

188
24'



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PUBLICAS

"LOS TRATADOS TRIBUTARIOS
INTERNACIONALES EN EL MARCO
DE UNA ZONA DE LIBRE COMERCIO"

TESIS PROFESIONAL

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A

WILEHALDO DAVID CRUZ BRESSANT

FALLA DE ORIGEN

MÉXICO, D.F.

1992



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

INDICE

INTRODUCCION

PRIMERA PARTE: ARMONIZACION TRIBUTARIA EN UNA ZONA DE LIBRE COMERCIO.

CAPITULO I. Zona de Libre Comercio.	1
A. Integración económica.	1
B. Zona de libre comercio.	10
CAPITULO II. Armonización Tributaria.	19
A. Concepto y formas.	19
B. Armonización tributaria en una zona de libre comercio.	24

SEGUNDA PARTE: DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL.

CAPITULO III. Doble Imposición.	31
A. Definición.	31
B. Tipos de doble imposición.	40
CAPITULO IV. Principios Jurisdiccionales de Imposición.	49
A. Límites al poder tributario.	49
B. Principios de imposición indirecta.	62
C. Principios de imposición directa.	65
D. Jurisdicción impositiva en una zona de libre comercio.	91

CAPITULO V. Medidas para Evitar la Doble Imposición Internacional.	99
A. Medidas unilaterales.	100
B. Medidas plurilaterales.	109
C. Medidas para evitar la doble imposición Internacional en el marco de una zona de libre comercio.	114

TERCERA PARTE: TRATADOS TRIBUTARIOS INTERNACIONALES DENTRO DE UNA ZONA DE LIBRE COMERCIO.

CAPITULO VI. Objetivos de los Tratados Tributarios Internacionales.	119
A. Evitar la doble imposición para fomentar el libre comercio.	120
B. Intercambio de información.	123
C. Promover la inversión extranjera.	133
D. Seguridad jurídica.	140

CONCLUSIONES	152
BIBLIOGRAFIA	160

INTRODUCCION

A fin de retomar el crecimiento económico, el Estado Mexicano ha emprendido una amplia serie de transformaciones económicas, políticas y sociales de gran envergadura. El proyecto de modernización en marcha reclama la adecuación de las estructuras y las instituciones preexistentes para compatibilizarlas de manera fundamental con las nuevas estrategias de desarrollo.

Las reformas de la modernización tienen como objetivo fundamental sentar nuevas bases para una política de desarrollo social. Y una amplia y consistente política social sólo puede ser sostenida por un Estado que ejerza su poder en el marco de la ley, concertando voluntades y promoviendo consensos.

El crecimiento económico equilibrado y sustentable es la condición primera para fomentar el bienestar y el desarrollo social. La reforma de la economía se ha centrado en la lucha contra la inflación; la renegociación de la deuda externa y atender las presiones de la deuda interna; la disminución del déficit público a través de una estricta disciplina en el gasto público; reforma

del sistema fiscal para reducir la evasión y ampliar las fuentes de ingreso; desincorporación de empresas públicas que no son de carácter estratégico; apertura del país a los flujos comerciales internacionales y captación de inversión extranjera que complementa al ahorro nacional.

El conjunto de estas reformas ha permitido que el crecimiento económico hacia adentro, protegido e ineficiente, se esté transformando en crecimiento hacia el exterior, fincado en la competitividad de nuestra economía. México ha pasado de ser un exportador neto de materias primas (principalmente hidrocarburos), a un exportador de bienes industriales manufacturados con valor agregado por el trabajo de sus nacionales.

Como se aprecia, la apertura comercial y la promoción de la inversión extranjera están jugando un papel relevante en la política económica nacional. El Plan Nacional de Desarrollo 1989-1994 destaca como propósito en este renglón, el "alentar la inversión privada, nacional y extranjera, mediante una política económica certera y clara, y con un marco tributario que sea competitivo a nivel internacional".

En los últimos años, México ha orientado su política fiscal hacia la homologación de las tasas impositivas respecto de las prevalentes internacionalmente, con el fin de lograr que el marco impositivo permita a nuestro país competir favorablemente en los mercados mundiales.

Como puede observarse, la materia tributaria está íntimamente ligada a la promoción del comercio exterior y al fortalecimiento de la competitividad de nuestra economía. De tal suerte, y a raíz de la apertura comercial, la política

económica y los instrumentos de la misma son ahora también "internacionalizados", es decir, han de utilizarse atendiendo a las circunstancias de una época de globalización y competencia por los mercados a fin de no aislar a nuestra planta industrial, agropecuaria y de servicios, conservando en todo momento la soberanía política y la autonomía para decidir sobre el futuro de nuestra Nación.

Ante el establecimiento de un tratado de libre comercio con la República de Chile; la prácticamente concluida negociación de un tratado similar con los Estados Unidos de América y Canadá, así como las prácticas que sobre la misma materia se tienen con Venezuela, Colombia, Brasil y naciones de Centroamérica, ha de considerarse no sólo la temática comercial, tecnológica y financiera, sino también los aspectos tributarios de los países.

Dentro del contexto de una zona de libre comercio ha de preverse una cierta armonización fiscal, pero evidentemente no el pretender llegar a una utópica unificación tributaria.

La supresión o sustancial reducción arancelaria que remueva barreras impositivas al comercio internacional, acordadas para la creación de una zona de libre comercio, hace que las diferencias entre los sistemas tributarios de los países involucrados, tengan especial relevancia. Un tratado de libre comercio, entonces, ha de verse complementado por la armonización fiscal entre dichos países, en los términos y con los alcances que se adecuen a esta forma de integración económica.

La función de armonización fiscal en una zona de libre comercio radica en que ésta ha de asegurar que el intercambio entre los países miembros no se distorsione por el sistema fiscal interno de cada uno de ellos.

Lo adecuado dentro del contexto de esta figura integrativa lo es la suscripción de acuerdos limitados sobre gravámenes, como los tratados para evitar la doble imposición internacional. Estos tratados tributarios constituirán una condición necesaria para aminorar las diferencias entre los distintos sistemas tributarios nacionales, a fin de facilitar al máximo posible y deseable la circulación de bienes, servicios y capitales.

Tal aseveración resalta por el hecho de que, a raíz de la visita del Presidente de los Estados Unidos de América a México el mes de noviembre de 1990, y cuyo objetivo central fue acelerar la negociación del tratado de libre comercio, se emitió un comunicado conjunto entre los gobiernos de nuestros países en el cual se anunció la futura celebración de un tratado para evitar la doble imposición entre ambas naciones.

Iguales negociaciones se concluyeron, ya, con Canadá, Francia e Italia, y continúan las pláticas con el Reino Unido, Holanda, Suecia, Bélgica, Suiza, Alemania y España.

La mayor interrelación económica no implica la integración política ni la dependencia del exterior; por el contrario, permite la diversificación en las relaciones internacionales, así como presencia política y económica activa en las regiones donde se concentra la dinámica del crecimiento mundial.

Una economía abierta, equilibrada y más competitiva y un Estado reformado, sientan las bases de una nueva política de desarrollo. Las transformaciones realizadas son parte de la estrategia de un cambio profundo, de un programa de modernización integral de la vida colectiva que tiene la mirada puesta en el futuro.

Las políticas fijadas para tal fin requieren, para llegar a buen éxito, de la conciencia ciudadana y del compromiso de una sociedad movilizad; esto es, corresponsabilidad de sociedad y Estado para promover la nueva calidad de lo político, de lo económico y de lo social en México.

PRIMERA PARTE

**ARMONIZACION TRIBUTARIA EN UNA ZONA DE LIBRE
COMERCIO**

CAPITULO I

ZONA DE LIBRE COMERCIO

A. INTEGRACION ECONOMICA.

Las diversas naciones del mundo se encuentran relacionadas entre sí por los constantes flujos comerciales, financieros y migratorios que se suceden a lo largo y ancho del planeta, nexos que conforman las relaciones económicas mundiales. Esta compleja gama de factores vuelve interdependientes a todos los miembros de la comunidad internacional.

Muchos esfuerzos, ideas y mecanismos han sido intentados a fin de promover las relaciones económicas entre las naciones; así, las variantes son muy diversas. Si intentáramos un esquema general, podríamos encontrar cuatro formas básicas de relación económica internacional: el librecambio, el bilateralismo, la cooperación y la integración.

El librecambio surge en el siglo XIX como una reacción frente a los obstáculos comerciales impuestos durante el periodo del mercantilismo

(siglos XVII y XVIII). "El librecambio puede definirse como aquella situación de las relaciones económicas en que era posible el comercio internacional sin trabas comerciales ni barreras arancelarias verdaderamente importantes, y en la cual tampoco existían obstáculos serios para los movimientos de los factores de producción (capitales y trabajadores)."¹

Sin embargo, dado que el librecambio se impuso en favor fundamentalmente de Inglaterra, bajo el supuesto de que ella debería ser el único gran centro industrial en un mundo agrícola, a fines del siglo anterior se abrió una polémica librecambio-proteccionismo, donde quienes propugnaban por la segunda postura buscaban establecer el comercio internacional sobre una base de reciprocidad, pensando cada vez más en poder desarrollar la industria de los demás Estados frente a la competencia británica.

En el presente siglo, el abandono del patrón oro, la elevación de los aranceles, el establecimiento de restricciones en el intercambio de mercancías y en el movimiento de personas y capitales, hechos que se suscitaron con fuerza en el periodo entre la Primera y la Segunda Guerras Mundiales (1918-1939), fueron fenómenos que hicieron que el librecambio quedara progresivamente sustituido por el bilateralismo como forma predominante de relación económica entre las naciones, que aún sigue vigente hasta nuestros días, prácticamente generalizado en el área de la agricultura, tanto en el caso de los países desarrollados como entre los en vías de desarrollo.

¹ TAMAMES, Ramón "Estructura Económica Internacional", 12a. ed., col. Alianza Universidad No. 338, Madrid, Alianza Editorial, 1988; p. 34.

Coincidiendo con el inicio del bilateralismo económico, surgieron los primeros intentos de resolver o paliar una desventaja por medio de la cooperación económica internacional. Esta cooperación busca reducir las barreras existentes en cada país a fin de dar a las transacciones económicas una mayor flexibilidad. De este modo, existen actualmente diversos instrumentos mundiales de cooperación económica: un sistema monetario internacional (Fondo Monetario Internacional); mecanismos internacionales de financiamiento al desarrollo (Banco Mundial, Banco Interamericano de Desarrollo); y mecanismos regulatorios de las relaciones comerciales externas (Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio).

Finalmente, la cuarta forma de relación económica internacional, la integración, comienza a desarrollarse firmemente al final de la Segunda Guerra Mundial, aún cuando existieron antecedentes importantes como el *Zollverein* o unión aduanera alemana, en el siglo pasado, y el *Benelux* o unión económica de Bélgica y Luxemburgo, creada en 1921.

La diferencia entre la cooperación y la integración económicas es tanto cuantitativa como cualitativa. Mientras que la cooperación ejecuta acciones dirigidas exclusivamente a reducir medidas discriminatorias o proteccionistas, el proceso de integración comprende medidas que implican la supresión de tales barreras proteccionistas, al tiempo que pretende llegar a una armonización profunda del marco institucional de la economía.

La integración económica, de acuerdo a Regul y Renner, es "un proceso que incluye una serie de medidas proyectadas a obtener el crecimiento conjunto de las economías nacionales involucradas, con el propósito primario de crear

una sola, mayor y homogénea área económica".² Esto es, dos o más mercados nacionales se unen para formar un solo mercado, con una dimensión mayor, lo cual incrementa sus potenciales financieros, comerciales e industriales.

Para poder desarrollar este proceso de Integración, se requiere realizar una serie de acciones de coordinación y acoplamiento de las políticas y las estructuras nacionales, a fin de conformar paulatinamente el cimienta estructural del ámbito económico, social y político de la integración. Para ello se necesita de un periodo de transición más o menos largo, y negociado, a fin de evitar quebrantos en las economías de las naciones o de lesionar gravemente a sectores productivos específicos.

Como se aprecia, el proceso de integración conlleva la ampliación y la profundización de las relaciones económicas y la interdependencia de las naciones; "esta profundidad y amplitud se encuentra en relación directa con los propósitos que los países involucrados aceptan y se comprometen a llevar a buen éxito en el proceso integrativo, por lo que no existen connotaciones implícitas en esta definición y corresponde al análisis económico evaluar las metas y resultados del proceso".³

² *Cit. por.* RETCHKIMAN K., Benjamín "Teoría de las Finanzas Públicas", tomo II, México, UNAM, 1987; p. 119. Cabría aquí anotar marginalmente, en relación a los procesos integrativos, que "para los economistas marxistas ortodoxos, la expansión de la base económica del capitalismo no siempre puede lograrse mediante la aparición de nuevos sectores de producción internos, lo que hace irresistible la tendencia a la expansión geográfica del capitalismo". TROTSKY, León "La Revolución Permanente", trad. Andreu Nin, 2a. ed., Barcelona, Edit. Fontamara, 1979; p. 33n.

³ RETCHKIMAN K., Benjamín, *op. cit.*

Una vez delimitada la definición, tenemos que la integración económica puede adoptar diversas variantes dependiendo del grado de integración que se pretende lograr. Por ello, se pueden mencionar, como ejemplo, formas de integración con órganos supranacionales o sin ellos, así como de integración global o sectorial. Sin embargo, "nuestra clasificación básica de las formas de integración está hecha sobre la base del papel y función del arancel de aduanas y del régimen de comercio, por ser éste precisamente el mecanismo de defensa más importante de las economías nacionales, dentro, claro está, del sistema capitalista de economía de mercado".⁴

De este modo, el término *integración económica* abarca las siguientes figuras: preferencias aduaneras; zona de libre comercio; unión aduanera; mercado común y unión económica. Enseguida revisaremos someramente estos variados tipos de integración.

1. **Preferencias aduaneras.** "Cuando dos o más países intercambian en un acuerdo reducciones preferenciales de todos sus aranceles u otras restricciones comerciales, sin liberar otros aspectos del comercio como servicios al capital, al mismo tiempo que mantienen sus niveles de protección individuales frente al resto del mundo, se habla de un acuerdo de comercio preferencial."⁵

⁴ TAMAMES, Ramón, *op. cit.*; p. 193. La integración económica dentro de los países que se guiaron por una economía centralmente planificada sólo presentó una experiencia histórica: el Consejo de Ayuda Mutua Económica (CAME), creado en 1949 y en vigor desde 1960. Tras expresar que este grupo ya no resultaba relevante, los representantes de los nueve países, fundamentalmente europeos orientales, que lo integraban, reunidos en Moscú el 18 de mayo de 1991, firmaron un protocolo para disolver el CAME noventa días después de la reunión que se efectuara en Budapest, el 28 de junio del mismo año. Vid. "Excelisior", México, D.F., domingo 19 de mayo de 1991; pp. 3A y 9A.

⁵ IBARRA YUNES, Alejandro "Los bloques comerciales y su impacto en México", México, Instituto Mexicano de Ejecutivos en Finanzas, A.C., 1990; p. 38.

Tenemos, pues, que se trata de un convenio por el cual los países signatarios otorgan tarifas más bajas a los productos importados de cada uno de ellos, que aquellas que se cobran a los productos importados de otros países. Ejemplos destacados de preferencias aduaneras fueron, en sus orígenes, la *Commonwealth* Británica y la Unión Francesa.

En rigor, los acuerdos que otorgan preferencias aduaneras operan como procedimientos administrativos que tienden a facilitar el comercio entre países, más que como un proceso real de integración. Por ejemplo, el Sistema Generalizado de Preferencias establecido por el gobierno de los Estados Unidos de América en 1974, para conceder reducciones arancelarias a ciertos productos de países en desarrollo, no obstante sus ventajas, no contribuye a la elaboración de un marco comercial estable, puesto que depende de decisiones administrativas periódicas, comúnmente influenciadas por cuestiones políticas, que vuelven incierto el panorama comercial con esa nación.

2. Zona de libre comercio. "Una zona de libre comercio es un área formada por dos o más países que de forma inmediata o paulatinamente suprimen las trabas aduaneras y comerciales entre sí, pero manteniendo cada uno frente a terceros su propio arancel de aduanas y su peculiar régimen de comercio."⁶

Como en este mismo capítulo estudiaremos con más detalle las zonas de libre comercio, por el momento no entramos en mayores precisiones sobre esta fórmula integrativa.

⁶ TAMAMES, Ramón, *op. cit.*; p. 196.

3. Unión aduanera. "La característica particular de una unión aduanera está en que, además de reducir a cero los aranceles y otras formas de protección cuantitativa, los miembros adoptan un arancel común frente al resto del mundo, a fin de eliminar los niveles de penetración triangular de bienes y servicios del resto del mundo."⁷

El arancel común es lo que diferencia claramente a una unión aduanera de una zona de libre comercio, ya que en esta última subsisten los distintos aranceles nacionales de los países miembros de la zona.

El *Zollverein* alemán del siglo XIX es un ejemplo de unión aduanera, al igual que el *Benelux* y la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (ésta última sólo con carácter sectorial).

4. Mercado común. "Dos o más países forman un mercado común si, adicionalmente a la reducción a cero de protección interna y la adopción de un arancel común, permiten el flujo de factores de producción entre los miembros, tales como personas y capital."⁸

El único caso histórico de un mercado común lo constituye la Comunidad Económica Europea, que durante su existencia ha evolucionado de una zona de libre comercio, a ser una unión aduanera, llegando a conformar en la actualidad un mercado común y proyectándose hacia la unión económica y

⁷ IBARRA YUNES, Alejandro, *op. cit.*; p. 39.

⁸ *Ibid.*

política en lo futuro.⁹ Otros intentos de crear un mercado común se dieron en Centroamérica y en el Caribe, pero no llegaron a operar ni desarrollarse debidamente.

Las más recientes experiencias en materia de mercado común se van a verificar en América del Sur, con la creación, el 26 de marzo de 1991, del Mercado Común del Cono Sur o MERCOSUR, Integrado por las repúblicas de Argentina, Brasil, Uruguay y Paraguay, y cuyo funcionamiento pleno está previsto para el 1o. de enero de 1995. Igualmente, en el Golfo Pérsico las seis monarquías petroleras del Consejo de Cooperación del Golfo (C.C.G.), Arabia Saudita, Kuwait, Emiratos Arabes Unidos, Omán, Katar y Bahrein, afirmaron el 31 de mayo de 1992 su compromiso de instaurar su propio mercado común antes del año 2000.

5. Unión económica. R. G. Lipsey define a la unión económica "como un mercado común con medidas adicionales que incluyen políticas monetarias y fiscales y otras actuaciones gubernamentales que tienden a la igualación en las naciones de la unión".¹⁰

⁹ El Espacio Económico Europeo (EEE), el mayor mercado único creado hasta ahora en el mundo --380 millones de personas y 45 por ciento del comercio mundial-- fue establecido el día 2 de mayo de 1992 mediante un acuerdo firmado en Oporto, Portugal, por los 12 países miembros de la Comunidad Económica Europea (CEE) y los 7 de la Asociación Europea de Libre Comercio (EFTA). El EEE se extenderá de Islandia a Finlandia por el norte, hasta España y Portugal en el sur, e incluirá también a Austria en Europa Central y a Grecia en el Mediterráneo Oriental. El acuerdo, sujeto a ratificación por el Parlamento Europeo, por las respectivas legislaturas nacionales y por referendo en Suiza, debe entrar en vigor el primero de enero de 1993, fecha de vigencia de la apertura de las fronteras al interior de la CEE. Vid. "Excelstor", México, D. F., domingo 3 de mayo de 1992; pp. 1A y 29A. Sin embargo, el 2 de junio de 1992 se provocó una crisis en el proceso de integración europea, ya que la población de Dinamarca rechazó en un referendun, con 50.7% de la votación, el adherirse a la unión política de Europa que se pactó en el Tratado de Maastricht; no obstante, los otros 11 miembros de la CEE continuarán sus procesos de integración. Vid. "El Universal", sección internacional, México, D.F., miércoles 3 de junio de 1992; p. 1.

¹⁰ *Cit. pos.* RETCHKIMAN K., Benjamín, *op. cit.*; p. 123.

En esta etapa máxima de integración económica se presenta una coordinación de políticas macroeconómicas, y sociales entre los miembros, y la adopción de una misma unidad monetaria; es decir, implica una especie de federación internacional o confederación de naciones. Tal es el proyecto de la Europa Unida a partir de 1992.

Como se ha visto, la integración económica puede adoptar variadas conformaciones de acuerdo al grado de profundidad deseado para el proceso, y, en base a esa determinación, será el nivel de beneficios que el mismo conllevará.

Su potencial es enorme y los argumentos teóricos en apoyo a la integración económica abarcan gran cantidad de rubros, señalándose como las principales ventajas generales de dichos procesos a las siguientes: "las economías derivadas de la producción en gran escala (o abreviadamente, economías de escala); la intensificación de la competencia dentro del nuevo mercado ampliado; la atenuación de los problemas de balanza de pagos por el ahorro de divisas convertibles; la posibilidad de desarrollar actividades difícilmente abordables por parte de determinados países individualmente, debido a la insuficiencia de sus mercados respectivos; el aumento del poder de negociación frente a países terceros o frente a otras agrupaciones regionales; una formulación más coherente de la política económica; así como la ineludible necesidad a plazo medio o largo de introducir reformas estructurales que en el contexto de un *statu quo* nacional podrían aplazarse *sine die*; y finalmente, la posibilidad de conseguir sobre la base de un rápido

proceso de integración una aceleración del desarrollo económico (no simplemente crecimiento)".¹¹

No obstante las potenciales ventajas que puede reportar, la integración no constituye, en sí y por sí, una solución a los problemas de las naciones que se asocian. El interés por estos procesos económicos internacionales ha de derivar del aprovechamiento al máximo de las ventajas del comercio internacional, lo cual únicamente puede lograrse si a ello antecede, o al menos acompaña, toda una serie de medidas de transformación nacional que permita hacer realidad el potencial de la integración. Este proceso económico debe considerarse como un instrumento estructural que abre posibilidades de lograr un desarrollo integral en los países miembros, y no como el remedio a todos los males de sus economías.

