



UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTONOMA DE MEXICO

---

---

FACULTAD DE DERECHO

**LA DOBLE TRIBUTACION  
INTERNACIONAL**

**T E S I S**

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:  
LICENCIADO EN DERECHO  
P R E S E N T A

**Jesús Maynez Murga**

México, D. F.

1973



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**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 esta 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.

QUE NO PUEDas LLEGAR ES LO QUE TE  
HACE GRANDE.

GOETHE

A MIS PADRES:

SEÑORES PEDRO MAYNEZ ROBLES Y  
SOCORRO M. DE MAYNEZ

CON GRATITUD Y RESPETO

A MIS HERMANOS:

LUZ MARIA  
HORTENSIA  
PEDRO  
MARIA ANTONIETA  
VICTOR MANUEL  
JAIME  
JAVIER ALBERTO  
SOCORRO ELENA  
PATRICIA IVONE  
RENE  
ENRIQUE  
EDUARDO

AL LIC. PEDRO ASTUDILLO URSUA.

*Con reconocimiento y agradecimiento  
por ser el principal incitador de -  
los alumnos a la preparación y el -  
conocimiento.*

A MIS MAESTROS

*Que con sus enseñanzas hicieron  
posible la terminación de mis -  
estudios Universitarios.*

A MIS COMPANEROS Y AMIGOS

LIC. ADALBERTO MUNOZ NEGRI

LIC. DAVID FERREIRO

LIC. LEOPOLDO RAMIREZ OLIVARES

LIC. LUIS FERNANDO MAYANS PATINO

LIC. LUIS ANTONIO ESTRADA QUINONES

A LOS MARTIRES DEL 68.

LA PRESENTE TESIS FUE ELABORADA BA-  
JO LA DIRECCION DEL DR. GUILLERMO VAZ-  
QUEZ ALFARO, CATEDRATICO DE LA FACUL-  
TAD DE DERECHO DE LA U. N. A. M., EN -  
EL SEMINARIO DE DERECHO INTERNACIONAL,  
CON LA AUTORIZACION DEL LIC. FERNANDO-  
OJESTO MARTINEZ DIRECTOR DE LA FACUL-  
TAD.

LA DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL

I N D I C E

	P&g.
CAPITULO I.- CONCEPTO DE LA DOBLE IMPOSICION O TRIBUTACION INTERNACIONAL.-----	1
II.- CRITERIOS ADOPTADOS PARA EL COBRO DE IMPUESTOS.-----	8
A) CRITERIOS SUBJETIVOS.-----	9
a) LA NACIONALIDAD.-----	9
b) RESIDENCIA.-----	13
B) CRITERIOS OBJETIVOS.-----	16
c) ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.---	17
d) TEORIA DE LA FUENTE DEL INGRESO GRAVABLE.-----	19
CAPITULO II.- MEDIDAS INTERNAS O UNILATERALES E INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION-INTERNACIONAL.-----	24
I.- MEDIDAS INTERNAS O UNILATERALES.----	25
II.- DIFERENTES METODOS O SISTEMAS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL.-----	30
a) LA EXENCION DE LOS INGRESOS DE FUENTE EXTRANJERA.-----	30
b) CREDITO DEL IMPUESTO EXTRANJERO A CARGO DEL IMPUESTO NACIONAL.-----	32
III.- MEDIDAS INTERNACIONALES.-----	38
IV.- ORGANISMOS INTERNACIONALES QUE TRA--	

	Pág.
TAN DE RESOLVER EL PROBLEMA.-----	39
a) ORGANIZACION DE LAS NACIONES UNI- DAS.-----	48
b) CAMARA DE COMERCIO INTERNACIONAL.	49
c) INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION.	50
V.- OTROS ORGANISMOS.-----	51
 CAPITULO III.- TRATAMIENTOS QUE SE DA A DIVERSAS CATEGO- RIAS DE INGRESOS EN LOS CONVENIOS INTERNA- CIONALES PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION.	 54
1.- INGRESOS DERIVADOS DE INTERESES.	55
2.- INGRESOS DERIVADOS DE DIVIDENDOS.	56
3.- INGRESOS DERIVADOS POR EL PAGO - DE REGALIAS.-----	57
4.- DERECHO POR ALQUILER DE PELICU- LAS.-----	58
5.- INGRESOS DERIVADOS DEL DESARRO- LLO DE ACTIVIDADES MERCANTILES O INDUSTRIALES.-----	59
6.- INGRESOS POR UTILIDADES DE ACTI- VIDADES DE TRANSPORTE MARITIMO Y AEREO.-----	62
7.- INGRESOS POR SERVICIOS PERSONA- LES.-----	63
II.- PROCEDIMIENTOS DE ACUERDO MUTUO E IN- TERCAMBIO DE INFORMACION.-----	64
III.- OTROS ESFUERZOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION.-----	68
 CAPITULO IV.- LA DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL Y LA LE	



	P&g.
LEGISLACION MEXICANA.-----	75
II.- CRITERIOS ADOPTADOS PARA EL COBRO DE IMPUESTOS EN LA LEGISLACION MEXICANA.	77
1.- LA NACIONALIDAD.-----	79
2.- EL DOMICILIO.-----	80
III.- TRATAMIENTO QUE SE DA A DIVERSAS CA- TEGORIAS DE INGRESOS PERCIBIDOS POR- EXTRANJEROS NO RESIDENTES.-----	96
IV.- MEDIDAS ADOPTADAS PARA EVITAR LA DO BLE TRIBUTACION INTERNACIONAL.-----	102

## P R O L O G O

La humanidad en su devenir histórico ha comprobado que para resolver los casos de divergencias entre los pueblos, las mejores soluciones son aquellas que producen resultados efectivos y duraderos, requiriendo para el logro de esos fines la utilización de medios pacíficos, basados en un mínimo de igualdad jurídica entre los sujetos en conflicto, así como su buena fe y su intención sincera de buscar arreglos adecuados.

Debido a que el arbitraje siempre ha reunido dichos requisitos y muchos más, desde la antigüedad, se le ha empleado para resolver diferentes problemas en distintas épocas y lugares, habiendo recibido por ello una gran preponderancia, en considerarse como el sistema apropiado para lograr la terminación amistosa de los antagonismos surgidos, bien entre particulares, o bien entre grupos.

México, como todos los pueblos que han sufrido y padecen actualmente los efectos negativos resultantes de las innumerables formas de dominación y de la imposición de actuaciones en los distintos aspectos de su desarrollo, está convencido de que en el arbitraje encuentra la fórmula moral del derecho para superar sus carencias y debilidades frente a los poderosos, lo cual le ha permitido realizar no sólo sus propias aspiraciones sino también contribuir a la mejora de las relaciones internacionales.

les.

El presente estudio aspira a dar una imagen del arbitraje, tanto panorámica, como de los casos concretos de su aplicación en las discusiones comerciales, con el objeto de demostrar que también en este campo produce consecuencias no sólo para las partes interesadas sino también en la economía de grandes núcleos sociales, ayudando a conseguir una mejor distribución de la riqueza.

## C A P I T U L O I

### I.- CONCEPTO DE LA DOBLE IMPOSICION O TRIBUTACION INTERNACIONAL.

### II.- CRITERIOS ADOPTADOS PARA EL COBRO DE IMPUESTOS:

#### A) CRITERIOS SUBJETIVOS.

a) LA NACIONALIDAD.

b) RESIDENCIA.

#### B) CRITERIOS OBJETIVOS.

c) ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

d) TEORIA DE LA FUENTE DEL INGRESO GRAVABLE.

## CAPITULO PRIMERO

### CONCEPTO DE LA DOBLE IMPOSICION O TRIBUTACION INTERNACIONAL

Aunque abundan las definiciones sobre la doble imposición nos parece realmente difícil llegar a tomar alguna en especial, puesto que los supuestos teóricos son diferentes tanto la doctrina como algunos organismos internacionales con base en esos supuestos, van construyendo el concepto de la doble o múltiple imposición. Por lo que respecta a los organismos internacionales tanto la Sociedad de Naciones, la Organización de las Naciones Unidas, la Internacional Fiscal Association, no han propuesto alguna definición oficial, ya que mas bien lo que han aportado son medidas para evitar la doble tributación, partiendo de una descripción de fenómenos sin tratar de definirlo concretamente. Son tantos los criterios que pueden seguirse en este caso, desde los aristotélicas, de genero próximo y la diferencia específica, hasta aquellos que definen la cosa por su esencia, causas, efectos; las subjetivas, objetivas, etc., que solo me concretare a dar algunos criterios del concepto que nos interesa.

El célebre tratadista norteamericano E. R. A. Seligman (1), quien escribió: "La doble imposición en su sentido más simple denota la reiterada imposición de la misma persona o la mis-

ma cosa". Este criterio resulta demasiado simple pues, no se incluye el sujeto activo de la relación fiscal con precisión, pues no se hace distinción en el concepto de si la autoridad impositiva es la misma, o puede consistir en varios sujetos activos que obliguen al afectado a cubrir los impuestos.

Schaeffel, [2] citado por Armando Rocco sostiene "Doble-imposición internacional, es un impuesto causado sobre la misma persona, sobre los mismos bienes o sobre iguales rentas, por dos autoridades fiscales distintas que obran en representación de estados soberanos" y Fischer [3] "dice que hay doble imposición -- cuando el peso de la doble carga venga provocado por legislaciones fiscales que emanen de autoridades financieras diferentes, - pero que tienen ambas igual jerarquía en el orden internacional". Luego nos cita a Carlos T. Von Eheberg [4] quien nos dice: "Por lo general no se considera como un caso de doble imposición el reiterado gravamen de las mismas personas y de los mismos objetos por el propio estado, o por las corporaciones por éste autorizados para tales gravámenes. Solamente puede aplicarse esa expresión cuando los poderes tributarios de igual naturaleza, por lo general dos estados independientes, gravan uno y el mismo objeto tributario; caso que se da fácilmente cuando el objeto gravado, "propiedad territorial, ejercicio de una industria, etc."- esta situado en estado distinto de la residencia del sujeto gravado; o cuando el preceptor de un sueldo de un estado, de dividendos o de rentas gravadas en el país de origen, habita perma--

nente en otro estado. Siguiendo este punto de vista, el Tribunal Federal Suizo sostiene que la doble imposición consiste en imponer al mismo objeto y sujeto por el mismo período, impuesto que ha de derivar de dos distintos cantones, implicando tácitamente que lo contrario no podía considerarse doble imposición.

La mayor parte de los autores contemporáneos no aceptan este punto de vista. El mismo Rocco (5) señala que puede distinguirse dos tipos de doble imposición (a) la subjetiva y (b) la objetiva, caracterizándose esta última por ser una superimposición o un mismo objeto del impuesto, renta o capital, provenientes del imperio de una sola autoridad administrativa, mientras que la subjetiva se distingue porque el doble gravamen está establecido por autoridades financieras diferentes, pero jerárquicamente iguales. Así la doble imposición proveniente de dos estados con personalidad jurídica internacional; dos estados federales dentro de una federación; o que surja entre dos entidades municipales o comunales puede considerarse como tal.

El maestro Benvenuto Griziotti (6), nos dice en su obra: "Ciencia de la Hacienda" que la doble imposición "es la imposición reiterada del mismo contribuyente o de la misma riqueza por la acción de uno o varias jurisdicciones fiscales cuando no hay más que una causa única para justificar el impuesto". Según el maestro Griziotti una imposición múltiple sobre una misma persona, o una misma cosa, si se efectúa por razón de una causa que -

justifique cada una de las imposiciones no equivaldrá a una verdadera doble imposición toda vez que existiendo una causa que -- justifique la aplicación de cada impuesto, no se producirán los efectos perniciosos que normalmente se le atribuyen a la doble tributación, como son aquellos que van en contra de la igualdad y generalidad del impuesto.

El Lic. Ernesto Flores Zavala, (7) ha abordado el tema - con cierta amplitud y para empezar define la doble imposición como sigue: "la doble imposición se presenta cuando una misma fuente es gravada con dos o mas impuestos, ya las establezca una misma entidad, o bien concurren en esa fuente dos o más entidades - diversas". Y ampliando sobre esa definición nos dice: "La doble-imposición puede ofrecer los siguientes aspectos":

1).- Cuando una misma entidad impositiva (federación, estado o municipio) establece dos o más gravámenes sobre una misma fuente de impuesto.

2).- Cuando concurre en una misma fuente dos estados soberanos.

3).- Cuando en los estados federales gravan la misma --- fuente la federación y los estados que la integran.

4).- Cuando concurren en el gravamen los estados miem---



bros de la federación y municipios que los integran.

El Doctor Guillermo Ahumada (8), jurisconsulto argentino, considera que la teoría de Grizotti es hoy por hoy la más aceptable y que el concepto de "causa única que justifique el impuesto" es lo esencial para determinar quien tiene el derecho de cobrar el impuesto. En conclusión, la doble imposición existe para Grizotti cuando dos estados soberanos gravan con varios impuestos, - ya sea por seguir distintos criterios o por otras causas, una -- misma riqueza, o un mismo sujeto sin tener ambas una causa justificativa de los mismos.

En resumen existe la doble imposición cuando es gravable dos o mas veces una misma cosa o una misma persona. Es, pues, genericamente, la imposición reiterada.

La doble imposición no es de por sí injusta, en tanto no vulnere el principio de igualdad.

Es frecuente y se confunde la doble imposición con la -- multiplicidad de impuestos. Hay multiplicidad cuando se advierte la afectación de la riqueza por los distintos gravámenes que integran un sistema tributario, opuestamente al sistema de imposición única. La doble imposición (9) por el contrario sugiere, como fenómeno financiero las siguientes condiciones:

a) Coexistencia de dos autoridades financieras, vale de-

cir con personalidad jurídica distinta, ya sea interna o internacional.

- b) Un mismo impuesto cobrado por cada una de ellas.
- c) Sobre el mismo hecho imponible.

Tal coexistencia o autoridades es necesario para la producción del fenómeno, pues si una misma autoridad financiera resuelve cobrar dos veces un mismo impuesto, ello será conforme -- con la voluntad del legislador y con los principios que se consideren por el estado la expresión de la justicia fiscal.

Los mismo ocurrirá cuando los diversos gravámenes aparecen en puestos por dos o mas autoridades, de las cuales una está jerárquicamente subordinada a otra. Aquí la tributación múltiple resulta siempre como consecuencia de la voluntad del ente jerárquicamente superior y responde a un cierto plan por él concebido ordenando y dirigido. La cuestión dice -Sorondo- podrá plantearse en el terreno de la conveniencia oportunidad y no el de la legalidad.

En este sentido la doble imposición, puede provenir de - la coexistencia de dos poderes financieros dentro del orden nacional, o bien de poderes fiscales en el orden internacional. Lo primero ocurre en los países federales con la tributación nacional y la estadual, provincial o interprovincial.

Lo segundo significa la presencia de dos potencias finan

cieras de la misma naturaleza y posición en realidad se trata de Estados capaces de esgrimir una pretensión susceptible de entrar en conflicto con otra potencia similar, sin que de este hecho de rive la posibilidad de que, jurídicamente uno pueda imponer su - voluntad al otro.

Lo mismo ocurre en el orden federal cuando la nación por razones de respeto del poder de imposición provincial carece de atribuciones delegadas y no puede imponer su voluntad a las provincias.

b) Doble impuesto.

Debe tratarse de un mismo impuesto aplicado por dos auto ridades fiscales diferentes. Si un poder grava la renta y otro - el consumo, no habrá doble imposición. Pero suele ocurrir que -- los contornos o la configuración real de los gravámenes no siempre son precisos, y a veces bajo denominación y apariencia diferente se encuentra la doble imposición en cubierta.

Los impuesto formalmente diferentes, se deben considerar como una misma categoría a los efectos de determinar la existencia de la doble imposición. Así por ejemplo, ocurre con el im-- puesto a las ventas o a las transacciones unido al gravamen a -- los consumos, ya que en definitiva los dos gravan una misma mani festación de riqueza. Lo propio podría decirse del impuesto a --

las actividades lucrativas, el que si bien se declara que grava a las actividades, en verdad, por su forma de medición no representa, sino un gravamen a las transacciones.

c) El mismo hecho imponible.

La doble imposición requiere finalmente que el gravamen impuesto por dos soberanías fiscales diferentes, incida sobre el mismo hecho imponible, este es "sobre los mismos presupuestos de hecho determinados por el legislador para dar nacimiento a la obligación impositiva".

## II.- CRITERIOS ADOPTADOS PARA EL COBRO DE LOS IMPUESTOS.

Los problemas de la moderna imposición internacional han adquirido gran auge por las operaciones de los particulares a través de los territorios de otros países. La doble imposición surge como problema jurídico y económico.

La posibilidad de que dos o más países sometan a su jurisdicción impositiva un mismo ingreso, es consecuencia del ejercicio de un poder tributario entendiéndose por poder tributario como, dice Giuliani Forouge, "la expresión poder tributario significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción", (10) la facultad de imponer tributos,-

tiene su fundamento en el poder de imperio que el Estado tiene en su territorio, el cual no se ve interferido por ningún otro poder ajeno al suyo. Es por tal razón, que cualquier Estado puede fijar el criterio que mas le convenga para su legislación.

Es de aquí, donde puede surgir la concurrencia, al coincidir criterios, y de ahí surgen los conflictos de Derecho Tributario Internacional.

#### A) Criterios subjetivos.

Los criterios subjetivos, que pueden considerarse como los tradicionales en esta materia, establecen una vinculación entre el estado y el sujeto fiscal. Se fundan en elementos íntimamente ligados a la persona, tales como su nacionalidad, domicilio, residencia; existiendo dicha dependencia el Estado grava a estas personas, físicas o morales, cualquiera que sea la fuente de las rentas o la ubicación de sus bienes. "algunos autores llaman a este criterio: "sujeción personal".

a) Vínculo político o ciudadanía. Principio de la nacionalidad.

Hoy en día el término "nacional" y el de "nacionalidad" se utilizan en lugar de "ciudadano" y "súbdito", pues en algunos Estados "ciudadano" no puede aplicarse a todos los integrantes -

del cuerpo político ya que implica mayores derechos y deberes y denominar a una persona "súbdito" está revestido de una tradición monárquica que repugna a la mayoría de los países republicanos. Ejemplo de ello lo encontramos en que raro es escuchar "súbdito mexicano", pero a un británico siempre se le llama "súbdito inglés".

En principio diremos que existe nacionalidad originaria y adquirida. La nacionalidad originaria puede obedecer a la aplicación del Jus Sanguinis y del Jus Soli. La mayoría de los Estados de los continentes americanos, en general los países de gran inmigración y Gran Bretaña, se adhieren al Jus Soli, según el cual el simple hecho del nacimiento dentro del territorio basta para conferir la nacionalidad, dada sin tomar en cuenta la nacionalidad de los padres.

El principio de Jus Sanguinis los siguen Francia, a partir del Código de Napoleón; Alemania, Italia, y casi todos los países europeos; consiste en que la nacionalidad de las criaturas siguen a la de sus padres, haciendo abstracción del lugar de nacimiento. Por último, una mayoría de naciones cambian ambos principios para conferir la nacionalidad, como por ejemplo México por distinción del artículo 30 Constitucional.

La nacionalidad adquirida es por un acto voluntario y -- excepcionalmente por haber adoptado los padres otra nacionalidad

o por el simple hecho del matrimonio. Se le conoce con el nombre de naturalización y la hay ordinaria y privilegiada.

Se producen conflictos de nacionalidad precisamente por los criterios distintos que adoptan los Estados para determinarla. Así, un hijo italiano nacido en México tendrá una doble nacionalidad; italiano por Jus Sanguinis, mexicano por Jus Soli. - Un argentino se naturaliza en México; México lo considera nacional mexicano, pero no pierde su nacionalidad argentina por el acto de naturalización.

Los Estados Unidos de Norte América, que también siguen el Jus Sanguinis y además el principio de la sujeción personal - en materia tributaria, los ingresos de un menor de edad de pa--dres estadounidenses nacido en México; México también se sentirá con derecho a imponer y con mayor razón si la residencia o la --fuente de ingresos del menor se encuentra en la República Mexicana.

