedan:

a) Las personas físicas y morales de nacionalidad mexicana . . . .".

La Ley del Impuesto sobre la Renta vigente ya no emplea el término nacionalidad, aunque el último párrafo del artículo 9º del Código Fiscal de la Federación en vigor, indirectamente sí lo emplea, ya que establece la presunción *juris tantum* de que las personas de nacionalidad mexicana son residentes en territorio nacional. Esta disposición confirma nuestro criterio de que la nacionalidad viene a ser un punto de contacto auxiliar para determinar la residencia fiscal en un lugar. En el mismo sentido, el artículo 4 de los modelos de convenios elaborados por la OECD y la ONU, al establecer los criterios para fijar la residencia:

". . . . .

2. Cuando por razón de las disposiciones

del párrafo 1 un individuo sea residente de ambos Estados Contratantes, entonces su situación será determinada como sigue:

.....

c) . . . Será considerado como residente del Estado del cual sea un nacional".

Si bien la nacionalidad sigue siendo un importante punto de contacto en el derecho internacional privado, creemos que en derecho fiscal ha perdido relevancia, en tanto los demás elementos vinculatorios la han adquirido, en parte por los problemas que surgen de la nacionalidad y en parte por ser poco práctico y estar poco fundamentado económicamente.

Además, debemos señalar otro problema que surge del criterio vinculatorio de la nacionalidad. Nos referimos a los apátridas, que por no ser nacionales de país alguno no tienen obligación de pagar impuestos en los países que adopten este punto de contacto, situación completamente injusta para los Estados y que viene a ser un elemento más para dejar de emplear la nacionalidad como punto de contacto en materia fiscal.

Debemos aclarar que algunos países como los Estados Unidos de América no utilizan el término nacionalidad sino el de ciudadanía, que induce a algunos autores a criticar que otros consideren como sinónimos el empleo de ambos términos,

siendo que en la realidad sí se emplea como una sinonimia <sup>8</sup>.

Hugo B. Margáin afirma que "la nacionalidad, 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" <sup>9</sup>.

Nos inquieta el principio internacional al que alude Margáin toda vez que no consideramos que sea conveniente utilizar la nacionalidad como un punto de conexión en las relaciones tributarias.

Creemos que si el elemento que nos ocupa ha perdido uso a lo largo de los años, es precisamente porque no se puede pedir a una persona que contribuya con los gastos públicos de una colectividad de la que, de hecho, no forma parte y en la que, por tanto, no tiene riqueza alguna que válidamente pueda gravar el Estado con el que se encuentra vinculado por el nexo de la nacionalidad, siendo ésta, muchas veces, producto de un mero accidente.

## 2.- LA RESIDENCIA

2.1 RESIDENCIA Y DOMICILIO.- Este criterio atiende



principalmente al lugar donde se encuentra el sujeto pasivo de la relación tributaria.

Estimamos que no existe una clara diferencia en el ámbito tributario internacional respecto de lo que se debe entender por residencia y domicilio, habiendo autores que confunden ambos términos empleándolos como sinónimos, o intentando aplicar los conceptos civiles tradicionales en el ámbito fiscal.

En nuestro derecho interno, el Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 9º quienes son residentes en territorio nacional y en el siguiente artículo dispone cuál es el domicilio fiscal de los contribuyentes:

**"Art. 9º.- 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 de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.

b) . . . . .

**II.- A las personas morales que hayan esta-**

blecido 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".

"Art. 10.- Se considera domicilio fiscal:

I.- Tratándose de personas físicas:

.....

c) . . . el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

II.- En el caso de personas morales:

a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.

b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dichos establecimientos . . . "

Al respecto no cabe discusión, ya que nuestra legislación interna arroja claridad al tema aunque no da un concepto. De acuerdo con los preceptos transcritos entendemos que un residente en territorio nacional siempre tendrá domicilio fiscal en nuestro país.

En el campo internacional, es indudable que la definición de domicilio fiscal será dada por las normas internas de cada Estado, sin embargo, consideramos que la definición de residencia para efectos fiscales debe ser uniforme para todos los países, considerando como tal la efectiva estancia de una persona en un lugar determinado.

En la mayor parte de las legislaciones <sup>10</sup> se describe cuándo una persona se convierte en residente para efectos fiscales. Así, la legislación de Singapur define como residente a aquella persona que se halla físicamente presente o que desempeña un empleo en Singapur durante 183 días o más en un año. Estados Unidos considera como un factor determinante, entre otros, que la persona en cuestión tenga permiso legal para residir en su territorio. Por su parte, el enfoque argentino atiende al animus permanendi, es decir, a la intención de residir ahí por un periodo más o menos prolongado.

En cuanto a las personas morales, se atiende a elementos objetivos, como son el lugar donde se hallen ubicadas sus oficinas principales, el lugar en el que lleve a cabo sus actividades principales, el lugar de su constitución o la ubicación de su domicilio social .

Tenemos entonces que la residencia significa estar de asiento en un lugar.

Los autores hacen referencia a que " el simple hecho de habitar en un lugar determinado sin intención de permanecer en él, constituía la residencia, y el domicilio: por ésta, más la intención de permanecer en el lugar (facto y animus)".<sup>11</sup>

Así, los iusprivatistas consideran que el domicilio lo constituye una relación de persona y lugar, con ánimo voluntario de nexa duradero en los aspectos patrimonial, familiar, etc., mientras que por residencia se entiende estar de asiento en un lugar sin tomar en cuenta el animus permanentendi.<sup>12</sup>

Nuestro Código Civil para el Distrito Federal establece en sus artículos 29 y 30 que el domicilio de los individuos es el lugar donde residan con el propósito de establecerse en él, presumiendo que existe ese propósito cuando se reside por más de seis meses en el mismo.

Examinando los diversos conceptos que existen sobre el domicilio, llegamos a la conclusión, de que la residencia fiscal no es sino el domicilio civil. En efecto, el concepto de domicilio civil contiene, genéricamente, al de residencia, añadiendo la intención o animus, pero fijando una presunción de existencia de dicho elemento. Por su parte, la residencia fiscal únicamente contiene el elemento objetivo de permanencia más o menos prolongada, sin que tenga relevancia el animus

permanendi, criterio que al parecer también han seguido otros autores.<sup>13</sup>

Los modelos de tratados internacionales tendientes a evitar la doble imposición elaborados por la OECD, la ONU y los EUA nos remiten a las leyes internas de los Estados contratantes al disponer en su artículo 4<sup>o</sup> que:

"1.- Para los propósitos de esta Convención, el término 'residente de un Estado Contratante' significa cualquier persona que, bajo las leyes de ese Estado, esté obligada a pagar impuestos en el mismo por razón de su domicilio, residencia, ciudadanía, ubicación de la administración, lugar de constitución<sup>14</sup>, o cualquier otro criterio de naturaleza similar . . .

2.- Cuando por razones de lo dispuesto en el párrafo 1, una persona sea residente de ambos Estados contratantes, su situación será determinada como sigue:

a) Será considerado como residente del Estado en el cual tenga una casa permanente a su disposición, si tiene una casa permanente a su disposición en ambos Estados, será considerado como un residente del Estado con el cual sean más estrechas sus relaciones personales y económicas . . ."