B. ZONA DE LIBRE COMERCIO.

La definición estricta de una zona de libre comercio la encontramos en el Artículo XXIV, párrafo 8, inciso b), del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio (GATT), el cual preceptúa:

"Se entenderá por zona de libre comercio, un grupo de dos o más territorios aduaneros entre los cuales se eliminan los derechos de aduana y las demás reglamentaciones comerciales restrictivas... con respecto a lo esencial de

¹¹ TAMAMES, Ramón, *op. cit.*; pp. 197-198.

los intercambios comerciales de los productos originarios de los territorios constitutivos de dicha zona de libre comercio."

La creación de las zonas de libre comercio constituye una excepción a la vigencia de la cláusula de la nación más favorecida¹² que rige dentro del GATT, y se acepta siempre que su propósito sea el crear nuevos flujos de comercio entre las partes y no desviar el comercio existente, así como el eliminar toda regulación comercial restrictiva de lo sustancial del comercio entre las partes firmantes.

Esta conceptualización de los convenios sobre libre comercio no está acorde con los fenómenos de las relaciones económicas internacionales modernas. Actualmente, el contenido de tales acuerdos ha evolucionado en virtud del desarrollo del comercio internacional y de las experiencias de integración económica alrededor del mundo.

Así, tenemos aspectos tales como la inversión extranjera, los servicios, la propiedad intelectual, la transferencia de tecnología, las barreras no arancelarias y la protección al medio ambiente, temas que se han convertido en puntos sobresalientes de los procesos de comercio e integración.

Las nuevas materias de interés en el comercio mundial dan nueva definición a éste, y por ello tenderán a ser los contenidos característicos de los modernos tratados de libre comercio, de la misma manera en que la

¹² La cláusula de la nación más favorecida supone que toda concesión tarifaria o privilegio comercial que un país otorgue a otro miembro del GATT, sobre productos o líneas de productos originarios, se hacen extensivos, por ese solo acto, al resto de las partes contratantes del GATT, sin necesidad de negociación posterior.

disminución de aranceles y de barreras no arancelarias fueron el contenido de estos tratados en el pasado.

Ejemplo del interés por lograr avances en materias no estrictamente arancelarias o comerciales, pero relacionadas con las transacciones dentro de una zona de libre comercio, nos lo da la Asociación Europea de Libre Comercio (más conocida por sus siglas inglesas EFTA), la cual fue creada en 1960. Algunos de estos esfuerzos complementarios, no previstos originalmente, son:

- No discriminación fiscal entre productos nacionales y de fuera del Area
- Prohibición de las subvenciones a la exportación
- Prohibición de impuestos a la exportación
- Prohibición de las prácticas comerciales restrictivas (cárteles de exportación, de precios, de reparto de mercados, etc.)
- Prohibición de las prácticas de dumping
- Consultas entre los países miembros sobre dificultades de balanza de pagos, prohibiéndose las restricciones cuantitativas
- Facilidades al derecho de establecimiento
- Eliminación de los casos de doble imposición
- Reconocimiento mutuo de patentes, etc."¹³

Como puede apreciarse, los tratados de libre comercio han evolucionado enormemente a partir de su concepción original. En la actualidad, además de preverse un desarme arancelario intrazonal, estos instrumentos jurídicos

¹³ TAMAMES, Ramón, *op. cit.*; pp. 197-198.

otorgan relevancia a dos aspectos trascendentales: "En el área de la resolución de disputas se busca garantizar el cumplimiento de las obligaciones del Acuerdo y evitar su renegociación continua. Respecto a la aplicación proteccionista de las leyes, pretende crear mecanismos profesionales binacionales que controlen la arbitrariedad a nivel nacional."¹⁴

En virtud de su complejidad y de los efectos económicos que trae aparejados, se ha estimado que la formación de zonas de libre comercio sólo es posible entre países que se encuentran en un grado de desarrollo más o menos elevado y homogéneo.

Sin embargo, una zona de libre comercio también puede traer beneficios si se integran en ella países en vías de desarrollo; incluso es factible obtener altos beneficios al acordarse una liberalización comercial entre países de desarrollo económico desigual. Para este último caso es importante conducir las negociaciones del tratado bajo principios que reconozcan la desigualdad de las economías y la necesidad de apoyar a la de menor desarrollo relativo. Al efecto, se podrían considerar, al menos, cinco principios fundamentales:

1. El tratado debe implicar importantes reducciones arancelarias, tomando en cuenta las diferencias económicas existentes entre los países firmantes.

¹⁴ GARCIA MORENO, Víctor Carlos y HERNANDEZ OCHOA, César E. "El Acuerdo de Libre Comercio México - Estados Unidos como Instrumento para Enfrentar el Proteccionismo Moderno" (ensayo inédito); p. 10.

El progreso de los países menos desarrollados comprendidos dentro de una zona de libre comercio no pueda dejarse simplemente a las fuerzas del mercado. Para ello, los países de menor desarrollo económico han de negociar que la reducción de sus gravámenes de importación y otras restricciones comerciales, se realice a un menor ritmo que el exigido a las otras partes del tratado, ya sea a nivel global o por sectores productivos específicos.

Un ejemplo de esta necesidad y de la factibilidad de atenderse, es el caso de Portugal dentro de la Asociación Europea de Libre Comercio (EFTA). En el Convenio de Estocolmo, instrumento creador de la EFTA, se preveía un desarme arancelario anual entre los miembros en un plazo de diez años; se exceptuó de la norma general a Portugal, país al que por su menor grado de desarrollo se le garantizó un calendario especial para efectuar su desgravación arancelaria.

2. Se deben minimizar las barreras no arancelarias que obstaculizan las exportaciones de los países menos desarrollados, en un contexto de clara reciprocidad.

Las barreras no arancelarias se han convertido en la actualidad en la expresión real del proteccionismo comercial en el mundo. La caída de los aranceles lograda en las últimas décadas en el marco del GATT ha hecho mucho por permitir los flujos del comercio internacional, pero no ha tenido éxito en garantizar la seguridad del comercio. "El proteccionismo cobra renovado vigor en el ámbito internacional bajo nuevas formas. Cuotas de importación asignadas unilateralmente por sector y por país; acuerdos de

restricción voluntaria; cuotas antidumping o compensatorias aplicadas sin compensación y nuevas legislaciones más restrictivas, son algunos de los nuevos obstáculos no arancelarios que se presentan..."¹⁵ Y es precisamente a éstas manifestaciones del proteccionismo moderno a las que puede hacer frente un tratado de libre comercio.

El tratado puede lograr la reciprocidad de incentivos o beneficios entre las partes, y abatir barreras no arancelarias. La reciprocidad implica que cada concesión o beneficio que algún miembro otorga en el esquema comercial del tratado, debe ser compensado de alguna forma por el país beneficiario. Esto es, la reciprocidad consiste en asegurar que los países que participan en una zona de libre comercio reciban ventajas proporcionales a las concesiones que acuerdan en virtud de esa participación, y que tal expectativa no desaparezca por virtud de actos discrecionales y unilaterales.

3. Se debe asegurar un acceso estable a los mercados exteriores para proporcionar certidumbre a largo plazo.

El tratado de libre comercio otorga el marco legal para dar acceso protegido y estable a un mercado de amplitud regional.

El acceso protegido se obtiene mediante la reducción o eliminación de las barreras al comercio dentro de la zona, en tanto que el anillo externo de restricciones arancelarias sobre importaciones del resto del mundo, se mantiene. La estabilidad, por su parte, se logra al pactarse el libre comercio

¹⁵ *Ibid.*; p. 7.

para todos los productos originarios de los respectivos territorios de los países miembros de la zona, a través de un instrumento legal que brinde seguridad jurídica a las exportaciones y que permita planear a largo plazo proyectos de inversión y desarrollo, agropecuarios, industriales y de servicios, orientados hacia el mercado externo.

4. Se debe producir un justo equilibrio en la solución de las controversias, evitando medidas unilaterales.

Deben ser creados mecanismos idóneos para resolver controversias no resueltas por el mutuo acuerdo de las partes, a través de órganos profesionales, ya sean paneles pluri-nacionales o arbitrajes. Un tratado de libre comercio entre naciones de desarrollo económico desigual ha de fijar reglas aceptadas de común acuerdo para solventar dificultades, a modo de evitar soluciones de fuerza de alguna de las partes; sin embargo, ante la carencia de un órgano supranacional que las dirima, la base para el cumplimiento de los tratados será la confianza y la buena fe.

5. Se deben complementar, en la medida de lo posible, las economías de los países miembros de la zona.

Una zona de libre comercio es un modelo de integración muy flexible y resulta muy conveniente en tratándose de países con patrones de comercio complementarios. Complementariedad, en este caso, significa que los países se encuentran en diferente etapa de desarrollo, con diversa estructura de producción, por lo cual están especializados en la exportación de bienes y servicios diferentes. Lo anterior implica que deben

aprovecharse las ventajas comparativas que los países asociados tienen en la producción de aquellos bienes y servicios en los que son relativamente más eficientes.

La integración de economías altamente desarrolladas con economías en vías de desarrollo ha de basarse, entonces, en la complementariedad y no en la competitividad intrazonal, ya que real y potencialmente es imposible dicha competencia entre las mismas. De tal manera, en un primer período, un proceso de integración de estas dos clases de economías debe dirigirse esencialmente a la creación de nuevas industrias regionales, más que a estimular la competencia entre las industrias ya existentes. Ello lograría asegurar la competitividad de la zona a nivel mundial.

A los anteriores principios debe añadirse el hecho de que las zonas de libre comercio promueven, a su vez, la liberalización del comercio a nivel internacional; la naturaleza de estas es tal que pueden fácilmente extenderse, puesto que cada país puede participar en uno o más de estos grupos de comercio. Por el contrario, el surgimiento de bloques cerrados, insulares, por todo el mundo, como las uniones aduaneras y los mercados comunes, frustraría el objetivo de lograr un comercio internacional más libre, ya que éstas últimas presentan dificultades para permitir que otros países participen en las mismas y además evitan que los países miembros participen en otros grupos de comercio.

"Por lo tanto, en términos generales, los países se pronunciarán por el área de libre comercio si dan tanta importancia al mantenimiento de sus vínculos

comerciales con el resto del mundo como al desarrollo del comercio con los demás miembros de la nueva asociación económica."¹⁶

Este último criterio es, precisamente, el que sustenta la posición de México en relación a su comercio con el exterior. La política en este sector consiste en "ampliar y mejorar, en el plano bilateral, sus relaciones económicas con Latinoamérica, con los países de América del Norte, la Comunidad Económica Europea y la Cuenca del Pacífico. A la vez, México seguirá teniendo una participación activa y constructiva en las organizaciones regionales y multilaterales como la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI) y el GATT, con el objeto de contribuir a la liberalización de los flujos comerciales y, en consecuencia, a abrir caminos para una participación cada vez mayor de los productos mexicanos en los mercados mundiales".¹⁷

Se establece así una línea estratégica central: la diversificación, la cual permitirá fortalecer, a nivel mundial, nuestros vínculos políticos, comerciales y de inversión, imperativo éste para fortalecer la soberanía dentro un esquema de globalización y férrea competencia internacional.

¹⁶ DELL, Sidney *Experiencias de la Integración Económica en América Latina*, México, Centro de Estudios Monetarios Latinoamericanos, 1966; p. 130.

¹⁷ MEXICO. Presidencia de la República *La Agenda de México*, Dir. Gral. de Comunicación Social, 1990; p. 35.

CAPITULO II

ARMONIZACION TRIBUTARIA

A. CONCEPTO Y FORMAS.

"Una de las partes más importantes de la teoría general de la integración económica está constituida por la armonización fiscal, que se ocupa de estudiar las políticas de gasto y tributarias y de sus interrelaciones."¹⁸

La supresión o sustantiva reducción arancelaria que remueva barreras tarifarias al comercio internacional, hace que las diferencias fiscales entre los países miembros de un bloque comercial, adquieran relevancia.

Antes del abatimiento de aranceles, el factor fiscal "tiene un papel reducido ya como impedimento, incentivo o beneficio para la inversión extranjera"¹⁹ o para el comercio internacional de bienes y servicios. Sin embargo, al presentarse una reducción a nivel cero en los aranceles aduaneros, se crea

¹⁸ RETCHKIMAN K., Benjamín, *op. cit.*; p. 127.

¹⁹ BARLOW, E. R. y WENDER, Ira T. *Foreign Investment and Taxation*, E.U.A., Harvard Law School, 1955; p. 124.

un mercado único que engloba los territorios de los países asociados; tal apertura de mercados e integración de los mismos revela las diferencias estructurales prevaletentes en los países miembros, lo cual constituye una distorsión para los factores productivos respecto de la situación precedente, en la cual trabajaban y se reproducían bajo condiciones uniformes de mercado, financieras y tributarias.

Esto que se señala hará que los productores de la región perciban, en forma más aguda, las consecuencias de cualquier variación, por modesta que sea, en sus costos de producción y en sus precios de venta.

En virtud de tales circunstancias, el peso de los impuestos internos adquiere una importancia no perceptible antes de la caída de las barreras arancelarias y las restricciones cuantitativas. En un mercado ampliado, la materia impositiva, en tanto represente un aumento de costos o una reducción de ingresos, adopta particular importancia.

Como se desprende de la conceptualización delineada al inicio de este apartado, la armonización fiscal presenta una doble vertiente: los egresos públicos y la tributación (entendida como un renglón específico de ingreso público). Aquí el término *fiscal* se está utilizando como un concepto de política económica, de la ciencia que engloba a los campos de las políticas fiscal, monetaria, financiera, crediticia y cambiaria. En particular, la política fiscal abarca a su vez, como ya se dijo, una política de ingresos públicos encargada de financiar las actividades del sector público, y una política de gasto público que determina el nivel de erogación de acuerdo con la disponibilidad de recursos con que cuenta el Estado.

Para los efectos de nuestro trabajo es de interés exclusivamente el aspecto de los ingresos públicos, dentro de los procesos de armonización fiscal, y específicamente lo relativo a ingresos tributarios. Por ello, en adelante haremos uso del término *armonización tributaria*.

De una manera general, la armonización tributaria hace referencia al "proceso de ajuste de los sistemas impositivos de varios países a los requerimientos y exigencias de un programa de integración económica".²⁰ De la anterior definición, se aprecia claramente que la armonización tributaria ha de considerarse dentro de la teoría y de los procesos reales de integración económica.

Es en este marco que Douglas Dosser hace uso del término genérico de *unión tributaria*²¹ para hacer referencia a arreglos o acuerdos entre países para desarrollar una armonización fiscal, específicamente impositiva, afirmando que tal unión no puede ser igual para todas las formas de integración económica, dependiendo ello del grado de profundidad y amplitud de dicha integración; así, el propio autor distingue entre asociación tributaria y unión tributaria, proplamente dicha. Lo expuesto implica, entonces, que el definir el mecanismo para instrumentar la armonización tributaria estará en relación directa con cada proceso específico de integración económica.

²⁰ LOPEZ DE LA ROCHE, Carmen Adela "Panorama sobre el Derecho Tributario", en: *Universidades*, año XVIII, 2a. serie, No. 71, México, enero-marzo de 1978; pp. 109-110.

²¹ *Cir. pos.* RETCHKIMAN K., Benjamín, *op. cit.*; p. 125. Esta idea de unión tributaria es definida por Hirofumi SHIBATA como "un arreglo entre grupos de países concerniente a sus gravámenes internos, por el cual se obliga a tomar una serie de medidas que implican transformación de la discriminación geográfica implícita en su estructura impositiva interna". *Ibid.*; p. 126.

Siguiendo estas ideas y aplicándolas a las experiencias integrativas que se han desarrollado en la historia económica mundial, tendremos que:

1. Para una "zona de libre comercio el autor propone el uso de la asociación tributaria, cuando los estados muestran deseos de aceptar acuerdos limitados sobre gravámenes, como los tratados de doble imposición".²²

2. Para el caso de uniones aduaneras consideramos que la armonización a través de una unión tributaria se enfoca hacia los gravámenes internos, especialmente los indirectos, cuyos efectos pueden ser similares a los que tendrían los aranceles aduaneros y las restricciones cuantitativas. Tales medidas de armonización inciden en la implantación de métodos uniformes de recaudación, simplificación de los trámites en las fronteras y una más efectiva fiscalización.

3. Para los casos de mercado común, la unión tributaria, además de involucrar los gravámenes al comercio exterior y los impuestos indirectos, busca armonizar con especial énfasis los impuestos directos. Esto es, aquí la unión tributaria alcanza el mayor grado de integración abarcando a las dos formas asociativas antes citadas. Además de los impuestos indirectos, se tiende a armonizar los sistemas de impuestos sobre sociedades, y conseguir una eficaz colaboración administrativa recíproca para evitar la evasión y el

²² *Ibid.*

fraude fiscales.²³

De las anteriores precisiones podemos diferenciar, entonces, dos formas específicas de llevar a cabo la armonización tributaria dentro de procesos más amplios de integración económica: la asociación tributaria y la unión tributaria.

La función de estas formas de armonización tributaria es complementar los acuerdos de integración de bloques económicos. No se pretende con ellas alcanzar una completa unificación de políticas y objetivos en esta materia, sino simplemente aminorar las diferencias entre los distintos sistemas tributarios nacionales para facilitar al máximo la libre circulación de bienes, servicios y capitales dentro del mercado integrado.

En general, la armonización tributaria se hace necesaria por razones de diversa índole que pueden agruparse en dos grandes categorías:

"a) razones vinculadas o condicionantes --en parte-- del proceso de integración, es decir, que si no se procede a la armonización en estos casos se hace difícil o imposible avanzar e ir perfeccionando el proceso de integración; y

"b) otras razones para la armonización radican en la circunstancia de que si ella no se realiza, las diferencias entre los diversos regímenes fiscales de

²³ Para una mayor información sobre el proceso de armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea, *vid.* TAMAMES, Ramón "Gula del Mercado Común Europeo. España en la Europa de los Doce", Madrid, España, Alianza Editorial, 1986; pp. 68-78.

cada país pueden determinar distorsiones en la competencia y en las estructuras económicas de los países, conduciendo a resultados distintos de los que se obtendrían con el sólo juego de los factores económicos en el marco del mercado ampliado."²⁴

Por tanto, podemos aseverar que el papel de la armonización tributaria en el marco de un proceso de integración económica cualquiera, radica en asegurar que el intercambio entre los países miembros no se distorsione por el sistema fiscal interno de cada uno de ellos.²⁵

B. ARMONIZACION TRIBUTARIA EN UNA ZONA DE LIBRE COMERCIO

La armonización tributaria en el marco de una zona de libre comercio está encaminada a objetivos menos ambiciosos que los perseguidos dentro de una unión aduanera o un mercado común. A diferencia de estas últimas en donde se busca la uniformidad del sistema impositivo, una zona de libre

²⁴ ALALC "Armonización de los Regímenes Fiscales en la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio", en: *Investigación Fiscal*, No. 46, México, SHCP, octubre de 1969; p. 81.

²⁵ Debido a la argumentación seguida en las siguientes líneas de este trabajo, resulta necesario definir el término de *distorsión económica*. Cesare COSCIANI define el concepto de distorsión como "aquél movimiento en los elementos de equilibrio económico, atribuibles a cualquier disposición legislativa, reglamentaria o administrativa de un país, que directa o indirectamente, con pleno conocimiento o no, determina, en lo concerniente a la competencia de los demás países, una discriminación sensible en las mercancías, servicios o factores de la producción, provocando así modificaciones en las corrientes normales de los mismos, o de naturaleza tal, de eliminar u obstaculizar la competencia de una industria o de un factor de la producción". "Problemas fiscales de un mercado común", en: ORGANIZACION DE ESTADOS AMERICANOS "Reforma Tributaria para América Latina", tomo II - Problemas de Política Fiscal, Washington D. C., E.U.A., Sría. Gral. de la O.E.A., 1969; p. 570.

comercio no pretende llegar a ella. De acuerdo a Hirofumi Shibata, "un área de libre comercio trata deliberadamente de mantener ciertas diferencias en las políticas tributarias y de gasto entre las naciones miembro".²⁶

Recordemos que dentro de una zona de libre comercio, cada país signatario mantiene su total independencia en el régimen interior con respecto a su política económica así como al comercio exterior con terceros países. En estricto sentido, el único renglón que se modifica es el relativo a los gravámenes de importación y exportación entre las naciones participantes. Por lo tanto, la armonización tributaria en el marco de una zona de libre comercio ha de normarse por el criterio siguiente: las distorsiones en las condiciones de competencia atribuibles a factores impositivos, deben ser prevenidas, removidas o compensadas por los países miembros.