He aquí gráficamente el elemento perturbador es que in--troduce la nacionalidad en el campo internacional de la imposi--ción; afecta la vida misma del particular y los intereses patri--moniales de los Estados. Si en el derecho internacional privado--presenta la nacionalidad conflictos irreductibles tratando de --conciliar el Jus Sanguinis con el Jus Soli y la naturalización, - en el ámbito de la tributación sólo podemos decir que aumentan -

los problemas.

Por regla general los sujetos pasivos de créditos fiscales únicamente están sometidos a una sola potestad tributaria -- que nace del vínculo político que une a cada nación con el Estado del que es ciudadano, en virtud de una potestad de imperio, -- formando parte del cuadro general de obligaciones, el Estado impone a sus nacionales un sistema tributario que los vincula y no se elimina aún cuando el nacional resida fuera del país. Por tanto, en caso sobretodo de las personas físicas, la nacionalidad -- es el nexa que convierte al ciudadano en sujeto pasivo de la relación jurídico-tributario, generalmente de un impuesto personal, por los ingresos que percibe, con mayor razón cuando en la actualidad el vínculo de ciudadanía puede ser disuelto casi al arbitrio del interesado y aún cuando dicho factor de ciudadanía no -- es utilizado por todos los países, sí es un elemento importante en la imposición internacional.

En tal virtud, encontramos como primer factor de los que pueden dar origen de doble imposición, la nacionalidad, pues los Estados que sostienen como vínculo suficiente entre el país y la persona física este elemento, frecuentemente hacen caso omiso -- del domicilio o residencia del sujeto pasivo, de la fuente del ingreso o de otros elementos.

Los problemas que el vínculo de la ciudadanía pueden in-



roducir a la doble imposición, adquieren una complejidad extrema cuando una nación, que extiende el alcance de su poder tributario en base a una jurisdicción personal, también usa el criterio *Jus Sanguinis* para establecer la ciudadanía como las personas físicas incluso hasta la segunda o tercera generación de emigrantes y no excluyen la doble nacionalidad.

Algunas naciones que usan el factor de nacionalidad como vínculo suficiente para ejercer su potestad tributaria son los - E. U. N. A., Filipinas, Francia, Italia, Suiza y México.

#### b) Residencia.

Es más razonable pues parte del principio del domicilio - cómo lugar productor de la riqueza, sin tomar en cuenta la nacionalidad de los mismos o el origen de los ingresos gravados.

Es necesario hacer la distinción que hay entre los conceptos de residencia y domicilio, pues aún cuando pudieran tener un significado gramatical semejante, jurídicamente no puede decirse que el legislador los tomo cómo sinónimos.

La residencia, podemos definirla como lugar donde está - por más o menos tiempo, sin la idea de permanecer indefinidamente en él, puede que ahí se tenga la habitación o negocio, pero - la nota distintiva de permanencia es la que falta a este concep-

to.

Lo contrario es la nota distintiva del concepto de domicilio que indica precisamente estabilidad, establecimiento permanente o duración con animo de vivir en él.

Nuestra legislación así lo considera pues habla en el artículo 29 del Código Civil (11). "El domicilio de una persona física es el lugar donde reside, con el propósito de establecerse en él", y sólo después señala que "a falta de éste, el lugar que tenga el principal asiento de sus negocios" y finalmente "a falta de uno y el otro el lugar en que se halle".

Así, la idea de permanencia es esencial para poder hablar de domicilio y este se presume, "cuando se reside más de seis meses, en el Artículo 30 del Código Civil.

Para efectos de la aplicación del criterio aquí tratado, los diferentes Estados casi siempre invocan esta idea de permanencia para aplicar la teoría del domicilio aquí señalado el "establecimiento permanente, como factor decisivo en la determinación del mismo".

Ahora bien, al determinar el domicilio jurídicamente, este sufre según la ley de que se trate, las más variadas excepciones, por ejemplo: El domicilio legal o sea el domicilio señalado

en la ley a los incapacitados, menores de edad, funcionarios públicos, militares y sentenciados a reclusión Artículo 32 del Código Civil.

El domicilio fiscal es el señalado para localizar la jurisdicción administrativa de la agencia de la hacienda pública - ante el cual las obligaciones fiscales que es donde se habrá de recibir toda clase de notificaciones con respecto a los mismos.

El domicilio convencional, que es el fijado por las partes de un contrato, para circunscribir la interpretación y cumplimiento del mismo a cierta jurisdicción, en preferencia a cualquier otra.

El domicilio de las personas morales y de sus sucursales, es de otro de los casos de domicilio y la ley entiende que este domicilio se halla en lugar en que tenga asiento la principal administración de los negocios de la persona moral de que se trate.

Para nuestro problema, basta señalar que se seguirá la idea de residencia permanente o establecimiento fijo con el firme propósito de residir en él. Fiscalmente no es aceptable el domicilio que se señala mediante una circunscripción geográfica fija, de mayor o menor extensión. Es necesario señalar lo exacto donde el causante administra sus negocios, percibe sus ingresos y lleva su contabilidad, pues de otra forma se desvirtuaría la fun--

ción impositiva completamente. Ahora bien el fisco permite que - en algunos casos la fijación de otro domicilio: por ejemplo, en los casos de litigio se señalará un domicilio convencional que - sólo sería aplicable al ámbito de la situación particular de que se trate, sin que esto implique un cambio del domicilio declarado para el cumplimiento de las obligaciones fiscales normales.

La aplicación de estos criterios, como puede apreciarse, puede suscitar conflictos de doble imposición internacional, --- pues un nacional de cierto estado puede residir en algún otro y percibir en éste último un ingreso gravable por ambas naciones.

#### B) Criterio objetivos.

Estos criterios toman principalmente en consideración el lugar donde se realiza la actividad y origina el ingreso; están fundados, principalmente, sobre el concepto de fuente de riqueza; este último incluye los bienes inmuebles o muebles situados en - determinado territorio, los capitales impuestos sobre los mismos, los productos de ellos y en general todo lugar donde radica la - actividad generadora de la renta. El criterio de la fuente ha si do aceptado y propugnado por casi todos los países exportadores - de capital, condicionandolo sólo a ciertas excepciones y límites.

Carlos del Rlo nos dice que la teoría de la fuente se -- funda en la territorialidad de la norma jurídica tributaria, que

no es más que la aplicación de un concepto parcial de la soberanía del estado: La soberanía fiscal.

Deben de ser sujetos de dicha soberanía o potestad política del Estado, no solamente los nacionales o extranjeros residentes, sino todos aquellos que posean en el territorio de ese Estado riquezas, u obtenga ingresos por actos efectuados o que deban producir efectos dentro de él.

Hay ciertas variantes en los criterios objetivos algunos autores mencionan:

c) Establecimiento permanente.

Ante la insuficiencia de los conceptos de domicilio, residencia o sede de negocios, se ha adelantado la teoría del "establecimiento permanente" que permite al Estado gravar los ingresos siempre que se cuente con un establecimiento permanente dentro de un territorio. Como es lógico suponer, esta teoría ha sido definida por los Estados donde es frecuente la gran empresa, que casi siempre son exportadores de capitales, pues como países acreedores tienden a obtener utilidad derivadas de inversiones efectuadas en otros países o actividades que sus empresas llevan acabo en el extranjero, procurando que se libere de exacciones - la actividad mercantil o el préstamo que tienen en el extranjero alegando que no tiene un establecimiento permanente dentro del -

territorio del país deudor o donde se efectúa la actividad.

Debido al progreso de los medios modernos de comunicación la gran empresa puede operar en mercados de distintos países sin necesidad de contar con establecimientos permanentes en ellos y la teoría del establecimiento permanente les permite negar el derecho del país "subdesarrollado" o "importador de capital" de gravar las utilidades y los ingresos que en ellos obtiene, ya que no existe establecimiento permanente de la negociación.

El criterio del establecimiento permanente apareció ya en algunos modelos elaborados por la Sociedad de Naciones presentándose el concepto en la conferencia celebrada en la ciudad de México en 1943, así como en la conferencia de Londres de 1946. En ambas conferencias se aceptaron dos condiciones para que hubiera un establecimiento permanente; la primera que existiera un lugar fijo de negocios en el país; y, la segunda, que tuviera carácter productivo dicho lugar fijo; es decir, que distribuyera ganancias la empresa, comprendiéndolo dentro de éstas a las sedes centrales, sucursales, minas y pozos de petróleo, plantaciones, fábricas, talleres, almacenes, locales, oficinas, instalaciones y otros lugares fijos de negocios con carácter productivo.

Si bien los países partidarios de la tesis del establecimiento permanente aceptan, para casos concretos, la teoría de la

fuerza del ingreso, " los países importadores de capitales no deben aceptar esta solución ya que si el país acreedor o exportador de capital obtiene la declaración de una tesis general que le sea favorable, sólo para casos específicamente determinados - podría llegar admitir posteriormente que el Estado donde se encuentra la fuente de ingresos tiene derecho a imponer (12). Si se procede de esta manera un país con menor desarrollo económico encontrará que en multitud de casos concretos no previstos en la regla general, se verá imposibilitado de imponer tributos, sin perjuicio de que, el criterio del poder tributario basado en la fuente que produce la riqueza que tiene un fundamento jurídico y económico incuestionablemente sin perjuicio de que en casi el único criterio aceptable para países subdesarrollados o productores de materias primas y los importadores de capital (13).

d) Teoría de la fuente del ingreso gravable.

Va desde el año de 1897, en la sesión del Instituto de Derecho Internacional celebrado en Copenhague, el Profesor Ernest Lehr (14) sostuvo que el país es el fuente de la riqueza jurídica instrumentalizada es quien tiene derecho a gravarla porque, en última instancia, esos instrumentos jurídicos hacen efectivo un derecho a riquezas reales en el país donde están situados. La base de la doctrina de Lehr era de que todo estado -- tiene derecho de imponer, como mejor le parece, sobre todos los bienes situados dentro del límite de su soberanía, cualquiera --

que fuera la nacionalidad del propietario. Para la época en que sostuvo esta tesis fué de verdad revolucionaria pues era diametralmente opuesta a la que sostenían, sostuvieron con posterioridad y aún sostienen atemperadamente los países llamados "exportadores de capitales".

La tesis de Lehr con modificaciones también la propugnaron en el congreso de 1897 Weis, el internacionalista inglés Westlake y posteriormente Alejandro Garelli en su libro, publicado en 1899, muy celebre al haber expuesto por primera ocasión la autonomía del derecho fiscal internacional (15). Sin embargo, la más moderna doctrina de doble imposición y que después recogerán los países "importadores de capitales" y "subdesarrollados" la expuso el Profesor Lehr al extremo que todavía muchas publicaciones se hacen tratando de evocar francamente los principios -- que expuso el congreso de Copenhague (16).

Los autores que propugnan un derecho tributario internacional autónomo, Udina, Sorondo, Sampey, etc. al igual que juristas latinoamericanos, han hecho renacer, corrigiendo la tesis de Lehr; Weis y Westlake. Un caso típico de "reinfeción"; la teoría de la fuente repudiada por los países exportadores de capitales la recogen los autores de los países exportadores de capital, subdesarrollados o productores de materias primas, quienes sostienen brillantemente reuniones internacionales y hoy día, se ha bre paso incluso en Estados Unidos y Europa (17).



La teoría de la fuente del ingreso se funda en la territorialidad de la norma jurídica tributaria, que no es más que -- una aplicación del concepto de la soberanía de Estado: La soberanía fiscal. Esta soberanía fiscal consistente en que el ejercicio que el Estado hace de su atributo de soberanía para imponer obligaciones en dinero a su favor y cargo de determinados sujetos pasivos. Es decir, están sometidos a la soberanía fiscal todas las personas físicas o morales dependientes de la potestad política del estado; los nacionales de un Estado son causantes del tributo por el vínculo político que existe, esto es indudable, pero también deben serlo quienes no tienen la calidad de nacionales cuando poseen en ese Estado riquezas u obtienen ingresos por actos efectuados a que deben producir efectos de la soberanía territorial del país.

Para llegar a la conclusión anterior, o sea, que la soberanía fiscal se extiende a personas no sometidas a una directa - sujeción política, tenemos que aceptar que en las relaciones jurídicas impositivas el sujeto pasivo no es una cosa sino una persona. No debe confundirse el objeto de la relación jurídico tributario, con el sujeto de la misma.

BIBLIOGRAFIAS DEL PRIMER CAPITULO

- ( 1 ).- Seligman Edwin R. A. *Essays in Taxation*. Tenth edition, - The Macmillan Company, 1928, p. 98.
- ( 2 ).- *Revue de Scienté et legislation Financiere*. Article de R. Brunett. Page 368.
- ( 3 ).- Citado T. José Juan Fornas, *La doble imposición internacional*. Cámara Oficial de Comercio de Madrid, 1960 p. 18.
- ( 4 ).- Eheberg Kare Von, *Compendio de Hacienda Pública*. Traducción de Federico Ruiz Koenig, Editorial América, México, - 1945, P P. 88 y 93.
- ( 5 ).- Citado por Armando M. Rocco, *La doble impisición internacional*. Sociedad Impresora América, Buenos Aires, 1937, p. 37.
- ( 6 ).- Citado por Guillermo Ahumada, *Tratado de Finanzas Públicas*. Editorial Assandri, Córdoba, R. A. 1948, Volúmen 1, - p. 248.
- ( 7 ).- Flores Zavala Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. Tomo 1. Los impuestos Tercera Edición. Editorial Porrúa, S. A. México. 1955. Pág. 295.
- ( 8 ).- *Tratados de Finanzas Públicas*. Assandri Córdoba. República de Argentina. 1948. Tomo I. Págs. 233-251.
- ( 9 ).- Sorondo Juan, Carlos. "Algunas reflexiones sobre el problema de la doble imposición internacional" en la Revista Jurídica *La Ley*, T. 86, pág. 849.
- (10).- Giuliani Forouge, Carlos M. *Derecho Financiero*. Ediciones Palma, Buenos Aires, 1965 volúmen 1, pág. 266.
- (11).- *Código Civil Mexicano*. 1928.
- (12).- Del Rio Rodríguez Carlos. "La doble imposición internacional". *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, según do número extraordinario, pág. 595.
- (13).- *Op. Cit.* pág. 321, y Hugo B. Margain; *Op. Cit.* pág. 25.
- (14).- Arturo Enrique Sampay "El Derecho Fiscal Internacional" Ediciones Biblioteca Laloremus, La Plata, Argentina, 1951- pág. 22.

(15).- Ib. Pág. 22.

(16).- N. U. efectos de la tributación sobre el comercio exterior y las inversiones en el extranjero. Departamento de asuntos económicos; Lake Success, Nueva York, E. U. A.; -- 1951, págs. 41 y 42.

(17).- Op Cit., págs. 25 y 26.

## C A P I T U L O II

### MEDIDAS INTERNAS O UNILATERALES E INTERNACIONALES, PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

#### I.- MEDIDAS INTERNAS O UNILATERALES.

#### II.- DIFERENTES METODOS O SISTEMAS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL.

- a) LA EXENCIÓN DE LOS INGRESOS DE FUENTE EXTRANJERA.
- b) CREDITO DEL IMPUESTO EXTRANJERO A CARGO DEL IMPUESTO NACIONAL.

#### III.- MEDIDAS INTERNACIONALES.

#### IV.- ORGANISMOS INTERNACIONALES QUE TRATAN DE RESOLVER EL PROBLEMA.

- a) ORGANIZACION DE LAS NACIONES UNIDAS.
- b) CAMARA DE COMERCIO INTERNACIONAL.
- c) INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION.

#### V.- OTROS ORGANISMOS.

## CAPITULO SEGUNDO

### MEDIDAS INTERNAS O UNILATERALES E INTERNACIONALES, PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL

Puesto que la doble tributación internacional es causa de problemas fiscales muchas veces sin solución, y como en la actualidad esos problemas se han intensificado M. A. C. Pigou (1) - "constituye una barrera levantada en contra del libre movimiento de capitales y trabajo en los países" fue necesario elaborar procedimientos más efectivos para evitar los inconvenientes de la doble tributación.

De las cuales pueden agruparse en dos categorías.

- a) Procedimientos nacionales o unilaterales.
- b) Procedimientos de convenciones internacionales.

Procederemos analizar cada uno de las siguientes categorías.

Todo el tiempo ha existido un fuerte movimiento para evitar la doble imposición internacional, el tema que se vuelve obligatorio en casi todas las reuniones de juristas, economistas,

financistas y hombres de negocios. Las razones, sea de los países económicamente ricos o de los países subdesarrollados o económicamente débiles pueden encontrarse en la equidad, en el interés de atraer capitales al país, en crear nuevas fuentes de trabajo para los nacionales, en el estímulo de las relaciones económicas para con cierto Estado o, en fin, simplemente por razones egoístas de procurar que ingresos que un país considera de bienestar dentro de un ámbito de imposición, no sean gravados por otros países.

#### I. - MEDIDAS INTERNAS O UNILATERALES, PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL.

ANTECEDENTES:- Los primeros esfuerzos serios para evitar la doble tributación se realizan en el transcurso del siglo XIX, caracterizándose por ser adoptados en cada país por su legislación interna y basarse en el principio de la reciprocidad; como antecedente de la primera aplicación en esta materia, podemos citar, según Bou Mchil (2), una ley de los países bajos del año 1819, por la cual se eximían a los propietarios extranjeros de buques; de la obligación de hacer efectiva la patente comercial que era obligatoria en Holanda, siempre y cuando cediera a los súbditos Holandeses por los países interesados por no pagar ese gravamen, exención; siendo así como se estableció el principio de la no aplicación del impuesto por vía de reciprocidad.

-----

En Alemania se promulgó una ley federal el 13 de mayo de 1870, de acuerdo con la cual, un ciudadano alemán estaba sujeto a impuestos directos solamente en el Estado de su domicilio o, cuando no tenía domicilio en el Estado de su residencia; respecto a los bienes raíces y la industria permanente podían ser gravados únicamente por el Estado donde estaba la propiedad inmueble o donde estaba situado la negociación, si había varias de estas negociaciones el impuesto era dividido entre los varios Estados, de acuerdo con una proporción determinada.

Alfredo Colaruso (3) afirma que en Prusia y Austria sus respectivas legislaciones fiscales: buscaron siempre de evitar - con mucho cuidado la doble imposición, inspirándose estas dos naciones en las disposiciones contenidas en la ley imperial de mayo de 1870.

En Suiza, la constitución federal de 1874 imponía al régimen fiscal la obligación de promulgar leyes previniendo la doble imposición, sin embargo, el tribunal federal de ese país fue el que tomó la responsabilidad de resolver los problemas relacionados con las múltiples tributaciones.

Las medidas internas o unilaterales son las que sigue un Estado a través de su legislación interna, es decir, el Estado, - en ejercicio de su soberanía, dicta las medidas legislativas que evitan o atenúan la doble tributación concediéndose a los cus-

tes el derecho de compensar los impuestos extranjeros que han -- gravado sus ingresos provenientes de fuentes foráneas, con los - impuestos aplicables a su propio país a su ingreso global. Este procedimiento puede tener dos variantes.

a) La exención propiamente dicha.

b) La compensación, en la que el Estado concede la deducción del impuesto efectivamente pagado sobre la misma fuente en el otro país.

El procedimiento unilateral de exención opera cuando cada Estado exime el impuesto a los extranjeros no residente, gravando a todos los residentes sin distinción por el total de los ingresos obtenidos en el país. Este sistema de exención puede también operar en relación con determinados ingresos de los extranjeros residentes, sobre estrictas bases de reciprocidad; tal es el caso en México del impuesto sobre productos de trabajo que -- perciben los agentes consulares extranjeros y los empleados de - embajadas y legaciones, cuando sean nacionales de los países representados.