Como se puede apreciar en el precepto transcrito, el conflicto de calificaciones de residente se resuelve por la *lex fori*, siendo al mismo tiempo una norma material internacional que prevé el conflicto de leyes y dá una solución que considera en primer término la casa habitación permanente que tenga el contribuyente en un Estado Contratante y en segundo lugar la relación económica del sujeto con un lugar.

La norma in commento no define al residente ya que al fin y al cabo hace una remisión a la legislación interna en cuanto en un Estado el sujeto sea contribuyente por razón de su domicilio, residencia, ciudadanía, etc., lo que en realidad no aporta nada nuevo. Lo destacable, es precisamente que no se trata de una mera norma de conflicto sino de una norma material internacional.

2.2 FIJACION DE CONCEPTOS. - Consideramos que la residencia fiscal es el lugar donde se encuentra radicada de manera prolongada una persona.

En el caso de personas físicas, la efectiva estancia en un lugar, en el que tenga sus vínculos patrimoniales.

Para una persona moral, estar radicada en un lugar es tener su domicilio social en el mismo, la administración prin-

cial e incluso, algún establecimiento permanente.

Por domicilio fiscal entendemos el lugar donde una persona desarrolla las actividades que lo vinculan con el fisco, o sea, donde debe cumplir sus obligaciones formales (vinculación formal).

La diferencia entre ambos conceptos estriba en que la residencia de una persona en cierto lugar lo vincula fiscalmente con el mismo por el hecho de formar parte de la sociedad local. En cambio, el domicilio fiscal es la concreción de la residencia en un sitio específico por razón de las obligaciones formales que se le imponen. Resulta evidente que una persona que tiene domicilio fiscal en cierto lugar generalmente reside en él.

El establecer un concepto claro de residencia es sumamente importante ya que este criterio es empleado a nivel internacional por la generalidad de los países. Es el Estado donde reside el contribuyente el que va a gravar la totalidad de su riqueza por presumir que es ahí donde se va a recibir o disfrutar la misma (país de destino).

### 3.- LA UBICACION DE LA FUENTE DE RIQUEZA

Este criterio de vinculación, considerado dentro del principio territorial de tributación, consigna que el impuesto debe pagarse en el lugar donde se origina la riqueza base del mismo.

El problema radica en determinar el origen de la riqueza para cada caso en particular y es aquí donde surgen los conflictos, pues para distintos Estados la fuente de una misma situación puede estar en cada uno de ellos, atendiendo a distintas circunstancias, dándose el caso de que dentro de la teoría de la fuente de riqueza se hable de la fuente productora y la fuente generadora.

Como ejemplo de lo anterior, podemos citar la fracción II del artículo 152 de nuestra Ley del Impuesto Sobre la Renta. Dicho precepto en lo conducente establece:

"Art. 152.- En los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por sociedades mercantiles, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando la sociedad que los distribuya resida en el país.



- 79 ESTE TESIS NO DEBE SALIR DE LA BIBLIOTECA

Se considera dividendo o utilidad distribuida por sociedades mercantiles:

.....

11.- Tatándose de establecimientos permanentes de personas morales extranjeras, la diferencia que resulte de deducir al resultado fiscal obtenido en el ejercicio, el impuesto a que se refiere el artículo 13 de esta Ley, así como la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.

Los dividendos o utilidades a que se refiere esta fracción se considerarán distribuidos en el último día del ejercicio y el impuesto deberá enterarse dentro de los tres meses siguientes . . ."<sup>15</sup>

Si bien la disposición antes mencionada establece que la fuente se ubica en México, consideramos injusto que se tengan que pagar impuestos al Estado por algo que realmente no es suyo; es decir, se están gravando unos dividendos fictos que ni siquiera han sido decretados, además de no estar gravando al accionista o supuesto beneficiario de las utilidades reparables, sino al mismo establecimiento permanente por las utilidades que ya le fueron gravadas conforme al artículo 13 de la misma ley, desalentando la inversión que se pueda realizar bajo la figura del establecimiento permanente.

Esta disposición no es privativa de México; otros países como Argentina, Francia, Uruguay y Sudáfrica contemplan medidas similares. De la misma manera ha sido criticado este precepto " desde la perspectiva de la igualdad de trato", aunque también se ha aducido que el accionista extranjero no está sometido a la soberanía tributaria del Estado en el que se encuentra el establecimiento.<sup>16</sup>

Por otro lado, este tipo de normas son las que provocan los conflictos de calificación, es decir, cuando el contenido de dos instituciones no es similar a pesar de que lleven el mismo nombre, sin que necesariamente hagamos referencia al conflicto de leyes.

La tesitura de la ubicación de la fuente de riqueza como punto de contacto en materia fiscal sigue siendo muy discutida en la actualidad a pesar que ya desde 1897, Ernest Lehr la sostuvo, siendo secundado por Weis y Westlade<sup>17</sup>, posición que, al parecer, fue firmemente rechazada por los países exportadores de capitales.

Enrique Sampay y Hugo B. Margáin recogieron este criterio, e incluso este último elaboró un modelo de tratado tendiente a evitar la doble tributación bajo esta premisa<sup>18</sup>.

Margáin nos dice que la fuente del ingreso se esta-

blece según provenga de las empresas, los capitales y los trabajos personales.

La determinación de la ubicación de la fuente de riqueza es de suma importancia ya que es un punto de contacto que se fundamenta, básicamente, en un criterio económico. El Estado va a percibir sus ingresos tributarios de donde haya riqueza, pero es imperativo que esa riqueza tenga su origen o vaya a parar a dicho Estado.

Margáin clasifica la fuente atendiendo a dos conceptos:

1.- El jurídico económico, determinando que la fuente puede ser real o formal.

Real es el ámbito territorial donde los contratos se ejecutan y producen ingresos gravables.

Formal, es el lugar donde se celebran los contratos que originan ingresos gravables.

2.- El territorial, conforme al cual la fuente puede ser interna o externa, dependiendo de que las operaciones del contribuyente rebasen o no las fronteras del país en que reside.

De acuerdo a lo anterior, consideramos que la fuente queda determinada, según corresponda a:

a) Los ingresos que deriven directamente de inmuebles tienen su fuente en el lugar donde se encuentren localizados. Cabe aclarar que nos referimos a "directamente" con el objeto de no incluir los intereses devengados por un crédito garantizado con hipoteca, situación que ha provocado amplias discusiones en el ámbito internacional.

Bajo este rubro comprendemos que la definición de inmueble será dada por la norma local, existiendo un concepto casi universal de dicho término.

b) Los ingresos derivados de la prestación de servicios, sean independientes o no, deben quedar gravados en el lugar en que resida quien los paga.