En tal virtud, y para evitar las distorsiones tributarias no deseadas, se requiere la observancia de algunos principios rectores:

1. No discriminación fiscal. La primera deformación que se debe tratar de evitar es la discriminación entre los impuestos que recaen sobre los bienes y servicios producidos en cada país signatario y sobre los que se importan a su respectivo territorio; esto es, "se necesita que todos los factores de producción y que todas las mercancías y servicios en cualquier punto del mercado se encuentren en situaciones idénticas competitivas,

²⁶ "Fiscal Harmonization under Free Trade: Principles and their Applications to a Canada - U.S. Free Trade Area", Canadá, University of Toronto, 1969; p. 80. Entre las principales diferencias, el autor menciona las siguientes: diferentes montos de los presupuestos gubernamentales y, por tanto, del nivel promedio de las tasas impositivas; diferencias en el grado y extensión de la redistribución del ingreso entre la población; y diferencias en los tipos de bienes sujetos a impuestos suntuarios o subsidios especiales.

cualquiera que sea su origen en el ámbito de la unión y cualquiera que sea la nacionalidad de su propietario".²⁷

Por tanto, en materia de gravámenes internos, los bienes y servicios originarios de un país miembro gozarán, en el territorio de otra nación participante, de un tratamiento no menos favorable que el que se aplique a productos nacionales similares.

Con este principio se busca que el sistema tributario tenga un efecto neutral²⁸ (o lo más próximo a tal punto) sobre el comercio exterior. En una zona de libre comercio los impuestos no han de distorsionar las condiciones de comercio intrazonales, evitando producir cambios en los precios relativos de bienes y servicios en los mercados domésticos de cada país miembro.

2. Prohibición de constituir zonas de refugio de impuestos. Un segundo principio de armonización tributaria entre naciones integrantes de una zona de libre comercio radica en "evitar que el sistema tributario de un país se organice de tal manera que una norma particular o una estructura fiscal o jurídica en su conjunto, constituya una situación favorable para los fines del ocultamiento de la materia imponible, que constituya un incentivo a los factores productivos de los otros países, para refugiarse en este país,

²⁷ COSCIANI, Cesare, *op. cit.*; p. 571.

²⁸ El concepto de neutralidad impositiva nos indica la "situación en la cual los impuestos no afectan los precios relativos de los bienes y servicios que se intercambian en el mercado". WONNACOTT, Paul y WONNACOTT, Ronald "Economía", México, McGraw-Hill, 1982; p.831.

solamente con fines de evasión".²⁹

Los refugios de impuestos son aquellos países o estados cuyas leyes o nivel de tasas impositivas permiten y facilitan la fundación de sociedades *tax haven*. El término *tax haven*, en estricto sentido alude al territorio o país refugio de impuestos o *paraíso fiscal*; no obstante, algunos autores utilizan dicho término para calificar a ciertas corporaciones que, utilizando a países de bajos niveles impositivos, escapan al gravamen global de sus Ingresos.

De esta manera, Fernando Cardozo Fabrega define a las sociedades como *tax haven* cuando éstas se presentan "controladas por capital extranjero que usando el vehículo corporativo de un refugio de impuestos realizan un alto porcentaje de sus ingresos por... transacciones entre la sociedad *tax haven* y otra u otras sociedades relacionadas, en las cuales se producen ingresos a las sociedades *tax haven* por intercambios comerciales que se suceden fuera del país de fundación de la sociedad *tax haven*".³⁰ El propósito de tales corporaciones es claro: lograr ingresos que, como tales, evadan el pago de impuestos.

²⁹ COSCIANI, Cesare, *op. cit.*; pp. 571-572. Respecto a la constitución de zonas de refugio, durante la XXI Asamblea de Gobernadores del Banco del Caribe, celebrada en Mérida, Yucatán, en el mes de mayo de 1991, el gobernador alterno de las Islas Caimán, Joel Walton, propuso crear en México un mercado *off shore*, es decir, un mecanismo de captación de inversión extranjera en el rubro bancario sin el cobro de impuestos. En nuestro parecer, tal propuesta es incompatible con los propósitos que deben alentar el establecimiento de una zona de libre comercio, aparte del simple objetivo de atraer capital externo. Además de las Islas Caimán, el mercado *off shore* existe actualmente en Bahamas, Islas Vírgenes y Panamá, lo que los mantiene como auténticos paraísos fiscales. Vid. "El Universal", sección finanzas, México, D. F., jueves 9 de mayo de 1991; p. 1.

³⁰ "Las leyes fiscales internacionales y el problema del refugio de impuestos", en: *Revista de Derecho Español y Administrativo*, año VIII, Madrid, octubre-diciembre de 1965; p. 12.

Como se aprecia, los refugios de impuestos constituyen un elemento que incide negativamente en la ubicación de los factores productivos dentro de una zona de libre comercio, ya que ofrecen la oportunidad de reducir los costos tributarios de una industria y, en tal condición, actuarían como instrumentos para atraer deslealmente la inversión de capital hacia sus territorios.

3. **Coordinación de medidas en materia de incentivos fiscales.** A fin de expandir sus economías, los países otorgan estímulos económicos diversos a la inversión de capital extranjero, con objeto de ubicar en sus territorios las industrias que sus economías requieren.

Dentro de estos estímulos a la inversión destacan los de carácter tributario, un aspecto más de relevancia que debe ser armonizado dentro de un esquema de liberalización comercial. Los estímulos tributarios consisten en disminuciones de la carga efectiva de contribuciones fiscales sobre la actividad económica favorecida o beneficiaria, con relación a la carga original con la que hasta entonces había sido gravada.

Dado que estos incentivos constituyen una excepción a la aplicación de los tributos, su uso arbitrario rompe los principios de generalidad y equidad de los impuestos, y desviaría el efecto neutral de los sistemas impositivos nacionales dentro de una zona de libre comercio.

El otorgamiento de estos incentivos debe realizarse de manera coordinada para impedir que el capital foráneo perjudique o desaliente a la industria

nacional, así como para evitar una distorsión respecto a la selección de los mercados y regiones para invertir.

Asimismo, "la creación de una zona de libre comercio pudiera dar como resultado que los países miembros fueran arrastrados a una competencia para atraer capital extranjero mediante la concesión de incentivos especiales, los que, a la larga, no sólo darían lugar a serias pérdidas fiscales para los gobiernos respectivos, sino que podrían conducir a la ubicación antieconómica de industrias, con los consiguientes efectos adversos sobre la productividad".³¹

4. **Eliminación de los casos de doble imposición.** El crecimiento de las relaciones económicas internacionales ha multiplicado los casos en que una misma persona o empresa es gravada en varios países donde desarrolla actividades económicas. Tal situación se ve acentuada si nos referimos a una zona de libre comercio, cuya naturaleza es promover un considerable incremento de los flujos comerciales y financieros entre los países participantes.

Uno de los principales obstáculos a los movimientos de capital lo constituye, precisamente, la doble o múltiple imposición sobre las utilidades a la inversión foránea, problemática que podría inducir a los sujetos económicos a localizar sus empresas en otros territorios a fin de evitar el excesivo gravamen que trae aparejado este fenómeno tributario internacional.

³¹ DELL, Sidney, *op. cit.*; p. 264.

Por tal motivo, se vuelve imperativo el armonizar "los sistemas fiscales a fin de que tengan un efecto aproximadamente neutro sobre los movimientos de capital privado dentro de la región, creando de ese modo condiciones satisfactorias para la integración de los mercados de capitales. Con relación a este aspecto, debe pensarse primordialmente en las medidas encaminadas a evitar la doble tributación".³²

Para llevar a cabo esta eliminación de los casos de doble imposición internacional puede utilizarse, como ya se mencionó, el mecanismo de la *asociación tributaria*, mediante la cual los estados miembros de una zona de libre comercio aceptan acuerdos limitados sobre gravámenes, estableciéndose iguales criterios jurisdiccionales de imposición y análogos niveles en las tasas impositivas en los países miembros.

Para los efectos de la presente investigación, resulta de importancia la armonización tributaria enfocada a evitar la doble imposición internacional, por lo que en adelante centraremos nuestra atención en este fenómeno tributario.

³² ALALC, *op. cit.*; p. 63.

SEGUNDA PARTE

DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL

CAPITULO III

DOBLE IMPOSICION

A. DEFINICION.

Para definir la doble imposición desarrollaremos una caracterización del fenómeno, explicando los elementos que lo conforman. Al efecto, resulta útil iniciar con la opinión de Einaudi, quien nos ofrece una conceptualización general de la doble imposición; para este autor el fenómeno radica "en gravar sin razón suficiente, la renta derivada de la misma cosa, por una o varias jurisdicciones fiscales".³³

Este concepto, en nuestro parecer, proporciona los dos caracteres torales que definen al fenómeno de la doble imposición: la coincidencia de poderes tributarios y la afectación de un mismo hecho imponible. Haremos de estos elementos un esbozo que nos permita delimitar al fenómeno tributario en estudio.

³³ *Cit. pos.* RIOFRIO VILLAGOMEZ, Eduardo "La Doble Tributación y sus Problemas", Quito, Ecuador, Edit. La Unión Católica, 1960; p. 11.

1. **Coincidencia de poderes tributarios.** El poder tributario es definido por Sergio Francisco de la Garza como aquel poder por el cual "el Estado, actuando soberanamente, y de manera general, determina cuáles son (los) hechos o situaciones que, al producirse en la realidad, harán que los particulares se encuentren en la obligación de efectuar el pago de las contribuciones".³⁴

En este orden de ideas, el tributo será una prestación que el ente público tiene la facultad de exigir en virtud de su poder de imperio, en ejercicio de la soberanía. Y surge la doble imposición cuando uno o varios poderes tributarios coinciden en describir la misma hipótesis legal como el hecho generador de una obligación tributaria a su favor, o sea, como sujetos activos de la relación fiscal.

Algunos autores afirman que la doble imposición únicamente puede presentarse cuando concurren dos o más autoridades distintas en gravar un mismo presupuesto de hecho. En tal sentido se expresa Fasolis, quien sostiene que la "doble imposición es el fenómeno por el cual una actividad económica es gravada dos veces por el tributo por dos autoridades impositivas distintas del mismo orden e independientes entre ellas..."³⁵

Esta corriente de opinión excluye como hipótesis de doble imposición la ocurrida cuando un mismo poder tributario grava en forma reiterada la misma persona o cosa. Así, Geraldo Ataliba afirma que "si la misma entidad

³⁴ *"Derecho Financiero Mexicano"*, 14a. ed., México, Edit. Porrúa, 1986; p. 194.

³⁵ *Cit. pos.* PALAMARCHUK, Anatolio *"Plurimposición Internacional"* en: *Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales*, año X, No. 4, Montevideo, Uruguay, octubre-diciembre de 1959; p. 953.

fuera la fuente emisora de ambas normas jurídicas, se configuraría, en la mayoría de las veces, un simple incremento tributario. Un tributo (posteriormente creado) será considerado mera complementación del otro"; y finaliza el propio autor: "si fueran varias las entidades creadoras del tributo, entonces se dice haber doble tributación o bitributación propiamente dicha".³⁶

No obstante las anteriores aseveraciones, nos parece más acertada la postura que sostiene que la doble imposición puede derivar tanto de una sola autoridad con poder tributario, como de varias de estas mismas.

En este último sentido anotado se manifiesta Benvenuto Grizziotti, al afirmar que la doble imposición radica en "la imposición reiterada del mismo contribuyente o de la misma riqueza por la acción de una o varias jurisdicciones fiscales cuando no hay más que una causa única para justificar el impuesto".³⁷ Similar posición sustenta el tratadista Ernesto Flores Zavala para quien "la doble imposición se presenta cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos, ya los establezca una misma entidad, o bien porque concurren en esa fuente dos o más entidades diversas".³⁸

De este modo, atendiendo al sujeto activo de la relación tributaria, tenemos dos hipótesis en el fenómeno de doble imposición, a saber:

³⁶ "Doble Tributación Internacional", en: *Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México*, año IV, No. 10, Edo. de México, agosto de 1980; pp. 31-32.

³⁷ *Cit. pos.* BERTOLI, Alberto Pablo "Doble Imposición Internacional", en: *Enciclopedia Jurídica Omeba*, tomo IX, Buenos Aires, Argentina, Bibliográfica Omeba, 1980; p. 175.

³⁸ "Elementos de Finanzas Públicas. Los Impuestos", 28a. ed., México, Edit. Porrúa, 1989; p. 325.

a) Cuando un mismo poder tributario incide en gravar con más de un impuesto al mismo presupuesto de hecho (doble imposición interna); y

b) Cuando dos o más poderes tributarios coinciden en gravar con más de un tributo al mismo presupuesto de hecho (doble imposición interna o internacional).

2. **Afectación de un mismo hecho imponible.** La ley fiscal describe hipotéticamente un hecho o supuesto jurídico y atribuye a su acontecimiento concreto el efecto jurídico de crear una obligación tributaria; este hecho o supuesto jurídico concreto, se designa como *hecho imponible*. La materialización del presupuesto legal o de hecho, es decir el hecho imponible, constituye el origen de la relación jurídica tributaria.

Los hechos imposables pueden agruparse atendiendo a las características de los hechos o supuestos jurídicos a que estos se refieren:

"a) Un bien material: predios, edificaciones, vehículos, cerveza, vinos, materias primas, etcétera.

"b) Un bien jurídico, esto es, el resultado de una creación del Derecho: patentes, derechos de autor, concesiones mineras, póliza de seguro, etcétera.

"c) Un concepto abstracto, el cual requiere siempre de una definición legal o de la Ciencia del Derecho: renta, patrimonio, herencia, legado, etcétera."³⁹

Por tanto, para que ocurra un caso de doble imposición, dos o más gravámenes deben afectar a un mismo hecho imponible. "Es, pues, bitributación la circunstancia de que un solo hecho imponible realice la hipótesis de la incidencia de dos leyes tributarias, dando, en tesis, origen a dos obligaciones tributaria."⁴⁰

Los diversos impuestos deben recaer sobre el mismo presupuesto de hecho; y, como señala Anatolio Palamarchuk, "para que exista la identidad de presupuesto o hecho imponible, no basta con la existencia de los mismos elementos materiales, sino que se requiere que éstos se vinculen entre sí y con el sujeto pasivo de la misma manera y con el mismo fin, es decir, que el impuesto tenga el mismo objeto, como expresa la doctrina".⁴¹

Aquí el autor introduce un concepto que nos parece relevante a fin de determinar acuciosamente en qué momento estamos ante un problema de doble imposición, y este concepto es el de *objeto del impuesto*.

Algunos de los autores que hasta ahora hemos considerado, al definir la doble imposición hablan indistintamente de "fuente", "actividad económica",

³⁹ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl "Derecho Fiscal", 2a. ed., México, Edit. Harla, 1986; p. 118.

⁴⁰ ATALIBA, Geraldo, *op. cit.*; p. 31.

⁴¹ *Op. cit.*; p. 957. Por ejemplo: un bien inmueble es elemento material que puede dar origen a obligaciones fiscales diferentes; así, la dotación de un inmueble es presupuesto de hecho de un impuesto específico (predial), en tanto que su transferencia es hecho generador de otra obligación tributaria (v. gr., el impuesto por enajenación de inmuebles).

"riqueza" u "objeto", como el hecho sobre el cual se impone una doble carga tributaria. Sin embargo, es importante hacer una precisión dentro de esta vaguedad terminológica, dado que es imprescindible para delimitar el concepto de doble imposición.

"Para entender con exactitud cuando existe y cuando no existe doble tributación" --nos dice Adolfo Arrijo Vizcaino-- "debe aclararse en primer lugar en que consisten la fuente y el objeto de los tributos o contribuciones y consecuentemente, en qué se diferencian."⁴²

Emilio Margáin Manautou define a la fuente del tributo como "la actividad económica gravada por el legislador, la cual puede ser objeto de gravámenes en forma simultánea, sea por los distintos sujetos activos reconocidos por nuestra Constitución (Federación, Estados y Municipios), o por el mismo sujeto activo con más de un tributo, sin que en uno u otro casos se repute inconstitucional el sistema tributario".⁴³

En cambio, "podemos definir el objeto del tributo como la realidad económica sujeta a imposición, como por ejemplo, la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes, etc. El objeto del tributo quedará precisado a través del hecho imponible".⁴⁴

⁴² "Derecho Fiscal", 5a. ed., México, Edit. Themis, 1989; p. 202.

⁴³ "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano", 9a. ed., México, Edit. Porrúa, 1989; p. 285.

⁴⁴ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, *op. cit.*; p. 112.

La distinción entre ambos conceptos implica, para Arrijo Vizcaíno, una relación de género a especie entre la fuente y el objeto. A propósito de ello, el autor afirma:

"a) La fuente de una contribución es la actividad económica considerada en las diversas etapas o facetas que la componen, susceptible de ser gravada en lo general o por facetas, por el legislador tributario.

"b) Por su parte, el objeto de una contribución es el ingreso, la utilidad o el rendimiento proveniente de una actividad económica y/o de cualesquiera de sus facetas, que son señalados en la norma jurídica respectiva como el punto de incidencia que sirve de base para la determinación en cantidad líquida del tributo..."⁴⁵

Esta diferenciación entre fuente y objeto, entonces, nos da la posibilidad de precisar que la doble imposición únicamente existe en relación a un mismo *objeto tributario*. En cambio, una misma fuente puede ser gravada en variadas ocasiones, en sus diversas facetas de producción, comercialización y consumo, sin que por ello se calga en un caso del fenómeno impositivo en estudio.

En tal virtud, y atendiendo a la necesaria afectación de un mismo hecho imponible para configurar el fenómeno de la doble imposición, afirmamos que tal sólo puede acontecer cuando uno o varios poderes tributarios coinciden en gravar dos o más veces al mismo objeto impositivo.

⁴⁵ *Op. cit.*; p. 203.

Con ello queda excluida la fuente económica como un elemento de la doble imposición.⁴⁶

Por último, cabe mencionar que esta diferenciación no busca ser un prurito terminológico, sino que, además de precisar la naturaleza del fenómeno, se pretende con ella fijar un punto de separación entre fenómenos jurídicos y económicos específicos.

La doble imposición sobre un mismo objeto es una cuestión eminentemente jurídica y como tal ha de definirse. Por contra, la acumulación o superposición de impuestos sobre una misma fuente manifiesta una problemática de implicaciones esencialmente económicas, ya que, por ejemplo, afecta la estructura de los precios relativos de los bienes o servicios que ella genera, o el nivel de rentabilidad de una inversión.

3. Identidad del sujeto pasivo. Hasta este momento hemos considerado únicamente dos características de la doble imposición, que se resumen en la concurrencia de una o varias autoridades con poder tributario en gravar a un mismo presupuesto de hecho, dando lugar así al nacimiento de obligaciones fiscales para con cada una de ellas. Esto es, sólo hemos hecho referencia al sujeto activo de la relación tributaria y al objeto de la misma; por tanto, falta aún hacer referencia al sujeto pasivo de la propia relación jurídico tributaria,

⁴⁶ Siguiendo a Emilio MARGAIN MANAUTOU, "se ha usado el término *objeto* y no de *fuentes*, porque se considera que la fuente puede estar gravada por tres impuestos de la misma entidad sin que puedan considerarse inconstitucionales", *op. cit.*; p. 286. Cfr. igualmente la jurisprudencia del Tribunal Federal Suizo, según la cual existe doble imposición cuando "la misma persona se halla obligada por la legislación de dos cantones, al mismo impuesto, sobre el mismo objeto de tributación y en el mismo periodo", *cit. por*. RIOFRIO VILLAGOMEZ, Eduardo, *op. cit.*; p. 9.

de forma que podamos definir con toda precisión el fenómeno impositivo en comento.

A fin de configurar la doble imposición se requiere la existencia de dos relaciones impositivas, por lo menos, con uno o varios poderes tributarios, y donde el sujeto pasivo sea una sola persona, coincidiendo en la afectación de un mismo objeto.

Sobre el sujeto pasivo es que Alberto Pablo Bertoli centra su definición: "se está en presencia de un fenómeno de doble imposición en todos aquellos casos en que un contribuyente debe abonar dos o más veces un gravamen por la misma causa o el mismo tributo".⁴⁷

De este modo, tenemos delimitado el fenómeno de la doble imposición en base a los sujetos activo y pasivo de la relación tributaria, así como al objeto de la relación impositiva.

En nuestro entender, estos tres elementos constituyen los caracteres definitorios del fenómeno fiscal estudiado, y aún cuando la doctrina sobre la materia hace mención de otros elementos como la similitud de los impuestos, la existencia de una sola causa de imposición, la identidad de periodo impositivo, etc., es nuestro parecer que tales características son contingentes, que de algún modo se hallan subsumidas en los caracteres ya enunciados; su enumeración vuelve extensa una definición que, como tal,

⁴⁷ *Op. cit.*

debe incluir los elementos necesarios para ofrecer una connotación muy precisa.

De tal suerte, consideramos que existe doble imposición cuando uno o varios poderes tributarlos coinciden en gravar en más de una ocasión al mismo hecho imponible, originando sendas obligaciones fiscales a cargo del mismo contribuyente.

B. TIPOS DE DOBLE IMPOSICION.

Al definir la doble imposición, apuntamos que ésta puede ser de diversos tipos, a saber: creada por una sola autoridad o por varias autoridades, pudiendo ser ésta última, a su vez, doble imposición interna o internacional. Enseguida pasaremos a revisar brevemente cada una de estas formas de doble imposición.