El procedimiento unilateral de crédito consiste en autorizar la deducción del impuesto efectivamente pagado por la misma materia en otro Estado. Este sistema de práctica en México, - en los E. U. A., en Holanda y en muchos países latinoamericanos,



La ley del impuesto sobre la renta (4) en nuestro país lo establece en la última frac. del Artículo Tercero, al designar que cuando la fuente del ingreso se encuentra en el extranjero, el contribuyente podrá deducir del impuesto que le corresponda pagar en México, el impuesto sobre la renta que haya cubierto en el país en donde se originó el ingreso, hasta el límite del impuesto que para ese ingreso, considerando aisladamente, se causaría conforme a las disposiciones de la ley. El propio precepto continúa estableciendo, en forma por demás liberal, que las exenciones concedidas en países extranjeros en el impuesto sobre la renta, con excepción de los relativos a ingresos derivados de imposición de capitales, se consideran como impuestos cubiertos por el contribuyente en el país extranjero para los efectos de la deducción que se autoriza por la ley Mexicana.

El problema de la compensación fiscal presenta inconvenientes cuando las tasas fiscales del país extranjero son mucho más altas que las del Estado que autoriza la deducción, se da el caso que este último no llegaría jamás a percibir impuesto alguno porque todo queda absorbido por la deducción. Este inconveniente se atenúa estableciendo límites en la cuantía de la deducción tal y como lo hace la ley Mexicana; En el modus operandi de la deducción se presentan problemas por falta de coincidencia entre la época y forma de pago del impuesto extranjero en relación con el nacional.

-----

Flores Zavala nos dice que existe un fuerte movimiento - tendiente a evitar la doble tributación y se basan en las siguientes razones.

1a.- Razones de equidad, es decir se considera que no es justo que dos rentas iguales en su cuantía y en su naturaleza soporten diferentes cargas tributarias sólo porque una tiene su fuente dentro de un mismo país y la otra en países diferentes.

2a.- Razones derivadas del interés de incrementar la irradiación económica del país. Esta se traduce en excenciones o atenuaciones del impuesto concedido a los Estados por los capitalistas y empresas domiciliadas en su territorio, o a sus propios nacionales en lo relativo a las rentas provenientes de inversiones de capitales o de establecimientos industriales y comerciales en el extranjero.

3a.- Razones fundadas en el deseo de atraer capitales o empresas extranjeras. Por eso, ciertos países nuevos pueden encontrar ventajas en renunciar a la percepción de los impuestos que gravan los intereses de los capitales tomados en préstamos en el extranjero, o las rentas repartidas por sucursales de sociedades extranjeras.

4a.- Razones fundadas en la voluntad de estimular en general las relaciones económicas en el plano internacional. Esto-

sucede cuando las exenciones se conceden en un Estado bajo condi  
ciones de reciprocidad.

## II. - DIFERENTES METODOS O SISTEMAS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTA- CIÓN INTERNACIONAL.

### a) La exención de los ingresos de fuente extranjera.

Un Estado puede por medio de su legislación interna, exi  
mir de sus impuestos sobre la renta a los ingresos de fuente ex-  
tranjera, evitando así, que se graven dos veces; esta exención -  
se limita a ciertos ingresos de cierta categoría derivadas de --  
fuentes extranjeras, de conformidad con la definición adoptada -  
por la ley que concede ese beneficio impositivo. La exención le-  
gal de los ingresos extranjeros, se prescribe casi siempre por u  
tilidades de establecimientos permanentes en el exterior a las -  
rentas de los bienes raíces en el extranjero y a los dividendos-  
percibidos por las sociedades nacionales de capital, en fin, se-  
aplica este método a todo lo relativo a la inversión.

Las ventajas que reporta este método son:

a) Que constituye la máxima desgravación que puede otor-  
gar un país importador de capital.

b) Que coloca al inversionista en una posición de igual-

dad impositiva en el país de la fuente, ya que la carga tributaria sobre la imposición es determinada en ese país.

c) Se apunta que la exención reconocida a las utilidades de las sucursales extranjeras, pone a las operaciones de estas - en igualdad tributaria con las realizadas por intermedio de filiales extranjeras, con lo que se eliminan las diferencias de trato fiscal según la forma que utilice la empresa en sus operaciones en el extranjero.

De donde se deduce que las anteriores ventajas, provocan una discriminación fiscal, en relación de los inversionistas nacionales con los extranjeros. También, el método de exención del impuesto extranjero como incentivo fiscal para invertir en países industrializados cuyos tipos impositivos sean inferiores a los del país de origen del inversionista o de los países en desarrollo.

La principal desventaja que se advierte esta en relación con los países en desarrollo, puesto que no resulta un método -- conveniente de degravación, porque somete a esos países a una -- presión indevida con el objeto que reduzca sus tasas impositivas, por debajo un nivel adecuado, llevándolos a competir entre sí pa -- ra atraer las inversiones extranjeras, con el resultado de que -- sacrifiquen rentas fiscales muy necesarias para su capitaliza-- ción y desarrollo económico. De ahí que se puede ver que este --

sistema no es muy efectivo a la inversión en países de menor desarrollo y, además puede dar lugar a la posibilidad de evasión de impuestos por parte de sociedades multinacionales de capital, se ha excluido de casi todas las legislaciones fiscales.

b) Créditos del impuesto extranjero a cargo del impuesto nacional.

Este sistema en la actualidad para evitar la doble tributación internacional, es uno de los más frecuentes en los países exportadores de capital. La característica esencial del crédito por impuestos pagados en el extranjero, estriba en que el país de origen del inversionista considera al impuesto extranjero dentro de ciertas limitaciones previstas en la ley, como si fuera un tributo que se le hubiera abonado a su propio fisco.

Las Naciones Unidas a través de la Secretaría General y del Consejo Económico y Social ha buscado afanosamente una solución a este problema. Vienen desarrollando estudios sobre el mismo con cierta regularidad desde la época de la Liga de las Naciones (5).

La proposición concreta de adoptar este sistema, fue rechazada en el Consejo, pues no alcanzó la mayoría necesaria, para su votación pero aceptó el Consejo una proposición enmendada que se refiere a la posibilidad de estudiar con atención las me-

*didadas necesarias para gravar las rentas obtenidas de fuentes externas única y principalmente en el país donde esta se haya producido.*

*Los argumentos a favor de esta exención son; el desarrollo de inversiones extranjeras en regiones económicamente pobres en vez de la inversión. Así se vea el inversionista favorecido por la exención en su país, así, como, las exenciones, reducciones o tarifas menores del país importador. La pérdida que representaría para el país exportador, se recompensaría con ganancias obtenidas por el desarrollo provocado, amén de seguir la política de asumir cargas financieras en relación con la promoción del desarrollo económico.*

*Ahora bien, la oposición se suscitó por las siguientes razones primero la deducción de capital disponible iba a ser un factor decisivo en la economía del país exportador pues además de no contar con el capital suficiente, la reducción por la exención agravaría aún más la situación; luego la injusticia que se comete favoreciendo a un grupo de los mas fuertes contribuyentes sin saber realmente la eficacia de la medida, pues otros factores pueden intervenir para obstaculizar la inversión extranjera (restricciones menotarias) y en otros casos la exención resultaría superflua para aquellas empresas que ya invertían en materias primas o tenían sus mercados ya seleccionados. Finalmente - la creencia de capitales exportables por parte de países desarro*

llados junto con la política selectiva de inversiones seguida -- por los países subdesarrollados, vinieron a determinar definitivamente la oposición. Así, la disminución de recaudaciones; el -- menos cabo del principio de justicia del impuesto; la incertidumbre sobre la eficacia de la medida y la poca disponibilidad -- de capitales para su inversión, han sido las causas por las cuales los países exportadores de capital han abandonado la idea de exención total a ingresos provenientes de inversiones extranjeras.

Ahora bien, muchos países exportadores de capital, si -- tienen incentivos tributarios para cierta clase de inversiones, -- que consisten en exenciones parciales o reducciones de impuestos, etc. Estas medidas la aplican sobre todo cuando las empresas nacionales establecen sus filiales en el extranjero. Algunos países exportadores exigen que estas filiales no solo estén constituidas en el extranjero sino que ahí realmente tengan su domicilio y lleven a cabo sus transacciones.

Otros países no gravan las utilidades producidas por la filial solo en los casos de que esta no los transfiera a la matriz, fomentando así la técnica de la reinversión. La exención -- de que tratamos se hace en ocasiones extensivas a los inversionistas que no constituyen una filial, pero que son socios mayoritarios o en algunos casos hasta minoritarios de una sociedad extranjera, en la cual aparece como consocios con otros inversio--

nistas del país o extranjeros.

Algunas sociedades logran repartir las ganancias entre sus filiales a través de una compañía filial "Holding", quien es quien percibe la utilidad aparente y la reintegra a la matriz, quien no sufre el gravamen por no ser utilidad propia.

Entre los países que eximen de gravamen a las utilidades repartidas, por filiales o sucursales a su matriz, encontramos los países bajos, Suiza y el Canadá. Aún cuando los países bajos se refieren que la filial extranjera esté gravada en el país de su domicilio. En Francia se deduce un 75% de las utilidades gravables repartidas por los filiales a sus matrices, Francesas, pero en tratándose de particulares estas utilidades siguen sujetas a la tasa progresiva; en Suiza; se toman en cuenta para gravar el resto de las utilidades del inversionista y en los países bajos si las utilidades en particular ya fueron gravadas en el extranjero, dan derecho a una deducción en el impuesto sobre la renta.

Hay exenciones y deducciones especiales otorgada por países exportadores de capital que buscan una política tributaria especial, tendientes a fomentar inversiones en lugares definidos.

Así por ejemplo podemos señalar los siguientes casos:

-----



Los Estados Unidos conceden una deducción del 14% del im puesto pagadero sobre utilidades obtenidas en sociedades Mercan- tiles situadas en países del emisferio occidental, reduciendo a- sí el impuesto original de 52% a 38%, esto es siempre cuando la- actividad comercial o mercantil desarrollada por la compañía ame- ricana, o sea en un país del emisferio occidental distinto a los Estados Unidos.

La exención hasta de cinco años, ofrecida por Bélgica a- las compañías Belgas que invierten sus capitales en el Congo Bel- ga, siempre que sigan reinvertiendo por ese término las utilida- des obtenidas es otro caso de incentivo dirigido.

Francia concede exención a las utilidades obtenidas por- aquellos que inviertan su capital en valores de compañías esta- blecidas en territorios Franceses de ultramar; la utilidad dis- tribuida por una sociedad metropolitana cuando el 50% del mismo- proceda de un territorio de ultramar Francés, que no grave di- chas utilidades, están también exentas. Hace además reducciones tributarias de cierta importancia sobre utilidades obtenidas de- inversiones hechas en sociedades delicadas con aprobación del go- bierno Francés, a la exploración de pozos petroleros en los te- rritorios de ultramar, siempre que las utilidades se reinviertan en condiciones específicas.

Los Estados Unidos eximen totalmente aquellas utilidades

que se obtengan cuando menos 80% de posesiones de los Estados Unidos y siempre cuando el 50% del porcentaje anteriormente mencionado sea producto de utilidades comerciales o mercantiles dentro de dicha posesión y que no se reciban dichas utilidades dentro de los Estados Unidos continentales.

Otros incentivos buscan favorecer ciertas actividades como en los países bajos por ejemplo, se eximen en gran parte de pagar impuestos, la renta procedente de dividendos distribuidos por compañías "Holding", tanto nacionales como extranjeras; Canadá exige a las llamadas compañías mercantiles extranjeras (Foreign business corporations) que se dediquen actividades industriales o comerciales en el extranjero o a inversiones de valores en cartera; la República Federal Alemana concede exenciones totales o parciales a las utilidades obtenidas de inversiones en sucursales o filiales extranjeras, como lo son participaciones en empresas que desarrollan su actividad en el extranjero, siempre que reúnan ciertos requisitos entre los cuales principalmente se cuentan el fomento del comercio con la República Federal Alemana.

Hoy en día se hacen más proporciones para evitar la doble imposición por parte de los países exportadores. Entre ellas la de hacer extensivas las exenciones a las utilidades que provienen del extranjero aún cuando no haya sido gravadas en el país de origen. En Estados Unidos se busca la forma de extender-

la reducción del 14% del impuesto, hoy solo beneficioso a los -- países del emisferio occidental, para que en el futuro abarque o tras actividades en cualquier parte del mundo. También se ha pro puesto hacer extensivo la exención de impuestos a las utilidades reinvertidas en empresas extranjeras que no solo sean filiales - sino también sucursales de las empresas nacionales.

Todos estos incentivos vendrían ha solucionar la doble - imposición buscando una repartición más equitativa de las cargas fiscales y sobre todo a beneficiar el desarrollo de los países e con ómicamente débiles y a dirigir las inversiones a campo real- mente beneficioso tanto a los exportadores de capital como a los países económicamente necesitados.

### III.- MEDIDAS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION - INTERNACIONAL.

ANTECEDENTES.- Es difícil tratar de encontrar, el primer intento para evitar la doble tributación mediante tratados internacionales. Según Seligman (6), se localiza en el acuerdo concetado en 1843 entre Francia y Bélgica, por lo cuál cada país convino en - comunicar al otro todos los documentos e información que pudiera ayudar a la recaudación efectiva de los impuestos, un tratado si milar al anterior fue celebrado entre los Países Bajos en 1845.

En 1851 Holanda y el Zolverein Alemán celebraron un tra-

tado limitando los impuestos en las vías marítimas e internacionales. Un convenio análogo fué llevado a cabo en 1873 entre los Países Bajos y el Imperio Alemán.

A fines del siglo pasado celebró un tratado tendiente a evitar la doble tributación entre Austria, Hungría y Prusia, el 21 de junio de 1899; antes de la Primera Guerra Mundial se celebraron tratados con el mismo objeto entre otros, Prusia y Balaville en 1910, Alemania y el Cantón de Zurich en 1913.

#### IV.- ORGANISMOS INTERNACIONALES QUE TRATAN DE RESOLVER EL PROBLEMA.

En la Confederación Financiera Internacional celebrada en Bruselas en el año de 1920, se recomendó a la Sociedad de Naciones encomendó en 1923 a cuatro expertos el estudio de los problemas de la doble imposición y de la evasión fiscal. La Sociedad de Naciones encomendó en 1923 a cuatro expertos de renombre internacional dicho estudio y la mejor forma de resolver el problema. Los cuatro expertos fueron los profesores: Edwin Seligman, de los Estados Unidos; Luigi Einaudi, de Italia; Brunis, de Holanda, y Sir Josiah Stamp, de Inglaterra. Esta comisión estudió detenidamente el problema, cada uno por separado, pero en estrecha relación por correspondencia, emitiendo una notable información cuyos principios sirvieron de base para todos los informes de comités que se nombraron posteriormente por la Sociedad de Na

ciones a fin de redactar proyectos de convenios bilaterales tendientes a evitar la doble imposición.

En 1923 el también llamado "Comite de Financistas" dijo que el mejor criterio para la solución del problema de la doble-imposición era el de "dependencia económica", que combina el criterio de domicilio y de la fuente, y concluyeron que si bien la fuente del ingreso gravable y el domicilio del causante eran decisivos, el lugar donde se perfeccionaba el proceso de la ejecución y el poder de reivindicación, o el lugar donde era posible ejercer los derechos sobre la riqueza producida, eran elementos que podían servir para resolver una pugna, sugiriendo el Comité de Financistas cuatro métodos entre los que se podía escoger para evitar la doble imposición; a saber: a) Eximir los ingresos -provinientes del exterior; b) Eximir del impuesto sobre la renta a los no residentes; c) Dividir o participar cada país de los impuestos, asignándose al país de origen el poder impositivo sobre los ingresos de carácter objetivo y real y el país del domicilio los de carácter personal o subjetivo; y, d) Clasificar y asignar a cada país su derecho al impuesto, lo cual debía hacerse conforme a su naturaleza y dando preponderancia al factor domicilio sobre el factor fuente de ingreso.

Hay que resaltar que el Comité de Financistas utilizó el criterio de la dependencia económica, pero dando preponderancia al concepto de domicilio, no obstante el prestigio que rodeaba y

aún rodea a los cuatro expertos, la tesis del domicilio ha perdido terreno a favor de marcada reacción del de la fuente de ingreso gravable.

En 1925, los estudios y recomendaciones del Comité de Financistas, hizo que el Comité Fiscal de la Sociedad de las Naciones encomendara a una comisión de altos funcionarios de siete -- países europeos (7) la forma práctica y administrativa de concretar las conclusiones a que se llegaron. La comisión presentó un informe en que los técnicos reconocieron que era preciso cambiar las leyes tributarias de diversos países si se deseaba evitar la soble imposición, y como tal cosa era imposible o a lo menos dificil, el medio aconsejable para solucionar el problema de la doble imposición era a base de convenios o tratados bilaterales y multilaterales de los Estados en que se hicieran mutuas concesiones. Aceptaron la distinción entre impuestos reales, comprendiendo en ellos a los cedulares del tipo francés, y los impuestos generales o personales que gravan la renta. Los impuestos reales, recomendaron se asignara al país de origen o fuente de la renta y los segundos, impuestos generales, al del domicilio del causante. En cuanto a las sociedades sugirieron que se tuviera por domicilio fiscal de las mismas el lugar en el que se encontraba el centro efectivo de dirección de la empresa.

Aun cuando la solución propuesta por la comisión de funcionarios de los siete países parecía sencilla, aplicándose a un

Estado que contará con impuestos reales y personales a la renta, olvidaron que si un país tiene solamente impuesto real y el otro únicamente el impuesto personal, el problema quedaba sin poder resolver y además, impuestos que en ciertos países se consideraban de una naturaleza, en otro país se consideraban de naturaleza diversa.

En 1927, la comisión se amplió con representantes de cinco países más (8). Esta comisión ampliada formuló proyectos de convenio-tipo para evitar la doble imposición en los impuestos sobre la renta y del impuesto de sucesiones. En el primer proyecto de convenio para evitar la doble imposición del impuesto sobre la renta, se partía de un sistema enunciativo de impuestos, dividiéndolos en reales u personales, acordándose que los impuestos reales eran aquellos de tipo territoriales y establecieron el derecho de imponer a favor del Estado donde se encontraba la fuente; por el contrario, para los impuestos personales se fijó el derecho del Estado del domicilio del causante por gravar, pero permitiendo la deducción de una cantidad a cargo del pago que debía efectuarse en el Estado cuando la fuente era real. En el proyecto tipo del impuesto sobre sucesiones, se siguió también un criterio enunciativo, otorgando prioridad al Estado del domicilio del de cujus, o en su defecto, al de su residencia, y la excepción de que los bienes situados en territorios diferentes al del domicilio pudieran ser gravados por el Estado donde se encontraban, efectuando el Estado del domicilio la correspondiente

deducción.

Los proyectos de 1928, se remitieron a casi todos los -- países del mundo y dió origen a que el Consejo de la Sociedad de las Naciones, en el año de 1928, invitara a los expertos de 27 - países a una asamblea general para elaborar proyectos de conve-- nios-tipos, tendientes a evitar la doble imposición.

La asamblea consideró que la fórmula adelantada por el - Primer Comité de los cuatro expertos con el objeto de evitar la - doble imposición, así como la evasión fiscal, se fundaba en un - principio bastante difícil de realizar sobre todo los diferentes sistemas tributarios vigentes en los países y que deferían del - que el Comité de expertos consideraba como típico; que el supues to de la coexistencia de impuestos reales o impersonales sobre - las diversas rentas en su fuente, y de impuesto personal sobre - suma de rentas, cuando en realidad la mayoría de las naciones o - contaban con el impuesto personal progresivo o con el impuesto - cédular, era partir de un supuesto falso.

Asimismo, la asamblea estudió la dificultad y la antite-- sis que representaba el interés de los países capitalistas, ex-- portadores de capital, y los países subdesarrollados, importado-- res de capital, ya que los primeros pretendían gravar los intere ses de los préstamos en el lugar del domicilio acreedor y los se gundos deseaban cobrar los impuestos derivados de la fuente del-



ingreso; o bien, que los países exportadores de capital declararan libres de tributo el producto de sus capitales extranjeros - invertidos en los países importadores de capital como estímulo - para la inversión.

Como consecuencia de todo lo anterior, se elaboraron --- tres modelos que se denominaron Ia, Ib y Ic. De los tres proyectos se desecharon los dos primeros ya que la Ia. era un modelo - copiado del proyecto de convenio-tipo de 1927, y el modelo del - convenio tipo Ib enunciaba que todas las rentas serían gravadas - por el Estado donde el causante tuviera su domicilio, conteniendo una lista de impuestos que podían gravarse tuviera su domicilio, conteniendo una lista de impuestos que podían gravarse por - los países de la fuente del ingreso.