La vinculación económica la da la fuente pagadora, toda vez que es ahí donde surge la riqueza y no en el lugar en que se realizan.

c) Los beneficios empresariales, entendidos como la actividad industrial o comercial llevada a cabo tanto por personas físicas como por personas morales, deben quedar gravados en el lugar en que dichas actividades son realizadas. En este caso, atendemos a la fuente generadora y no a la pagadora, ya que la riqueza se produce esencialmente por las actividades

que se llevan a cabo en determinado lugar, siendo secundaria la residencia del pagador.

d) Las ganancias derivadas de capitales tienen su fuente en el lugar en que reside quien realiza el pago. En este apartado, quedan comprendidos los conceptos de regalías, intereses, dividendos y en general, los derivados de bienes muebles.

La determinación de la fuente no es absoluta, pues como dice Robert J. Patrick,<sup>19</sup> "la fuente ha de determinarse como una cuestión de realidad práctica de los hechos en cada caso", aunque esto no obsta para dar algunos lineamientos generales como los anteriormente expresados.

#### 4.- EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

El concepto de establecimiento permanente fue elaborado por los países exportadores de capital considerando que únicamente quedan gravadas las actividades desarrolladas en otro país cuando en éste se encuentre un establecimiento permanente.

La doctrina internacional<sup>20</sup> coincide en señalar que

por establecimiento permanente se entiende el lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúa toda o parte de su actividad, comprendiendo las sucursales, las fábricas, las agencias, etc.

Lo criticable de esta teoría es que una actividad ejercida esporádicamente en un país no ocasiona ninguna clase de impuesto <sup>21</sup> y con razón, ya que una empresa puede desarrollar actividades habituales en el extranjero sin necesidad de mantener ahí un lugar fijo de negocios. Al respecto, los tratadistas reconocen que estas consideraciones tienen que adaptarse a los intereses de los países en desarrollo que generalmente son importadores de capitales <sup>22</sup>.

Para nosotros, el criterio de establecimiento permanente es la unión de los criterios de residencia y de origen de la riqueza.

En efecto, contiene elementos atribuibles a la residencia ya que para la constitución del mismo se exige un elemento de permanencia, de habitualidad en las actividades que lleva a cabo en cierto lugar a través de un lugar de negocios. En cuanto a la fuente de riqueza, porque la mayoría de las veces el ingreso se genera en el lugar en que se desarrollan las actividades o está íntimamente vinculado con las mismas; tan es así, que las actividades de la matriz desarrolladas en el país en que se encuentra el establecimiento y que no

sean atribuibles a éste, son gravadas por separado para la residente en el extranjero.

La combinación de estos elementos permite considerar, de una manera general, al establecimiento permanente como entidad autónoma distinta a la persona de la cual depende, con la consiguiente imposición sobre sus ingresos netos.

El criterio del establecimiento permanente presenta varios problemas en cuanto a la atribución de ingresos y gastos, tanto para el establecimiento como para la empresa de la que depende, en cuanto a la determinación de la contabilidad que ha de llevar el establecimiento dependiendo si es considerado como un ente autónomo e independiente, o si desechando esta ficción, se admite que forma parte de una empresa y por consiguiente, si hay beneficios de distintos tipos para gravar, etc.

El empleo de este punto de contacto permite a las empresas residentes en el extranjero que sus actividades sean tratadas igual que a los residentes, lo que puede llegar a constituir una ventaja para ellas por la imposición sobre los ingresos netos, obtenidos mundialmente por el establecimiento.

Como establecemos más adelante, el saber combinar los puntos de contacto hace más manejables las situaciones afectas a doble imposición.

La pretensión de algunos países de que las actividades empresariales llevadas a cabo en el extranjero únicamente puedan ser gravadas cuando se realicen por medio de un establecimiento permanente, ha dejado de ser motivo de preocupación para los demás países pues no existe, ni puede existir, un principio internacional de atribución de tributos.

5.- EL ELEMENTO ECONOMICO COMO FUNDAMENTO DE  
LOS CRITERIOS VINCULATORIOS ADECUADOS.

Pudiera creerse que la mayoría de los países han establecido en su legislación un criterio vinculativo puro, es decir, atendiendo a un punto de contacto, circunstancia que por sí misma tampoco eliminaría la doble imposición y que, hasta donde tenemos conocimiento, no existe en ninguna legislación.<sup>23</sup>

El caso de México es claro, utiliza el principio de residencia de manera general y el de origen de la riqueza como complementario para los residentes en el extranjero; además, emplea el criterio de nacionalidad como presunción legal para determinar la residencia.



Los Estados Unidos de América siguen el principio de residencia ampliado por el de nacionalidad (ciudadanía).

Francia aplica el principio territorial para las compañías, mientras que para los individuos aplica el de la sujeción personal.

Australia, Alemania, Japón, Gran Bretaña, etc. siguen el principio de la residencia, en tanto que Sud-Africa, Venezuela, etc., utilizan el de ubicación de la fuente de riqueza.<sup>24</sup>

De lo anterior podemos entrever que la doble imposición a una persona sujeta a dos jurisdicciones tributarias por el vínculo de residencia es más fácil de solucionar que los otros casos, máxime si se toma en cuenta la futura unificación internacional del concepto.

La mayor parte de los problemas que se presentan surgen por la oposición de los principios de sujeción personal y real, más que entre las jurisdicciones que siguen el primero.

Si consideramos que los tributos deben tener un fundamento económico real, ya que la última finalidad del tributo es la obtención de ingresos para el Estado, es válido y coherente pensar que los impuestos tienen que gravar la riqueza,

ya sea en su obtención, su detentación o en su consumo.

Entonces, la riqueza se debe gravar donde se le encuentre; por esto, atendemos al criterio vinculatorio de la ubicación de la fuente de riqueza como criterio determinante para imponer tributos, siempre y cuando se siga de manera complementaria al de residencia, pues también en éste se ubica la riqueza.

Por otro lado, decíamos al principio de este estudio que los particulares debemos contribuir al sostenimiento del Estado, de cuya comunidad o sociedad formamos parte.

Analizando ambos puntos de vista, podríamos pensar que se contraponen uno a otro, ya que si no formo parte de un Estado, no tengo porqué contribuir con el mismo, y por otro lado, si la materia imponible se encuentra en un Estado, es a éste al único que debo proporcionar parte de mi riqueza.

En ambos casos estamos atendiendo a situaciones prácticas. Si como punto de partida atendemos a un criterio económico de vinculación que debe haber entre la imposición y el sujeto pasivo que debe cubrirlo, estamos haciendo abstracción de vinculaciones puramente jurídicas, caso en que nos referimos concretamente a la nacionalidad y a ficciones legales que exageran los conceptos de los puntos de contacto.

La nacionalidad puede servir como elemento auxiliar del criterio de residencia, pero no creemos que pueda constituir un punto de contacto económicamente válido en las relaciones tributarias.

De lo anterior resulta que tenemos dos puntos de contacto aplicables a las relaciones tributarias internacionales:

a) La residencia, lugar en el que el sujeto pasivo se halla de asiento y por tanto, forma parte de una comunidad en la que se desenvuelve. El vínculo económico que lo une al Estado es precisamente que éste impone contribuciones para desarrollar sus actividades en beneficio de la colectividad que se desarrolla en su ámbito espacial.

b) La ubicación de la fuente de riqueza, lugar en que la persona obtiene la riqueza, parte de la cual el Estado requiere para lograr sus fines dado que el particular está participando en la comunidad que se ubica también en su ámbito espacial.