1. Doble imposición por una misma autoridad. Este caso opera cuando una sola entidad impositiva establece dos o más gravámenes sobre un mismo objeto. Como ejemplo de ello, en México tenemos la enajenación de petrolíferos, objeto que resiente una doble carga fiscal por parte de la Federación: el impuesto especial sobre producción y servicios, conforme al artículo 2o., fracción I, inciso I, de la Ley de la materia; y el impuesto al valor agregado, según lo dispuesto en el artículo 1o., fracción I, de la Ley respectiva.⁴⁸

⁴⁸ Vid. Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1992, que en su artículo 4o., fracciones III y IV, establece las reglas conforme a las cuales Petróleos Mexicanos debe cubrir el impuesto especial sobre producción y servicios y el impuesto al valor agregado por la enajenación de

Para Emilio Margáin Manautou se estará "en presencia de una doble imposición inconstitucional, cuando la misma entidad pública establece más de un impuesto sobre el mismo objeto",⁴⁹ como sucede en el caso arriba anotado.

Sin embargo, esta opinión no es compartida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por considerar que nuestra Constitución Política no prohíbe expresamente la doble imposición. Al efecto, y por considerar de importancia conocer los argumentos esgrimidos para determinar tal situación, se reproduce la parte conducente de una tesis del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

"...En nuestra propia legislación positiva existen normas que tratan de evitar la doble tributación y otras que claramente dan lugar a ella. Sin embargo, no puede decirse que por el solo hecho de que un determinado impuesto dé lugar a una doble tributación por ello sea inconstitucional. Podrá contravenir una sana política tributaria o principios de buena administración fiscal, pero no existe disposición constitucional que la prohíba. Lo que la norma constitucional prohíbe, en su artículo 31, fracción IV, es que los tributos sean exorbitantes o ruinosos, que no estén establecidos por ley o que no se destinen para los gastos públicos; pero no que haya doble tributación. En resumen, una misma fuente de ingresos puede estar gravada por

petrolíferos. Cabe agregar que es facultad exclusiva de la Federación el imponer contribuciones especiales sobre gasolina y otros productos derivados del petróleo, conforme a lo dispuesto por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 73, fracción XXIX, base 5a., inciso c).

⁴⁹ *Op. cit.*; p. 285.

uno o más tributos, sin contradecir por ello la Constitución; lo que podría violar la Carta Magna es que con diversos tributos se rompa la proporcionalidad y equidad que deben satisfacer."⁵⁰

Sobre esta tesis nos parece necesario acotar que incurre en equívoco al hacer girar su argumentación sobre el concepto de *fuerza de Ingresos*. La fuente de los tributos, al estar diversificada en varias actividades económicas, escapa a la problemática de la doble imposición y, por ende, nada tiene de ilegal y mucho menos de inconstitucional el que se afecten fiscalmente con tributos distintos las diversas etapas de producción, comercialización y consumo relativas a un mismo renglón o actividad económica. Lo inconstitucional radica en gravar en más de una ocasión al mismo objeto tributario que, como ya se explicó, es diferente a la noción de fuente de tributo.

2. Doble imposición interna o nacional. Para definir este fenómeno diremos que habrá doble imposición interna cuando dos o más estados dentro de una federación coinciden en gravar al mismo objeto, de modo que sobre éste recaigan dos o más impuestos.

Decimos que la doble imposición interna sólo puede existir en estados federales ya que, contrario a lo que sucede en los estados unitarios, sólo dentro del federalismo se presenta una distribución de competencias entre los diversos órdenes jurídicos que coexisten en él: Federación, Estados y Municipios. En materia fiscal, lo anterior implica la coexistencia de

⁵⁰ 7a. Ep., Vol. 115-120, 1a. pt., p. 167. Amparo en Revisión No. 302/76, Jesús Castellanos, 3 de enero de 1978, unanimidad de 15 votos. Ponente: Fernando Castellanos Tena.

entidades con poder tributario, con facultades --bajo ciertas reglas-- para imponer los gravámenes necesarios a fin de cubrir sus propios presupuestos. De este modo, podemos delinear dos hipótesis de bitributación interna:

a) Cuando en un estado federal gravan el mismo objeto con variados impuestos la federación y algún estado federado; y

b) Cuando en un estado federal, algún estado federado y un municipio coinciden en gravar el mismo objeto.

Cabe aclarar que la última hipótesis no es un problema que pueda darse en México pues, constitucionalmente, cada entidad federativa fija los ingresos de sus municipios, atendiendo, como mínimo, a los renglones exclusivos de tributación reservados constitucionalmente a la municipalidad. Si en nuestro país ocurriese una doble imposición de esta naturaleza, se tendría que catalogar como una doble imposición generada por una misma autoridad. Sin embargo, esta hipótesis sí podría presentarse dentro de sistemas jurídicos que otorguen plena autonomía a los municipios --política, administrativa, financiera y legislativa--, como es el caso de los Estados Unidos.⁵¹

En el caso mexicano, la doble imposición producida por la coincidencia de la federación y los estados en gravar el mismo objeto tributario, deriva de que

⁵¹ Carlos M. GIULIANI FONROUGE nos comenta que los Estados Unidos "ofrecen el caso de numerosos organismos (condados, distritos escolares, etc.) con facultad de aplicar gravámenes, que se suman a los tres órdenes señalados en primer término (la Nación, los estados y los organismos locales) y cuya complejidad y confusión pueden imaginarse, teniendo en cuenta la coexistencia del gobierno federal, de 50 estados y aproximadamente 180.000 unidades locales". *"Derecho Financiero"*, Vol. 1, Eds. Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1962; p. 290.

el sistema constitucional faculta simultáneamente a ambos entes públicos para cobrar contribuciones bajo estas normas generales: se permite a la federación, en los términos de la fracción VII del artículo 73 constitucional, establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto de gastos de la propia federación, sin que esto se vea limitado a los gravámenes exclusivos enumerados en la fracción XXIX del propio ordenamiento. Por su parte, los Estados, con apoyo en el artículo 124 constitucional, tienen facultad para establecer las contribuciones necesarias para cubrir los presupuestos estatales, respetando en todo momento los renglones exclusivos de tributación señalados para los municipios en el artículo 115, fracción IV, de nuestra Ley Suprema, y sin intervenir en las fuentes competencia de la federación que define la propia fracción XXIX del artículo 73 constitucional.

El principio jurídico y político de esta fórmula de división de competencias, derivado de la Constitución de los Estados Unidos de América, nos es expresado a profundidad por Alexander Hamilton: "una jurisdicción concurrente en materia de impuestos es la única alternativa admisible a una completa subordinación respecto a esta rama del poder, de la autoridad de los Estados a la de la Unión... y es evidente que esta solución tiene cuando menos el mérito de hacer conciliable un poder constitucional ilimitado de imposición por parte del gobierno federal, con la facultad apropiada e independiente de los Estados para proveer a sus necesidades propias."⁵²

⁵² "El Federalista", 1a. ed.-4a. reimp., México, F. C. E., 1987; pp. 136-137.

Se ha tratado de conciliar esta situación a través de un mecanismo de coordinación entre Federación y Estados, a modo de evitar la doble imposición y compartir el producto de la recaudación.³³ Sin embargo, una vez logrado este objetivo se ha visto que es el gobierno federal quien domina la mayoría de las fuentes gravables, lo cual ocasiona un bajo nivel de ingresos, por concepto de contribuciones, a las entidades federativas.

Concluyendo, el fortalecimiento y el ejercicio auténtico del federalismo en México implica acrecentar la descentralización financiera, lo cual no es propósito de la coordinación fiscal que, aunque buena desde el punto de vista económico, "contribuye a debilitar el pacto federal en perjuicio de los estados. Una entidad federativa cuya cartera la tiene la federación, carece de independencia económica y está sujeta a vaivenes de la política que quiere seguir la federación".³⁴

3. Doble Imposición Internacional. Para Ottmar Bühler "existe doble imposición internacional en sentido amplio --o económico-- cuando el mismo

³³ Algunos otros estados federales, en lugar de la coordinación fiscal, han optado por otros mecanismos, como la distribución de fuentes; así ocurre con Brasil. Al respecto, GIULIANI FONROUGE afirma que el método más perfecto para evitar la doble imposición interna "desde el punto de vista técnico, consiste en separar las fuentes productoras de riqueza gravable, pero tiene el inconveniente de su excesiva rigidez", *op. cit.*; p. 291. Sobre el mismo punto, HAMILTON sostuvo que "cualquier división de las fuentes de ingreso habría significado sacrificar los grandes intereses de la Unión al poder de los Estados individuales", *op. cit.*; p. 137.

³⁴ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. "El sistema tributario mexicano", en: *Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México*, año III, No. 7, mayo-agosto de 1979; p. 27. Con relación a este punto cabe mencionar que, en reunión con el Secretario de Hacienda y Crédito Público celebrada el 24 de mayo de 1991 en la Ciudad de México, el Gobernador de Baja California demandó que se conceda autonomía fiscal a esa entidad, al tiempo de que propuso el restablecimiento del antiguo sistema tributario, en el que se diferenciaban los gastos del gobierno federal de los que tenían las entidades federativas, como un medio de lograr un desarrollo equilibrado; afirmó entonces que se deben "encontrar mecanismos que permitan que un estado libre y soberano pueda tener control de sus ingresos y de esa manera afrontar de manera más directa su responsabilidad". *Vid. "El Universal"*, México, D. F., sábado 25 de mayo de 1991; pp. 1 y 11.

o semejante impuesto es percibido por varios Estados en virtud de un mismo presupuesto de hecho, y para un mismo periodo de tiempo... Cuando se añade *de la misma persona (identidad de sujeto)*, se obtiene el concepto en sentido estricto."⁵⁵

Para los efectos de nuestro trabajo, únicamente haremos referencia al sentido estricto o jurídico de la doble imposición Internacional, dejando fuera del mismo el criterio económico.

En este sentido se orienta la definición de Hugo B. Margain, quien considera que "se presenta la doble imposición Internacional, cuando las legislaciones de dos Estados coinciden en gravar un mismo ingreso, obtenido por un contribuyente, provocándose una situación de injusticia..."⁵⁶

Aquí vemos precisados ya los distintos elementos que caracterizan la existencia de la doble imposición Internacional: concurrencia de poderes tributarios, identidad de sujetos pasivos y coincidencia sobre un mismo objeto gravado.

A estos elementos, siguiendo la definición de Bühler, podrían agregarse: la identidad del periodo impositivo e, incluso, por la lógica del propio fenómeno, la existencia de una acumulación de cargas tributarias.

⁵⁵ *"Principios de Derecho Internacional Tributario"*, Madrid, España, Edit. de Derecho Financiero, 1989; p. 44.

⁵⁶ *"Coordinación fiscal y doble tributación"*, en: GUERRERO LARA, Ezequiel y CORTINA G. QUIJANO, Aurora (comp.) *"La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia de Impuestos 1917-1985"*, México, UNAM-Tribunal Fiscal de la Federación, 1986; p. 686.

Respecto a la Identidad del período impositivo, Manuel E. Tron precisa que "este elemento no es considerado en forma unánime por la doctrina como necesario para que exista doble imposición".⁵⁷

Los autores que sostienen la Identidad del período impositivo para integrar el fenómeno de la doble imposición, afirman que se "requiere que las obligaciones impositivas hayan surgido en un mismo lapso, para los impuestos de carácter periódico, o de un mismo evento, para los de carácter instantáneo, debiendo considerarse siempre esa identidad con referencia al momento en que nace la obligación, y no a aquél en que ésta se hace exigible o en el que el evento produce sus efectos".⁵⁸

Otros autores, en cambio, arman su definición sin considerar en ella al período impositivo. Tal es el caso de H. Dorn, para quien "la doble imposición internacional surge siempre que varios países soberanos ejerzan su soberanía para someter a una misma persona a impuestos de naturaleza similar por el mismo objeto impositivo".⁵⁹

⁵⁷ "Régimen Fiscal de los Extranjeros en México", México, Edit. Themis, 1990; p. 7.

⁵⁸ PALAMARCHUK, Anatolio, *op. cit.*; p. 958. En esta aseveración se incluye un criterio temporal para clasificar las contribuciones en instantáneas y periódicas. Raúl RODRIGUEZ LOBATO nos indica que "los instantáneos son los que ocurren y se agotan en un determinado momento, por lo tanto, cada vez que surgen dan lugar a una obligación fiscal autónoma; ejemplos de hechos impositivos instantáneos son los previstos en el impuesto sobre adquisición de inmuebles y en el impuesto de importación... Los periódicos son los que requieren de un determinado período de tiempo para su consumación, período que estará precisado por la ley, y que cada vez que concluye da lugar a una obligación fiscal; ejemplos de hechos impositivos periódicos son los previstos en los impuestos sobre la Renta, al Valor Agregado, sobre Tenencia o Uso de Vehículos y Predial." *Op. cit.*; p. 119.

⁵⁹ *Cit. pas.* ORTIZ DE LA PEÑA VISCONTI, Fernando "Comentarios sobre la doble imposición internacional", en: *Investigación Fiscal*, México, S.H.C.P., Nos. 7 y 8, sept./oct. y nov./dic. de 1983; p. 89.

En lo relativo a la existencia de una acumulación de cargas tributarias, este elemento tampoco es considerado por toda la doctrina como necesario para que exista doble imposición internacional. "Este último aspecto" --nos indica Luis del Arco Ruete-- "hace referencia a la aparición de una sobreimposición relativa por el hecho de colisionar dos soberanías fiscales dentro de la delimitación de un mismo hecho imponible."⁶⁰ Esta acumulación de cargas tributarias es consecuencia lógica de los casos de doble imposición, dada la coincidencia de varios gravámenes sobre un mismo objeto tributario, por lo cual no consideramos útil su reconocimiento expreso como un elemento de la doble imposición internacional.

En virtud de lo antes expuesto, y siguiendo la conceptualización realizada en líneas anteriores de este mismo capítulo, podemos conformar la siguiente definición: existe doble imposición internacional cuando varios poderes tributarios coinciden en gravar en más de una ocasión al mismo hecho imponible, originando sendas obligaciones fiscales a cargo del mismo contribuyente.

⁶⁰ "Doble Imposición Internacional y Derecho Tributario Español", Madrid, España, Escuela de Inspección Financiera del Ministerio de Hacienda, 1977; p. 47.

CAPITULO IV

PRINCIPIOS JURISDICCIONALES DE IMPOSICION

A. LIMITES AL PODER TRIBUTARIO.

El fenómeno de la doble imposición internacional se presenta al momento en que una persona lleva sus actividades más allá de su país y se encuentra sujeto a variados gravámenes, impuestos por dos o más países, recayendo sobre un mismo objeto. De este modo, "cuando una persona extiende sus operaciones fuera de las fronteras del país del que es residente o ciudadano, se enfrenta al problema de la imposición múltiple, pues recibe ingresos gravables en el país en el que se originan y en su propio país, ya que ambos ejercen su jurisdicción impositiva sobre dichos ingresos."⁶¹

El fenómeno de la doble imposición internacional ha incrementado su dimensión en la actualidad. El crecimiento de las relaciones económicas internacionales ha multiplicado la factibilidad de que una persona (física o moral) sea gravada en diversos países, lo que conlleva impedimentos al flujo

⁶¹ CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatrix "La doble imposición internacional y las medidas para evitarla", en: *Investigación Fiscal*, México, SHCP, No. 13, enero de 1967; p. 15.

expedito de bienes, servicios y capitales. Esta reiterada. Imposición "proviene del conflicto de atribuciones entre dos o más Estados para establecer la obligación tributaria en razón del conflicto de principios que se invocan para justificar el fundamento o causa del poder tributario".⁶²

La concepción del poder tributario se ha basado en el concepto de soberanía. En principio, la soberanía no tiene un significado distinto en el campo del Derecho Fiscal del que posee en otras ramas jurídicas; así, "la soberanía es la cualidad específica del poder del Estado y consiste en el derecho de mandar en última instancia en forma inapelable -- autodeterminación--, o de hacerse obedecer en el territorio estatal, fijando las normas a las cuales circunscribe su actuación --autolimitación--, y afirmando su independencia respecto de los demás Estados, sin más límites que los que crea el derecho internacional..."⁶³

Esta autodeterminación implica que el titular de la soberanía se da a sí mismo una estructura jurídico-política que se expresa en un ordenamiento fundamental o Constitución que, como toda norma, fija una limitación, es decir, señala límites al poder público.

De esta manera tenemos dos limitantes al poder público: las fijadas por la estructura jurídico-política nacional y las determinadas por el derecho internacional. Tales limitantes son, evidentemente, aplicables a nuestro campo de estudio, de suerte tal que tenemos:

⁶² RÍOFRÍO VILLAGÓMEZ, Eduardo, *op. cit.*; p. 21.

⁶³ SERRA ROJAS, Andrés "Ciencia Política", 8a. ed., México, Edit. Porrúa, 1985; p. 327.

1. Límites nacionales al poder tributario. El poder tributario, por ser expresión de la soberanía política de un Estado, está sujeto a las mismas restricciones para su ejercicio que las que para la propia soberanía existen.

Algunas limitaciones derivan de las normas constitucionales relativas a las garantías individuales, a la organización política del Estado y a principios de política económica nacional.

Para los fines de este trabajo, destaca el límite espacial dentro del cual el poder tributario está facultado para fijar contribuciones.

El territorio de un Estado demarca el ámbito espacial de validez del orden jurídico nacional. Así entendido, el territorio es el espacio dentro del cual se ejerce el poder estatal, se convierte en el límite de validez espacial del derecho del Estado, en el sentido de que las normas jurídicas emanadas del poder público únicamente valen dentro de sus confines.

Ignacio Burgoa Orihuela asevera que, como esfera competencial del Estado, el territorio "delimita espacialmente la independencia de éste frente a otros estados, es el suelo dentro del que los gobernantes ejercen sus funciones, es el ambiente físico de vigencia de las leyes y de demarcación de su aplicatividad --territorialidad-- fuera del cual carece de eficacia normativa --extraterritorialidad--".⁶⁴

En este enunciado, el autor expone una concepción territorial para demarcar

⁶⁴ "Derecho Constitucional Mexicano", 5a. ed., México, Edit. Porrúa, 1984; p. 158.

el ámbito espacial de validez del orden jurídico de un Estado, por el cual se sostiene que las leyes de cada país se aplican exclusivamente dentro del territorio del mismo y a todas las personas que en él se encuentren, sean nacionales o extranjeros, residentes o transeúntes; esto es, que las disposiciones legales de un Estado tienen validez para todos los hechos o actos realizados en su territorio, sin que sean aplicables en el mismo legislaciones de otros Estados soberanos. Ello nos conduce al principio de la *impenetrabilidad del Estado*, principio que, al decir de Hans Kelsen, se enuncia de la forma siguiente: "el orden jurídico nacional tiene validez exclusiva para un cierto territorio... y dentro de este territorio todos los individuos se hallan sometidos única y exclusivamente a ese orden jurídico nacional..."⁶⁵ En consecuencia, dentro de un mismo territorio sólo un Estado puede ejercer imperio.

Hay, sin embargo, ciertas excepciones a este principio, ya que un Estado puede autorizar a otro a realizar actos dentro de su ámbito geográfico de competencia; tal es el caso de la extraterritorialidad. Jellinek conceptúa esta excepción del siguiente modo:

"Mediante los actos unilaterales o bilaterales del Derecho Internacional, o lo que equivale a esto, mediante sus actos tácitos, puede un Estado formar o autorizar a otros para llevar a cabo actos de soberanía en su territorio, lo que tiene como consecuencia la limitación mayor o menor del Estado paciente. Mas como estas limitaciones descansan en la voluntad del Estado, tienen el carácter de autolimitaciones del poder del mismo, y, por

⁶⁵ "Teoría General del Derecho y del Estado", trad. Eduardo García Máynez, 2a. ed.-3a. reimp., México, UNAM, 1983; p. 252.

consiguiente, no aminoran su soberanía. El Estado autorizado, por el contrario, manda sin duda alguna, en fuerza de un derecho propio, pero de un derecho que no es originario, sino derivado."⁶⁶

Ahora bien, el territorio de un Estado no se reduce necesariamente al suelo y al subsuelo, "sino que se extiende además a las porciones del mar que baña las costas y a la capa atmosférica situada encima del territorio nacional. Sin embargo, ni el mar ni el aire son territorios: son espacios".⁶⁷ A semejante territorio, con sus prolongaciones, se le debe entender como territorio integral, como unidad territorial del Estado.

Aparte de lo anterior, cabe hacer mención de que en nuestro derecho positivo, el Código Fiscal de la Federación nos brinda una definición específica de lo que, en materia tributaria, se considera el territorio nacional. El artículo 8o. del citado ordenamiento señala: "Para los efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial."

⁶⁶ *Cit. pos.* MORENO, Daniel "Derecho Constitucional Mexicano", 7a. ed., México, Edit. Pax-México, p. 336. En relación a la parte última de la cita, donde Jellinek habla de un derecho originario y otro derivado para ejercer actos de soberanía en un territorio de otro Estado, cabe incluir aquí la clasificación que del poder tributario hace Sergio Francisco DE LA GARZA: "El poder tributario es originario o delegado. Es originario cuando nace originariamente de la Constitución, y por tanto no se recibe de ninguna otra entidad... El poder tributario es delegado, en cambio, cuando la entidad política lo posee porque le ha sido transmitido, a su vez, por otra entidad que tiene poder originario." *Op. cit.*; p. 195.