El proyecto Ic constaba de 13 artículos y aun siendo e- - nunciativo, deba preferencia al criterio de la fuente de ingreso. No obstante, establecía como medida compensatoria el reembolso - del impuesto pagado al Estado donde se encontraba situada la --- fuente de ingreso. Los ingresos que se obtuvieron por títulos de crédito, mobiliario, vitalicios, o de otra índole, no garantiza- - dos con inmuebles, se declaraba que tenía derecho a imponer so- - bre ellos el país del domicilio del acreedor.

En 1943, después de la reunión de 1928 en que se aprobó - el convenio-tipo Ic, modificado, el Comité Fiscal de la Sociedad

de las Naciones celebró sesiones en 1929, 1930, 1931, 1933, 1935, 1936, 1937, 1938, 1939; estando integrados por nueve miembros titulares y treinta y ocho correspondientes (9). Lo más sobresaliente de estas reuniones fueron los proyectos de convenios para evitar la doble imposición de rentas industriales y mercantiles aprobada en la reunión de 1933 y el modelo de convenio para resolver el problema de la doble imposición sobre propiedades y capitales aprobada en 1936.

En la ciudad de México se reunió el Comité Fiscal en --- 1940, en lo que ha denominado la Primer Conferencia Regional Tributaria, habiéndose estudiado el informe elaborado por el Subcomité del Comité Fiscal que proponía una reforma del proyecto 1c.

En 1943, en la ciudad de México, se celebró la Segunda - Conferencia Regional del Comité Fiscal de la Sociedad de las Naciones, elaborándose el modelo de convenio-tipo que lleva el nombre de la ciudad en que se celebró la reunión y recogiendo dicho modelo, según sus autores, los principios del modelo 1c, de 1928, la reforma sobre rentas industriales y comerciales y las tendencias de los convenios-tipo que se han reseñado supra. El modelo-constaba de 18 artículos y un protocolo con 10 artículos y la -- parte que trata de evitar la doble tributación internacional, -- buscaba eliminar la imposición extraterritorial, definiendo al efecto, por una parte, las condiciones por las cuales cada categoría de renta quedaba exenta; según el principio de la fuente --

del ingreso, para que, conforme a un criterio real, determinara qué Estado tenía derecho a imponer y, por otra parte, se determinaba que los impuestos así pagados podrían ser deducidos por el país del domicilio del causante. Este proyecto abarcaba tanto lo relativo a impuestos sobre la renta como impuesto sobre sucesiones.

La reunión de Londres en 1946. Por último, en el año de 1946. Se celebró en Londres la reunión del Comité Fiscal, redactándose al efecto dos proyectos de convenio, aunque en realidad se estudiaron en esa reunión las conclusiones y resoluciones de la Segunda Conferencia Regional celebrada en México en 1943, así como los modelos que ahí se aprobaron de convenios bilaterales - redactados para evitar la doble imposición. A diferencia de la Segunda Conferencia Regional de México de 1943, en que salvo los representantes de los Estados Unidos y Canadá, los demás delegados eran de países deudores o importadores de capital, en Londres, a excepción de los representantes de México y Perú, los demás eran delegados de países acreedores o exportadores de capitales que tenían que estar de acuerdo con regresar al criterio del domicilio o que este criterio tuviera primacía en ciertos casos.

En primer término se incurrió en el error de hablar de "rentas derivadas de hipotecas", cuando en verdad se trata de interés de créditos por préstamos con garantía hipotecaria. En segundo lugar, mientras que en el modelo de México se dio preferen

cia al país de la fuente de los ingresos, en el de Londres se -- volvió, en algunos casos, por el fuero del principio del domicilio. Esto es más notable en lo que respecta a rentas de capitales mobiliarios, dividendos, etc. En tercer término, en el modelo de Londres se dijo que tiene derecho a gravar los intereses - de otros valores fiduciarios los países del acreedor o beneficiario, con la atenuación de que el país de la fuente o del deudor podría gravar tales intereses por retención en la fuente, pero - limitando la imposición a un porcentaje del interés, de tal suerte que el país del domicilio podría cobrar un impuesto que llamamos complementario; ninguna razón especial habría para abonar el principio de la fuente y sustituirlo por el del domicilio, al menos que la razón haya sido de que la mayoría de los delegados eran de países acreedores o exportadores de capital.

En cuarto lugar, en el modelo de México se gravaba el ingreso de las rentas o pensiones vitalicias del Estado donde un - deudor tuviera su domicilio, mientras que en Londres se adoptaba el principio contrario, es decir, el domicilio del beneficiario, lo cual nos parece erróneo ya que las pensiones, tributos y las rentas vitalicias son un complemento de los valores que ha percibido el beneficiario, generalmente gracias a aportes que han hecho a algún sistema de seguridad social y que provinieron de ingresos que fueran gravados en el país donde se prestó el servicio o se pagó el sueldo; en consecuencia, el derecho de gravar - todas las pensiones o rentas vitalicias debía corresponder al --

pais que las pagara.

a).- ORGANIZACION DE LAS NACIONES UNIDAS.

Este organismo internacional, continuador de la labor de la Sociedad de las Naciones, ha propugnado, sobre todo, para que los paises miembros entren en acuerdos bi o multilaterales, con preponderancia del modelo de convenio de Londres. Sólo como dato significativo, hasta fines del año de 1949, la Organización de las Naciones Unidas tenía registrados más de 125 tratados que para evitar la doble imposición hablan concertado paises miembros y hemos visto, al iniciar este estudio, el gran número de volúmenes que se han publicado por la Organización de las Naciones Unidas relativos a doble imposición y convenciones internacionales, que se han registrado conforme a la Carta de San Francisco.

Lo único criticable, desde nuestro punto de vista, es -- que la Organización de las Naciones Unidas haya tomado como convenio-tipo el modelo de Londres, mismo con el que no estamos de acuerdo en muchos de sus principios, y sobre todo por dar preferencia a otro criterio que no es el de la fuente de ingresos.

Sin embargo, si consideramos que el camino iniciado por la Organización de las Naciones Unidas es el único factible para resolver el problema, es decir, mediante convenios internacionales donde las partes contratantes se hagan mutuas concesiones.

## b).- CAMARA DE COMERCIO INTERNACIONAL.

Fundada en 1920, antes de la Segunda Guerra Mundial, estudió el problema y en la actualidad se le considera asesor de la Organización de las Naciones Unidas. Incluso el Código aprobado en la ciudad de Quebec en la reunión de la Cámara de Comercio Internacional de 1949, ha sido adoptado por la Organización de las Naciones Unidas en muchos de sus principios.

El Código de Quebec de 1949, contiene aspectos sumamente criticables, ya que en su artículo 60. prohíbe que los Estados - donde se invierta capital internacional, tomen medidas legales - para imponer restricciones "a la nacionalidad de los accionistas" a "la composición de la Junta Directiva y nombramiento de los directores", o a "la selección e introducción en su territorio de empleados miembros del personal administrativo, ejecutivo y técnico que no sean nacionales de esos territorios pero que las empresas interesadas estimen necesarios para la marcha eficiente de sus negocios"; el artículo 11 establece que las propiedades - de los inversionistas no estarán, en ningún caso, sujetas a medidas de expropiación, excepto cuando dicha expropiación sea efectuada por una indemnización según el derecho internacional, indemnización que se pagará en efectivo o en títulos de un valor equivalente fácilmente negociable y aún más, agrega que el efectivo a la suma obtenida de la venta de los valores, podrán transferirse inmediatamente, con toda libertad, al tipo de cambio vigente

te en el momento de la expropiación o desposeimiento.

Por otra parte, el artículo 80. del Código de Quebec, en el capítulo que nos interesa para fines de este ensayo, dispone que para el mejor desarrollo de las inversiones en el extranjero, las partes contratantes procurarán concluir acuerdos bilaterales para no gravar dos veces las rentas, capital, propiedades o sucesiones sobre los dos convenios bilaterales modelos preparados -- con este propósito por la Sociedad de las Naciones, y estos proyectos no son los de México y Londres, sino los de Ginebra de -- 1928 y de Londres de 1946, mismos que ya examinamos someramente -- y que son totalmente inaceptables para países como el nuestro.

Independientemente de este aspecto negativo de la Cámara de Comercio Internacional, ha servido para que la Organización - de las Naciones Unidas se asesore y oiga la opinión de otros sectores que no sean los estrictamente oficiales, sobre los problemas de la doble imposición internacional.

"INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION". Después de la Organización de las Naciones Unidas este organismo es el que mayores - estudios ha hecho sobre el problema. Publica una revista llamada "Cahiers de Droit Fiscal International", conteniendo estudios -- muy importantes sobre la materia y celebra reuniones internacionales periódicas con las más destacadas personalidades mundiales en materia fiscal.

A últimas fechas, en la reunión de Amsterdam de 1955, -- (10) trató ampliamente la doble imposición en cuanto al impuesto sobre transacciones y en el Congreso celebrado en Basilea en --- 1960 (11), se discutió un tema que día a día toma mayor importancia para la solución que se ha buscado, precisamente basada en los convenios bi o multilaterales para evitar la doble tributación: "La interpretación de convenios de doble tributación; métodos y procedimiento".

Tanto el Congreso de Madrid celebrado en 1959 (12), como en el Congreso celebrado en Jerusalén en 1961 (13), "La International Fiscal Association" ha enfocado el problema desde otro -- punto de vista y que abre nuevos horizontes en el estudio de la doble tributación internacional, a saber, la adopción de medidas unilaterales para evitar la doble imposición, en especial en los aspectos fiscales de las relaciones entre países exportadores de capital y países en proceso de desarrollo. Estas medidas unilaterales tendientes a evitar la doble imposición, son, naturalmente, mediante el procedimiento de que los miembros de la "International Fiscal Association" hagan ver a sus gobiernos la conveniencia de adoptar normas jurídicas internas que eliminen el problema.

#### V.- OTRAS ORGANIZACIONES.

El problema de la doble tributación internacional ha si-



do abordado por la Federación Interamericana de Abogados, la Asociación Latinoamericana de Derecho Tributario, la Barra Internacional de Abogados y el Instituto de Derecho Internacional, para citar solo algunos, pero debe hacerse la aclaración que los enfoques de estos organismos han sido más teóricos que prácticos y - que poca influencia han tenido sobre el gran número de tratados celebrados para evitar la doble tributación.

BIBLIOGRAFIAS DEL SEGUNDO CAPITULO

- ( 1 ).- Pigou M. A. C.; *A Study in Public Finance*. The Macmillan Company, Londres, 1929, P. 194.
- ( 2 ).- Boumchil Miguel, *Prevención de la doble o múltiple tributación internacional* publicada en la *Revista Fiscal y Financiera* julio de 1957, P. 20.
- ( 3 ).- Colarusso Alfredo, *Le deppie imposizione nei rapporti internazionali* C. E. D. A. M., Padua, 1930, P. 39.
- ( 4 ).- *Ley de Impuesto sobre la renta*, Publicado en el *Diario Oficial* el 31 de diciembre de 1967.
- ( 5 ).- *Documentos de distribución General E/2856 y Corr.* del 23- de mayo de 1956. Orig. inglés. Traducido al español.
- ( 6 ).- Seligman Edwin R. A., *Double Taxation and international fiscal cooperation*. The Macmillan Company, 1928, p. 58.
- ( 7 ).- Ib. Pág. ?
- ( 8 ).- *Los nuevos representantes eran delegados de Argentina, Alemania, Japón, Polonia y Venezuela.*
- ( 9 ).- *Cahiers de Droit International; volúmen XXX.*
- ( 10 ).- *Cahiers de Droit International; volúmen XIII.*
- ( 11 ).- *Cahiers de Droit International; volúmen XI.*
- ( 12 ).- *Cahiers de Droit International; volúmen XLIV.*

### C A P I T U L O   I I I

- I.- TRATAMIENTOS QUE SE DA A DIVERSAS CATEGORIAS DE INGRESOS - EN LOS CONVENIOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE TRI- BUTACION.
  - 1.- INGRESOS DERIVADOS DE INTERESES.
  - 2.- INGRESOS DERIVADOS DE DIVIDENDOS.
  - 3.- INGRESOS DERIVADOS POR EL PAGO DE REGALIAS.
  - 4.- DERECHO POR ALQUILER DE PELICULAS.
  - 5.- INGRESOS DERIVADOS DEL DESARROLLO DE ACTIVIDADES MER- CANTILES O INDUSTRIALES.
  - 6.- INGRESOS POR UTILIDADES DE ACTIVIDADES DE TRANSPORTE - MARITIMO Y AEREO.
  - 7.- INGRESOS POR SERVICIOS PERSONALES.
- II.- PROCEDIMIENTOS DE ACUERDO MUTUO E INTERCAMBIO DE INFORMA- CION.
- III.- OTROS ESFUERZOS PARA EVITAR LA DOBLR TRIBUTACION.

## CAPITULO TERCERO

TRATAMIENTOS QUE SE DA A DIVERSAS CATEGORIAS DE INGRESOS EN LOS  
CONVENIOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION

Las medidas internacionales para impedir la doble tributación como hemos dicho con anterioridad, se aplican por medio de tratados internacionales y los sistemas a que se recurre normalmente para evitar la duplicidad de gravámenes son, según opinión de Dolores Chopoy Bonifaz (1):

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

"b) El considerar en el país de residencia la totalidad del ingreso del contribuyente, inclusive el derivado del ex pero sujeto a reducciones por el impuesto pagado".

"c) El acuerdo para gravar determinados ingresos hasta una cifra topo".

Siguiendo estos sistemas se concede jurisdicción exclusiva a uno de los países contratantes para gravar determinados ingresos, o bien se reducen las tasas de impuesto normalmente exi-

gidas con respecto a los mismos.

Los tratados internacionales complementan las leyes de los países contratantes al decidir cuál de los países tendrá jurisdicción para sujetar determinados ingresos a sus leyes nacionales, y bajo qué condiciones y con qué limitaciones puede hacer lo.

A continuación analizó algunas de las categorías de ingresos en los convenios internacionales. Aunque generalmente se apegan a los mismos lineamientos, es muy variable el contenido de sus cláusulas de país a país. Trataré de poner como modelo a los Estados Unidos, por ser nuestro vecino y uno de los principales exportadores de capital a México; ya que sería imposible extender analizar la legislación de cada país.

#### 1.- Ingresos derivados de intereses.

El primero de estos ingresos, o sea los intereses, se gravan como la mayoría de los ingresos. Los nacionales o extranjeros residentes pagarán impuesto sobre lo que perciben en el país, provenga de donde provenga. Los extranjeros solo pagarán sobre intereses que provengan del país que cobra em impuesto.

#### 1 bis.- Excepciones a la regla general.

-----

Hay países como Canadá que permite deducciones de ingresos gravables en obligaciones emitidas por sociedades que explotan pozos petroleros, por agotamiento del pozo. Australia y Canadá no tienen impuestos sobre ingresos provenientes de cierto tipo de sociedades de personas. Los Estados Unidos no cobran impuestos de intereses provenientes de depósitos bancarios o de valores que pertenezcan a instituciones bancarias extranjeras.

El Gobierno Federal de Estados Unidos también permite deducir el porcentaje legalmente autorizado de los ingresos percibidos sobre bonos emitidos por éste.

Los intereses provinientes del extranjero son exentos en algunos países (Canada, Australia), y en otros se permite deducir el impuesto pagado en el extranjero (Gran Bretaña lo permite sólo cuando haya convenio fiscal con ese país). Los Estados Unidos tienen convenios celebrados con diversos países donde este tipo de ingresos se gravan con una tarifa mínima o son exentos.

## 2.- Ingresos derivados de Dividendos.

Por lo que a dividendos respecta, los nacionales y los extranjeros domiciliados pagan sobre los percibidos en el país o del extranjero. El extranjero sobre los que perciba en el país.

Algunos países no cobran impuestos sobre dividendos de -

ciertas sociedades (de personas, sociedades mercantiles extranjeras; las sociedades subsidiarias que pagan el dividendo a la matriz siempre que no provengan las utilidades de la primera del préstamo Canadá). Los Estados Unidos eximen los dividendos cuando no es más del 20% de los mismos provengan directamente del préstamo.

Honduras no tiene impuesto sobre dividendo.

### 3.- Ingresos derivados por el pago de regalías.

En los acuerdos celebrados, entre países el tercer grupo es el que viene de regalías pagada por la explotación de una patente, o marca, para usos industriales y comerciales etc.

No todos los países tienen este impuesto (Honduras no) y los que tienen varían en cuanto al origen de la fuente de este ingreso. Unos lo sitúan donde esté registrada la patente (Australia) otros donde la misma se explote (Estados Unidos o Inglaterra). Casi siempre cuando la explotación se lleva a cabo en un país, éste considera que ahí se haya la fuente del ingreso, salvo prueba en contrario y lo grava. Cuando el ingreso viene del extranjero casi siempre todos estos países permiten la deducción del impuesto pagado. En Inglaterra los extranjeros estadounidenses que perciben un ingreso por el concepto estudiado no son gravados y finalmente en ciertos casos se permite al causante con -

motivo de la venta de una regalla de estas o la explotación de - las mismas, prorratear el pago del impuesto, a través de X número de años.

En Estados Unidos los nacionales no domiciliados y los - extranjeros domiciliados que perciban un ingreso por este concep - to de fuentes situadas fuera de Estados Unidos, no son gravados.

#### 4.- Derechos por alquiler de películas.

Los países industrializados al celebrar tratados para e - vitar la doble tributación de los derechos por alquiler de pel - lículas, no otorgan una exención total en el país de la fuente de - ingreso, al igual los países en desarrollo no otorgan exención - en sus acuerdos con países desarrollados, más bien limitan el im - puesto retenido en la fuente, como en el caso de los tratados ce - lebrados entre Israel y Dinamarca en 1966 y Tailandia y Dinamar - ca en 1965.

Algunas veces se pacta que los derechos por alquiler de - película se gravarán totalmente en la fuente y estarán exentos - en el país del domicilio del arrendador. Se adopta este método - en los acuerdos celebrados entre India y Noruega en 1963 y la Re - pública Árabe Unida y Suecia en 1958.

En nuestro criterio este último método, el de gravar en-



el país de la fuente del ingreso los derechos producidos por el alquiler de películas es el correcto, pues la exhibición de películas no representa como la transmisión de conocimientos tecnológicos y la sesión de derechos para explotar ciertos patentes, una función primordial para el progreso de la economía de países en desarrollo. En el caso de que estos últimos renunciaran a percepciones fiscales por conceptos de impuestos al ingreso obtenido en su territorio por el derecho de alquiler de películas, estarían renunciando a recaudaciones sumamente útiles sin obtener ningún beneficio por ello. Además, los productores de películas con frecuencia amortizan sus inversiones en períodos breves, no siendo tan gravoso para ellos los impuestos retenidos en el país de la fuente de su ingreso derivado del alquiler de sus películas.

Por estos motivos nos parece que un acuerdo para evitar la doble tributación internacional de los ingresos por derechos del alquiler de películas, que no se basará en el principio de la fuente del ingreso gravable, sólo sería conveniente su celebración entre países de similar desarrollo económico.

5.- Ingresos derivados del desarrollo de Actividades Mercantiles o Industriales.

Se considera que las empresas de uno de los países, que efectúen operaciones en el otro país a través de un estableci---

miento permanente, serán gravadas en cada país sobre los ingresos obtenidos dentro de su territorio. Se atribuirán al establecimiento permanente las utilidades que obtendría si se tratara de una empresa independiente que desarrollara el mismo tipo de actividades y que sostuviera relaciones con la empresa de la que constituye un establecimiento permanente.

Cuando las condiciones de sus relaciones comerciales o financieras den por resultado diferencias en las utilidades, que no existirían si se trataran de empresas independientes, sus utilidades podrán ser modificadas por las autoridades fiscales omitiendo los aspectos que deriven de sus condiciones especiales, y el impuesto se aplicará sobre las utilidades así reformadas.