La problemática internacional es obvia, el residente del Estado A coloca su riqueza en el Estado B, donde se va a generar más riqueza. La riqueza así obtenida va a ser gravada en ambos Estados; tanto el país de origen como el de destino tienen derecho a gravar al individuo colocado en este supuesto.

Bajo la premisa anterior, el contribuyente común y corriente proclama la injusticia de la doble tributación que, dado el caso, puede ser múltiple.

Con el objeto de apreciar el punto de contacto más adecuado a las relaciones tributarias, nos vemos precisados a tratar someramente el tema de la justicia tributaria, cuestión filosófica materia de grandes discusiones.

Tradicionalmente se ha considerado que lo justo es lo atribuible a cada uno, lo suyo; hay justicia cuando en realidad se da a cada quien lo suyo, lo que le corresponde<sup>25</sup>. Así, lo justo o lo suyo de cada uno es el objeto de la justicia, actividad encaminada a cumplir un fin.

Definitivamente que intentar determinar la medida en que al Estado le corresponde obtener de los particulares los ingresos necesarios para lograr sus fines, es una cuestión marcadamente difícil. El caso que nos ocupa es determinar la proporción en que las cargas se reparten entre los individuos según su condición respecto de la finalidad social y su participación en la sociedad.

Entonces tenemos que una persona que obtiene su riqueza de un lugar, debe dar al Estado una parte de la misma. A su vez, si esa persona reside en un lugar de cuya comunidad

forma parte y en la cual está obteniendo un beneficio directo -impersonal, tal vez- por el sólo hecho de formar parte de la misma, está obligado a contribuir con el sostenimiento de ese Estado.

Resulta entonces que el particular debe contribuir una o más veces, según con la comunidad política con la que se vincule económicamente y según su participación en la misma.

De lo anterior inferimos que la doble tributación no es injusta; sin embargo, toca ahora determinar en qué medida debe contribuir en cada Estado, o sea, fijar qué es lo suyo de cada Estado.

El caso es que un residente está formando parte de una comunidad y por este motivo, debe contribuir proporcionalmente en relación a los demás miembros de la misma de acuerdo a su capacidad y condición.

Para el no residente, el problema es determinar objetivamente la ubicación de su fuente de riqueza; de esta manera, el país de origen deberá gravarlo también de manera proporcional, según su capacidad y en relación directa a su participación en la comunidad.

De lo anterior resulta claro que la combinación de ambos puntos de contacto -residencia y ubicación de la fuente

de riqueza - tal y como están estructurados en muchas legislaciones, entre ellas la nuestra, es el correcto. En efecto, nos referimos a que como criterio vinculante primario se debe atender a la residencia y en este caso, se debe gravar la renta mundial. La ubicación de la fuente de riqueza como elemento determinante para los no residentes, que son los menos, queda sujeta a que estos contribuyan según la riqueza obtenida en el lugar de su ubicación.

Ahora bien, al contribuyente residente en un Estado, se le debe reconocer el impuesto pagado en el extranjero. Esta también es una situación exigida por la justicia. Lo que le correspondió a un Estado no le puede corresponder total y simultáneamente a otro. Existe una parte de la riqueza que es atribuible a un Estado y otra parte que es atribuible al otro.

Por eso, en una relación de justicia tributaria, todos los Estados deben permitir el reconocimiento de los impuestos pagados en el extranjero por ubicación de la fuente en el mismo, contra los impuestos que corresponda pagar en el de residencia.

INDICE DE CITAS DEL CAPITULO III.

- 1 DE LA GARZA, SERGIO FCO.- OP CIT.- pp 261 y 262  
  
"UNILATERAL MEASURES FOR THE AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION, ESPECIALLY AS REGARDS FISCAL ASPECTS OF THE RELATIONSHIP BETWEEN CAPITAL EXPORTING COUNTRIES AND COUNTRIES IN PROCESS OF DEVELOPMENT".- General Report.- Cahiers de Droit Fiscal International.- vol. XLIII.- Ed. IFA, The Netherlands, 1961. p 12.
- 2 NIBOYET, J. P. - OP CIT.- p 77.
- 3 PEREZNIETO CASTRO, LEONEL .- "DERECHO INTERNACIONAL PRIVADO".- Ed. Harla, México, 1981. p 32.
- 4 ARELLANO GARCIA, CARLOS.- "DERECHO INTERNACIONAL PRIVADO".- 7ª edición.- Ed. Porrúa, México, 1984. p 135.
- 5 IBID.- pp 154 y 155.
- 6 SIQUEIROS, JOSE LUIS .- "LOS PROBLEMAS DE LA DOBLE TRIBUTACION EN EL CAMPO INTERNACIONAL".- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 4º número extraordinario, México, 1971. p 154.
- 7 BUHLER, OTTMAR .- "PRINCIPIOS DE DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO".- Versión castellana de Fernando Cervera Torrejón.- Ed. de Derecho Financiero, España, 1968. pp 275 y 276.
- 8 BLACK, HENRY C.- "BLACK'S LAW DICTIONARY".- 5ª edición.- Ed. West Publishing Co., U. S. A., 1979. p 221.
- 9 MARGAIN, HUGO B.- OP CIT.- p 4.

- 10 PHILLIPS, J. S.- "THE ASSESSMENT AND COLLECTION OF TAX FROM NON-RESIDENTS".- General Report.- Cahiers de Droit Fiscal International.- vol. LXXa.- Ed. IFA, The Netherlands, 1985. p 155.
- 11 ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA .- Ed. Driskill, tomo IX, Argentina, 1981. p 300 .
- 12 CABANELLAS, GUILLERMO .- "DICCIONARIO DE DERECHO USUAL".- Ed. Meliasta, 8ª edición, Argentina, 1974. Tomo I, p 744; tomo III, p 570.
- 13 ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA .- OP CIT .- p 321.
- 14 Lo subrayado corresponde únicamente al modelo elaborado por los E.U.A.
- 15 Este segundo párrafo de la fracción II transcrita quedará derogado el 1º de enero de 1987, de acuerdo al artículo noveno, fracción XIII de la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, publicada en el Diario Oficial el 31 de diciembre de 1985.
- 16 LUDWIG, MAX BEAT.- "THE TAXATION OF ENTERPRISES WITH PERMANENT ESTABLISHMENTS ABROAD".- General Report.- Cahiers de Droit Fiscal International.- vol. LVIIIa.- Ed. IFA, The Netherlands, 1973. pp I/89 y I/90.
- 17 RIO RODRIGUEZ, CARLOS DEL.- OP CIT.- p 28.
- 18 MARGAIN, HUGO B.- OP CIT.- pp 20 y sigs.
- 19 PATRICK, ROBERT J.- "RULES FOR DETERMINING INCOME AND EXPENSES AS DOMESTIC OR FOREIGN".- General Report.- Cahiers de Droit Fiscal International.- vol. LXVb.- Ed. IFA, The Netherlands, 1980.
- 20 En este sentido, también la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 2, aunque no menciona el término "fijo".