⁶⁷ BURDEAU, Georges "Tratado de Ciencia Política", tomo II, Vol. I "La Formación del Estado", México, UNAM - ENEP Acatlán, 1985; p. 141. El autor hace esta distinción ya que afirma que los derechos del Estado sobre tales espacios no tienen la misma amplitud que los derechos que ejerce sobre el territorio, ya que tales derechos dependen de las convenciones y de las costumbres internacionales. *Cfr.* el artículo 42, fracciones V y VI de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que en lo relativo a la extensión y otras modalidades del mar territorial y del espacio aéreo, remite a las normas jurídicas internacionales.

En el precepto transcrito se incluye a la zona económica exclusiva dentro del concepto de territorio nacional que nos brinda la Ley Suprema en su artículo 42. Es este un caso de lo que se ha dado en llamar *redefinición de conceptos*, instrumento muy recurrido en materia tributaria.

Se señala que la zona económica exclusiva no ha de concebirse como parte del territorio nacional, ya que sobre éste último el Estado ejerce poderes soberanos, o sea el *imperium*, por conducto de sus diferentes autoridades, ya sean legislativas, administrativas o judiciales; en cambio, dentro de la zona económica exclusiva, el Estado únicamente ejerce derechos de jurisdicción.

No obstante la certeza de esta aseveración, consideramos que la norma fiscal referida líneas arriba no rebasa los términos constitucionales de demarcación del ámbito espacial de validez de la legislación tributaria, ya que la propia Ley Suprema, en su artículo 27, párrafo octavo, dispone: "La Nación ejerce en una zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial y adyacente a éste, los derechos de soberanía y las jurisdiccionales que determinen las leyes del Congreso."

Ello implica que la propia Constitución faculta al Poder Legislativo Federal para, a través de una ley, fijar derechos soberanos sobre la zona económica exclusiva, y tal sucede en cuanto hace a la materia fiscal cuando el legislador dispone, en términos de ley, que sobre ella ejercerá su poder tributario

Este caso específico, entonces, muestra que la ley fiscal nacional puede tener validez aún fuera de los confines estrictos del territorio de un Estado. Aún cuando la doctrina generalmente aceptada afirma que un Estado es soberano dentro de su territorio y, por ende, el imperio de sus determinaciones queda sujeto a la extensión y límites del mismo, Ottmar Bühler sostiene, sin embargo, que la "improcedencia del ejercicio del poder tributario fuera de las fronteras del Estado no contradice el que se tomen en consideración a efectos de la imposición de un país los presupuestos de hecho ocurridos en el extranjero".⁶⁸

Esto podría explicarse, llanamente, si se parte de la base de que la ley es una manifestación de la soberanía estatal que rige el territorio del mismo, pero que, al mismo tiempo, el propio Estado tiene interés en conservar autoridad sobre sus súbditos, aún cuando traspasen las fronteras.

En este sentido se pronuncia Dino Jarach, quien rechaza la necesaria vinculación entre tributos y soberanía territorial. Para el autor argentino, "en el derecho tributario material no hay limitación alguna a la imposición: los criterios de vinculación con el sujeto activo... pueden ser de cualquier naturaleza y la única limitación es de índole práctica, debiendo la ley establecer como hechos impositivos solamente aquellos que de cierta manera sean controlables por la administración y sean susceptibles de conducir al resultado que la ley tributaria se propone".⁶⁹

⁶⁸ *Op. cit.*; p. 177. Al respecto, César SEPULVEDA, al desarrollar el tema de la soberanía y el derecho internacional, afirma que "en ciertos y específicos casos, los sujetos de derecho internacional pueden pretender jurisdicción sobre cosas y personas afuera de su jurisdicción territorial". *Derecho Internacional*, 15a. ed., México, Edit. Porrúa, 1986; p. 87.

⁶⁹ *"El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo"*, 3a. ed., Buenos Aires, Argentina, Edit. Abeledo-Perrot, 1982; p. 208.

Lo anteriormente señalado nos permite distinguir, entonces, "entre el problema de la determinación del ámbito espacial dentro del que la ley surte efecto y el propio de la extensión de la ley, es decir, el relativo a la determinación de los hechos que la ley de un Estado puede regular"⁷⁰, esto es, distinción entre el ámbito espacial de validez de la norma fiscal y los factores de vinculación tributaria.

Más adelante en este capítulo abordaremos el tema de los factores de vinculación que legitiman a un Estado para prever en su legislación fiscal los supuestos de hecho y de derecho que integran al hecho imponible.

2. Límites Internacionales al poder tributario. Una vez que hemos esbozado los límites nacionales a la potestad tributaria de los Estados, pasaremos ahora a ver que dicha potestad tributaria encuentra también límites que la restringen en el campo internacional.

La coexistencia de una pluralidad de Estados en el mundo actual, y el hecho de que busquen ampliar al máximo su propio poder tributario, hace que sea necesario determinar en la esfera internacional hasta qué límites puede cada uno de ellos moverse, es decir, en qué casos podrán o no ejercitar su poder tributario a fin de evitar el choque con el poder de otro Estado.

Cabe aclarar que, en estricto sentido, sólo las normas de derecho internacional que nazcan de los convenios entre diferentes Estados, han de considerarse como límites internacionales al poder tributario. Esto implica

⁷⁰ TRON, Manuel E., *op. cit.*; p. 9.

que ni los principios generales ni la costumbre internacional obligan positivamente a los Estados a limitar el ejercicio de su potestad en materia fiscal.

No obstante, existen algunos usos internacionales generalmente aceptados que al ser adoptados por un Estado en su legislación interna provocan que éste se autolimite, por razones de índole internacional, para ejercer su poder tributario, aún cuando existan los presupuestos de hecho o de derecho idóneos para hacerlo.

Las limitaciones internacionales al poder tributario pueden clasificarse en dos tipos generales: límites subjetivos y límites objetivos.

a) Límites subjetivos al poder tributario. Estas limitaciones son aquellas que derivan de la particular naturaleza o condición del posible sujeto de la obligación tributaria. Así las cosas, las limitaciones subjetivas pueden, a su vez, dividirse en dos grandes grupos:

"i) las que se refieren a otros Estados y demás sujetos de derecho internacional, los cuales por su propia naturaleza escapan a la sujeción de poder tributario alguno; y

"ii) las que se refieren a particulares extranjeros, los cuales, por su condición jurídica, se encuentran sujetos, en principio... a la soberanía del Estado del cual son súbditos."⁷¹

⁷¹ *Ibid.*; p. 8.

El primer tipo referido versa sobre limitaciones que afectan a los Estados extranjeros en cuanto tales, así como a otros sujetos del derecho internacional, como son los organismos internacionales. Dentro del contexto mundial las naciones coexisten en un plano de igualdad y ninguna de ellas puede --sin violentar las normas del derecho de gentes-- ejercer imperio sobre otra nación soberana. Es por ello que no resultan gravables los actos realizados por un Estado nacional en el territorio de otro Estado.

En nuestro medio, el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 1o., párrafo tercero, preceptúa: "Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados."

Resalta de la anterior transcripción que el legislador incluye el principio de reciprocidad para hacer efectiva la exención a los estados extranjeros en nuestro país. Este principio de reciprocidad consiste en que un Estado otorga un trato especial a condición de que trato similar le sea concedido por otro Estado extranjero que se vea beneficiado por las facilidades dispensadas.

Otro ejemplo lo tenemos en el caso de las embajadas y consulados que, por considerarse territorio extranjero, no son gravados por impuestos sobre la propiedad raíz. En el caso de México, tal exención opera en virtud de la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas, de 1961, y de la Convención de Viena sobre Relaciones Consulares, de 1963. La primera de ellas, en su artículo 23, nos indica que "el Estado acreditante y el jefe de la

misión están exentos de todos los impuestos y gravámenes nacionales, regionales o municipales, sobre los locales de la misión de que sean propietarios o inquilinos, salvo de aquellos impuestos o gravámenes que constituyan el pago de servicios particulares prestados".⁷²

Pasando ahora al segundo grupo de limitaciones subjetivas de la potestad tributaria estatal, tenemos que éstas se refieren a particulares extranjeros sujetos a la soberanía del Estado del cual son súbditos, y que aún encontrándose en territorio de otro Estado, éste no los grava dada su especial condición jurídica.

Nuestra legislación fiscal adopta esta limitación. La Ley del Impuesto sobre la Renta, en su artículo 77, fracción XII, indica que:

"ARTICULO 77.- No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

.....
XII. Las remuneraciones por servicios personales subordinados que perciban los extranjeros, en los siguientes casos:

- a) Los agentes diplomáticos.
- b) Los agentes consulares, en el ejercicio de sus funciones, en casos de reciprocidad.
- c) Los empleados de embajadas, legaciones y consulados extranjeros que sean nacionales de los países representados, siempre que exista reciprocidad.
- d) Los miembros de delegaciones oficiales, en caso de reciprocidad, cuando representen países extranjeros.

⁷² El texto de la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas aparece publicado en el D.O.F. del día 3 de agosto de 1965. Por su parte, la Convención de Viena sobre Relaciones Consulares fue publicada en el D.O.F. de fecha 11 de septiembre de 1968; la exención relativa a los locales consulares y la residencia del jefe de la oficina consular se encuentra prevista en el artículo 32 de esta última convención.

- e) Los miembros de delegaciones científicas y humanitarias.
- f) Los representantes, funcionarios y empleados de los organismos internacionales con sede u oficina en México, cuando así lo establezcan los tratados o convenios.
- g) Los técnicos extranjeros contratados por el Gobierno Federal, cuando así se prevea en los acuerdos concertados entre México y el país de que dependan.⁷³

b) Límites objetivos al poder tributario. Estas limitaciones obedecen no a la condición personal del presunto sujeto pasivo, sino de la naturaleza del hecho imponible, o a límites surgidos por el ejercicio de otro poder tributario. De lo dicho se pueden diferenciar también dos clases de límites objetivos.

El primer grupo de tales limitaciones encuentran su fundamento, de acuerdo a Manuel E. Tron⁷⁴, en los siguientes conceptos:

" i) en razón del principio de libre tránsito, pues el mero tránsito no puede constituir, en sí mismo, motivo de imposición por parte del Estado territorial." Aquí son incluidas las mercancías que atraviesan el territorio de un Estado en régimen de mero tránsito o la permanencia temporal de ciertas mercancías en el país, como puede ser para la celebración de una exposición internacional. En México, la Ley Aduanera exenta del pago de impuestos al comercio exterior a las importaciones temporales de mercancías de procedencia extranjera.⁷⁵

⁷³ Cfr. Artículos 34 y 35 de la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas, y artículos 49 y 50 de la Convención de Viena sobre Relaciones Consulares.

⁷⁴ *Op. cit.*; p. 9.

⁷⁵ Artículo 79, fr. I, de la Ley Aduanera, publicada en el D.O.F. el 30 de diciembre de 1981. El régimen aduanero de tránsito de mercancías está regulado en los Artículos 102 y 103 de la citada ley.

"ii) en función de objetivos de Interés universal, que pueden ser tan variados como las mismas relaciones internacionales." Como ejemplo de ello tenemos el hecho de que nuestra Ley del Impuesto General de Importación no grava "las piezas postales obliteradas que los convenios postales internacionales comprenden bajo la denominación de correspondencia", al igual que a "las muestras y muestrarios que por sus condiciones carecen de valor comercial".⁷⁶

"iii) por regulaciones de comercio." En nuestro país estas exenciones, originadas por una limitante objetiva como lo es el comercio exterior, está prevista en la Ley Reglamentaria del Artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en Materia de Comercio Exterior, la cual faculta al Ejecutivo Federal para: "aumentar, disminuir o suprimir las cuotas arancelarias de las tarifas de exportación o importación y para crear otras..."⁷⁷

Pasando a analizar el segundo grupo de las limitaciones objetivas al poder tributario y quizá el de mayor relevancia, vemos que ellas se refieren a límites conexos al ejercicio de otro poder tributario; se trata de limitaciones constituidas por "todas aquellas vinculadas con el ejercicio de poderes tributarios externos, es decir, con la doble imposición internacional. De esta suerte, la doble imposición internacional es, en sí misma, un límite a la potestad tributaria de los Estados, el cual desafortunadamente, no siempre se observa".⁷⁸

⁷⁶ Artículo 2o., fr. II, regla 9a. incisos b) y d) de la Ley del Impuesto General de Importación, publicada en el D.O.F. del 12 de febrero de 1988.

⁷⁷ Artículo 1o., fr. I, de la citada Ley, publicada en el D.O.F. de fecha 13 de enero de 1986.

⁷⁸ TRON, Manuel E., *op. cit.*

Llegados a este punto es factible conjuntar dos criterios, a virtud de los límites nacionales e internacionales de la potestad tributaria: en materia fiscal, la ley nacional extiende su campo de aplicación aún fuera de su ámbito territorial, lo cual llega a ocasionar la afectación de un hecho o acto ya gravado por otro poder tributario, originando la doble imposición internacional. Y este fenómeno tributario, a su vez, constituye una limitante internacional al ejercicio del poder tributario.

"En la vida moderna, con sus extensas relaciones económicas internacionales, con las uniones económicas y la política de brindar asistencia a países en desarrollo económico... el principio de la universalidad del impuesto, en ocasiones entra en conflicto, en diversos aspectos, con otro canon fiscal, la regla de evitar la doble imposición."⁷⁹

B. PRINCIPIOS DE IMPOSICION INDIRECTA.

La distinción entre impuestos directos e indirectos al parecer tiene implicaciones más de carácter económico que jurídico y existen varias posiciones teóricas que tratan de definirlos. Por no ser tal discusión materia de este trabajo, diremos, de manera concisa, que "los impuestos directos son aquéllos que gravan los rendimientos y los impuestos indirectos los que afectan los consumos, distinguiéndose unos de otros en que los directos no gravan un hecho real, sino una situación hipotética, como lo es

⁷⁹ SBAROUNIS, Athanase J. "Avoidance of international double taxation and fiscal evasion", en: *Revue Hellenique de Droit International*, año 16, Nos. 3-4, Atenas, Grecia, julio-diciembre de 1963; p. 301.

la utilidad fiscal, y en cambio, los Indirectos recaen sobre hechos ciertos, reales, como la producción, el consumo, la explotación, la enajenación, etc."⁸⁰

Para Benjamín Retchkíman "la importancia de la distinción entre impuestos directos se refleja en el hecho de que estos últimos son el perfecto sustituto de los impuestos al comercio exterior --derechos aduanales--, por lo que a los países miembros de una unión económica se les debe vigilar en lo que se refiere a los tantas veces mencionados tributos indirectos, pues por medio de ellos pueden volver a usar las discriminaciones contra los productos de otros asociados..."⁸¹

A fin de evitar esta posibilidad, se requiere que los países miembros de un esquema de integración económica acuerden la manera en que se impondrán este tipo de contribuciones internas. Para resolver estos problemas se ha de acudir a dos principios jurisdiccionales de imposición alternativos: el principio del país de origen o el principio del país de destino.

1. Principio del país de origen. Este principio "supone que los productos exportados pagan el impuesto solamente en el país donde se transforman o se producen, sin tomar en cuenta los del país donde se usan o consumen. Cualquiera que sea su destino, las mercancías llevan incorporadas a su precio los impuestos que pagaron en el país donde se

⁸⁰ MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *op. cit.*; p. 86. Cfr. a Raúl RODRIGUEZ LOBATO, *op. cit.*, pp. 67-68; a Adolfo ARRIJOA VIZCAINO, *op. cit.*, p. 302; y a Ernesto FLORES ZAVALA, *op. cit.*, pp. 263-276.

⁸¹ *Op. cit.*; p. 136.

produjeron.⁸² Bajo este principio, entonces, las exportaciones son gravadas y las importaciones exentas.

Dentro de procesos de integración, este principio resulta aplicable en modelos de profundos alcances integrativos, como lo es el mercado común, donde todos los países miembros conforman un solo mercado interno, ampliado, y el paso de bienes y servicios de un territorio a otro es irrelevante desde la perspectiva tributaria. De tal suerte, el principio del país de origen implica la eliminación de las barreras aduanales y de las fronteras fiscales entre las naciones asociadas en un mercado común.⁸³

2. Principio del país de destino. Bajo el principio de destino, un impuesto indirecto es establecido por un país sobre los productos consumidos dentro de su territorio. De este modo se grava en el país al cual el producto está destinado; por consiguiente, las exportaciones están exentas y las importaciones son gravadas, situación inversa a la que se presenta bajo el principio de origen.

"Para implementar este principio, es necesario reembolsar el total de los impuestos que afectaron a las mercancías exportadas a través de sus diferentes etapas de transformación o producción, de manera que puedan

⁸² RUIZ BALLIVIAN, Gonzalo *"La armonización de los impuestos internos sobre bienes y servicios en el Grupo Andino"*, en: *Comercio Exterior*, Vol. 28, No. 5, México, mayo de 1978; p. 584.

⁸³ Para el día 10 de junio de 1991, en la ciudad de Bruselas, Bélgica, estaba prevista una reunión de los Ministros de Economía y Finanzas de la Comunidad Económica Europea, convocada con el propósito de definir el marco tributario requerido para suprimir las fronteras fiscales en toda la comunidad a partir de 1993. En este aspecto, "Alemania, por su potencia exportadora, quiere que la fecha para pasar al régimen definitivo del IVA, basado en el principio de impuesto en el país de origen, sea fija e imperativa el 1o. de enero de 1996". Vid. *"El Universal"*, sección financiera, México, D. F., lunes 10 de junio de 1991; p. 9.

venderse al comprador extranjero libres de todos los impuestos que las gravan en el país productor."⁸⁴

Este principio de destino resulta aplicable a procesos Integrativos limitados, como lo son las zonas de libre comercio y las uniones aduaneras, dentro de las cuales los países miembros mantienen su autonomía en el manejo de la política económica nacional y persisten las fronteras fiscales y aduaneras entre los asociados; tal manejo independiente de los instrumentos tributarios únicamente tendrá --dentro de un esquema integrativo-- los límites necesarios para evitar distorsiones económicas.

C. PRINCIPIOS DE IMPOSICION DIRECTA.

Como ya se ha mencionado, el Estado se encuentra legitimado para imponer las contribuciones que permitan subvenir su subsistencia y actividad, dentro de su ámbito de competencia, el cual no se limita al marco territorial. Es por ello que el problema de la determinación de la extensión del poder estatal para imponer gravámenes ha dado origen a dos criterios generales para delimitar tal potestad: los criterios de sujeción personal y los criterios de sujeción económica.

Estos son los llamados criterios atributivos de potestad tributaria, que para poder ser aplicados requieren ser definidos los factores de vinculación que legitimarán a un Estado para prever, en su legislación fiscal, los supuestos de hecho y de derecho que integren el hecho imponible.

Los factores de vinculación son definidos por Manuel E. Tron como "todos aquellos elementos o circunstancias de carácter objetivo o subjetivo, de tal relevancia que, al concurrir en la situación jurídica de una persona física o moral, provocan la sujeción de la misma a la potestad tributaria de un determinado Estado".⁸⁵ Es decir, los factores de vinculación son la causa legal para que un sujeto se ubique dentro de la jurisdicción impositiva de un Estado en particular, dando eficacia plena a la ley fiscal.

Una vez precisados los puntos a analizar, veremos cada uno de los criterios atributivos de potestad tributaria y los factores de vinculación que de ellos derivan, y que son:

1. Criterios de sujeción personal: comprenden a la nacionalidad y a la residencia.

2. Criterios de sujeción económica: comprenden a la fuente de riqueza y al establecimiento permanente.

Resulta importante destacar estos criterios ya que en ellos radica el origen del fenómeno de la doble imposición internacional. Horacio A. García Belsunce asevera que "la adopción por los Estados soberanos, en ejercicio de su poder tributario, de distintos sistemas para determinar los momentos de vinculación de un hecho imponible específico con el sujeto activo de la obligación tributaria, crea conflictos en el orden internacional, cuando como

⁸⁵ *Op. cit.*; p. 74.

consecuencia de la colisión entre dichos sistemas, el hecho imponible resulta sometido al poder fiscal de más de un Estado".⁸⁶

En efecto, la doble imposición Internacional encuentra su causa eficiente en la superposición de distintos poderes tributarios, a raíz de la adopción de diversos principios jurisdiccionales de imposición (el personal o el económico), o bien, aún cuando en el caso de seguirse el mismo principio jurisdiccional se tomen en cuenta distintos factores de vinculación (nacionalidad - residencia, o fuente de Ingresos - establecimiento permanente), o a la circunstancia de definir o interpretar estos conceptos de manera diferente.

1. Criterios de sujeción personal. Para precisar este criterio, debemos partir del concepto de impuesto personal, el cual se establece "en atención de las personas, esto es, en atención a los contribuyentes o a quienes se prevé que serán los pagadores del gravamen, sin importar los bienes o las cosas que posean o de dónde deriva el ingreso gravado, por tanto, toman en cuenta la situación y cargas de familia del sujeto pasivo".⁸⁷

De este modo, el criterio de sujeción personal se explica como aquel por el cual se grava a un sujeto dadas ciertas características subjetivas que lo hacen caer dentro de las condiciones de sujeto pasivo de la relación tributaria. Básicamente dos son las condiciones específicas que abarca este criterio: el de *nacionalidad* y el de *residencia*.

⁸⁶ "Bases para evitar la doble tributación Internacional", en: *Jurisprudencia Argentina*, año XXVII, No. 2232, Buenos Aires, Argentina, 11 de mayo de 1965; p. 1.

⁸⁷ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, *op. cit.*; pp. 68-69.