Una empresa que mantenga establecimientos permanentes en varios países, será gravada en cada uno de éstos por los ingresos que de ellos haya derivado. Aquí surge la dificultad de determinar qué ingresos han de ser imputados a cada establecimiento.

Normalmente se grava cada establecimiento sobre los ingresos que habría tenido si se tratara de una empresa independiente en trato con la empresa de la que depende.

En algunos tratados se establece que deberá seguirse un sistema de contabilidad en el que se lleven las cuentas como si-

se tratara de empresas no relacionadas entre sí, y en el caso de que se hayan celebrado operaciones a precios que difieren de los del mercado, las autoridades pueden rectificar la contabilidad a modo de redistribuir los ingresos; pero considerando que las autoridades no están siempre en situación de hacer tal redistribución, algunos tratados establecen reglas para la distribución de los ingresos totales de la empresa entre sus distintos establecimientos, de acuerdo con ciertas fórmulas basadas en el movimiento de cada establecimiento en relación con el de la empresa.

En ocasiones se concede la facultad de proceder a la redistribución de ingresos en cualquier caso en que las relaciones entre las partes sean tan estrechas que en realidad no se trate de partes con intereses adversos, aunque entre ellas no existan las relaciones formales que existen entre la empresa matriz y -- sus establecimientos permanentes.

También se estipula que los establecimientos permanentes tendrán una participación razonable en los gastos de la matriz, -- por lo que toca a administración, investigaciones y publicidad, -- haciendo deducible dicha participación de los ingresos obtenidos por cada establecimiento.

Por medio de este tipo de tratados se logra las utilidades por operaciones que la empresa residente de un país obtiene en otro, no sean gravadas por este último a menos que la empresa

tenga, un establecimiento permanente, y en este caso el impuesto se causa solo sobre los ingresos derivados de fuentes en el país.

6.- Ingresos por utilidades de actividades de transporte marítimo y aéreo.

En los acuerdos fiscales celebrados por los países desarrollados, se atribuye invariablemente la imposición de las utilidades obtenidas de la explotación de buques o aeronaves al país donde tiene su residencia la empresa, o donde está situada la sede de su dirección, o también al país bajo cuya legislación estén matriculados el buque o la aeronave.

En la gran mayoría de los casos, los acuerdos entre países en desarrollo y en países industrializados atribuyen la imposición exclusiva de las utilidades de la explotación de buques o aeronaves en la misma forma que en los países industrializados.

En otro tipo de acuerdos, el país de donde proceden los ingresos reduce su impuesto sobre las utilidades de el transporte marítimo internacional y el país de la matrícula del buque -- concede un descuento de los impuestos pagados en el extranjero -- se adopta este sistema en acuerdos celebrados entre Zaire y Noruega en 1966 y Tailandia y Dinamarca en 1965.

La exención recíproca de las utilidades de las empresas-

de transporte internacional, suele recomendarse basandose en que los ingresos de estas empresas proceden de muchos lugares y en que la sujeción a las leyes fiscales de numerosos países probablemente una doble tributación, o difíciles problemas de asignación e información fiscal.

#### 7.- Ingresos por servicios personales.

Normalmente en los acuerdos celebrados por países industrializados, el país donde presta sus servicios personales un individuo es el que conserva el derecho de gravar los ingresos de esa fuente mientras que el país de residencia concede la exención o descuento del impuesto cobrado en el país de donde proceden los ingresos.

En casi todos los casos este último país, el de la fuente renuncia a percibir su impuesto si se trata de personas que hacen visitas temporales de negocios o sea cuya estancia no excede de un período limitado generalmente a 180 días, en el año fiscal y condiciona también la renuncia a que el patrón no sea residente del país en el cual se desarrolla el trabajo. En ocasiones se estipula que los ingresos no excedan de cierta cifra máxima, y que esas percepciones sean objeto de gravamen en el país de residencia del contribuyente.

Los acuerdos entre países industrializados y en desarro-

llo, no difieren mucho de los celebrados por los países industrializados, excepto que, en algunos casos se concede una exención a los trabajadores o profesionales que fomenten la expansión del desarrollo del país económico de la fuente, cuando su estancia no exceda por lo general también de 180 días y en algunos casos de tres años como en el acuerdo celebrado entre Suecia y Argentina en 1962.

Pensando que tratándose de extranjeros que presten un servicio personal y que por ser hombres de ciencia o técnicos altamente especializados, contribuyan a la generación de tecnología en país de desarrollo, convendría eximirlos o cuando menos reducir la tasa impositiva de los impuestos que se cobran por los ingresos obtenidos por la prestación de servicios en país de la fuente, en virtud de la importancia de su trabajo para el país que la concede.

Aunque sería necesario numerar y delimitar correctamente las actividades técnicas y científicas que se incluirían en estas medidas, para no incurrir en el error de proporcionar a extranjeros ventajas que no se otorgan a nacionales que estén capacitados para realizar la misma labor.

## II.- PROCEDIMIENTOS DE ACUERDO MUTUO E INTERCAMBIO DE INFORMACION.

-----

Una de las cláusulas más importantes que se incluyen en los tratados internacionales para evitar la doble tributación, - son las relativas a procedimientos de acuerdo mutuo y al intercambio de información fiscal entre los países contratantes.

El procedimiento de acuerdo mutuo consiste en que, cuando las medidas adoptadas por su gobierno o por cada uno de los - gobiernos ocasionan o pueda ocasionar una tributación que no sea conforme a las normas de la convención, el contribuyente afectado por dichas medidas podrá someter su caso a las autoridades el cual sea residente para los efectos indicados, ya sea que haya o no agotado los recursos previstos en la legislación nacional de los estados contratantes.

Si la autoridad competente del país de residencia no esta en condiciones de conceder una reducción o exención se comunicará con las autoridades competentes del país contratante a fin de llegar a un acuerdo sobre el método adecuado de la tributa-  
ción.

Además, las autoridades competentes de los estados con-  
tratantes pueden celebrar consultas para eliminar la doble tribu-  
tación, en los casos no previstos por la convención. Por ejemplo, en el caso de un residente, en varios países, cuando se sigue el criterio del establecimiento permanente. Para simplificar y aclarar los procedimientos, se sugiere a las autoridades competentes

de los estados contratantes se comuniquen directamente entre sí, sin necesidad de recurrir a la vía diplomática, o dispongan de un cambio oral de opiniones en el seno de una comisión compuesta de representantes de los estados contratantes.

Los países en desarrollo han incluido por su importancia en casi todos los acuerdos que han celebrado últimamente las cláusulas anteriormente mencionadas haciendolo casi en la misma forma que los países, se a dicho que tal cláusula quizá sea la aportación más valiosa que una convención puede ser en los esfuerzos de los países en desarrollo en la esfera tributaria [2]. La capacidad de obtener información fide digna sobre las operaciones de una compañía extranjera recurriendo a las autoridades fiscales de su país de origen puede contribuir decisivamente a la determinación de los impuestos en los países en desarrollo, que lo contrario, sólo podría obtener la información en el núcleo de actividades realizadas por la empresa en su territorio.

También se permite con el uso de esta cláusula obtener la información necesaria del otro país contratante sobre las transacciones comerciales o las inversiones de sus propios ciudadanos, residentes o sociedades, que de otra forma sería difícil o imposible obtener. En cierto modo, las cláusulas sobre asistencia mutua podrían contribuir a que los gobiernos de los países en desarrollo compensen las perdidas de ingresos debidas a los acuerdos, al darles una mayor seguridad de percibir los impuestos



que se le siguen adeudando.

Oliver Oldman al decir "que los países menos desarrollados no están haciendo todo lo que podrían para tener información útil sobre la aplicación internacional" (3) recomienda entre otras medidas la conclusión de las cláusulas de suministro de información fiscal en los convenios impositivos.

Consideramos que sería muy conveniente incluir las cláusulas de asistencia mutua e información fiscal en los tratados para evitar la doble tributación internacional, que celebren los países desarrollados con países en desarrollo económico, por las ventajas que reporta su aplicación a los estados contratantes en la recaudación y control impositivo de sus créditos fiscales. -- Fundamentalmente, nos parece la conveniencia de estas cláusulas como más útil, en aquellos tratados celebrados por países que -- tengan regiones que formen unidades económicas como lo son las regiones fronterizas, que muchas veces facilitan la evasión fiscal.

Aun más, pensamos que no existe obstáculo para que distingamos entre dos clases de tratados internacionales que regulen materias fiscales: Los que versan sobre la manera de evitar la doble tributación internacional y la prevención de la evasión fiscal; y los que traten exclusivamente sobre la asistencia mutua e información fiscal. Países como México, que a la fecha no

han ratificado convenios sobre doble tributación, para no renunciar a ninguna recaudación inpositiva, se ven privados de las -- ventajas que se derivan de las cláusulas de información y asis-- tencia mutua. Por ello, es factible que se celebren convenios -- con otras naciones en los cuales unicamente se contenga procedi-- mientos de cooperación información y acuerdo mutuo. Convenciones que aportarían grandes beneficios en lo que a recaudación y control se refiere, e irían preparando la ulterior celebración de -- tratados para evitar la doble tributación.

### III.- OTROS ESFUERZOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION.

No podríamos dejar de mencionar los esfuerzos que se han estado realizando, principalmente en Latinoamérica para evitar -- la doble tributación internacional mediante la aplicación de o-- tros sistemas diversos a los tratados en los capítulos anterio-- res, que si bien no han logrado el desarrollo que tienen las me-- didas internas y los tratados internacionales se perfilan como u na gran aportación; estos nuevos esfuerzos se cifran en la unifi-- cación y coordinación de las leyes y códigos fiscales de los pa-- ses interesados en resolver el problema de la doble o multiple -- tributación.

Jurisconsultos de la talla de Juan Daniel Abal (4), han llegado a la conclusión de que las medidas internas y la vta de los tratados internacionales no son suficientes para resolver el

problema y el mencionado autor en la séptima conferencia tributaria de Montevideo, expreso: "pero como pensamos que normalmente los tratados conportan la quiebra de los principios básicos de derecho tributario, entendemos que si entre los países de Latinoamérica existe la posibilidad de regular y resolver los problemas de la doble tributación internacional mediante la adopción de los mismos principios en disposiciones de derecho internacional incorporados a su legislación interna, es mucho mejor porque es más técnica esta solución que los tratados".

La idea básica de Abal no es la aprobación de un código internacional de derecho tributario, si no que llegasen a coordinar los países americanos los principios básicos de derecho internacional tributario, de manera que siendo dosmáticamente comunes a todos ellos sean susceptibles luego de estructurarse en disposiciones legales de orden nacional.

Udina (5) considera que en la actualidad no es posible hablar de un derecho tributario internacional y que los problemas de la doble tributación deberían resolverse con fundamento en los principios de esa disciplina, es decir tanto en la aplicación de cada ley nacional como en los tratados internacionales.

En la XIII Conferencia de la Federación Interamericana de Abogados, celebrada en Panamá del 22 al 27 de abril de 1973, conferencia a la que asistieron delegados del comité permanente-

de Derecho Fiscal, se aprobaron entre otras las siguientes bases:

"III.- A tales efectos resulta necesaria la unificación substancial y formal de la legislación tributaria, mediante el dictado de un código tributario y de normas complementarias de orden nacional y local" (6).

La reunión de presidentes llevada a cabo por la organización de los Estados Americanos celebrada en Vina del Mar, Chile, en junio de 1967, en su declaración y programa de acción llegó en una de sus conclusiones a la siguiente proposición "Armonizar la legislación básica necesaria para el proceso de integración E conómica" (7).

Por otra parte, en las quintas reuniones anuales del -- concejo interamericano económico y social se aprobó un plan de acción 1967-68, en el que se precisaron las repercusiones completas que en el campo de la tributación tiene la declaración de -- los presidentes al destacarse la necesidad:

"Contribuir con los esfuerzos para mejorar los sistemas inpositivos en sus aspectos estructurales como administrativos, prestando especial atención a los aspectos vinculados con la armonización de los sistemas inpositivos en los países integrantes de mercados comunes; el perfeccionamiento de los impuestos a la renta y el patrimonio inmobiliario, de forma que contribuyen al-

incremento de la productividad, al aumento de la producción, y a la mejor distribución de la tierra y de los ingresos, y a la eliminación de la imposición múltiple sobre transacciones sucesivas de los impuestos a las ventas" (8).

Siguiendo las recomendaciones que han formulado los distintos organismos internacionales la doctrina sea integrado en la elaboración de estas medidas, autores diversos han estudiado el problema, Guiliani Founrouge (9), redactó un modelo de código tributario que puede servir de guía para todos los países del -- continente americano.

Otro de los intentos para evitar la doble tributación lo constituye la proposición de crear un organismo con jurisdicción supranacional que tenga poder suficiente para la dilucidación de conflictos sobre doble imposición internacional y la interpretación de acuerdo sobre la materia.

En la actualidad, las cuestiones que se suscitan entre -- los contribuyentes y las autoridades, que son muy frecuentes, deben ser resueltas por los jueces de cada país, pero estos tienen la obligación de limitarse a la aplicación del texto de las convenciones, ajustándose a la interpretación oficial; por otra parte, existiendo tratados, los particulares no pueden accionar directamente contra el Estado Cocontratante porque las partes en el acuerdo son los Estados mismos, de manera que sólo tienen a --

su disposición la posibilidad de un pedido a la autoridad de su país para que ésta, a su vez, formule las reclamaciones correspondientes a las autoridades de otro país y, si no llegan a una solución amistosa, no hay autoridad supranacional a la que puedan apelar.

Para la solución de este problema Gareli propuso la creación de una corte fiscal internacional (10), al igual que Ludwig VonBar y Pugliese (11), este último propone "La Constitución de una corte fiscal internacional, destinada a derimir las controversias que están por surgir en los límites de las aplicaciones de la imposición internacional respecto de los contribuyentes -- (ilegitimidad, violación del protocolo, abuso de poder), y sobre el mérito de ella, sobre las controversias que pueden surgir entre los varios Estados en relación a la repartición del impuesto percibido. Estas sugerencias fueron olvidadas por mucho tiempo -- debido a que su realización es muy difícil, tomando en cuenta -- que los Estados no quieren comprometer más su soberanía ultimamente la organización de las Naciones Unidas a estado estudiando a través de su Consejo Económico y Social, asesorado por la Cámara Internacional de Comercio la creación de una autoridad internacional que resuelva los problemas de la doble tributación (12).

También recientemente, autores como Jean Mark Rivier --- (13), han vuelto a proponer la creación de una jurisdicción supranacional encargada de conciliar a las partes y regular con---

*flictos de doble tributación internacional. El mencionado autor propone que tenga acceso a esa corte internacional no solo cada uno de los Estados ligados por una convención si no también cada contribuyente afectado por una doble imposición.*

BIBLIOGRAFÍAS DEL TERCER CAPITULO

- ( 1 ).- Chapoy, Bonifaz Dolores. "La doble imposición internacional". Publicado en Investigación Fiscal número 13, enero-1967, p. 25.
- ( 2 ).- Las inversiones extranjeras en los países en desarrollo.- Organización de las Naciones Unidas, P 25-E. 68 II D. 2,- p. 98.
- ( 3 ).- Oldman Oliver y Richard M. Bird, La imposición fiscal en los países en desarrollo. Traducción por José Meza Nieto- U. T. E. H. A. 1968, p. 217.
- ( 4 ).- Citado por Eduardo Rlo-Frío Villagómez Op. Cit. p. 101.
- ( 5 ).- Citado por José Juan Forn, la doble imposición internacional.
- ( 6 ).- Citado por Manuel de Juano, curso de finanzas y derecho tributario. Ediciones Molachino, Rosario, 1964 Tomo II, p. 712.
- ( 7 ).- Programa conjunto de tributación OEA/BID, informe anual - 1967. Publicado en Investigación Fiscal número 331. p. -- 114.
- ( 8 ).- Ibidem, p. 115.
- ( 9 ).- Guliani Fourouge Carlos M., el proyecto de Código Tributario para la América Latina. Publicado en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, III num. extraordinario, p. 137.
- (10).- Citado por Carlos M. Guilliani Fourouge, ob. Cit. pág. -- 327.
- (11).- Pugliese Mario, L' Imposiciones delle emprese de caractere internazionale. C. E. D. A. M., Padua, 1930, pp. 129 y 130.
- (12).- Double Taxation Settlement of Disputes, O. N. U., Report of the comition in Taxation of the I. C. C. E/c. 2/256.
- (13).- Rivier Joan Mark, L'imposition des enterprises internationales. imprimerie Vaudoise, Lausana, 1964, p. 204.



## C A P I T U L O I V

- I.- LA DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL Y LA LEGISLACION MEXICANA.
  
- II.- CRITERIOS ADOPTADOS PARA EL COBRO DE IMPUESTOS EN LA LEGISLACION MEXICANA.
  - 1.- LA NACIONALIDAD.
  - 2.- EL DOMICILIO.
  
- III.- TRATAMIENTO QUE SE DA A DIVERSAS CATEGORIAS DE INGRESOS -- PERCIBIDOS POR EXTRANJEROS NO RESIDENTES.
  
- IV.- MEDIDAS ADOPTADAS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION INTERNA  
CIONAL.

## CAPITULO CUARTO

LA DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL Y LA LEGISLACION MEXICANA

Si bien una publicación de las Naciones Unidas del año - de 1951 (1), decía que los Estados Unidos de Norteamérica estaban por concluir un tratado para evitar la doble tributación con México, y no sabemos que México haya celebrado tratado alguno -- con países extranjeros para evitar la doble imposición, aun cuando Ernesto Flores Zavala dice haber tenido a la vista la copia - de un proyecto de convenio con los Estados Unidos de Norteamérica (2). México ha preferido seguir el procedimiento de expedir - normas internas para aminorar el problema de la doble imposición internacional si bien no sería concebible que expidiera normas - que evitaran totalmente la doble imposición, ya que como país importador de capital se vería gravemente perjudicado en sus intereses.

El problema de la doble tributación internacional se presenta en México, como resultado de la existencia en nuestra legislación fiscal de normas que consideran como sujetos al poder-tributario de México en primer término, a los individuos de na-cionalidad mexicana que tenga o no su domicilio en la República, y en segundo lugar a los extranjeros domiciliados en el país, o - que teniendo su domicilio en el extranjero, celebren actos o ne-

gocios en el territorio nacional o éstos vayan a producir sus efectos en él.

Estas personas, consideradas como sujetos a la Potestad Tributaria de México, pueden sufrir los perjuicios de la doble tributación, ya sea porque siendo mexicano, residan en el extranjero y el Estado de su residencia también los considera como obligados a cubrirles impuestos, o en caso de que siendo extranjero, por residir en el territorio nacional tenga que pagar impuestos a México y por razón de su nacionalidad estén sujetos al poder tributario de su país de origen, es posible también, que un extranjero residiendo en el extranjero, se vea sujeto a cubrir impuestos tanto en México como en su país de residencia u origen, pues a pesar de que no se considere como sujeto a la Potestad Tributaria de México, por no ser nacional y residir fuera del país, pueden serle gravados aquellos ingresos que obtengan de la celebración de actos y negocios que realice en territorio nacional, o que surtan sus efectos en él.

Esta posibilidad de considerar aun extranjero con domicilio fuera del país como sujeto a las leyes fiscales de México, o bedece a que nuestro país además de los criterios impositivos basados en la sujeción personal, grava todos aquellos ingresos que se obtengan de fuente de riqueza situada en su territorio.

-----

## II.- CRITERIOS ADOPTADOS PARA EL COBRO DE IMPUESTOS EN LA LEGISLACIÓN MEXICANA.

Para saber quiénes son sujetos pasivos en la relación -- tributaria nos remitimos al Código Fiscal de la Federación, el -- cual establece en su artículo 13 que "Sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera -- que, de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una pres -- tación determinada al fisco federal.

También es sujeto pasivo cualquiera agrupación que constituya una unidad económica diversa a la de sus miembros. Para -- la aplicación de las leyes fiscales, se asimilan estas agrupacio -- nes a las personas morales".