21 LUDWIG, MAX BEAT.- OP CIT.- p I/82.

22 IBID .- p I/86.

23 Cahiers de Droit Fiscal International.- Vol. XLIII.-  
OP CIT.- p 17.

24 IBID .- p 16.

25 HERVADA JAVIER.- OP CIT.- pp 15 y 16.

VILORO TORANZO, MIGUEL.- "LOS PRINCIPIOS FILOSOFICOS  
Y EL DERECHO FISCAL."- TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.  
45 AÑOS AL SERVICIO DE MEXICO.- OP CIT.- p 107.

CAPITULO IV

MEDIDAS QUE ATENUAN LA DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL

El presente trabajo termina con las medidas, tradicionalmente unilaterales, que atenúan la doble imposición y que tienden a determinar la justicia en las relaciones tributarias internacionales.

En el capítulo anterior, al tratar los puntos de contacto, dejamos establecido que teníamos que determinar en qué medida debía contribuir un individuo en cada Estado, teníamos que fijar lo atribuible a dicha entidad.

Dejamos en evidencia que atender únicamente a los criterios vinculatorios o puntos de contacto tratados, a pesar de una adecuada implementación de los mismos, no es suficien-

te, tenemos que atender de manera complementaria a otras medidas.

EL sistema de imposición en la fuente parece el más indicado, pero una legislación que abarque en su concepto de ubicación más de lo realmente originado provocaría una situación difícil, además de que sería una traba para la inversión de capitales extranjeros.

El sistema de residencia, combinándolo adecuadamente con el de la fuente, puede llegar a resultar el más conveniente en las relaciones tributarias internacionales, pero es preciso ante todo, determinar qué es lo justo para el Estado en que se ubica el residente respecto de la riqueza con fuente en otros Estados.

Recordemos que la doble tributación no es injusta per se, depende en gran medida del caso concreto al que se aplique. Por otra parte, cabe hacer notar que el país que implementa alguna medida de las que estudiamos en este capítulo, está sacrificando parte de sus ingresos en beneficio del contribuyente.

Además, es necesario establecer que estas medidas benefician al residente de un Estado, de ninguna manera al no residente. Cabría preguntarse si es justo, conforme al principio jurídico de equidad, que todos los residentes que se

encuentren en la misma situación deban tener el mismo trato fiscal, independientemente de la fuente en que surjan sus ingresos.

Sin lugar a dudas, consideramos que las medidas unilaterales que adoptan los Estados, además de las medidas bilaterales, tienden a lograr la justicia tributaria. El reconocimiento que se haga de los impuestos pagados en el extranjero es una medida que acepta que el Estado de residencia del contribuyente no tiene derecho a gravar algo que no le corresponde totalmente; en este caso, nos referimos a los impuestos pagados a otro Estado, no a la riqueza generada en ese otro Estado.

Por tanto, no todos los residentes pueden estar sujetos a un mismo trato fiscal, se debe atender también al lugar de origen de su riqueza, pues sino, se estaría imponiendo una carga discriminatoria contra aquellos que hubieren obtenido su riqueza en el extranjero.

Ante la problemática anterior, las medidas unilaterales que tratamos a continuación miran a lograr la justicia en la imposición, es decir, lo que le corresponde percibir al Estado por concepto de riqueza generada en el extranjero y cuyo destino personal es el ámbito espacial sobre el cual ejerce su potestad tributaria.

1.- LA EXENCION

1.1 GENERALIDADES. - En el primer capitulo, dejamos establecido que una limitante a la facultad impositiva del Estado mexicano, es la precisada por el artículo 28 constitucional:

"En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes . . ."

Asímismo, dijimos que dicha prohibición se entiende en el sentido de no otorgar privilegios a personas determinadas en lo individual.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación precisó el alcance del artículo 28 constitucional de la siguiente manera:

"La prohibición de exención de impuestos a que se refiere el artículo 28 constitucional está reservada para los casos en que se trata de favorecer a determinada persona, estableciendo un privilegio a su favor, pe-

ro no cuando la exención alcanza a toda una categoría de personas por medio de leyes de carácter general."

En cuanto al concepto de exención, nos adherimos al expuesto por Rodríguez Lobato,<sup>2</sup> ya que consideramos que es la liberación de pago de un tributo otorgada al sujeto pasivo por disposición de la ley; es decir, el sujeto sigue siendo causante por ubicarse en el supuesto normativo, a diferencia del sujeto que simplemente no es causante por no encontrarse en la hipótesis legal.

En apoyo al concepto asumido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido que:

"... sujeto exento es la persona física o moral cuya situación legal normalmente tiene la calidad de causante, pero que no está obligada a enterar el crédito tributario por encontrarse en condiciones de privilegio o franquicia"<sup>3</sup>.

De lo anterior, se desprende que la exención tiene como finalidad liberar al sujeto pasivo de la obligación de pago de un crédito fiscal por considerar que la actividad que realiza o que ciertas características personales así lo ameritan. Un ejemplo de actividad, son los ingresos percibidos por

los autores por autorizar a terceros el uso de sus obras; de características personales, los donativos entre cónyuges<sup>4</sup>.

1.2 LA EXENCION A NIVEL INTERNACIONAL.- La exención no es usada generalmente como un medio para evitar la doble tributación, sino como medida para atraer capitales a un país o fomentar una cierta actividad.

Ahora bien, en el panorama de convenciones internacionales, los modelos de la OECD y de la ONU contemplan esta medida, en tanto que el modelo de los E.U.A. no la trata.

El Artículo 23A del modelo de la OECD elaborado en 1963, establece:

"1. Cuando un residente de un Estado Contratante reciba ingresos o posea capitales, los cuales, de acuerdo con las disposiciones de esta Convención, puedan ser gravados en el otro Estado Contratante, el Estado primeramente mencionado, sujeto a las disposiciones del párrafo 2, exentará del impuesto dicho ingreso o capital, pero podrá, al calcular el impuesto sobre el ingreso o capital remanente de esa persona, aplicar la tarifa del impuesto que hubiera sido

aplicada si el ingreso o capital exento no hubiera sido exentado."

Los artículos 23A de los modelos de la OECD de 1977 y de la ONU tienen otra redacción, aunque sustancialmente contienen el mismo principio que el transcrito.

El objeto de este precepto resulta claro. El país de residencia no gravará los ingresos que sean gravados en otro país, pero al calcular el impuesto correspondiente, tomará en cuenta dicho ingreso con objeto de aplicar una tarifa más alta en el caso de progresividad de la misma.

Desde este punto de vista, la exención es un método efectivo para evitar la doble tributación internacional. EL país de residencia renuncia a gravar los ingresos que tengan fuente extranjera, como los derivados de inmuebles, ganancias empresariales, etc., aunque aplicando la tarifa que hubiere correspondido de no estar exentos dichos ingresos.

Desde el punto de vista interno, como medida unilateral con vistas a obtener un mayor número de inversionistas extranjeros, la exención podría ser considerada un tanto discriminatoria. En efecto, los residentes verían que, so pretexto de capitalizar el país, se exenta de impuestos a los no residentes.