En opinión de Fernando Cardoze Fabrega, "muchos países extienden su jurisdicción fiscal a sus nacionales y residentes en todos sus ingresos --sus ingresos globales--, independientemente del lugar donde dichos ingresos se producen. En estos países de jurisdicción personal global la base de la jurisdicción fiscal es el contribuyente, no el ingreso *per se*".⁸⁸

La utilización de la jurisdicción impositiva global es frecuente en los países industrializados, países exportadores de capital con grandes inversionistas que operan fuera de sus fronteras.

Las razones generalmente aducidas para optar por un criterio de sujeción personal y, por ende, global al poder tributario de un Estado, pueden ser resumidas en tres puntos:

Primero, por razones de igualdad entre los contribuyentes del país. Con este sistema se busca gravar del mismo modo a todas las personas por todos sus ingresos, sin importar el origen doméstico o extranjero de ellos. Una persona física o moral que cuente con ingresos provenientes del exterior pagaría menos impuestos a su país por la totalidad de sus ingresos que otra persona cuya renta sea percibida por completo dentro de su territorio, si no se gravaran por igual los ingresos globales o la renta mundial.

Segundo, se incentiva a la inversión doméstica. Todo país requiere de mantener un adecuado nivel de inversión y ahorro doméstico, por lo cual no debe crear incentivos fiscales a la salida de capitales o a la inversión en el

⁸⁸ *Op. cit.*; p. 74.

exterior. Si un Estado no grava las rentas obtenidas en el extranjero por sus nacionales o residentes, pone un premio a los inversionistas que acuden al exterior y desatienden al mercado doméstico.

Y, tercero, por requerimientos económicos del fisco. Se opta por el principio de sujeción fiscal personal a fin de incrementar los ingresos de la hacienda pública, al extenderse las leyes fiscales y gravar los ingresos globales o mundiales de sus nacionales o residentes. Mientras mayores sean las inversiones externas de los nacionales de un país, mayor será el interés en gravar dichos capitales.

De las razones expuestas se puede inferir, enfocándonos al aspecto de inversión extranjera de una nación, que un país en vías de desarrollo, con poca inversión en el exterior, seguirá un método de jurisdicción económica, mientras que un país industrializado, exportador de capital, se inclinará más por un sistema de jurisdicción personal.

Una vez visto el criterio de sujeción personal en lo genérico, revisaremos en lo específico cada uno de los factores de vinculación que de él derivan: la nacionalidad y la residencia.

a) La nacionalidad. La nacionalidad puede definirse como la calidad de una persona en razón de su vínculo jurídico y político que le une a un Estado. Esta relación jurídico-política llamada nacionalidad genera obligaciones recíprocas entre el Estado y el individuo, "pudiendo señalarse de manera general las que, a cargo de la entidad estatal, conciernen a defender y proteger a sus nacionales y al aseguramiento de su libertad y de

sus derechos, y por parte del individuo, a contribuir al sostenimiento de las instituciones públicas y de su funcionamiento".⁸⁹

Como se aprecia, la nacionalidad es uno de los factores de vinculación jurídica a un Estado por virtud del cual los nacionales están sujetos a la potestad del mismo, y con obligaciones frente a él, entre las cuales la de contribuir a los gastos públicos reviste particular importancia.

En México, constitucionalmente se halla consagrado el principio de nacionalidad como punto de pertenencia jurídico-fiscal al Estado. El artículo 31, fracción IV, de nuestra Ley Suprema señala como obligación de los "mexicanos"⁹⁰ el contribuir a los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y municipio en que residan.

No obstante ello, la legislación ordinaria vigente no prevé a la nacionalidad como factor de vinculación tributaria, sino que se basa en el factor de residencia (combinándolo con el principio de establecimiento permanente y de fuente de riqueza), como se desprende del artículo 1o. de la Ley del

⁸⁹ BURGOA, Ignacio, *op. cit.*; p. 107. En el lenguaje común, se utilizan los términos *nacionalidad* y *ciudadanía* como sinónimos. Sin embargo, cada palabra tiene una connotación particular. La nacionalidad es un concepto más amplio que la ciudadanía; esta es una cualidad de los nacionales otorgada por la legislación del Estado. Conforme a estas ideas, el citado autor define a la ciudadanía diciendo que "es la calidad jurídica-política de los nacionales para intervenir diversificadamente en el gobierno del Estado". *Ibid.*; p. 145. En México se otorga la calidad de ciudadano a las personas que, teniendo la nacionalidad mexicana, cuenten con 18 años de edad y tengan un modo honesto de vivir (artículo 34 constitucional).

⁹⁰ La nacionalidad mexicana, o la calidad de "mexicano", es atribuida a personas físicas y morales conforme a normas específicas. Respecto de las personas físicas la nacionalidad mexicana se adquiere por nacimiento o por naturalización, en los términos del artículo 30 constitucional (Cf. la Ley de Nacionalidad y Naturalización en su artículo 1o.). Respecto de las personas morales, el artículo 30 de la citada Ley de Nacionalidad y Naturalización preceptúa lo siguiente: "son personas morales de nacionalidad mexicana las que se constituyan conforme a las leyes de la República y tengan en ella su domicilio legal".

Impuesto sobre la Renta. Anteriormente no ocurría así, ya que la abrogada Ley del Impuesto sobre la Renta de 30 de diciembre de 1964 (en vigor hasta el 31 de diciembre de 1980), establecía en su artículo 3o., fracción I, que eran sujetos del impuesto las personas físicas y morales de *nacionalidad mexicana*.

Situación contraria a la que opera en nuestro país, por ejemplo, nos la dan los Estados Unidos de América, donde sí se considera a la nacionalidad como factor concreto de vinculación para gravar los Ingresos globales de Individuos y corporaciones.

Por último, veremos que tratándose del principio de la nacionalidad, el fenómeno de la doble imposición Internacional puede presentarse en los casos siguientes:

-- Doble nacionalidad del sujeto pasivo. Si bien es un principio aceptado el que un individuo no debe poseer más de una nacionalidad, "la imposibilidad de tener simultáneamente dos nacionalidades es más bien teórica que real, toda vez que, merced a los sistemas del *Jus sanguinis* y el *Jus soli*, una persona puede ser al mismo tiempo nacional de dos Estados diferentes..."⁹¹

Trasladando esta hipótesis al ámbito fiscal, tenemos que si una persona

⁹¹ BURGOA, Ignacio, *op. cit.* La Ley de Nacionalidad y Naturalización, en la parte conducente de su artículo 57, prevé el caso de la doble nacionalidad al establecer que "tratándose de personas a quienes las leyes consideran mexicanos y al propio tiempo las de otro Estado les atribuyan una nacionalidad extranjera, la Secretaría de Relaciones Exteriores expedirá los certificados de nacionalidad correspondientes..."

física o moral es considerada como nacional por dos Estados, en virtud de la aplicación de los principios para determinar la nacionalidad en cada uno de ellos, esa persona estará sujeta al poder tributario de ambas entidades estatales, y recaerá sobre ella una doble imposición internacional.

-- Residencia en un país distinto al de la nacionalidad. Si un nacional ubica su residencia en el extranjero, y el país del cual es originario adopta el criterio de la nacionalidad y el país al cual va a radicar admite precisamente el criterio de residencia, se dará origen a una doble imposición internacional.

-- Obtención de ingresos de fuente de riqueza fuera del país de la nacionalidad. Si una persona o corporación nacional de un Estado que adopta el criterio de la nacionalidad para imponer contribuciones, percibe sus ingresos de fuente de riqueza situada fuera del territorio de su país, y el Estado donde se ubica dicha fuente de riqueza adopta un criterio económico para la sujeción a su poder fiscal, se originará también un caso de doble imposición internacional.

b) La residencia. Pasamos a tratar ahora el segundo criterio de sujeción personal. Conforme a él, están obligados al pago de tributos en un país las personas que en éste tienen su residencia, correspondiendo a la legislación interna de cada país definir dicho concepto.

Comenzaremos precisando la distinción existente entre los conceptos de residencia y de domicilio, pues aún cuando en apariencia pudiesen tener un significado semejante, jurídicamente no puede decirse lo mismo.

En México, el artículo 29 del Código Civil para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia federal, nos proporciona el concepto de domicilio: "El domicilio de una persona física es el lugar donde reside con el propósito de establecerse en él; a falta de éste, el lugar donde tiene el principal asiento de sus negocios; y a falta de uno u otro, el lugar en que se halle."

De esta forma, "de la definición jurídica del domicilio podemos desprender dos elementos: el primer elemento de carácter objetivo, constituido por la residencia de una persona en cierto lugar, y un elemento subjetivo, que consiste en el propósito de esa persona de radicar en el lugar donde tiene su residencia".⁹²

Con esto se establece la distinción entre domicilio y residencia; esta última es uno de los elementos del domicilio junto con la idea de permanencia.

La residencia consiste en la simple estancia por mayor o menor tiempo, sin el propósito de permanencia duradera. Y para que se presuma la idea de permanencia en un lugar (esencial para poder hablar de domicilio), se requiere residir por más de seis meses en él, de acuerdo al artículo 30 del Código Civil.

Respecto del domicilio de las personas morales, el artículo 33 del propio

⁹² GALINDO GARFIAS, Ignacio "Derecho Civil. Primer curso. Parte general. Personas. Familia", 7a. ed., México, Edit. Porrúa, 1985; p. 358. En el derecho romano se hablaba de *domicillium voluntarium*, el cual exigía la presencia de dos elementos: a) el hecho de habitar efectivamente en un lugar (*corpus habitatio*), y b) la intención de habitar en ese lugar (*animus*). Vid. ARCO RUETE, Luis del, *op. cit.*; p. 53.

Código Civil recurre a otro criterio: se basa en la sede o lugar donde se encuentra establecida la administración de la persona moral. El citado precepto señala que "las personas morales tienen su domicilio en el lugar donde se halle establecida su administración".

Puede ocurrir que en algunos países el factor que determine la sujeción tributaria ante un Estado sea el domicilio, entendido éste como la residencia en un lugar cuando existe el propósito de una permanencia duradera. Otros, como México, adoptan exclusivamente a la simple residencia --sin ánimo de permanencia en el país-- como hecho suficiente para establecer un vínculo de sujeción fiscal al Estado.

En el caso de nuestro país se sigue el principio de residencia, además, por ser el concepto empleado por el artículo 31, fracción IV, constitucional, referente a la obligación de los mexicanos de "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipios en que residan..."

El Código Fiscal de la Federación en vigor distingue entre lo que debe entenderse por residencia y por domicilio para efectos fiscales. El artículo 9o. del citado ordenamiento tributario indica a la letra:

"ART. 9o.- Se consideran residentes en territorio nacional:

I. A las siguientes personas físicas:

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.

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

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

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

Tratándose de personas físicas, la residencia en el extranjero se acreditará ante la autoridad fiscal, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del estado del cual son residentes."

Nuestra legislación tributaria, conforme al precepto transcrito, adopta el elemento de tiempo de duración fija en el país para determinar la residencia de las personas físicas. "Por lo general, si una persona ha permanecido físicamente en un país por más de seis meses (sin estar en calidad de turista) es considerada como residente. El usar el tiempo de estancia como criterio único en determinar la residencia evita cualquier otro *test* subjetivo basado en la *intención de permanecer*."⁹³

Como se aprecia, aquí el legislador habla estrictamente de residencia de las personas físicas como la mera estancia en el país durante por lo menos 183 días; esto es, se aparta del concepto de domicilio y únicamente toma en cuenta el elemento objetivo de este.

⁹³ CARDOZE FABREGA, Fernando, *op. cit.*; pp. 23-24. Existen otros criterios para definir la residencia además de la presencia en el país por un periodo determinado, como lo son el atender al domicilio o a la ejecución de hechos que hagan presumir la voluntad de residir en el país.

Cosa contraria ocurre cuando el Código Fiscal de la Federación define la residencia para las personas morales, ya que adopta el mismo criterio con el cual el Código Civil define al domicilio de las mismas. Aquí se asimilan los términos y la residencia de las personas morales para efectos fiscales se conceptualiza atendiendo al domicilio civil de las mismas: el lugar de establecimiento de la administración principal del negocio.⁹⁴

Respecto del domicilio fiscal, el propio Código Fiscal de la Federación nos da la definición de lo que ha de entenderse por tal:

"ART. 10.- Se considera domicilio fiscal:

I. Tratándose de personas físicas:

a) Cuando realzan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.

b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades.

c) En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

II. En el caso de las personas morales:

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

b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la

⁹⁴ Por lo que respecta a las personas morales, "también existen varios criterios para determinar la residencia, atendiendo al lugar de constitución, esto es, al país bajo cuyas leyes se formó la sociedad; al asiento de la administración, o sea al país desde el cual se ejerce el control de la sociedad; al país en el que se encuentra establecida la oficina principal, a aquél en que se reúne el consejo de administración, o al de residencia de los principales accionistas; o al país en el que las actividades propias del negocio son desarrolladas". CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, *op. cit.*; pp. 16-17.

administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.

....."

La transcrita norma tributaria nos presenta, no obstante, matices respecto del domicilio civil y el domicilio fiscal.

Como se recordará, el Código Civil en su artículo 29 nos indica que el domicilio de una persona física "es el lugar donde reside con el propósito de establecerse en él", y a falta de éste, el propio ordenamiento precisa que se considerará entonces "el lugar en que tiene el principal asiento de sus negocios".

Por lo que toca al precepto fiscal anotado, se aprecia la elección del local en que se ubique el principal asiento de sus negocios como criterio para precisar el domicilio de una persona física; esto es, se recurre al segundo elemento para definir el domicilio, en orden de prelación, que prevé el Código Civil. Se hace de este modo porque puede ocurrir que una persona radique en varios lugares o no radique en lugar fijo alguno; en tal situación estaríamos ante lo que la antigua doctrina francesa denominó *domicillum bonorum*, criterio útil para "fijar el domicilio de quien tenga varias residencias, considerando *domicilio principal* a aquel en que se encuentre *la sede y el centro de sus negocios*".⁹⁵

Importante clarificación: para determinar el domicilio se habla del "local" en que se halla el principal asiento de los negocios. Ello implica una clara

⁹⁵ ARCO RUETE, Luis del, *op. cit.* Nos hace referencia el propio autor de que el Código Civil francés recoge este criterio y define: domicilio es el lugar en que cualquier francés tiene su principal establecimiento.

distinción con el concepto de residencia para efectos fiscales.

Para ubicar la residencia de un contribuyente, el Código Fiscal de la Federación (artículo 9o.) nos habla de que ésta se establece en "territorio nacional", o sea, en cualquier lugar del ámbito espacial de validez de la legislación tributaria mexicana. En cambio, para determinar el domicilio fiscal de una persona física se habla de un local, de un lugar material, concreto y específico. Igual ocurre con las personas morales, ya que su residencia en nuestro país se asume si establecen en México la administración principal del negocio; en cambio, únicamente se considera como domicilio fiscal al local en el que tal administración principal se encuentra ubicada.

Esta diferenciación nos permite acotar el objeto o fin de cada uno de los conceptos específicos, en nuestro país:

La residencia se concibe como el nexo entre el Estado y el sujeto pasivo de la relación tributaria; se fija la residencia en territorio nacional para efectos de vincular a la persona con el poder tributario del Estado; es pues un factor concreto de vinculación.

Por su parte el domicilio fiscal es uno de los elementos más importantes del sujeto pasivo de la relación tributaria, y se determina --siguiendo las ideas de Ernesto Flores Zavala⁹⁶ -- para los siguientes fines:

-- En los Estados federales sirve para determinar que entidad, sea estatal o

⁹⁶ *Op. cit.*; p. 80.

municipal tiene derecho a establecer y cobrar una contribución.

-- Sirve para determinar ante que oficina el contribuyente debe cumplir con las obligaciones tributarias.

-- Para fijar que oficina es la que puede intervenir para la determinación, percepción y cobro de los créditos fiscales y para el cumplimiento de las obligaciones secundarias que corresponden al Estado.

-- Y para determinar el lugar en que deben hacerse al sujeto pasivo las notificaciones, requerimientos de pago y demás diligencias que la ley ordena que se practiquen en el domicilio del contribuyente.

Tales son las diferencias conceptuales y de finalidad que pueden derivarse de nuestra legislación fiscal. Ahora, y para finalizar, mencionaremos que la aplicación del principio de residencia como factor de vinculación puede originar casos de doble imposición internacional en situaciones como las siguientes:

-- Residencia del contribuyente en dos países a la vez. Ocurre cuando, dadas las diferentes definiciones que de residencia hagan las leyes internas de cada país, una misma persona se considera residente en ambos Estados. Esto es factible ya que el término "residencia" puede concebirse desde múltiples perspectivas (domicilio, permanencia por un periodo de tiempo, sede de dirección, etc.).

Ejemplo de este caso lo podemos ver al contrastar las legislaciones de México y de los Estados Unidos de América. En México, como ya se vió, una persona física es residente en el país si establece su casa habitación en territorio nacional, salvo que en el año calendario permanezca en otro país por más de 183 días naturales y acredite haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país. Además, se presume que si tal persona física es de nacionalidad mexicana, tiene su residencia en el país.

En los Estados Unidos de América, el Internal Revenue Code (sección 7701, subsección b.) indica como uno de los factores para considerar a un extranjero como residente para efectos fiscales, la obtención por parte de éste de una visa que le permita residir permanentemente en los E. U. A. (la llamada tarjeta verde o *green card*). Si un extranjero posee esta visa y no ha sido revocada judicialmente o declarada administrativamente su renuncia, el extranjero será considerado como residente en los E. U. A. para efectos del impuesto sobre la renta. "Esta prueba es automática y, si el extranjero busca obtenerla, independientemente de su motivo para lograr ese *status*, será sujeto del impuesto a la renta de los Estados Unidos sobre sus ingresos mundiales. Esto es exacto aún cuando nunca haya vivido en o visitado los Estados Unidos."⁹⁷

Considerado lo dispuesto por ambas legislaciones tendremos que si un mexicano posee esta *green card* por la cual se le admite legalmente como residente permanente de los E. U. A., y no ha visitado dicho país en un año fiscal o ha permanecido en él 183 días o menos, aún así se considerará

⁹⁷ FRANK CHOPIN, L. y GRANWELL, A. W. "The new concept of residence for federal income tax purposes", en: *British Tax Review*, No. 1, Londres, Inglaterra, 1985; p. 17.

residente para efectos fiscales por ambos Estados, durante ese ejercicio fiscal.

-- El contribuyente reside en un país distinto al de la nacionalidad.

Este otro caso de doble imposición opera cuando un primer país se guía por el criterio de residencia y el segundo por el de la nacionalidad. Aquí se da la doble imposición aún cuando se sigue el criterio personal de sujeción por ambos Estados, pero el conflicto ocurre ya que cada uno opta por un factor de vinculación diferente.

-- La obtención de ingresos de fuente de riqueza ubicada fuera del país de residencia. Esta situación puede ocasionar un fenómeno de doble imposición si el país donde reside el contribuyente toma tal hecho como factor de vinculación fiscal y el Estado donde ejecuta sus actividades u obtiene sus ingresos impone sus gravámenes en base al criterio de fuente de riqueza. Aquí surge la doble imposición por la adopción contrastante de diferentes criterios de sujeción: el primero uno de carácter personal y el segundo otro de naturaleza económica.

Hasta este punto hemos revisado los conceptos de nacionalidad y de residencia, con lo que se concluye el análisis de los criterios personales que un Estado puede adoptar para sujetar a una persona al imperio de su potestad tributaria.

2. **Criterios de sujeción económica.** Al igual que para explicar los criterios de sujeción personal iniciamos exactamente de la definición de los impuestos personales, partimos ahora de la definición de impuesto real,

como aquel en que el gravamen recae sobre una situación jurídica o de hecho referida a una cosa, objeto del impuesto, prescindiéndose de las condiciones personales del contribuyente; los impuestos reales --nos dice Emilio Margáin Manautou-- "son los que se desatienden de las personas y exclusivamente se preocupan por los bienes o las cosas que gravan".⁹⁸

De este modo, el criterio de sujeción económica se explica como aquel por el cual un Estado grava las rentas obtenidas y los bienes ubicados dentro de su territorio, haciendo caso omiso de las cualidades personales de los sujetos que las perciben o los poseen, o sea, sin considerar la nacionalidad o la residencia del contribuyente.

En opinión de Fernando Cardoze Fabrega, "algunas naciones limitan el alcance de sus leyes fiscales solamente a estas entradas que resultan como consecuencia de actos producidos dentro del territorio nacional. A este método de imposición fiscal internacional llamamos *jurisdicción territorial*, para diferenciarlo de la jurisdicción personal global que siguen otros países."⁹⁹

La utilización de la jurisdicción impositiva territorial es frecuente en los países en vías de desarrollo, países productores de materias primas y con escasa capitalización económica.

Las razones generalmente aducidas para optar por un criterio de sujeción

⁹⁸ *Op. cit.*; p. 86.

⁹⁹ *Op. cit.*; pp. 15-16.

económica, y por ende territorial, al poder tributario de un Estado, pueden ser resumidas en tres puntos:

Primero, ya que la extensión de la potestad tributaria no puede ir más allá de las fronteras territoriales de un Estado. Dada la igualdad jurídica de los Estados en el ámbito internacional, las leyes de cada país tienen aplicación exclusivamente dentro del territorio del mismo; de ello se sigue que la legislación interna de un Estado tiene aplicación a todos los hechos o actos realizados en su territorio, sin que sean aplicables en el mismo legislaciones de otros países.