Advertimos en esta definición de sujeto pasivo de un créd -- dito fiscal proporcionada por el Código Fiscal de la Federación, que no se especifica cuáles son los criterios que se siguen para considerar a una persona sujeta a impuestos en la República, de -- jando esta aclaración a lo que dispongan las leyes que prescri -- ban obligaciones tributarias; por esa razón es necesario consul -- tar en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, quiénes se consideran sujetos del impuesto, escogimos esta Ley por ser la que contiene la definición de sujeto de impuesto más técnica y completa por -- que los problemas de doble tributación se presentan con más in -- tensidad en esta clase de impuestos.

En su artículo 30. la Ley del Impuesto Sobre la Renta -- prescribe "Son sujetos del impuesto, cuando se coloquen en alguna de las situaciones previstas por la ley.

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

a) Las personas físicas y morales de nacionalidad mexicana.

b) Los extranjeros residentes en México y las personas morales de nacionalidad extranjera residentes en el país.

c) Las agencias o sucursales de empresas establecidas en la República.

II.- Los extranjeros residentes en el extranjero y las personas de nacionalidad extranjera no comprendidas en la fracción anterior, respecto de sus ingresos gravables procedentes de fuentes de riquezas situadas en el territorio nacional. En los casos comprendidos en la fracción I, del artículo 31, se considera que la fuente de riqueza está en territorio nacional cuando los ingresos se obtengan de personas residentes en el país.

III.- Las unidades económicas sin personalidad jurídica, sólo en los casos en que esta ley prevenga se grave en conjunto-

el ingreso de las mismas unidades económicas".

Es decir, bajo la legislación fiscal mexicana para considerar a un individuo sujeto a impuestos sobre el ingreso se pueden seguir los criterios de la nacionalidad, el domicilio o residencia, así también el de la fuente del ingreso gravable, para establecer el vínculo impositivo.

#### 1.- LA NACIONALIDAD.

El Estado mexicano afirma su derecho a gravar a todos aquellos que se les haya atribuido su nacionalidad, sean o no residentes del país e independientemente del lugar en donde esté situada la fuente de riqueza origen de sus ingresos gravables ya que sus nacionales tienen la obligación de contribuir cuando su situación coincida con la que la ley señala como un hecho generador de un crédito fiscal, este deber deriva de lo dispuesto en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política que dispone: "Son obligaciones de los mexicanos...

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

Así pues, un mexicano domiciliado en la República deberá pagar impuestos sobre sus ingresos y todos los demás tributos de

los cuales sea sujeto pasivo, aún cuando su ingreso o renta proceda de una fuente de riqueza situada fuera del territorio nacional; tratándose de mexicanos que tengan su domicilio en el extranjero, su obligación sigue siendo la misma para con el fisco del Estado mexicano.

Como vemos, este deber de los mexicanos de pagar impuestos no obstante residen en otro país, o su ingreso provenga de otro territorio distinto al nacional, ineludiblemente provoca frecuentes casos de doble imposición internacional, sin embargo, veremos como la misma Ley del Impuesto Sobre la Renta proporciona medidas para evitar, o cuando menos atenuar, dichos conflictos tributarios.

## 2.- EL DOMICILIO.

El inciso b) de la fracción I, del artículo 10. de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, considera sujetos a impuestos a los residentes en la República Mexicana, acogiendo de esta forma el criterio del domicilio, en virtud de que para considerar como contribuyente al domicilio en el territorio nacional, no se atiende a su nacionalidad o la situación de la fuente de sus ingresos.

En otras disposiciones contenidas en la Ley a que se hace referencia, se advierte claramente la aplicación de este cri-

terio del domicilio, entre estas tenemos las contenidas en el artículo 50 que señala: "Quedan exceptuados del impuesto sobre productos del trabajo...

b) Los agentes consulares extranjeros, en el ejercicio - de sus funciones, en caso de reciprocidad.

c) Los empleados de las embajadas, legaciones y consulados extranjeros, que sean nacionales de los países extranjeros - siempre que exista reciprocidad".

Para exceptuar del pago de impuestos a las personas comprendidas en los incisos transcritos, es necesario que haya reciprocidad, o sea, que a los mexicanos que presten sus servicios - en embajadas, legaciones y consulados de México en el extranjero, se les otorgue el mismo beneficio, exceptuándolos del pago del - impuesto al ingreso que obtenga del producto de su trabajo. En - caso de que no exista dicha reciprocidad, los sueldos de los ex- tranjeros que presten sus servicios en las embajadas, consulados y legaciones de sus respectivos países en México, si serán gravados, por lo que el gravamen impuesto a esas percepciones obedece rá únicamente a la aplicación del criterio del domicilio del contribuyente, en virtud de que esas personas residen en México, no pudiendo atribuir esa obligación fiscal a la aplicación del cri- terio de la nacionalidad, ya que el beneficio sólo se otorga a - empleados extranjeros; y el criterio de la fuente del ingreso es



*inaplicable pues los emolumentos tienen su origen en el país que los pago, y se acepta que la fuente en caso de impuestos personales se sitúa en el lugar donde reside el sujeto obligado al pago del trabajo desempeñado, no tomándose en cuenta para su determinación el sitio donde desempeña sus labores (3).*

*En el caso del artículo 60 de la misma ley se prescribe: "Son objeto del impuesto a que este capítulo se refiere, los ingresos, en efectivo o en especie, que perciban como productos o rendimientos de capital por los siguientes conceptos.*

*I.- Ingresos procedentes...*

*c) De toda clase de inversiones hechas en compañías extranjeras que no operen en el país".*

*Si una persona que no sea de nacionalidad mexicana que resida en México, invierte en compañías extranjeras que no operen en el país, obteniendo ingresos por dichas inversiones, según el artículo transcrito anteriormente, estará obligada a pagar tributos al Estado mexicano por las utilidades que haya percibido de sus inversiones colocadas fuera del país; esta obligación es consecuencia exclusivamente de su calidad de residente en el territorio nacional, pues no se considera sujeto al Poder Tributario de México por el criterio de la nacionalidad, toda vez que es extranjero, y tampoco puede afirmarse que su obliga-*

ción fiscal provenga de haber obtenido sus ingresos de fuente -- situada en México, pues en los casos de productos de capital, se acepta que la fuente del ingreso se ubica en el lugar donde el capital esté produciendo (4).

Claramente es posible que el contribuyente a quien en razón de su domicilio, se gravan sus ingresos obtenidos en el extranjero, se vea sujeto al doble pago de impuestos, dado que el país donde obtuvieron los mencionados ingresos se considerará -- con derecho de imponerlos por haberse producido en fuentes de riqueza situadas en su territorio, sin embargo para México, la obligación que tiene el extranjero de pagarle impuestos aparece -- lógicamente en virtud de que puede disfrutar de los servicios públicos que presta el Estado, que fundamentalmente se sostienen con recaudaciones impositivas. Para evitar estas situaciones, La Ley del Impuesto Sobre la Renta protege a los contribuyentes extranjeros o no, de la doble tributación autorizándolo a deducir el -- impuesto que hayan cubierto en el país donde se originó el ingreso, según veremos más adelante.

La Legislación Fiscal Mexicana, al igual que en la mayoría de los países que están en proceso de desarrollo económico, rechaza la teoría del establecimiento permanente, como criterio de imposición aplicable a las empresas extranjeras que operen y que obtenga algún ingreso en la República.

-----

En efecto, si un extranjero o una empresa extranjera no-residente en México, realizan negocios en el territorio nacional, en caso de que obtenga ingresos por ventas u otras disposiciones de propiedad, se considerará a este ingreso sujeto a impuestos, - no tomándose en cuenta para ello, el hecho de que la empresa extranjera mantenga o no un establecimiento permanente en la República, bastando que haya percibido algún ingreso para que sea -- considerada como contribuyente.

Si las actividades que realiza la empresa extranjera son temporales y específicas, como lo sería la celebración de un contrato sencillo, o la elaboración de un proyecto el cual es posible de ser terminado en un tiempo limitado, el ingreso obtenido por dichas actividades es gravado por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que en su artículo 30 dispone:

"Las personas que accidentalmente ejecuten actos de comercio, cualquiera que sea el importe del ingreso que obtenga, - determinarán la base del impuesto, por cada operación que realicen, deduciendo del ingreso bruto obtenido, el costo de las mercancías objeto de la misma y los gastos normales y propios de la operación que directamente afecten dicho, ingreso y que satisfagan los requisitos establecidos en esta ley.

Los ingresos derivados de actos accidentales de comercio consistentes en la enajenación de bienes inmuebles o títulos va-

lores causarán el impuesto de acuerdo con los artículos 68 al 71 de esta ley".

La Razón de que no se acepte la teoría del establecimiento permanente en la legislación fiscal mexicana, es resultado de la adopción de la teoría de la fuente del ingreso gravable por el referido sistema tributario, entendiéndose por tal motivo que los ingresos obtenidos provienen de fuentes de riqueza sitas en el territorio mexicano pues los negocios que los producen son -- realizados en este último.

Solamente en el caso de ventas directas realizadas por un no residente en la República a un residente en ella, de mercancías u otras propiedades que en el momento de la transacción se encuentren en el extranjero, no se les aplican impuestos sobre el ingreso obtenido, sino que, en caso de traerse al país -- les son aplicados impuestos de importación; no obstante esto, -- si la empresa extranjera mantiene un inventario de mercancías en la República, el negocio no se entiende como de importación ya que en ese supuesto, se considera que la empresa extranjera tiene una agencia o sucursal establecida permanentemente y por lo tanto será tratada como tal para efectos impositivos.

Para evitar que empresas extranjeras eludan el pago de impuestos por ingresos que obtengan en el República Mexicana, -- por operaciones que no realicen directamente en su territorio, --

para lo cual empleen representantes o comisionistas, la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 60. segundo párrafo obliga a los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe de empresas o de personas físicas extranjeras no domiciliadas en el país, con cuya intervención las referidas empresas o personas desarrollen en el territorio nacional actividades que de lugar a ingresos gravables de acuerdo con la Ley, a formular en nombre de sus representadas las declaraciones o manifestaciones que correspondan, y a retener y enterar el impuesto que se cause en los términos de ese ordenamiento.

La Primera Sala del Tribunal Fiscal de la Federación ha confirmado la obligación mencionada y en la sentencia que recayó al juicio 3241/65, aclaró que los ingresos que obtenga una empresa extranjera de la venta de productos adquiridos en México a -- través de un comisionista o representante, estarán sujetos a impuestos mexicanos, en virtud de que la fuente de riqueza está en territorio nacional, ya que ahí son adquiridos para su venta en el extranjero o en el mismo país.

Considera la Sala que los productos o mercancías son adquiridas en México, pues el comisionista o representante está otorgando el consentimiento en los contratos que celebran a nombre y por cuenta de la empresa extranjera, para lograr el acuerdo de voluntades perfeccionando dichas operaciones de compraventa realizadas en territorio nacional; esta apreciación es contra

ria al criterio de muchas empresas extranjeras que pretendieron se considerara dicho perfeccionamiento de los contratos en el extranjero, que era donde se aceptaban en definitiva las compras, - criterio sostenido para evitar el pago de impuestos mexicanos -- por los ingresos obtenidos en dichas operaciones.

La misma Primera Sala del Tribunal Fiscal de la Federación, asevera que su consideración se funda además, en la intención de evitar que empresas o personas mexicanas sirvan de interpósitas para exonerar el pago del impuesto que se trata, a empresas extranjeras que de algún modo obtengan ganancias de la economía nacional, cuando operan casualmente en la República sin mantener una agencia o sucursal o cualquier otro establecimiento en ella (5).

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, confirmó los argumentos expresados por la Primera Sala del Tribunal Fiscal de la Federación, en la resolución dictada en el Amparo en Revisión 4347/968, de fecha 15 de abril de 1969 (6).

Como hablamos mencionado, otro de los criterios que sigue nuestra legislación fiscal, -el cual se encuentra claramente señalado en el artículo 3o. fracción II, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta es el que acoge la teoría de la fuente del ingreso gravable o el origen del ingreso. Este criterio para considerar a una persona como sujeto pasivo de la relación fiscal, es -

de suma importancia en lo que a recaudación impositiva se refiere, sobre todo en países como el nuestro que se encuentra en proceso de desarrollo económico, los cuales necesitan grandes volúmenes de inversión de capitales extranjeros y que de no adoptar nuestra legislación la teoría de la fuente, los ingresos que produzcan al inversor extranjero sus capitales, no serían posible de gravarse con impuestos mexicanos, y en consecuencia el país se vería privado de una gran recaudación, que le permita alcanzar una industrialización elevada en un período de tiempo razonable.

Para comprender el significado de fuente del ingreso o de riqueza que se emplea en nuestra Ley del Impuesto Sobre la Renta, es necesario indagar cuál es el sentido que los diferentes ordenamientos legales, que se han elaborado en nuestro Derecho, han otorgado a dicho concepto.

El primer intento en la legislación patria de instituir una Ley del Impuesto Sobre la Renta se realizó con la promulgación de la llamada "Ley del Centenario", el 20 de julio de 1921,

Desde la vigencia de esta Ley se señaló como sujetos al pago de impuestos a los mexicanos y extranjeros, ya sea que estuvieran domiciliados en México o en el extranjero, siempre que sus ingresos reconocieran como fuente el territorio de la República Mexicana, obligándoseles a calcular la tasa sobre sus ga-

nancias brutas, sin permitir deducciones, amortizaciones o por cualquier otro concepto.

También se estableció que se consideraría sujeto del impuesto a los domiciliados en el extranjero, en lo tocante al ingreso derivado de un acto u operación celebrado fuera de la República y que debiera surtir sus efectos en territorio nacional.

El 21 de febrero de 1924 se promulgó la primera ley con carácter permanente que gravara la renta en nuestro sistema impositivo. Se le denominó "Ley de Ingresos Vigente Sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las empresas". Como podemos observar se hacía referencia a dos categorías de ingresos derivados de sendas fuentes de riqueza; la actividad de las empresas dedicadas a la industria, comercio, agricultura, en donde se presenta la combinación del capital y del trabajo; a los provenientes de la actividad personal, producidos por el trabajo del hombre, ya sea asalariado o dedicado a una profesión liberal.

Meses después de su publicación, se adicionó esta Ley, mediante Decreto de 5 de abril de 1924, que en sus puntos resolutivos ordenó:

"UNICO: Se adiciona la Ley del 21 de febrero de 1924, -- que estableció el impuesto sobre las utilidades de las empresas--



en los términos siguientes:

*Artículo 7o.*

VII.- *Las sociedades, empresas o personas extranjeras -- por aquellos de sus ingresos que provengan de fuentes de riqueza situada en territorio nacional".*

*La anterior ley fué derogada por la del 18 de marzo de 1925, iniciándose este último ordenamiento con la determinación de los sujetos del impuesto, personas físicas o morales, mexicanos o extranjeros, domiciliados o no en la República, que obtengan ingresos provenientes de fuentes de riqueza situadas o de negocios realizados en territorio nacional, reiterando el concepto de la fuente del ingreso gravable, para de esta manera de limitar el estatuto territorial y extraterritorial del impuesto.*

*En el artículo 10 se dió el régimen reservado a las compañías extranjeras de navegación marítima obligándolas a pagar un 2% sobre los ingresos obtenidos por fletes y pasajes en los puertos de la República, prevención desde todo punto de vista acorde con la teoría de la fuente del ingreso gravable que se ha aceptado en nuestro derecho como solución para el caso de los conflictos impositivos de doble tributación internacional.*

*Nos parece conveniente hacer mención, por su importancia,*

del decreto de reforma al artículo 14 de esta ley de 4 de mayo de 1938, por cuanto aborda el problema de la doble tributación internacional.

Mediante esta reforma se dió motivo a que se pretendiera gravar las utilidades que obtenían las casas extranjeras por ventas directas a residentes en México, se establecieron una serie de sistemas que permitían, en unos casos, las deducciones del 65% del ingreso total, considerándose gravable únicamente el 35% de los ingresos totales, y en otros una deducción del 85% de los mismos.

Esta elevada carga provocó múltiples protestas y la repercusión del impuesto de las casas extranjeras al consumidor nacional. Por otra parte, y no sin razón se criticaba el hecho de pretender gravar a todo cuasante extranjero radicado en el extranjero, por operaciones efectuadas fuera del país.

Por ello, pocos meses más tarde, por reformas de 30 de diciembre de 1939, se suprimió el artículo 14 de esta Ley, para evitar el gravamen en operaciones como las descritas, con lo cual se precisó que la teoría de la fuente de la riqueza, es inaceptable en compraventas directas realizadas en el tráfico internacional, las cuales sólo pueden ser gravadas por impuestos aduanales y no por impuestos sobre la renta, que en estos casos no se pueden aplicar en forma extraterritorial. Esta rectificación-

se mantiene en la vigente legislación.

A continuación, se expidió la Ley del 31 de diciembre de 1941, que igualmente acogió entre sus criterios para considerar como sujeto del impuesto la teoría del origen de la renta, en su artículo 15 fracción XIII, después de una adición posterior a la promulgación de la Ley, se consideró como gravables los ingresos de las empresas que arrendaran material rodante a empresas mexicanas, aún cuando los contratos respectivos se celebrasen en el extranjero, siguiendo la tesis que la fuente del ingreso gravable de la compañía extranjera dueña del material rodante por lo general consistente en carros de ferrocarril se situaba en México, pues sus carros se encontraban operando y produciendo por ese motivo, un ingreso diario denominado per diem.

Como impuesto sobre el per diem cobrado con motivo de -- los contratos de arrendamiento de carros de ferrocarril de empresas extranjeras, alquilados a compañías que operaban en el país, era repercutido por la negociación arrendadora, se suprimió este impuesto, que en forma posterior se estableció, teniéndose en -- cuenta que si la compañía extranjera puede deducir el impuesto - pagado en México, del gravamen que está obligado a cubrir en el extranjero, no tenía motivo para aumentar la cuota per diem.

La siguiente Ley del Impuesto Sobre la Renta que fué promulgada, es la de 31 de diciembre de 1953, la cual también inclu

ye la tesis de la fuente del ingreso gravable para considerar al sujeto del impuesto y se autoriza al igual que en la anterior -- Ley a deducir el impuesto sobre la renta que corresponda pagar, - el que se haya pagado en la nación de donde provenga el ingreso.

Como podemos advertir de la evolución que ha sufrido la teoría de la fuente del ingreso gravable en nuestra legislación del impuesto sobre la renta, siempre se ha adoptado esta tesis y desde la primera ley de esta naturaleza en México, se ha considerado como fuente de la riqueza la actividad de las empresas constituidas por el capital y el trabajo en combinación, la prestación de servicios personales y el capital propiamente dicho.

Esta connotación de fuente de la riqueza, la encontramos en la actual Ley del Impuesto Sobre la Renta, que en su artículo 1o. dispone: "El impuesto sobre la renta grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, que modifiquen el patrimonio del contribuyente, provenientes de productos o rendimientos del capital, del trabajo o de la combinación de ambos. En los preceptos de esta Ley se determina el ingreso gravable en cada caso".

La Primera Sala del Tribunal Fiscal de la Federación definió a la fuente de la riqueza así: "El concepto de fuente de la riqueza equivale a los rendimientos de capital, del trabajo y, tratándose de empresas, los rendimientos provenientes de la combinación del capital y el trabajo" (7).

A su vez, la Séptima Sala del mismo Tribunal hizo la distinción de fuente de la riqueza, que su concepto es el que hemos citado con anterioridad, y el de fuente del impuesto que equivale según dicha Sala a "el conjunto de bienes, dinero o especie, con los que se paga el impuesto", definición que se elaboró en la sentencia que recayó al juicio 4247/966 (8), por lo que no se debe confundir el lugar donde se produce la riqueza o el ingreso, con el lugar de donde procede el pago del impuesto.

El concepto de fuente de riqueza que se incluye en la -- Ley del Impuesto Sobre la Renta es el de fuente real, distin--- guiéndose en doctrina entre fuente real y fuente formal; Margán clasifica la fuente de acuerdo a una acepción jurídico-económica en:

a) Fuente formal, entendiéndose por ésta, el lugar donde se celebran los contratos que dan motivo a ingresos derivados -- del capital, del trabajo y de la combinación de ambos. Por ejemplo, el lugar donde el contrato entre dos partes es firmado o -- donde se trasmite la propiedad de una mercancía.

b) Fuente real, entendiéndose por ésta, el lugar donde -- dichos contratos se ejecutan y producen sus ingresos gravables -- (9).