Es cierto que en la mayor parte de las legislaciones los no residentes son tratados de manera diferente a los residentes, pero la razón de fondo de esta distinción es la facilidad que implica la retención del impuesto, sin deducción alguna, a cargo del no residente considerándola como pago definitivo. En suma, la administración del tributo es la causa de distinto trato, no considerando que la misma sea discriminatoria, además de que, definitivamente, el residente y el no residente no se ubican en la misma situación.

La exención contemplada por los modelos de tratados referidos, nos parece adecuada, a pesar de que se podría pensar que se trata de una medida inequitativa por el trato "favorable" que se daría a los residentes con ingresos gravados en otro país; sin embargo, tal privilegio es engañoso, toda vez que el sujeto pasivo ya habrá cubierto el impuesto correspondiente en el extranjero y que, además, en su país se le aplicará la tarifa que corresponda al total de sus ingresos, incluyendo el exento.

## 2.- EL ACREDITAMIENTO

2.1 SU USO INTERNACIONAL.- El acreditamiento consiste

en el derecho que tiene el contribuyente para reducir del impuesto a pagar en su país, el impuesto pagado en el extranjero.

El acreditamiento lo mismo se encuentra contenido en tratados internacionales que en las legislaciones internas de los Estados. O sea, el acreditamiento es una medida para atenuar la doble tributación que lo mismo puede tener su origen en un acto unilateral que en un acto bilateral.

El acreditamiento de impuestos es una medida generalizada a nivel mundial que tuvo su origen en la legislación holandesa en 1893, aunque fué a partir de este siglo cuando su implementación fué llevada a cabo por otros países <sup>5</sup>.

El artículo 23B de los modelos de Tratados de la OECD y de la ONU antes vistos, establecen el método del crédito de la siguiente manera:

"1.- Cuando un residente de un Estado Contratante obtenga ingresos, los que, de acuerdo a las disposiciones de esta Convención, puedan ser gravados en el otro Estado Contratante, el Estado primeramente mencionado admitirá como una deducción del impuesto sobre la renta de ese contribuyente una cantidad igual al impuesto sobre la renta pagado en ese otro Estado. Dicha deducción no excederá, de cualquier manera, esa parte del impuesto sobre la renta cal-

culada antes de efectuar la deducción, la cual será atribuida, según sea el caso, al ingreso que pueda ser gravado en ese otro Estado."

Internacionalmente, el acreditamiento beneficia al país de la fuente, realizándose la acreditación en el país de residencia. Por su parte, el país de residencia únicamente acepta el acreditamiento por impuestos similares y hasta el monto del impuesto calculado antes de la acreditación.

Otro es el caso del acreditamiento ficticio, conocido como "tax sparing credit", de acuerdo al cual, se acredita el tributo extranjero no pagado en virtud de haber ventajas o estímulos fiscales reconocidos por el país en el que se realiza el acreditamiento.

Resulta entonces que el acreditamiento permite la neutralidad fiscal respecto de los contribuyentes que obtienen ingresos del extranjero, además de que todos los contribuyentes residentes en un país estarán sujetos a las mismas tarifas aunque la fuente de sus ingresos sea distinta, siendo un trato equitativo para todos los contribuyentes.

Un fenómeno que se ha notado como consecuencia del establecimiento unilateral del acreditamiento, es que los países importadores de capital no encuentran razón alguna para

bajar sus gravámenes al competir por la atracción de capitales, e incluso puede darse el caso, que dicho país imponga cargas más altas. A este respecto, el Internal Revenue Code <sup>6</sup> de los Estados Unidos de América prevé que cuando un Estado extranjero impone impuestos altos de manera discriminatoria entre los ciudadanos de los E.U.A. y los demás contribuyentes de dicho Estado, el Presidente de los E.U.A. podrá ordenar un incremento en las tarifas, no conceder deducciones, acreditaciones o exenciones a los nacionales de dicho Estado que estén sujetos a la jurisdicción fiscal de los E.U.A., como medida sancionadora hacia el trato discriminatorio.

2.2 SU REGULACION EN MEXICO.- Así como la Ley del Impuesto sobre la Renta grava a los residentes en el extranjero por ubicación de la fuente de riqueza en nuestro país, también contempla la acreditación de impuestos para los residentes en territorio nacional con fuente de riqueza situada en el extranjero.

Es el caso del artículo 6<sup>o</sup> de la ley mencionada, que en su primer párrafo establece los principios generales que rigen la acreditación, a saber:

- únicamente lo pueden realizar los residentes en México, concepto dado por el artículo 9<sup>o</sup> del Código Fiscal de la Federación y tratado en el capítulo anterior;

- que además de ser un impuesto sobre la renta, éste recaiga sobre los mismos ingresos por los que se esté obligado al pago de dicho impuesto en nuestro país;
- que dicho impuesto efectivamente haya sido pagado y no nada más que sea exigible;
- que lo hayan pagado en el extranjero, y no en otro Estado de la Federación.

Por otra parte, el impuesto acreditable es trasladable a otros ejercicios cuando no se haya podido realizar la acreditación total en el ejercicio correspondiente.

La obtención de ingresos del extranjero por actividades empresariales, así como los obtenidos por dividendos, tienen reglas especiales para efectuar la acreditación, también contenidas en el artículo que nos ocupa.

### 3.- LA DEDUCCION

En términos generales, podemos definir a la deducción como la sustracción que un contribuyente hace a sus ingresos

de ciertos egresos o depreciaciones efectuados.

La diferencia con el acreditamiento es clara, la deducción disminuye la base gravable mientras que el acreditamiento disminuye directamente el impuesto a pagar.

Consideramos que la deducción es de más fácil administración que el acreditamiento por lo siguiente:

- Únicamente hay que comprobar el gasto que se está deduciendo, o sea, el impuesto pagado.

- En la acreditación, no sólo hay que comprobar el monto del impuesto que se acredita, sino también que corresponde a ingresos similares por los que hay que pagar impuestos en el país de acreditamiento.

- Generalmente, el acreditamiento tiene como límite el monto del impuesto a pagar, en tanto que en la deducción no hay un tope máximo.

Por estas razones, resulta claro que el acreditamiento implica una mayor transparencia, habiendo un mayor control para el Estado que, definitivamente, sacrifica una mayor parte de sus ingresos tributarios.

Dado lo anterior, el método de la deducción no está

contemplado por los modelos de convenios para evitar la doble tributación internacional, a pesar de que con este método se obtendría un mayor ingreso tributario.

Como medida unilateral, en México no se permite la deducción de las cantidades pagadas por impuesto sobre la renta <sup>7</sup>, mientras que, por ejemplo, en los Estados Unidos de América, los contribuyentes pueden elegir entre acreditar el impuesto extranjero o considerarlo como un gasto deducible <sup>8</sup>.

#### 4.- LA PARTICIPACION

Este sistema consiste en la distribución que un Estado realiza en favor de otro Estado, de un porcentaje de los impuestos recibidos, a cambio de que éste no establezca un tributo igual o similar.

La participación es una medida efectiva en el ámbito de la doble tributación interna, pero a nivel internacional, no es usada por la intromisión que implica por parte de un Estado en las finanzas de otro Estado, además de que la participación requiere de un control único que se encargue de administrar el impuesto.