Segundo, si el beneficio económico o renta ha sido obtenido dentro de las fronteras del Estado, las personas deben pagar de acuerdo con los beneficios que reciben del gasto público. "Conforme a esto, los impuestos deben ser pagados como retribución por los bienes o servicios prestados por el Estado."¹⁰⁰

Y, tercero, al ser más expedita la determinación de impuestos y su recaudación, el impuesto será aplicado por el Estado en cuyo territorio se encuentra ubicado el bien o fue obtenido el ingreso; se facilita la evaluación y percepción, incluso coactiva, del tributo. Este aspecto, desde un punto de vista práctico, es de difícil cumplimiento por Estados que gravan a sus residentes por ingresos obtenidos en el exterior, y más remota aún si se

¹⁰⁰ CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, *op. cit.*, p. 15n. La propia autora nos comenta que "este principio operaría siempre y cuando los beneficios pudieran ser cuantificados y el gravamen resultante de tal distribución de la carga fiscal fuera equitativo, condiciones que difícilmente se dan en la práctica". Quizá es el único tributo donde se aprecia el beneficio obtenido por el gasto público sean las contribuciones de mejoras, tributo que no encuadra dentro del fenómeno de la doble imposición internacional.

grava a nacionales que no residen en su país de origen, dado que dichos Estados se encuentran muy limitados para conocerlos con exactitud y para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria.

Dentro de este aspecto de la administración tributaria, también inciden factores ocurridos en el territorio del Estado, ya que si los nacionales de ese país no cuentan con significativos montos de inversión en el extranjero, resulta innecesario mantener una estructura fiscalizadora para pretender recaudar reducidos ingresos por esa vía.

Visto en lo general el criterio de sujeción económica al poder tributario, pasamos ahora a revisar en lo particular cada uno de los factores de vinculación a que da origen: a) la fuente de riqueza y b) el establecimiento permanente.

a) La fuente de riqueza. Este factor de vinculación implica la sujeción a la potestad tributaria de un Estado ya no por nacionalidad o residencia, sino porque en él se origina el ingreso gravable o en él se ubican los bienes afectos al tributo.

Carlos M. Giuliani Fonrouge, decidido partidario de este principio, afirma que el derecho a aplicar tributos radica "en la jurisdicción ejercida en el territorio donde la riqueza se integra en el sistema económico, donde esa riqueza se produce y es utilizable para el grupo social. Es decir, que el impuesto corresponde al Estado en que se halla la fuente productora del bien gravado,

donde el medio ambiente y los hombres, en acción solidaria, la han creado."¹⁰¹

Este criterio de la fuente aparece como un concepto sencillo de determinar, ya que por virtud de él un Estado grava todos los actos u operaciones que se realicen o surtan efectos en el territorio del propio Estado. Sin embargo, no resulta del todo simple determinar la fuente ya que es posible utilizar múltiples criterios para ello.

A fin de determinar la fuente de riqueza debe atribuirse preponderancia a un elemento de los múltiples que existen para ello, como son: el jurídico, el geográfico, el comercial y el económico.

El criterio jurídico toma en cuenta el lugar en el que se celebran los actos jurídicos (*locus regit actum*); el lugar en el cual los contratos se ejecutan (*lex loci executionis*); y el lugar en el cual se encuentran ubicados los bienes (*lex rei sitae*). El criterio geográfico atiende únicamente a los hechos o actos ocurridos dentro del territorio del Estado. El criterio comercial toma en consideración a los territorios donde se compran, se venden, se importan o se exportan los bienes o servicios. Y, por último, el criterio económico toma en cuenta los diversos factores que intervienen en la producción, como el capital, el trabajo y la tecnología.

Aparentemente la imposición en la fuente de riqueza facilita la determinación del lugar donde ésta se ubica, pero dados los diversos criterios con los

¹⁰¹ "La doble imposición Internacional y los modernos criterios de la tributación", en: *La Ley*, tomo 18, Buenos Aires, Argentina, jueves 8 de abril de 1965; p. 3.

cuales se puede hacer tal determinación por parte de la legislación interna de cada Estado, surgen fácilmente conflictos entre ellas. Basta con que una ley defina como fuente a todas las operaciones que hayan de tener efectos en su territorio y otra legislación la defina como el lugar en que se celebren los actos, para que se den situaciones de doble imposición en virtud de la diferente definición del concepto.

Pasando al caso de México, nuestra legislación al hacer referencia al término "fuente de riqueza", alude únicamente al criterio territorial o geográfico de la fuente, considerando gravable exclusivamente la fuente territorial interna en los casos especialmente previstos.

La Ley del Impuesto sobre la Renta, en su artículo 1o., fracción III, señala como sujetos del impuesto a las personas físicas o morales "residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, estos ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento".¹⁰²

De tal forma, la fuente de riqueza en nuestra legislación es concebida como "el lugar en el cual existe o se genera la causa o motivo de una riqueza transmisible de una persona a otra, independientemente del lugar de celebración del acto jurídico de transmisión y de la ubicación del lugar del cual surjan efectivamente los recursos que constituirán el ingreso".¹⁰³

¹⁰² Las normas específicas para determinar la fuente de riqueza en territorio nacional para cada tipo de ingreso, están previstas en el Título V de la L.I.S.R. (artículos 144 a 162).

¹⁰³ TRON, Manuel E., *op. cit.*: p. 101.

Aún cuando algunos autores (como Adolfo Arrijo Vizcaino) afirman que este es el criterio que sigue nuestra legislación tributaria, particularmente la Ley del Impuesto sobre la Renta, nuestra opinión es en el sentido de que la aplicación de la teoría de la fuente en nuestro país se da por excepción, subsidiariamente, ya que el citado ordenamiento legal grava, en primer orden, a los residentes en México por la totalidad de sus ingresos sin importar la ubicación de la fuente de riqueza de donde los perciban; en segundo término, a los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento; y, en un tercer orden, a los residentes en el extranjero que obtengan ingresos de fuente de riqueza ubicada en nuestro país, cuando no tengan un establecimiento permanente en el mismo o cuando teniéndolo, estos ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento.

b) *El establecimiento permanente.* De acuerdo a Raúl Rodríguez Lobato, "conforme al criterio de establecimiento permanente, están obligadas al pago de tributos en un país las personas que sin tener domicilio o residencia en ese país, tengan en él un lugar de negocios en el que realicen actividades gravadas, respecto de los ingresos atribuibles al establecimiento".¹⁰⁴ Es decir, un Estado podrá gravar los ingresos derivados de operaciones de personas o sociedades no residentes, siempre que cuenten con un establecimiento permanente ubicado en su territorio, y a éste sean atribuibles los ingresos gravables.

¹⁰⁴ *Op. cit.*; p. 154.

Este factor de vinculación se concibe como una combinación de los conceptos de residencia y de fuente de riqueza, y su finalidad "es crear una ficción para poder aplicar el principio de territorialidad al gravamen de las rentas empresariales, las cuales sin este mecanismo del establecimiento permanente se entiende que tributarían solamente en el lugar de la residencia de la entidad productora de la actividad en varios países".¹⁰⁵

De este modo, el Estado dentro del cual se ubica un establecimiento permanente de persona o sociedad no residente en su territorio, está en posibilidad de establecer jurisdicción fiscal global sobre dicho establecimiento, ya que "el beneficio obtenido en tales establecimientos sitios en un país conduce al concepto de obligación fiscal ilimitada unida a la ciudadanía fiscal plena, es decir, a la extensión normal de la obligación fiscal vigente para el súbdito de un país".¹⁰⁶

El concepto de establecimiento permanente no está precisado en la doctrina jurídica, por lo cual recurriremos a una definición caracterizadora. El Convenio Modelo para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (O.C.D.E.) nos proporciona una clara definición en su artículo 5:

"1. Para los fines de este Convenio, el término *establecimiento permanente* significa un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúa toda o parte de actividad.

¹⁰⁵ ZANCADA PEINADO, Fermín "Una revisión del concepto de establecimiento permanente", en: ARCO, Luis del, et. al., "Estudios de Doble Imposición Internacional", Madrid, España, Instituto de Estudios Fiscales, 1979; pp. 258-259.

¹⁰⁶ BUHLER, Ottmar, *op. cit.*; p. 233.

2. La expresión *establecimiento permanente* comprende, en especial:

- a) sede de dirección;
- b) sucursales;
- c) oficina;
- d) fábricas;
- e) talleres;

f) minas, pozos de petróleo o de gas, canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

3. Las obras de construcción o proyectos de montaje constituirán un establecimiento permanente solamente en los casos en que su duración exceda de doce meses."¹⁰⁷

Como se aprecia, el punto nodal para definir el establecimiento permanente es la integración de éste en la economía de un país. En el mismo sentido que la norma internacional citada, el artículo 2o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta de México considera que, para que exista un establecimiento permanente se requiere, por regla general, de la concurrencia de los siguientes elementos: que exista un lugar de negocios y que en el mismo se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales, y hace una enumeración similar a la transcrita del modelo de la O.C.D.E.

Sin perjuicio de lo anterior, la propia Ley define en que otros casos también se considera que existe establecimiento permanente:

--- Que exista un representante del residente en el extranjero que tenga y ejercite facultades para obligarlo contractualmente.

¹⁰⁷ MEXICO. Secretaría de Hacienda y Crédito Público *Memoria del Curso sobre Negociación de Tratados Tributarios*, México, INDETEC, 1978; pp. 621-622.

--- En contratos de asociación en participación, cuando el asociado reside en el extranjero y el asociante desarrolla su actividad en lo que sería establecimiento permanente si fuera residente en el extranjero.

Respecto de la definición que nuestro legislador hace del concepto de establecimiento permanente, debe resaltarse una insuficiencia en ella: el referido artículo 2o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta sólo hace mención de que "se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen parcial o totalmente, actividades empresariales". Aquí se puede apreciar que la definición legal omite precisar que el lugar de negocios debe ser fijo o permanente "ya que el concepto de establecimiento permanente hace referencia, precisamente, a una permanencia en el desarrollo de actividades económicas en un determinado país".¹⁰⁸

"Esta teoría", nos dice Hugo B. Margain, "es definida por los Estados de alto desarrollo industrial y exportadores de capitales, que como países acreedores tienden a obtener utilidades derivadas de su actividad mercantil y del préstamo de sus capitales en el otro país, libres de impuestos en él, alegando la no residencia de los sujetos en su territorio."¹⁰⁹ Como se ve, una de las más serias deficiencias de este factor de vinculación es que excluye la sujeción de las rentas obtenidas en el extranjero cuando el sujeto pasivo no cuenta con ningún establecimiento permanente en el país extranjero donde obtuvo los ingresos.

¹⁰⁸ TRON, Manuel E., *op. cit.*; p. 262.

¹⁰⁹ *Op. cit.*; p. 691.

D. JURISDICCION IMPOSITIVA EN UNA ZONA DE LIBRE COMERCIO.

La armonización tributaria requerida para la integración de una zona de libre comercio, tanto en impuestos indirectos como en directos, no implica un sacrificio importante en lo económico y en lo político para los países asociados, pero sí aceleraría y facilitaría el adecuado flujo comercial y financiero intrazonal.

Las divergencias fiscales, por su carácter de distorsión, podrían entorpecer el buen funcionamiento de una zona de libre comercio. Para ello debe existir una consistente coordinación de principios tributarios que permita un sano desarrollo integrativo, y al mismo tiempo mantenga la independencia de cada país en el manejo de los instrumentos fiscales conforme a los requerimientos de su política económica.

La pauta idónea para conjugar los principios jurisdiccionales de imposición, en nuestro parecer, nos la da Ottmar Bühler, quien asevera: "los impuestos de consumo deben ser soportados en el país de destino, y los impuestos directos, en el de residencia. No obstante, el último principio tiene excepciones."¹¹⁰

Tenemos entonces que la armonización tributaria dentro de una zona de libre comercio se podría instrumentar óptimamente si se sigue el principio del país de destino tratándose de impuestos indirectos, y el principio de

¹¹⁰ *Op. cit.*; p. 243.

residencia en lo que hace a los Impuestos directos (con ciertas salvedades que más adelante se precisan).

1. **Impuestos indirectos.** Como ya se ha dicho, la armonización tributaria busca evitar distorsiones económicas dentro de las zonas de integración. En el caso específico de una zona de libre comercio, donde subsisten las fronteras fiscales y cada país miembro mantiene su autonomía en el manejo de la política económica nacional, los impuestos indirectos pueden ocasionar distorsiones en cada territorio fiscal.

Es por ello que todas las mercaderías y servicios deben soportar una carga impositiva similar en el mercado en el que se consumen, a modo que el factor tributario no discrimine contra productos externos. Por tal motivo la imposición indirecta debe correr por cuenta del país de destino, el cual gravará uniformemente a todos los bienes producidos en su territorio o fuera de él, pagando el consumidor una misma carga fiscal en cada uno de ellos, sin importar el monto de impuestos incorporados en el país de origen; así el tributo no distorsiona el mercado.

De acuerdo a Mauricio Baca Muñoz, "el sistema de imposición en el país de destino... llena por completo, en su enunciado esencial, nuestro concepto del principio del desarrollo equilibrado y la equidad, que es piedra fundamental de los movimientos de Integración económica modernos".¹¹¹

¹¹¹ Comentario a la ponencia "Problemas fiscales de un mercado común" de Cesare COSCIANI, en: ORGANIZACION DE ESTADOS AMERICANOS "Reforma Tributaria para América Latina", op. cit.; p. 622.

Además este principio de destinación apoya o fomenta a las industrias exportadoras, exonerando la salida de sus mercancías y servicios y reembolsándoles todos los impuestos pagados en el interior en las diversas fases de producción anteriores al momento de la exportación.

2. **Impuestos directos.** En relación con los impuestos directos, el principio de imposición indirecta en el país de destino tiene su correlativo: la imposición directa en el país de residencia. "Así las rentas percibidas por quien reside en un país, son igualmente gravadas con independencia del lugar en el cual se produjeron, análogamente a los productos que circulan en un país e incluyen en el precio total montos de impuestos iguales e independientes del país de origen del producto mismo."¹¹²

Resulta controvertible esta afirmación si consideramos que el principio de la fuente de riqueza es defendido por los países en vías de desarrollo para evitar una salida importante de capitales de sus territorios, sin ser gravados por sus haciendas nacionales.

No obstante ello, estimamos de adecuada aplicación para una zona de libre comercio de dimensiones considerables la imposición directa por el país de residencia, dadas las siguientes observaciones:

a) Gravar por el país de residencia podría evitar distorsiones en el

¹¹² COSCIANI, Cesare, *ibid.*; pp. 575-576. Un ejemplo de inadecuada e inequitativa aplicación de los principios jurisdiccionales de imposición nos lo da Benjamín RETCHKIMAN, quien señala que "si se grava a los bienes basado en el principio de destino y al capital en el principio de la fuente de ingreso, el país importador tanto de mercancías como de capital, será el favorecido --en términos tributarios--, aunque lo anterior lo señale como el importador neto en las cuentas comerciales". *Op. cit.*; p. 149.

mercado ampliado. Los modernos criterios de clasificación de los impuestos sostienen que todos ellos son susceptibles de repercutirse, sobre todo aquellos que recaen sobre fenómenos del mercado y que, por lo tanto, tienen efecto sobre los precios. Por tal razón los impuestos directos también pueden incidir marginalmente en el valor de mercado de bienes y servicios.

Si aceptamos esta proposición, los impuestos directos pueden distorsionar la competencia en el mercado si determinados bienes soportan en su estructura de precios, la repercusión de estos gravámenes a diferentes tasas impositivas de las que rigen en cada mercado. Y, como afirma Cosclani, las mercancías y los servicios no pueden competir con los de otros países de la zona de libre comercio "si se incorporan en el costo de producción, y por consiguiente, en el precio de ventas, cantidades de impuestos diversos".¹¹³

Se debe buscar la neutralidad tributaria en las relaciones económicas intrazonales. Para ello se puede tender a igualar, en la medida de lo posible, las tasas de imposición global a las personas y sociedades. Cuando en una zona de libre comercio participan países más atrasados económicamente, esta proposición parece muy oportuna; además, los países en vías de desarrollo tienen un mayor crecimiento de los impuestos indirectos (reembolsables en la exportación), por lo que aún cuando su estructura de costos es más atrasada que la de un país industrializado, la desventaja de costos se compensa ya que la carga de impuestos indirectos que soporta es reembolsada al exportar (y, por ende, no se refleja en los precios de venta),

¹¹³ *Op. cit.*; p. 577.

y en cambio, la imposición directa no reembolsable es de escaso monto en su estructura de costos, por lo que no hace variar ostensiblemente los precios de venta.

b) Gravar en el país de residencia permite una real y efectiva imposición progresiva de las personas y sociedades. La imposición basada en el principio de residencia permite gravar la renta global o los ingresos mundiales de las personas, por ser manifestación del principio personal de jurisdicción impositiva. De esta forma se logra gravar cabalmente a un sujeto pasivo atendiendo al principio de proporcionalidad del impuesto, es decir, a la capacidad contributiva de la persona. Dado que el criterio de la residencia grava la renta global, permite lograr una imposición progresiva y realmente equitativa.

En cambio, la imposición en la fuente de riqueza, "derivada de la aplicación del criterio territorial es, por su propia naturaleza, parcial, en el sentido de no contemplar la renta mas que desde la óptica restringida del origen de la misma (lo que la desvincula fiscalmente de otras rentas económicas a ella conexas o de gastos necesarios para su obtención)..."¹¹⁴

La integración económica no puede avanzar si existe desintegración de las rentas para efectos fiscales. Por tal razón, la residencia (o, en caso dado, la nacionalidad) aparece como un criterio con mayor aplicabilidad dentro de una zona de libre comercio, a fin de lograr la imposición progresiva de los contribuyentes.

¹¹⁴ ARCO RUETE, Luis del *"Doble Imposición Internacional y Derecho Tributario Español"*, op. cit.; p. 577.

c) Adoptar el criterio de residencia implica el hacerlo así con el criterio de establecimiento permanente, factor que combina a la residencia y a la fuente de riqueza. A través de este criterio un Estado grava los ingresos que los no-residentes obtengan en su territorio, en cuanto sean atribuibles a un lugar fijo de negocios ubicado en dicho Estado. Podría entenderse esto como una aceptación parcial del derecho del Estado en que se encuentra la fuente de riqueza, para gravar los ingresos generados en su territorio.

El criterio de residencia no se aplica en forma rígida, sino que acepta la imposición por el país de la fuente como excepción. Al respecto surgen las siguientes situaciones: se otorga el derecho exclusivo de imposición al país de la fuente tratándose de rentas inmobiliarias; y se otorga el derecho de imposición tanto al país de residencia como al de la fuente, en los casos de intereses, regalías y dividendos, pero limitando la tasa impositiva del país de la fuente.

Lo anterior busca lograr equidad entre las naciones asociadas de la zona de libre comercio, lo cual "implica que las relaciones tributarias entre las mismas, permita una adecuada distribución de la base tributaria que grava a los factores móviles de producción y a las mercancías intercambiadas entre las naciones participantes".¹¹⁵

d) Finalmente tocaremos un punto criticado por la teoría de la fuente: el criterio de la residencia y el establecimiento permanente no

¹¹⁵ RETCHKIMAN K., Benjamín, *op. cit.*

resuelve el caso de los ingresos obtenidos por residentes en el extranjero que no tienen un establecimiento en el país de la fuente o, aún teniéndolo, los ingresos no son atribuibles a aquél.

Como se señaló en el inciso anterior, por excepción se grava en la fuente, aunque limitadamente, a los intereses, regalías y dividendos de los no-residentes, y aunque a pesar de ello existe salida de capitales por estos conceptos debe tomarse en cuenta que esta pérdida se verá compensada con el estímulo al crecimiento económico a través de una mayor inversión extranjera en los países, la cual tendría un efecto multiplicador¹¹⁶ al aumentar la renta nacional y el empleo, y por lo tanto generaría un incremento en los ingresos gravables.

Resulta por demás interesante referirnos, ya para concluir, a uno de los límites de la teoría de la fuente formulado por uno de sus partidarios, Hugo B. Margain. Este autor señala como un límite a la teoría de la fuente, el caso de los ingresos obtenidos por ventas directas en el mercado internacional, las cuales se definen como aquéllas en que el vendedor no tiene en el país que importa el bien, a ninguna persona sujeta con relación de dependencia o subordinación con él, ni cuenta el propio enajenante con existencia de mercancías para su venta en el país comprador; en otras palabras, que no tenga un establecimiento permanente en el país importador.

¹¹⁶ "El análisis moderno de la renta muestra que un aumento de la inversión aumentará la renta nacional en una cantidad multiplicada: en una cantidad mayor que la cantidad misma invertida. El gasto de inversión viene a tener, como si dijéramos, una potencia especial o una doble capacidad creadora..." SAMUELSON, Paul A. "Economía", 11a. ed., México, McGraw-Hill, 1983; p. 247.

De acuerdo al autor, estas ventas no deben estar sujetas a impuestos directos en el Estado donde se entreguen las mercancías; "estas operaciones sólo deben dar motivo a los impuestos arancelarios"¹¹⁷ para evitar que se extralimite la teoría de la fuente, por tratarse de un acto accidental de comercio.

Pero como precisamente una zona de libre comercio busca, como objetivo nodal, el desarme arancelario de los países que la integran, el único Estado facultado para gravar una venta directa en el mercado internacional, o sea, una venta en otro país sin tener en él un establecimiento permanente, es precisamente el de residencia del exportador.