El concepto de fuente formal es considerado como inadecuado por la legislación mexicana, por no ser suficiente para re

gular las realidades económicas que implica el comercio internacional y por facilitar la evasión de impuestos, debido a que los presuntos contribuyentes podrían cambiar a su arbitrio el lugar donde las partes fueran a celebrar el contrato, o donde fueran a transmitir el título representativo de la propiedad de las mercancías.

Además de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; otras leyes incluyen un concepto de fuente real, La Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles en su artículo 10, considera sujeto de la misma persona física o moral que habitualmente obtiene el ingreso con motivo de operaciones gravadas por esa Ley, realizadas o que surtan sus efectos en territorio nacional.

La Ley General del Timbre, adopta el mismo concepto de fuente real, ya que su artículo I, fracción II grava los actos, contratos y documentos que se efectúen, celebren o expidan en el extranjero, cuando surtan algún efecto en la República Mexicana, salvo las excepciones determinadas en la misma ley; y en su artículo 61 párrafo segundo establece: "En los actos, contratos y documentos efectuados, celebrados o expedidos en el extranjero, pagará el impuesto la persona que los haga surtir sus efectos en la República".

El Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación, resolvió que el contrato de compraventa de mercancías remitidas en comi-

sión al extranjero y ahí celebrado, no causa el Impuesto del Timbre salvo que dicho contrato deba surtir sus efectos en la República, por lo que el vendedor de la mercancía no está obligado a presentar el comprobante de haberse extendido la factura por la venta que en el extranjero se haga de dicha mercancía, la resolución recayó al juicio 10/20/937, (10).

El artículo 79 de la misma Ley del Timbre precisa que -- surtan sus efectos en la República y causan impuestos cuando los instrumentos señalados se presentan ante una autoridad u oficina pública, cuando se protocolicen o registren, cuando se presenten para su cobro y cuando se ejecuten todo o en parte en territorio nacional.

Así es que el concepto de fuente real, es considerado como más adecuado para resolver conflictos entre diferentes jurisdicciones fiscales. Por consiguiente, se entenderá normalmente -- que un ingreso deriva de fuentes nacionales si el acto u operación que lo origina se efectúa en el país, o en el extranjero pero sus efectos económicos se producen en México.

### III.- TRATAMIENTOS QUE SE DA A DIVERSAS CATEGORIAS DE INGRESOS - PERCIBIDOS POR EXTRANJEROS NO RESIDENTES.

Entre los ingresos que un extranjero residente fuera de México puede obtener de fuentes situadas en territorio nacional,

mencionaremos las siguientes:

1.- El ingreso derivado del alquiler de carros de ferrocarril, considerándose desde la Ley del Impuesto Sobre la Renta del 31 de diciembre de 1941, que el ingreso obtenido por el alquiler de material rodante por un extranjero a una empresa extranjera o mexicana en territorio nacional, es productor de impuestos sobre la renta, en virtud de que la fuente de riqueza está situada en la República, pues en ella donde dicho material opera causando por ese motivo el ingreso en favor de su propietario. Análogo razonamiento se aplica a las utilidades producidas por la venta en México de publicaciones extranjeras, toda vez que el ingreso que producen a su editor y distribuidor derivan de la circulación de los impresos en territorio mexicano.

2.- Asistencia técnica pagada por empresas mexicanas a empresas extranjeras. En razón del concepto de fuente de riqueza adoptado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no se gravaba aquellos ingresos que reconocieran su fuente en el extranjero, -- por eso la asistencia técnica prestada a una empresa mexicana -- por una empresa extranjera realizando esta última su trabajo fuera del territorio nacional no causaba impuestos sobre la renta, -- pues doctrinalmente tratándose del ingreso de las empresas la fuente de la riqueza se ubica donde la actividad de la empresa es realizada.

-----



Sin embargo, por adición al artículo 30. de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que entró en vigor el 10. de enero de 1967, se prescribe para los casos de ingresos percibidos por pago de asistencia técnica a extranjeros en el extranjero por personas que residan en la República Mexicana, lo siguiente:

"En los casos comprendidos en la fracción I del artículo 31, se considera que la fuente de riqueza está situada en territorio nacional, cuando los ingresos se obtengan de personas residentes en el país". Como podemos observar a partir de esta reforma nuestra Ley del Impuesto Sobre la Renta se aparta del concepto de fuente de la riqueza cuando se trata de empresas extranjeras operando fuera del país, adoptado en las leyes anteriores".

Esta reforma obedeció a que muchos ingresos por concepto de asistencia técnica remitidos al extranjero no se podían gravar y según el legislador "esta es la única forma en que se pueden gravar los ingresos citados, es decir, por medio de una ficción legal para poder justificar el gravamen que se haga cuando la fuente de la riqueza esté fuera del país" (11).

3.- Ingresos obtenidos por primas, reaseguros o reafianzamientos cedidos por empresas mexicanas, se consideran como originados en fuentes de riqueza nacionales por proceder de capitales de empresas residentes en el país, que con las que hacen los pagos, siendo por esa razón que están sujetos a impuestos mexica

nos, a menos que exista una exención recíproca por los ingresos correlativos percibidos por compañías mexicanas.

4.- Los ingresos provenientes de premios, primas, regalías y retribuciones de todas clases que procedan de la explotación de patentes de invención, marcas de fábrica y nombres comerciales, que se envíen al extranjero a las empresas beneficiarias, son considerados de fuente de riqueza nacionales si el pagador es residente de México.

La Quinta Sala del Tribunal Fiscal de la Federación, resolvió en la sentencia recalca al juicio 4495/66, que en tratándose del envío de cintas gravadas en México, para que con base en ellas se efectúe el prensado de discos fonográficos por una empresa extranjera en el extranjero y se explote comercialmente en empresas subsidiarias en todo el mundo, lo mismo que el importe de derechos de grabaciones de artistas mexicanos vendidas en el extranjero, implica la obtención de ingresos que causan impuestos mexicanos ya que su obtención deriva de actos realizados en México (12).

5.- Los ingresos provenientes de intereses pagados por préstamos de bancos extranjeros a residentes en la República son considerados como provenientes de la economía nacional, pues el capital está empleándose y produciendo en territorio mexicano, no siendo obstáculo para dicha apreciación, el hecho de que la

empresa o banco acreedor resida en el extranjero, constituyéndose por consiguiente en sujeto del impuesto sobre la renta por lo que mira a los expresados intereses, así lo resolvió la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el Juicio de Amparo en Revisión 2884/64, promovido por Celulosas y Derivados, S. A., (13).

6.- Los ingresos derivados de dividendos percibidos en el país por una empresa extranjera con domicilio en el extranjero, desde luego son gravados por impuestos mexicanos; el artículo 73 fracción II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, al hablar de dividendos de empresas extranjeras dice que "sus agencias o sucursales cubrirán el impuesto directamente sobre el ingreso global gravable obtenido en el país". Por lo mismo, esas agencias o sucursales son las que están obligadas a realizar directamente el pago del impuesto por las utilidades obtenidas en la República, independientemente de que al hacerse las concentraciones contables en su matriz extranjera, pueda ésta o no haberse obtenido utilidades reapribles entre sus asociados al verificarse los balances respectivos.

Es decir, las sucursales de empresas extranjeras deben ser consideradas como empresas autónomas para los efectos del impuesto sobre la renta, dicho criterio fue sustentado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la resolución de la Revisión Fiscal 96/98, Compañía Metalúrgica Mexi-

cana (14).

7.- Los ingresos percibidos por un extranjero no residente derivados de la prestación de servicios personales, ya sea -- profesionales u otros, a una empresa situada en México, como empleado o contratista independiente, la fuente del ingreso es con siderada como mexicana si el pagador de los servicios reside en México, sin ser determinante para dicha consideración el lugar -- donde la prestación de servicios es efectuada o el lugar de resi dencia de las personas que los prestan. Unicamente en el caso de un no ciudadano mexicano que preste sus servicios a una sucursal o agencia de una empresa mexicana en el extranjero, no se le sujeta al impuesto sobre la renta en los ingresos obtenidos de la prestación de servicios.

8.- Algunas Leyes locales con frecuencia son causa de la doble tributación internacional, por gravar ingresos que también son objeto de impuestos en el extranjero.

Un ejemplo de estas leyes lo proporciona la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, en su título Quinto al tratar el Impuesto sobre productos de capitales, que grava los ingresos derivados del producto de capitales que se obtengan en el Distrito Federal, o de fuentes de riquezas situadas en el mismo Distrito, como son intereses, premios, primas, regalías, a rrendamientos, etc. Ingresos éstos que posteriormente pueden ser

gravados en el extranjero cuando los traslade el preceptor a su país de residencia.

La Ley antes citada considera que se tiene derecho a obtener ingresos de fuentes de riqueza en el Distrito Federal cuando:

- a) El deudor resida en él;
- b) Cuando el pago de los ingresos gravables esté garantizado con bienes ubicados en el Distrito Federal, y
- c) Cuando el capital de que provenga esté invertido en el Distrito Federal.

Podemos advertir que este ordenamiento impositivo, al igual que la Ley del Impuesto Sobre la Renta, adopta un concepto de fuente real, al hablar de fuente de riqueza. Por desgracia, la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal no tiene ningún procedimiento para eliminar o cuando menos atenuar los efectos de la doble tributación internacional.

#### IV.- MEDIDAS ADOPTADAS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL.

En lo que se refiere a medidas internacionales o celebra

ción de tratados con objeto de evitar la doble tributación internacional y la evasión fiscal, México no tiene celebrado ningún tratado para esos efectos. El único antecedente es un proyecto de tratado (15) cuya celebración propusieron los Estados Unidos de América a México, a fin de evitar la doble imposición de los ingresos provenientes de la operación de barcos y aeronaves registrados bajo las leyes de México, ofreciendo otorgar a título de reciprocidad, la exención del mencionado impuesto a corporaciones organizadas en México y a los individuos nacionales de México no residentes en Estados Unidos.

En una nota fechada el 7 de agosto de 1964 dirigida por el Embajador de México en los Estados Unidos al Secretario de Estado de ese país, se aceptaron los términos del tratado otorgando el Gobierno de México en vía de reciprocidad las mismas exenciones. El tratado debería de aplicarse a partir del 1o. de enero del año siguiente, sin embargo nunca fue ratificado y por eso no se encuentra en vigor.

Países como Japón y la República Federal Alemana, han estado enviando notas al Gobierno Mexicano proponiendo la celebración de tratados internacionales para evitar la doble tributación, pero nuestro país ha contestado reiteradamente que no tiene programada la celebración de dichos acuerdos, dada su calidad de país importador de capitales y de los países proponentes como exportadores de los mismos; mencionándose las siguientes razones

que cita Alfonso Cortina (16).

"De esta diferencia esencial se deriva la primera conclusión que no podemos perder de vista: México no está en condiciones de incluir estipulaciones en un tratado internacional que impliquen una reducción de sus ingresos tributarios.

Otra de las bases de un convenio debe ser la de que no se establezcan límites al sistema fiscal coartando la futura acción del poder legislativo, salvo en casos excepcionales en que la limitación sea tácitamente inobjetable.

En tercer término es indispensable la aceptación del criterio que hace derivar del lugar de origen del ingreso imponible la causa eficiente de toda relación tributaria".

Creemos conveniente que nuestro país concluya la celebración de tratados para evitar la doble tributación y la evasión fiscal, aún teniendo en cuenta la necesidad de no reducir sus ingresos tributarios.

Esta afirmación la hacemos conscientes de que la situación que guarda México es diferente a la de algunos países no muy industrializados, debido a que muchas inversiones extranjeras se sitúan en el país en razón del clima favorable que existe para éstas, por la estabilidad política y monetaria que prevale-

ce actualmente, sin necesidad de otorgar más incentivos fiscales.

La evolución en el medio ambiente hacia una mayor confianza en el Gobierno y en los empresarios mexicanos como posibles socios, así como una excelente infraestructura y la probabilidad de contar con numerosas ventajas comparativas dentro de un futuro mercado común latinoamericano, con una completa libertad, de cambios en el tratamiento fiscal que se otorga a las utilidades, han atraído grandes volúmenes de capitales extranjeros que hacen posible dirigirlos hacia campos determinados de la actividad económica.

En determinados sectores de la economía nacional, la necesidad de dichas inversiones a pesar de las circunstancias antes expresadas sigue vigente. Nos referimos al desarrollo de actividades científicas y tecnológicas, que cada vez requieren más inversión y que en la actualidad sólo los países de gran industrialización pueden proporcionar, pues países como el nuestro en proceso de desarrollo económico, no tiene excedentes de capital susceptibles de distraerlos de la satisfacción de necesidades económicas más apremiantes.

Un tratado para evitar la doble tributación en las inversiones orientadas a esas actividades sería altamente beneficioso para nuestra nación, situación que además está prevista en el artículo 50 fracción I inciso g), de la Ley del Impuesto Sobre la



Renta, en tratándose de Técnicos extranjeros que vengán a trabajar al país, como el acuerdo para evitar la doble tributación internacional denominada "Colaboración en la Investigación Científica y en el Desarrollo Tecnológico", celebrado por la República Federal Alemana y Argentina, suscrito en Buenos Aires el 31 de marzo de 1969 (17).

También la inclusión en estos tratados de cláusulas de a asistencia administrativa e información fiscal serían convenientes para prevenir las dobles tributaciones y la evasión fiscal. Inclusive, la celebración que México realizare de una convención internacional, en la cual se regulasen exclusivamente aspectos de cooperación, información y asistencia mutua, representarían un gran avance en la materia de convenciones fiscales internacionales por parte de nuestro país, que además serviría para la preparación de tratados para evitar la doble tributación internacional.

En virtud de que en la actualidad los países desarrollados no otorgan unilateralmente el crédito por el impuesto no pagado en el país de la fuente, como resultado de una exención --- (Tax sparing clause), y los casos excepcionales en que ella está en vigencia, son resultados de tratados bilaterales, la inclu---sión de esta cláusula en un posible acuerdo fiscal constituiría un gran acierto en lo que a inversiones extranjeras se refiere en nuestro país.

Sergio Nicolau (18) refiriéndose a la Ley de Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias, como factor de atracción de capitales a nuestro país opina: "esta ley sólo puede ser útil anotar que la política relacionada con su aplicación pudiera ser poco entusiasta respecto a los beneficios prácticos de la exención fiscal, particularmente si se trata de empresas subsidiarias de sociedades extranjeras. Esto por que México no ha suscrito, para prevenir la doble tributación ningún tratado en el que se estableciera, como para beneficio de extranjeros los señala la Ley del Impuesto Sobre la Renta de México, al crédito del impuesto que se hubiera pagado en México si no se hubiese otorgado la exención mexicana. En estas condiciones, los dividendos que correspondan a las utilidades derivadas de la inversión mexicana quedan sujetos íntegramente al país del que es nacional el inversor extranjero, y por lo tanto el beneficiario de la exención mexicana no lo es el inversionista sino la Tesorería Pública de su país".

Por otra parte, en nuestra opinión, la celebración de tratados para evitar la doble tributación internacional que celebre México con países de la región, serían de vital importancia para lograr, tanto el desarrollo económico de nuestro país, como el desarrollo de los otros países latinoamericanos.

En efecto, dada la diversidad de regímenes tributarios en vigencia en los países integrantes de la Asociación Latinoamé

ricana de Libre Comercio, se pueden producir innumerables casos de doble tributación internacional, como resultado de las diferencias de criterios impositivos adoptados por las diferentes legislaciones. Si bien es regla general que se incluyan en las leyes fiscales medidas internas para evitar las múltiples tributaciones, no ha sido posible llegar a un acuerdo sobre algunos conceptos fundamentales, como son: fuente de ingreso, ubicación de la fuente, computación del ingreso, régimen de imposición a las ventas, etc.

Esta multiplicidad de criterios impositivos y la consiguiente inadecuación de las legislaciones fiscales de los países latinoamericanos, puede provocar grandes injusticias y, según Abal (19) "no sólo la doble imposición sino, y aquí está el nudo del asunto, puede llevar a la trabazón y al entorpecimiento del desarrollo de América Latina".

Desgraciadamente, en el trabajo de Montevideo sobre la A. L. A. L. C., cuyo objeto deseado por las partes es el de lograr que los países de América Latina puedan acelerar su proceso de desarrollo económico, hay muy pocas convenciones que tengan relación con la materia tributaria en general. Por lo que respecta a la doble tributación internacional, no encontramos medidas eficaces que puedan evitarla. El artículo Tercero del Tratado en cuestión establece: "Durante el período indicado en el artículo 2 -- las partes contratantes eliminarán gradualmente, para lo esen--

cial de su comercio recíproco, los gravámenes y las restricciones de todo orden que incidan sobre la importancia de productos originarios de cualquier parte contratante.

A los fines del presente Tratado se entiende por gravamen los derechos aduaneros y cualesquier otros recargos de efectos equivalentes sean de carácter fiscal, monetario o cambiario que indican sobre las importancias.

Lo dispuesto en este artículo no es aplicable a las tasas o recargos análogos, cuando respondan al costo de los servicios prestados" (20).

Como vemos en esta disposición, la exoneración de la multiplicidad de impuestos se limita al sistema aduanero, no encontrando nosotros, una amplitud suficiente para evitar o cuando menos paliar la doble tributación sobre la renta o el ingreso, que constituye un obstáculo casi tan grande al comercio intrazonal como lo son las barreras arancelarias.

En el artículo 21 del mismo Tratado se conviene por las Partes: "En materia de impuestos, tasas y otros gravámenes internos, los productos originarios de una parte contratante gozarán en el territorio de tratamiento no menos favorable que al que se le aplique a productos similares nacionales".

-----

Y en el artículo 22 se dice: "En los casos de productos-incluidos en el programa de liberación que no sean producidos o no se produzcan en cantidades sustanciales en su territorio, cada parte contratante tratará de evitar que los tributos u otras medidas internas que se apliquen deriven en la anulación o reducción de cualquier concesión o ventaja obtenida por cualquier parte contratante en el curso de las negociaciones. Si una parte -- contratante se considerase por las medidas mencionadas en el párrafo anterior, podrá recurrir a los órganos competentes de la Asociación con el fin de que examine la situación planteada y se formulen las recomendaciones que corresponda".

Salvo estos artículos y los que se refieren al régimen - de la nación más favorecida, que en el artículo 18 estipula: --- "Cualquier ventaja, favor, franquicia, inmunidad o privilegio -- que se apliquen por una Parte Contratante en relación con un producto originario o destinado a cualquier otro país, será inmediata e incondicionalmente extendido al producto similar originario de o destinado al territorio de las demás Partes Contratantes".- Nada más se dice que pueda solucionar los conflictos de doble o múltiples tributación que se produzcan en el funcionamiento de - la A. L. A. L. C.

Debido a esta falta de regulación de problemas que se pu dieran suscitar por conflictos de doble tributación internacio-- nal, consideramos que sería muy conveniente que México celebrase

un tratado a nivel multilateral con los otros países miembros de la Asociación, que complementara el Tratado de la A. L. A. L. C., que evite la doble tributación sobre la renta y defina los conceptos fiscales fundamentales sobre la materia, como lo son; --- fuente de la renta, ubicación de la fuente, computación del ingreso; así también que incluyera todas las ventajas que se acostumbra convenir en los tratados bilaterales, como las cláusulas de asistencia mutua e información fiscal.

Pensamos que tal convenio deberá ser multilateral, en virtud de que en esa forma sería más efectivo y, además el artículo 60 del Tratado de Montevideo abre la puerta para la celebración de tratados que complementen el original, al establecer: -- "Las Partes Contratantes podrán introducir enmiendas al presente tratado las cuales serán formalizadas en Protocolos que entrarán en vigor, una vez que hayan sido ratificados por todas las partes contratantes y depositados los respectivos instrumentos".