Un método semejante, es el que los Estados gravan una misma fuente pero hasta un límite, reduciendo sus respectivas tarifas con el objeto de que el monto del gravamen resultante de ambas imposiciones sea igual a que si fuera uno sólo.

Un ejemplo de esto último, lo da el Artículo 11 del convenio modelo de la OECD elaborado en 1977, que establece:

"Artículo 11.

1. El interés surgido en un Estado Contratante y pagado a un residente del otro Estado Contratante, puede ser gravado en ese otro Estado.

2. De cualquier manera, dicho interés también puede ser gravado en el Estado Contratante en el cual surja y de acuerdo a las leyes de ese Estado, pero si el que lo recibe es el beneficiario de los intereses, el impuesto así cargado no excederá del diez por ciento del interés bruto. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes establecerán, por mutuo acuerdo, la manera de aplicación de esta limitación."

Este sistema de limitación en el monto de la tarifa no debe confundirse con la repartición de las fuentes, en que un Estado renuncia a gravar cierta actividad a cambio de que



otro Estado renuncie a otra, el cual tampoco es usado en el ámbito internacional.

#### 5.- EFECTIVIDAD DE LAS MEDIDAS ESTUDIADAS

De lo tratado en este capítulo, se desprende que la única medida que evita la doble tributación internacional es la exención.

Ahora bien, la más usada es la acreditación de impuestos que tiende a lograr la neutralidad fiscal, conservando un control estricto de los impuestos que se acreditan.

La deducción es también una medida que logra atenuar los efectos de la doble tributación; sin embargo, es menos usada, al igual que la reducción.

En suma, el acreditamiento y la deducción son medidas que reconocen la aplicación simultánea de leyes y por consiguiente, el impuesto pagado en el extranjero, el cual no le corresponde al Estado que establece dichas medidas.

INDICE DE CITAS DEL CAPITULO IV .

- 1 INFORME DEL PRESIDENTE DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION.- 1ª parte, 1973. A.R. 2209/70 Rafael González Murillo.
- 2 RODRIGUEZ LOBATO, RAUL .- OP CIT .- p 144.
- 3 IBIDEM.
- 4 Artículo 77, fracciones XXVIII y XXIV, respectivamente, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- 5 ARRIOJA VIZCAINO, ADOLFO .- OP CIT .- p 219.
- 6 INTERNAL REVENUE CODE .- Section 896 (b) .- Ed. Commerce Clearing House, Inc., E.U.A., 1979.
- 7 Artículos 25, fracción I y 137, fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y 6 del Reglamento.
- 8 CHOMMIE, JOHN C. - "FEDERAL INCOME TAXATION" .- 2ª edición .- Ed. West Publishing Co., E.U.A., 1973. p 781.

CONCLUSIONES

- 1 El individuo debe aportar parte de su riqueza a la o las sociedades o comunidades con las que económicamente se encuentre vinculado y de acuerdo a su capacidad y participación en las mismas. En consecuencia, la doble tributación no es injusta por sí misma.
  
- 2 Los extranjeros están obligados al pago de impuestos en México, con fundamento en el artículo 73, fracción XVI de la Constitución, precepto desarrollado por el Tratado de la Habana sobre la Condición Jurídica del Extranjero y por la Ley de Nacionalidad y Naturalización.
  
- 3 El único punto de contacto constitucional en México, respecto de las relaciones tributarias, es el de residencia, tanto para nacionales como para extranjeros.
  
- 4 Hay doble tributación cuando la misma persona se haya obligada a pagar dos o más impuestos por el mismo he-

cho imponible en un mismo periodo.

- 5 La doble tributación interna es inconstitucional cuando los impuestos no respetan el principio de justicia o cuando están basados en puntos de contacto distintos al de residencia.
- 6 La doble tributación tiene su causa en la aplicación simultánea de leyes y por tanto, negamos que sea un problema de conflicto de leyes y menos aún, un conflicto de soberanías.
- 7 Sin negar que pueda darse el caso de un conflicto de leyes, estimamos que es más viable que en las situaciones afectas a doble imposición internacional se presenten conflictos de calificación.
- 8 Una correcta utilización de los criterios de residencia y de ubicación de la fuente de riqueza, como puntos de contacto de las relaciones tributarias internacionales, tiende a favorecer la justicia en la imposición.
- 9 La determinación de la justicia en la doble tributación internacional se logra con el empleo adecuado de medidas tendientes a reconocer el impuesto pagado en el extranjero.

B I B L I O G R A F I A

ARELLANO GARCIA, CARLOS.- "DERECHO INTERNACIONAL PRIVADO".- Fd. Porrúa, séptima edición, México, 1984.

ARELLANO GARCIA, CARLOS.- "LA CONDICION JURIDICO FISCAL DE LOS EXTRANJEROS EN MEXICO".- Revista Jurídica de la Sociedad de Alumnos de la Escuela Libre de Derecho. México, junio de 1977.

ARJONA COLOMO, MIGUEL.- "DERECHO INTERNACIONAL PRIVADO. PARTE ESPECIAL".- Ed. Bosch, España, 1954.

ARRIOJA VIZCAINO, ADOLFO.- "DERECHO FISCAL".- Ed. Themis, México, 1982.

BLACK, HENRY CAMPBELL.- "BLACK'S LAW DICTIONARY".- Ed. West Publishing Co., quinta edición, EUA, 1979.

BUHLER, OTMAR.- "PRINCIPIOS DE DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO".- Versión castellana de Fernando Cervera Torrejón.- Ed. De Derecho Financiero, España, 1968.

BURGOA, IGNACIO.- "DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO".- Ed. Porrúa, cuarta edición, México, 1981.

CABANELLAS, GUILLERMO.- "DICCIONARIO DE DERECHO USUAL".- Tomos I y III.- Ed. Meliasta, octava edición, Argentina, 1974.

CAMARA DE DIPUTADOS, L LEGISLATURA.- "LOS DERECHOS DEL PUEBLO MEXICANO. MEXICO A TRAVES DE SUS CONSTITUCIONES".- Tomo V.- Ed. Manuel Porrúa, segunda edición, México, 1978.

CARPIZO, JORGE.- "ESTUDIOS CONSTITUCIONALES".- Ed.

UNAM, México, 1980.

CERVANTES GARCIA, ALFONSO.- "ALGUNAS IMPLICACIONES INTERNACIONALES EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA".- Ed. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, México, 1974.

CHAPOY BONIFAZ, DOLORES B.- "PROBLEMAS DERIVADOS DE LA MULTIPLE IMPOSICION INTERESTATAL E INTERNACIONAL". Ed. UNAM, México, 1972.

CHOMMIE, JOHN C.- "FEDERAL INCOME TAXATION".- Ed. West Publishing Co., segunda edición, EUA, 1973.

DICCIONARIO ENCICLOPEDICO UNIVERSAL.- Tomo 7.- Ed. Credsá, España, 1972.

ENCICLOPEDIA JURIDICA ONEBA.- Tomo IX.- Ed. Driskill, Argentina, 1981.