Una de las ventajas más evidentes que nos aparece al proponer un tratado para evitar la doble tributación internacional a nivel multilateral, dentro del ámbito de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio, es desde luego, la aceleración que - podría imprimir al desarrollo económico de la América Latina, al eliminar, aunque no totalmente, las barreras fiscales que obstruyen el comercio entre los países de la Asociación. Creemos también que dentro de las naciones latinoamericanas no existe una -

diferencia en el desarrollo económico, de tal magnitud, que pudiese hacer nugatorias las ventajas del tratado que se propone, - pues al decir de Abal (21) "en la A. L. A. L. C., ocurre una cosa muy especial. En la siguiente: los países de la Zona no son, - de ningún modo, exclusiva ni siquiera predominantemente exportadores o importadores de capitales, Por ello están en situaciones aproximadamente semejantes, sin perjuicio de admitirse lo que se ha dado en llamar "mayor o menor desarrollo relativo".

Esta similitud de estados económicos entre los países de la región, es una gran ventaja para la celebración de convenios fiscales internacionales sobre la doble tributación. Pues normalmente se rechazan dichos convenios con países exportadores de capital, por parte de los países en desarrollo, dada la falta de reciprocidad en el volumen del intercambio de capitales.

Por estas razones, en nuestro concepto, es muy factible la celebración de este tratado multilateral entre los países latinoamericanos. Acuerdo que significaría una valiosa aportación a los esfuerzos encaminados a lograr la integración económica de la región; pues las medidas internas no se manifiestan siempre - como las más apropiadas para evitar los lamentables inconvenientes de la doble tributación, siendo necesaria la estipulación en el ámbito de la unión aduanera de una convención multilateral, - para evitar estas dobles tributaciones y asegurar entre los Estados asociados una colaboración administrativa, tanto para fines-

*de determinación de conceptos fiscales fundamentales, como para-  
la recaudación y control de los impuestos.*



BIBLIOGRAFIAS DEL CUARTO CAPITULO

- ( 1 ).- *Efectos de la Tributación sobre el Comercio Exterior y -- las Inversiones en el Extranjero; Organización de las Naciones Unidas, Departamento de Asuntos Económicos; Lake - Success, Nueva York, E. U. A.; 1951.*
- ( 2 ).- *Op, Cit.,* pág. 310.
- ( 3 ).- *Margán Hugo B. Ob. Cit. Loc. Cit.*
- ( 4 ).- *Ibidem.*
- ( 5 ).- *Publicado en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, año XXXI, número 361 p. 250.*
- ( 6 ).- *Publicado en Investigación Fiscal Número 46, octubre de - 1969 p. 145.*
- ( 7 ).- *Publicado en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, año XXXII números 376 a 378, 1968, p. 33.*
- ( 8 ).- *Publicado en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, números 349 y 360, Tomo II, 1966, p. 320.*
- ( 9 ).- *Ob. Cit. p. 460.*
- (10).- *Publicado en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 1949.*
- (11).- *Publicado en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, año XXXII, números 376 a 378, p. 34.*
- (12).- *Ibidem p. 289.*
- (13).- *Semanario Judicial de la Federación, volúmen C, Tercera - parte, p. 28.*
- (14).- *Semanario Judicial de la Federación, volúmen LXII, Tercera parte, p. 29.*
- (15).- *Publicado en México Fiscal, Impuesto Sobre la Renta. Información Fiscal y Laboral, S. A. de C. V., 1965, Tomo I, p. 2307.*
- (16).- *Cortina Alfonso, Posible alivio a la doble tributación. - Mercado de Valores, Nacional Financiera, S. A., año XVI, - 1956, pp. 90 y 91.*  
-----

- (17).- Publicado en la Revista Impuestos, Editorial La Ley, Buenos Aires, marzo 7 de 1970, T. 28, número 3, p. 13.
- (18).- Nicolau Sergio, La Inversión Extranjera Directa caso A. L. A. L. C., México, 1968, p. 220.
- (19).- Abal Juan Daniel, El régimen jurídico de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (A. L. A. L. C.) y los -- problemas que a su respecto puedan suscitarse soluciones- posibles. Publicado en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, segundo número extraordinario, México, p.- 10.
- (20).- Urrutia Millán Rafael, Aspectos Fiscales del Tratado de - la Zona de Libre Comercio de Latinoamérica, Publicado en- Comercio Exterior, Tomo X, número 4, pp. 192 a 194.
- (21).- Ibídem, p. 12.

COMENTARIOS  
Y  
CONCLUSIONES

*El problema de la doble imposición internacional día a día adquiere mayor trascendencia y es motivo de preocupación entre los países, tanto exportadores como importadores de capital, ya que los medios modernos de comunicación y el notable desarrollo del comercio internacional han hecho que las fronteras geográficas no puedan servir de criterio para saber cual es la frontera o el límite de imposición de cada Estado.*

*Los antecedentes primordiales en el desarrollo de la doble imposición son: El crecimiento vigoroso de los países capitalistas a través del liberalismo; el subdesarrollo de muchos países (afroasiáticos y latinoamericanos) por razones étnicas, geográficas e históricas de extrema complejidad; el desarrollo gigantesco de todos los medios de intercomunicación que han motivado, junto con los fuertes impuestos en los países capitalistas, la emigración de capitales a países que más favorezcan con su política; y finalmente la lucha por evitar la injusticia y desproporcionalidad en el impuesto, pero a la vez conseguir una retribución impositiva adecuada.*

*La doble tributación internacional, es un obstáculo a la circulación de capitales entre las naciones, toda vez que, produce un encarecimiento injustificado del capital y la venta de servicios y conocimientos tecnológicos, que hace muy gravosas las adquisiciones de estos recursos a los países que los necesitan para acelerar su desarrollo económico. Por ello es conveniente la aplicación de medidas que tiendan a evitarla, tanto en los países desarrollados, como en los países en desarrollo que necesitan una gran afluencia de recursos para lograr su industrialización y elevar el nivel de vida de sus poblaciones.*

Hay dos tipos de doble imposición a saber: (la nacional- que aparece en los Estados Federales en cuanto haya conflicto impositivo entre el gobierno federal y el local) y el internacio-  
nal (entre dos Estados soberanos y jerárquicamente iguales).

Ante la imposibilidad de uniformar la legislación tribu-  
taria de todos los países, ya que cada sistema impositivo respon-  
de a las necesidades interiores del Estado afectado, debe procur-  
rarse mediante tratados bi o multiñaterales evitar la doble impo-  
sición internacional.

Las teorías que sirven a los distintos estados para gra-  
var el ingreso son de la más variada índole y nacen de los dife-  
rentes criterios que en materia impositiva siguen cada estado --  
(imposición real, personal, directo o indirecto, objetivo y sub-  
jetivo, etc.).

Los principales criterios se han reducido a dos campos -  
principales; el del criterio de sujeción personal y el de suje-  
ción real, así como a la teoría de la fuente del ingreso grava-  
ble. Otros criterios se siguen como el del establecimiento perma-  
nente, interés económico, y segregación de ingresos.

La sujeción personal se divide en dos grandes campos: la  
nacionalidad y el domicilio o residencia. El primero de estos --  
conceptos tiene un desarrollo casi universal. La nacionalidad --  
tiene fases de ser privada y pública, pero es más que nada de es  
ta índole pues, los derechos y obligaciones que crea son por la-  
mayor parte de este tipo. Como todas deben tener nacionalidad --  
desde su nacimiento y pueden cambiarla, esto causa las emigracio-  
nes y por consiguiente los problemas de doble imposición que no-  
son siempre resueltos equitativamente, pues el emigrado desvincu-  
lado de su país de origen, ¿por qué debe contribuir a sus gastos  
nacionales?

-----

El segundo criterio de sujeción personal es el de la residencia o domicilio, términos que no hay que confundir, pues residencia no tiene la nota predominante de establecimiento permanente con el ánimo de vivir en él, que caracterizan el de domicilio. Los criterios de domicilio son de lo más variado, legal, --fiscal, convencional, personal, etc., y es la base para una sujeción al impuesto que puede provocar una doble imposición.

La sujeción real es un criterio objetivo que no busca --ninguna característica personal para gravar al sujeto sino que se basa sólo en la renta misma. Casos como éste se encuentran --con los inmuebles, aclarando que sólo en este caso se han puesto de acuerdo todos los países en cuanto a que el criterio seguido es que gravará al inmueble sólo el país donde el mismo se halla. Los ingresos de industria y comercio habiendo o no establecimientos permanentes en ambos países o cuando un establecimiento permanente comercia directamente en otro país sin tener allí sucursal o afiliada, cuando el domicilio del deudor esté en un lugar y los ingresos provengan de otro, la anulidad pasiva gravada al deudor y los intereses al acreedor, son otras más, etc.

La teoría de la fuente señala que la fuente real del ingreso ha de ser el lugar en que el mismo sea gravado. El Lic. --Margáin, quien ha desarrollado esta teoría en forma más o menos amplia, sostiene que los ingresos son de tres tipos, reales (empresa), objetivos (imposición de capitales) y personales (frutos del trabajo). La fuente de cada uno es como sigue: Los de la empresa, de donde provengan y si viniera del extranjero pueden estar sujetos a una doble imposición. Puede suceder que sean producto de un acto accidental de comercio o de una sucursal establecida en el extranjero; los objetivos, en el país del deudor o sea donde estén impuestos y los del trabajo personal en el país del pagador. Hay dos excepciones o reversiones de la fuente. El caso de los trabajadores fronterizos o temporales y el de los estados exportadores de materia prima y productos manufacturados.

Hay seis combinaciones de los conceptos de sujeción personal (nacionalidad y domicilio) y la teoría de la fuente que -- pueden provocar la doble imposición a saber:

a).- Cuando un nacional reside en el extranjero y obtiene ingresos de fuentes de riqueza situadas en el extranjero.

b).- El del nacional con residencia en su país, que obtiene ingresos de fuentes ubicadas en el extranjero.

c).- La situación de un nacional, con residencia en el extranjero, que obtiene ingresos de fuentes de riqueza localizadas en su país.

d).- El caso de un extranjero, residente en el país, que obtiene ingresos de fuentes de riqueza situadas en el mismo.

e).- Cuando un extranjero, residente en el extranjero, - obtiene ingresos de fuentes ubicadas en el país.

f).- Finalmente, el extranjero residente en el país, que obtiene ingresos de fuentes de riqueza situadas en el extranjero.

Otras teorías son la del establecimiento permanente, invocado principalmente por países exportadores de capital. El del interés económico y el de la segregación de los ingresos. Estos dos últimos muy justos y equitativos, pero muy poco prácticos en su aplicación.

Las principales razones para evitar la doble imposición son: que evita la libre circulación de capitales, el vital desarrollo de naciones pobres y la imposición más firme, justa y equitativa de las rentas imponibles.

Los procedimientos para evitarla son unilaterales y bila

terales. Los primeros que se encuentran dentro de la legislación de cada país son: la deducción y la exención.

Estos grandes procedimientos se convierten en incentivos dirigidos a ciertos tipos de inversión tanto por los países exportadores de capital, como por los importadores de capital. Se ha discutido en el seno de las organizaciones mundiales la posibilidad de una exención total a ingresos extranjeros, pero esto ha sido imposible de considerar en el ánimo de todos. Se ha discutido la posibilidad de permitir a los países subdesarrollados gravar en forma exclusiva los ingresos provenientes de allí, acuerdo que ha tenido mayor aceptación.

En realidad, hasta ahora, la mayor parte de las facilidades otorgadas son exenciones encaminadas a favorecer los intereses particulares de cada grupo de países enumerados. Los exportadores buscando desarrollar sus actividades en el extranjero sobre todo en lo que respecta a materia prima, o en sus posesiones. Los importadores de capital desarrollan cierto tipo de industrias que más favorezcan el desenvolvimiento económico del país y que lo haga autosuficiente.

Las legislaciones interiores buscan gravar a sus causantes principalmente basándose en la teoría de la sujeción personal (residencia, domicilio y finalmente, nacionalidad). La tendencia moderna ha sido hacia un impuesto de tipo global y no cédular, pues aquella forma es más práctica que la última enumerada. Las tasas sobre ingresos han sido aumentadas fuertemente en los países económicamente poderosos y las deducciones son mínimas. Los extranjeros residentes o domiciliados pagarán impuesto sobre lo devengado en el país del domicilio y los nacionales algunas veces podrán deducir el impuesto pagado en el extranjero. Hay muchas excepciones a las reglas generales aplicables a los extranjeros domiciliados y a los nacionales y extranjeros no-residentes. -

La teoría de la fuente es aplicada sobre todo a los no domiciliados y al establecimiento permanente en cuanto a las personas morales y asociaciones. Los bienes inmobiliarios e ingresos de ellos derivados son gravados en el país donde están sitas. Las inversiones de capital son gravables donde el pagador tenga su residencia. Finalmente se da trato especial a algunas personas morales especiales: Bancos, compañías de seguros, compañías de transporte marítimo y aéreo, compañías de distribución y explotación de películas cinematográficas. Los ingresos personales se gravan en el país donde los mismos son pagados. Las pensiones y los derechos de autores reciben trato especial. La mayoría de estos impuestos son gravados en la fuente.

La legislación fiscal mexicana, al adoptar criterios de sujeción personal y de sujeción real para considerar al obligado al pago de impuestos, provoca conflictos de doble tributación internacional.

Las medidas adoptadas por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, son exclusivamente internas, consistentes en el crédito del impuesto pagado en el extranjero en contra del impuesto mexicano, siendo necesario la adopción de medidas internacionales para evitar la doble tributación, mediante la celebración de tratados internacionales.

Los tratados que celebre México para evitar la doble imposición internacional deberán basarse esencialmente en el criterio de la fuente del ingreso gravable, pues nuestro país es predominantemente importador de capitales, por estar en pleno desarrollo económico.

La celebración de acuerdos fiscales para evitar doble imposición internacional con países de la región, facilitarán la integración económica de Latino Americana y acelerarán igualmente-



*su proceso de desarrollo económico, sobre todo, si adopta la forma de tratado multilateral, en el cual intervengan el mayor número de países de la zona.*

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

- AHUMADA GUILLERMO. *Tratado de Fianzas Públicas*. Assandri. Córdoba, República de Argentina. 1948. Tomo 1.
- ANDREOZZI MANUEL. *Derecho Tributario Argentino*. Buenos Aires. Editorial Tipográfica Argentina. 1948.
- FISHBACH OSKAR GEORG. *Teoría General del Estado*. Traducción de la II Edición Alemana y anotada por Rafael Luengo Tapia. Adiciones de Luis Légaz y Lacambra. Rector de la Universidad de Santiago. Cuarta Edición. Editorial Labor, S. A. Barcelona.
- FLORES ZAVALA ERNESTO. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. Tomo I. Los Impuestos. Tercera Edición Editorial Porrúa, S. A. México. 1955.
- GARCIA MAYNEZ EDUARDO. *Introducción al Estudio del Derecho*. Tercera Edición revisada. Editorial Porrúa, S. A. México. 1949.
- GRIZIOTTI BENVENUTO. *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*. Madrid. Editorial Reus, S. A. 1935.
- JESE GASTON. *Cour elementaire de Science de Finances et Legislation Financiere*. 1931. Editoriale Marcel Giard. Pariz.
- NIBOYET J. P. *Principios de Derecho Internacional Privado*. Selección de la Segunda Edición Francesa del Manual de A. Pilet y J. P. Niboyet. Traducida y adicionada con Legislación Española, por Andrés Rodríguez Román. Editora Nacional, S. A. México. 1951.
- APPENHEIM L. *International Law*. Vol. I. Peace. Fifth Edition, Edited by Lauterpacht H. Legmans. Green and Company. London. - Great Britain.
- PUGLIESE MARIO. *Instituciones de Derecho Financiero y Derecho -- Tributario*. México. Editora Fondo de Cultura Económica. 1939.
- ROCCO ARMANDO M. *La Dolbe Imposición Internacional (Tesis)*. Sociedad Impresora Americana. Santiago del Estero. 1778. Buenos Aires. 1947.
- SELIGMAN EDWIN R. A. *Double Taxation and International Fiscal --*  
-----

*Cooperation. New York. 1931.*

SIERRA MANUEL J. *Ttado de Derecho Internacional Público. México.*

1947.

## P U B L I C A C I O N E S

## TESIS E INFORMES.

MARGAIN HUGO B. *Tesis para evitar la Doble Tributación en el Campo Internacional en materia de Impuesto Sobre la Renta, basado en la Teoría de la Fuente del Ingreso Gravalbe. México. -- 1946.*

SOLIS HERNANDEZ MIGUEL. *Tesis. Los Tratados y la Constitución. - México, D. F. 1958.*

## SOCIEDAD DE LAS NACIONES.

Documento C. 216. M. 85. 1927. League of nations. Double Taxation and Tax Evasion. Report presented to the Financial committee of the League of Nations by the Committee of Technical Experts on double Taxation and Tax Evasion. II Economic and Financial. Imp. Atar. Geneve. London. April 1927.

Document C. 562. M. 178. Geneve, October 1928. League of Nations. Double Taxation and Tax evasion. Report presented by the General Meeting of Government Experts on Double Taxations and Tax Evasion. II Economic and Financial. Imp. Atar. Geneve.

Documente C. 88. 1946. II A. Geneve. November. 1946. Societe des Nations. Comite Fiscal. Modeles de Conventions Fiscales de Londres et de México. Comentaire et Texte. II Questions économiques et Financieres. 1946. II A. 7. Imp. Atar Geneve.

## NACIONES UNIDAS

United Nations. Economic and Social Council. Document E-CN.8.-46-ADD3. 31 of December. 1948. Unrestricted. Original: English. - Questionnaire on Tax treatment of foreign nationals, assets and transactions. Reply of the United States Government. Fiscal Commission.

United Nations. Economic and Social Council. Document E-CN.8.-46-ADD.12. 14 April. 1949. Unrestricted. Original: English. - Questionnaire on tax treatment of foreign nationals, assets and transactions. Reply of the United Kingdom. Fiscal Commi-

ssion.

- United Nations, Economic and Social Council. Document E-CN.8. ---  
46-ADD.21 27 June. 1951. General. Original: Spanish. Cuestio-  
naire on tax. Treatment of Foreign Nationals, assets and Tran-  
sactions. Reply of Honduras. Fiscal Commission.
- United Nations. Economic and Social Council. Document E-CN.8. - -  
46-ADD.41 8 February. 1952. General. Original: English Ques-  
tionnaire on Tax Treatment of Foreign Nationals, assets and --  
Transactions. Reply of Australian Government, Fiscal Commis-  
sion.
- United Nations. Economic and Social Council. Document E-CN.8. - -  
46-ADD.18-REV.1 30 August. 1954. General. Original: English. -  
Questionnaire on Tax Treatment of Foreign Nationals, assets --  
and Transactions. Reply of Canadian Government. Fiscal Commis-  
sion.
- Naciones Unidas. Asamblea General. Documento A-CN.4-63. 24 de --  
Marzo de 1953. General Original: Inglés. Comisión de Derecho  
Internacional. Quinto Período de Sesiones. Informe sobre Dere-  
cho relativo a los Tratados por H. Lauterpacht. Relator Espe-  
cial.
- Naciones Unidas. Asamblea General. Documentos A-CN.4-87. 8 de ju-  
lio de 1954. General. Original: Inglés. Comisión de Derecho -  
Internacional. Sexto Período de Sesiones. Segundo Informe so-  
bre Derecho relativo a los Tratados. Por H. Lauterpacht. Rela-  
tor Especial.
- United Nations. General Assembly. Document. A-CN.4-107. 15 March  
1957. General. Original: English. International Law Commis-  
sion. Ninth session Second Report on the Law of treaties by G.  
G. Fitzmaurice. Special rapporteur.
- Naciones Unidas. Asamblea General. Documento A-CN.4.-115 18 de -  
Marzo de 1958. General. Original: Inglés. Comisión de Derecho  
Internacional. Décimo Período de Sesiones. Tercer Informe so-  
bre Derecho Relativo a los Tratados (validez esencial). Por -  
G. G. Fitzmaurice. Relator Especial.

**Naciones Unidas. Departamento de Asuntos Económicos y Sociales.-  
Documento St.-ECA.-SER.-C-4 Acuerdo Fiscal Internacionales. -  
Volumen IV. Nueva York. 1956.**