FERNANDEZ Y CUEVAS, JOSE MAURICIO.- "ASPECTOS FISCALES DE LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS".- Tribunal Fiscal de la Federación. 45 años al servicio de México.- Ed. Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1982.

FISCHBACH, OSKAR GEORG.- "TEORIA GENERAL DEL ESTADO".- Ed. Labor, tercera edición, España, 1934.

FLORES ZAVALA, ERNESTO.- "ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS".- Ed. Porrúa, decimoséptima edición, México, 1977.

FRAGA JR., GABINO.- "DERECHO ADMINISTRATIVO".- Ed. Porrúa, México, 1934.

GARZA, SERGIO FCO. DE LA .- "DERECHO FINANCIERO MEXICANO".- Ed. Porrúa, decimotercera edición, México, 1985.

HERVADA, JAVIER.- "INTRODUCCION CRITICA AL DERECHO NATURAL".- Ed. Universidad de Navarra, España, 1961.

INTERNAL REVENUE CODE.- Ed. Commerce Clearing House Inc., EUA, 1979.

KOCK, KARL.- "UNILATERAL MEASURES TO PREVENT DOUBLE TAXATION".- General Report.- Cahiers de Droit Fiscal International.- vol. LXVib.- Ed. IFA, The Netherlands, 1981.

LAULE, GERHARD.- "ASSOCIATED ENTERPRISES ENGAGED IN INTERNATIONAL ACTIVITIES".- General Report.- Cahiers de Droit Fiscal International.- vol. LXIVb.- Ed. IFA, The Netherlands, 1979.

LOPEZ PADILLA, AGUSTIN.- "EXPOSICION PRACTICA Y COMENTARIOS A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA".- Do-fiscal Editores, cuarta edición, México, 1984.

LUDWIG, MAX BEAT.- "THE TAXATION OF ENTERPRISES WITH PERMANENT ESTABLISHMENTS ABROAD".- General Report.- Cahiers de Droit Fiscal International.- vol. LVIIIa.- Ed. IFA, The Netherlands, 1973.

MARGAIN, HUGO B.- "TESIS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUCACION EN EL CAMPO INTERNACIONAL EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, BASADA EN LA TEORIA DE LA FUENTE DEL INGRESO GRAVABLE".- Estudio presentado en el Congreso de 1956 de la Asociación Fiscal Internacional (IFA). Versión mimeográfica.

MARGAIN MANAUTOU, EMILIO.- "INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO".- Ed. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, sexta edición, México, 1981.

MARTINEZ LOPEZ, LUIS.- "DERECHO FISCAL MEXICANO".- Segunda edición, México, 1962.

NIBOYET, J.P.- "PRINCIPIOS DE DERECHO INTERNACIONAL PRIVADO".- Tr. y adicionado por Andrés Rodríguez Ramón.- Ed. Reus, España, 1930.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOP-

MENT.- "REVISED TEXT OF CERTAIN ARTICLES OF THE 1963 OECD DRAFT DOUBLE TAXATION CONVENTION ON INCOME AND CAPITAL AND OF THE COMMENTARIES THEREON".- April, 1972. Versión mimeográfica.

PATRICK, ROBERT J.- "RULES FOR DETERMINING INCOME AND EXPENSES AS DOMESTIC OR FOREIGN".- General Report.- Cahiers de Droit Fiscal International.- vol. LXVb.- Ed. IFA, The Netherlands, 1980.

PEREZNIETO CASTRO, LEONEL.- "DERECHO INTERNACIONAL PRIVADO".- Ed. Harla, México, 1981.

PHILIPS, J. S. Y COLLINS M. H.- "THE ASSESSMENT AND COLLECTION OF TAX FROM NON-RESIDENTS".- General Report.- Cahiers de Droit Fiscal International.- vol. LXXa.- Ed. IFA, The Netherlands, 1985.

RAAD, KEES VAN.- "MODEL INCOME TAX TREATIES. A COMPARATIVE PRESENTATION OF THE TEXTS OF THE MODEL DOUBLE TAXATION CONVENTIONS ON INCOME AND CAPITAL OF THE OECD (1963 AND 1977), THE UNITED NATIONS (1980) AND THE UNITED STATES (1981)".- Ed. Kluwer Law and Taxation Publishers, The Netherlands, 1983.

REYES VERA, RAMON.- "LA FRACCION IV DEL ARTICULO 31 EN LA CONSTITUCION FEDERAL MEXICANA".- Tribunal Fiscal de la Federación. 45 años al Servicio de México.- Tomo I.- Ed. Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1982.

RÍO RODRIGUEZ, CARLOS DEL.- "LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL".- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, segundo número extraordinario, México, 1966.

RIVERA PEREZ CAMPOS, JOSE.- "EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD EN LOS IMPUESTOS".- Tribunal Fiscal de la Federación. 45 años al servicio de México.- Tomo I.- Ed. Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1982.

RODRIGUEZ LOBATO, RAUL.- "DERECHO FISCAL".- Ed. Harla, México, 1983.

SAINZ ALARCON, JORGE.- "LA CONCURRENCIA DE LA FEDERA-



CION Y DE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS EN MATERIA IMPOSITIVA".- Revista de Investigaciones Jurídicas de la Escuela Libre de Derecho, México, 1978.

SAMPAY, ARTURO ENRIQUE.- "EL DERECHO FISCAL INTERNACIONAL".- Ed. Biblioteca Laboremus, Argentina, 1951.

SIQUEIROS, JOSE LUIS.- "LOS PROBLEMAS DE LA DOBLE TRIBUTACION EN EL CAMPO INTERNACIONAL".- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, cuarto número extraordinario, México, 1971.

"UNILATERAL MEASURES FOR THE AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION, ESPECIALLY AS REGARDS FISCAL ASPECTS OF THE RELATIONSHIP BETWEEN CAPITAL EXPORTING COUNTRIES AND COUNTRIES IN PROCESS OF DEVELOPMENT".- General Report.- Cahiers de Droit Fiscal International.- vol. XLIII.- Ed. IFA, The Netherlands, 1961.

VAZQUEZ PANDO, FERNANDO A.- "NOTAS SOBRE LA PARTE FINAL DE LA FRACCION II DEL ARTICULO 317 DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL. UN PRECEPTO ATINENTE A LA DOBLE IMPOSICION EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE PRODUCTOS DE CAPITAL".- Revista Jurídica, Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana. Número 8, México, julio de 1976.

VILLORO TORANZO, MIGUEL.- "LOS PRINCIPIOS FILOSOFICOS Y EL DERECHO FISCAL".- Tribunal Fiscal de la Federación. 45 años al servicio de México.- Tomo I.- Ed. Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1982.

VOGEL, HORST.- "TAX MEASURES DESIGNED TO FACILITATE INTERNATIONAL CAPITAL MOVEMENTS".- General Report.- Cahiers de Droit Fiscal International.- vol. 39, sujet II.- Ed. IFA, The Netherlands, 1959.

WIDMER, M. Y COAUTS.- "THE 1977 DRAFT DOUBLE TAXATION CONVENTION COMMENTARIES".- International Fiscal Association Yearbook.- Ed. IFA, The Netherlands, 1977.