¹¹⁷ *Op. cit.*; p. 695.

CAPITULO V

MEDIDAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL

Una vez que se ha analizado el concepto de la doble imposición internacional, sus elementos y el conflicto de principios jurisdiccionales que le dan origen, se llega al punto de precisar los procedimientos empleados por los Estados para suprimir o atenuar los efectos de este fenómeno tributario.

Tales procedimientos hacen referencia a las medidas que en cada país se adoptan para evitar o atenuar los efectos de la doble imposición sobre ingresos de sus residentes derivados de fuentes ubicadas en el exterior.

Básicamente existen dos tipos de medidas tendientes a evitar o atenuar la doble imposición a nivel internacional: las medidas unilaterales, o sea, disposiciones dentro de la legislación de cada país; y las medidas plurilaterales, o sea, convenios, tratados o acuerdos entre naciones.

A. MEDIDAS UNILATERALES.

El procedimiento unilateral es el medio por el cual un Estado, en ejercicio de su poder tributario, dicta las normas legislativas necesarias para evitar o atenuar los efectos de la doble imposición internacional.

De acuerdo con Edison Gnazzo Lima¹¹⁸, estas medidas internas pueden clasificarse, atendiendo a su objetivo primordial, del siguiente modo:

1. Métodos para *atenuar o reducir* la doble imposición internacional:

- a) Método de deducción
- b) Método de reducción del impuesto.
- c) Diferimiento del impuesto
- d) Crédito por inversión.

2. Métodos para *evitar* la doble imposición internacional:

- a) Método de exoneración o exención.
- b) Método del crédito o imputación.
 - crédito directo
 - crédito indirecto
 - crédito por impuesto exonerado

Revisaremos cada uno de estos instrumentos.

1. Métodos tendientes a atenuar o reducir la doble imposición

¹¹⁸ "Medidas unilaterales para evitar o atenuar la doble imposición sobre la renta", en: MEXICO. Secretaría de Hacienda y Crédito Público "Memoria del Curso sobre Negociación de Tratados Tributarios", op. cit.; p. 137.

internacional. Tal y como su denominación lo indica, estos sistemas sólo buscan disminuir los efectos de la doble imposición en el ámbito internacional y no el evitar el surgimiento del problema; en esencia, se encaminan a reducir la excesiva presión fiscal sobre los contribuyentes pero no impiden la existencia de reiterados gravámenes sobre los mismos.

a) *Método de deducción.* Este método consiste en que un Estado considera el impuesto pagado en el extranjero como un gasto deducible de la renta global de su residente.

"Aplicando este sistema, los impuestos extranjeros se consideran bajo el mismo concepto que los impuestos nacionales, esto es, como costo necesario para la obtención del ingreso, y por tanto deducible para efectos de la liquidación del impuesto."¹¹⁹ Tenemos entonces que, de acuerdo a este método, se permite deducir de la base gravable el impuesto pagado en el extranjero (como los gastos o las inversiones, por ejemplo).

La aplicación de este método por los países industrializados no tiende a favorecer la inversión en el exterior ya que coloca en situación de desventaja a los contribuyentes con inversiones en otro país respecto de quienes lo hacen en territorio nacional. "Suponiendo que ambos países apliquen una tasa del 50%, quien invierte en el extranjero estará sujeto a una tasa efectiva del 75%"¹²⁰

¹¹⁹ CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, *op. cit.*; p. 21.

¹²⁰ *Ibid.*

b) Método de reducción del impuesto. Este método se conoce también como de tipo impositivo especial. A través de él se gravan los ingresos percibidos de fuente de riqueza en el exterior, a tasas o tipos impositivos inferiores a los aplicables sobre los ingresos de origen nacional.

Lo anterior significa que "los impuestos exigidos en el extranjero no se toman en consideración de una manera exacta, habida cuenta de que se aplica un tipo de gravamen (generalmente uniforme o proporcional) a las rentas de origen extranjero, cualquiera que haya sido el impuesto que haya soportado en el extranjero".¹²¹

El propósito que se desprende del método de reducción del impuesto es el atenuar la doble carga tributaria vía la disminución de la presión fiscal sobre el contribuyente.

c) Método de diferimiento del impuesto (tax deferral). De acuerdo a Horacio A. García Belsunce, el *tax deferral privilege* consiste en "excluir del impuesto del país en el que el inversor tiene su nacionalidad, domicilio o residencia (país exportador), los beneficios originados en el exterior, hasta en tanto no sean remitidos al país exportador en forma de dividendos".¹²²

En virtud de este mecanismo se difiere o suspende el pago del impuesto en el país exportador por una empresa residente en él, hasta el momento en que la filial transfiera, gire, remita o distribuya efectivamente esas rentas o

¹²¹ GNAZZO LIMA, Edison, *op. cit.*; p. 138.

¹²² *Op. cit.*; pp. 1-2.

utilidades en forma de dividendo hacia la casa matriz en el país de residencia.

Sólo cuando la renta es remitida al inversor, el país de residencia aplica el impuesto correspondiente. Este sistema permite, entonces, que las utilidades obtenidas por una empresa en el extranjero no sean gravadas en el país exportador del capital en tanto permanezcan en el lugar de la inversión.

El *tax deferral* o cobro diferido del impuesto nacional, tiende a favorecer la inversión en el exterior, estimula la reinversión de utilidades en el país importador del capital, y "promueve la formación de compañías nacionales en los países de inversión, las que actúan como subsidiarias de la empresa matriz, ya que tal beneficio no se concede en los casos de sucursales instaladas en el exterior".¹²³

d) *Método de crédito por inversión.* Finalmente, dentro de las medidas unilaterales para atenuar la doble imposición, tenemos el crédito por inversión que, siguiendo a Edison Gnazzo Lima, consiste en que se autorice como deducción de la renta o del impuesto, y dentro de cierto

¹²³ ALALC "Armonización de los Regímenes Fiscales...", *op. cit.*; p. 111. Ello implica que debe existir una relación matriz-filial a fin de que sea aplicable el *tax deferral* y no únicamente la presencia de una sucursal o establecimiento en el extranjero. Para que exista tal relación suele ser bastante común la exigencia de una determinada participación de la sociedad matriz en el capital accionario de la filial, monto que varía de una legislación a otra. *V. gr.*, Inglaterra define que una sociedad es filial de otra si más del 50% del capital es detentado, directa o indirectamente, por la matriz; Francia y los Estados Unidos de América determinan una participación en el capital de al menos 10%; Alemania, un 25% y en México se requiere de más del 50%. Para una completa y detallada exposición sobre las personas jurídicas en el ámbito del derecho internacional tributario *vid.* ARCO RUETH, Luis del "Doble Imposición Internacional y Derecho Tributario Español", *op. cit.*, capítulo VIII, pp. 323-383.

límite, los importes que una empresa ha reinvertido en activos fijos o equipos".¹²⁴

Con este método se permite deducir de la base gravable o del impuesto a pagar, una cantidad equivalente a determinado porcentaje del valor de la inversión inicial. Con ello se amplía el régimen de deducción de reinversiones del ámbito nacional a las realizadas en el extranjero.

Este criterio quizá podría considerarse un régimen de incentivos fiscales que favorece a las personas que operan fuera de las fronteras de su país, a través de la depreciación o amortización de inversiones efectuadas en el exterior, más que una medida para paliar los efectos de la doble imposición internacional.

2. **Métodos tendientes a evitar la doble imposición internacional.** Tal y como se señaló líneas arriba, los mismos abarcan básicamente los métodos de exención y de crédito.

a) *Método de exención o exoneración.* A través de este método el Estado de residencia renuncia a gravar las rentas que sus residentes obtienen de fuentes ubicadas en el extranjero.

Se pueden identificar dos clases o formas de aplicación del método de exención: exención integral y exención con progresividad.

¹²⁴ *Op. cit.*; p. 139.

"La exención integral se produce cuando el Estado de residencia, por ejemplo, prescinde por completo de las rentas procedentes del país de origen.

"La exención con progresividad supone que el Estado de residencia toma en cuenta las rentas procedentes del país de la fuente, pero únicamente para calcular el tipo impositivo que corresponde a la renta total. Una vez calculado este tipo impositivo, se aplica el mismo pero sólo a las rentas obtenidas en el país de residencia y no a las procedentes del país extranjero o de la fuente."¹²⁵

A juicio de Fernando Cardoza Fabrega, "este enfoque es demasiado crudo y simplista, pues no toma en cuenta los diferentes niveles de impuestos imperantes en los diferentes países. El impuesto en el país residente puede ser tres veces más alto que en el país de origen de la ganancia, y, según este método, estos ingresos serían totalmente exentos de impuestos en el país residente por haber sido ya una vez gravados"¹²⁶, con lo cual el contribuyente con inversión en el exterior resultará favorecido en relación al que posea una renta idéntica pero que proceda en su totalidad del país de residencia.

En cambio, si el tipo de impuesto exigido en el país de la fuente es más elevado que el aplicado en el país de residencia, el contribuyente con rentas

¹²⁵ *Ibid.*; p. 141. Cabe agregar que el modelo de la OCDE al referirse al método de exención como fórmula para evitar la doble imposición, recomienda específica y únicamente el de exención con progresividad.

¹²⁶ *Op. cit.*; p. 28.

provenientes del extranjero se verá perjudicado con el sistema de exención con progresividad y favorecido con el sistema de exención integral.

b) Método de crédito o imputación (tax credit). A través de este método el Estado de residencia permite al contribuyente imputar, deducir o acreditar los impuestos pagados por el mismo en el extranjero.

Este método ofrece dos alternativas al contribuyente: la primera, que el país de residencia permita al contribuyente deducir de la base gravable el monto del impuesto pagado en la fuente; y la segunda, que el país de residencia permita al contribuyente acreditar contra el impuesto nacional el monto del impuesto pagado en la fuente, operando en consecuencia como un crédito que reduce el monto del impuesto y no como una deducción que reduce la base gravable.

Al igual que el método de exención, se identifican dos formas de aplicación del mecanismo en comento: la imputación integral y la imputación ordinaria.

Para Edison Gnazzo Lima, en la imputación integral "se imputa el impuesto extranjero sin limitación alguna, de modo que si resulta superior al nacional se puede pedir la devolución en el país de residencia". Por otro lado, en la imputación ordinaria "se imputa el impuesto extranjero pero hasta el límite del impuesto nacional sobre las rentas obtenidas en el extranjero".¹²⁷

Este último método, la imputación ordinaria, es el de aplicación generalizada

¹²⁷ *Op. cit.*; p. 143.

a nivel de medidas unilaterales, y es precisamente la fórmula adoptada por la legislación fiscal de México. El artículo 6o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta nos especifica, en su primer párrafo, el método de imputación seguido:

"Los residentes en México, podrán acreditar contra el impuesto que conforme a esta Ley les corresponda pagar, el impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero siempre que se trate de ingresos por los que se esté obligado al pago de impuesto en los términos de esta Ley."

Como se ve, para que el impuesto pagado en el exterior sea acreditable debe tratarse de un impuesto al ingreso, a la renta, de conformidad con las regulaciones legales de cada país; esto es, el indicio esencial para identificar como acreditable el impuesto enterado en el país de la fuente, es que el objeto del tributo sea gravar los ingresos de personas físicas o morales.

El método de imputación o crédito (*tax credit*) está diseñado para impedir la doble imposición Internacional, así como preservar la equidad tributaria y la neutralidad del impuesto. Dado que este sistema reconoce al impuesto pagado en el extranjero permitiendo su acreditamiento contra el tributo nacional, se da por resultado que el impuesto pagado por todos los inversionistas es el mismo, independientemente de la fuente de la cual deriven sus ingresos.

Como se señaló casi al inicio de este capítulo al esquematizar el cúmulo de métodos para evitar o atenuar la doble imposición Internacional, se hizo referencia a la existencia de diversas modalidades adoptadas por el método

de imputación, tales como el crédito directo, el crédito indirecto y el crédito por impuesto exonerado.

El crédito directo (*direct credit*) es la aplicación genérica del método de imputación, y puede ser reclamado por una persona física o corporación en razón de ingresos provenientes del exterior que sean gravados por el país de residencia (dividendos, intereses, regalías, honorarios, etc.).

En cambio, el crédito indirecto (*indirect credit o deemed paid credit*) está, en lo general, restringido sólo a sociedades domésticas que operan a través de subsidiarias o filiales controladas por ellas. Sólo por excepción las personas físicas pueden acreditar indirectamente impuestos pagados en el exterior sobre sociedades extranjeras en las cuales posee acciones; por ejemplo, en caso de liquidación de la sociedad o por venta de las acciones. "El propósito del crédito indirecto es el de igualar y colocar en una situación de equilibrio a la carga fiscal sobre las sociedades... que operan en el extranjero a través de subsidiarias, con la carga fiscal sobre sociedades que operan directamente a través de sucursales."¹²⁸

Finalmente, el crédito por impuesto exonerado (*tax sparing*). Para Horacio A. García Belsunce, el *tax sparing* "consiste en deducir del impuesto que se adeuda en el país al que pertenece el inversor por su nacionalidad, domicilio o residencia, no solamente el impuesto pagado en el extranjero (*tax credit*), sino también el impuesto que hubiese debido pagar en el extranjero, pero que no se ha abonado, en todo o en parte, por una exención impositiva

¹²⁸ *Ibid.*; p. 148.

acordada en el país de la inversión".¹²⁹ Lo anterior nos indica que el crédito no se limita a los impuestos efectivamente pagados en el país de la fuente, sino también a los que el contribuyente dejó de pagar en dicho país en virtud de exenciones o incentivos concedidos por la nación importadora de capital.

"La imputación de impuestos no pagados es una posibilidad que se brinda a los países en vías de desarrollo para obtener una más fácil penetración de capitales extranjeros, como consecuencia de la imputación efectiva y global que los inversores realizarán en sus países de residencia, de unos importes impositivos no pagados gracias a la concesión de determinadas bonificaciones tributarias otorgadas por aquellos países."¹³⁰

Son estos, pues, los métodos que diversas legislaciones fiscales aplican o que los teóricos discuten como medidas unilaterales dirigidas a evitar la doble imposición en el ámbito internacional.

B. MEDIDAS PLURILATERALES.

Los procedimientos plurilaterales o convencionales consisten en que dos o más Estados celebren convenios tendientes a evitar la doble imposición internacional entre los signatarios.

¹²⁹ *Op. cit.*; p. 2.

¹³⁰ VILLA, José Ma. de la *"Las medidas fiscales de los países en vías de desarrollo para estimular a las inversiones extranjeras. La imputación de impuestos no pagados (tax sparing)"*, en: MEXICO. Secretaría de Hacienda y Crédito Público *"Memoria del Curso sobre Negociación de Tratados Tributarios"*, *op. cit.*; p. 530.

1. Tipos de convenios. Las referidas convenciones tributarias pueden ser clasificadas en bilaterales o multilaterales, según sean dos o más los Estados contratantes.

Como medio ideal de solución al problema de la doble imposición se puede hablar de una convención multilateral a nivel mundial, una convención universal en materia fiscal. Empero, este mecanismo presenta escollos serios, no porque ella no sea viable como elaboración teórica, sino porque su escasa aplicabilidad real, material, destaca al considerar la inmensa diversidad en las estructuras fiscales de cada país (íntimamente ligadas a su estructura económica), el conflicto de criterios jurisdiccionales de imposición que cada uno adopta y los requerimientos internos de las políticas económicas nacionales.

Este máximo de armonización, un convenio fiscal universal, tiene su contrapunto constituido por los acuerdos bilaterales, el nivel mínimo de las relaciones internacionales. En un punto intermedio se hallan los convenios multilaterales restringidos a determinados grupos de países, según zonas de influencia, uniones comerciales o áreas geográficas.

Los tratados bilaterales son los acuerdos que en materia fiscal han sido utilizados con mayor regularidad y efectividad, mientras que los convenios multilaterales han sido escasos y con resultados poco alagüeños.

Ya desde la Edad Media los Estados soberanos celebraban acuerdos relativos a impuestos, usualmente con el objetivo de promover el comercio.

Sin embargo, no ha sido sino hasta fines del siglo pasado y en el presente que dichos convenios han proliferado.

Aparte de los pactos internacionales para facilitar y agilizar el intercambio comercial entre naciones, el primer convenio que contempla y regula el problema de la doble imposición es el celebrado el 21 de junio de 1899 entre Prusia y Austria-Hungría. A virtud de dicho tratado, se fijaba la obligación de tributar por parte de los individuos o corporaciones tan sólo en el Estado de su domicilio, con excepciones a favor del país de la fuente cuando se trataba de rentas territoriales u otras similares.

Adolfo Arriola Vizcafno¹³¹ nos proporciona una pormenorizada relación de convenios celebrados sobre esta materia a comienzos del siglo que corre, de entre los que destacamos a guisa de ejemplo los siguientes: Sajonia y Baviera, 1903; Austria y el Estado de Baden, 1908; Prusia y Luxemburgo, 1909; Austria y el Estado de Hesse, 1912; Alemania y el Cantón de Hesse, 1913; Austria y Baviera, 1913; Checoslovaquia y Alemania, 1921; Austria y Checoslovaquia, 1922; y el concluido entre Austria y Alemania en 1922.

No obstante la serie de tratados tributarios de esa época, ha sido hasta después de la Segunda Guerra Mundial cuando los convenios fiscales internacionales han expandido su aplicación a todo el orbe, prácticamente. El gran requerimiento de ingresos por los Estados para superar la debacle económica originada por la conflagración bélica, empujó las tasas impositivas a la alza, lo cual hizo de evitar la doble imposición internacional,

¹³¹ *Op. cit.*; pp. 215-216.

particularmente respecto de la transportación marítima y aérea así como sobre la renta, una medida necesaria para facilitar el comercio y la inversión a escala mundial, y hoy los convenios de este tipo se cuentan por centenas.

Por lo que hace a la vía multilateral, el primer intento de convenio se celebró en 1922 entre Austria, Hungría, Italia, Polonia, Rumanía y Yugoslavia. Sin embargo, no llegó a tener vigencia salvo entre dos de los Estados y hasta el año de 1926, por lo que no puede considerarse que haya arribado a buen éxito.

Más recientemente, el grupo regional de Estados que conforman el Pacto Andino analizó la importancia que para ellos tendría la conclusión de tales convenios, por lo cual "la Comisión del Pacto Andino, en el séptimo período de sesiones ordinarias (Lima 8-16 de noviembre de 1971) aprobó, por la decisión número 40, un convenio multilateral en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio para los Estados miembros del Pacto..."¹³²

Esta nueva pretensión de integrar un convenio multilateral ha quedado igualmente en tentativa, ya que para la entrada en vigor del mismo entre los países miembros se requiere que sea ratificado e incorporado a la legislación interna de todos los Estados, lo cual todavía no ha acontecido.

Además, en relación con esta clasificación de los convenios tributarios en bilaterales y multilaterales, debe tenerse presente la posible participación o no, de nuevos miembros en un tratado existente; esto es, la inclusión de

¹³² BORRAS RODRIGUEZ, *Alegría "La doble imposición en el Grupo Andino"*, en: *Revista Española de Derecho Internacional*, Vol. XXVIII, Nos. 1-3, Madrid, España, 1975; p. 91.

cláusulas de adhesión para que, una vez firmado un acuerdo, nuevos países puedan formar parte de la convención. "En este sentido, se distingue entre tratados abiertos y cerrados, siendo los primeros aquellos en que es posible la adhesión y los segundos aquellos en que no es posible."¹³³

2. **Métodos para evitar la doble imposición a través de convenios internacionales.** Como se ha afirmado ya, la resolución del problema impositivo internacional en estudio se alcanza, por la vía de los tratados, al convenirse la elección y la definición uniforme sobre el principio de Jurisdicción tributaria a aplicarse entre los Estados firmantes, a modo que solamente uno de esos Estados esté facultado para someter a imposición determinadas rentas. Sin embargo, existen determinados rubros tributarios que son compartidos por los países contratantes, como por lo general lo son los dividendos, intereses y regalías. En estos casos es que, subsidiariamente, entran en juego los métodos para evitar la doble imposición, requiriéndose para los fines del tratado de una puntual precisión del mecanismo a operar, de común acuerdo, para no gravar reiteradamente un mismo ingreso.

Dentro de los tratados que tienden a evitar la doble imposición, existen dos modalidades principales relativas a los métodos utilizados para alcanzar tal fin: el método de exención y el método de imputación.

Una vez hecho el reparto de las fuentes gravables entre los Estados, a partir

¹³³ BORRAS RODRIGUEZ, Alegría "Los convenios internacionales para evitar la doble imposición desde el punto de vista de la teoría general de los tratados internacionales", en: ARCO RUETE, Luis del, et. al., "Estudios de Doble Imposición Internacional", op. cit.; p. 32.

de un principio de jurisdicción convenido --ya el de residencia o el de fuente de riqueza--, se aplica para renglones tributarios específicos alguno de estos mecanismos, los cuales han sido explicados líneas arriba en este mismo capítulo, al cual nos remitimos para no ser reiterativos sobre un mismo punto.

C. MEDIDAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL EN EL MARCO DE UNA ZONA DE LIBRE COMERCIO.

De lo expuesto en el presente capítulo se desprende que existen fundamentalmente dos vías practicables como solución al problema tributario en comento: las medidas unilaterales y los convenios plurilaterales, con sus consiguientes métodos para atenuar o para evitar la doble imposición internacional. Estas opciones, aún cuando resulten evidentes, representan decisiones de trascendencia para el futuro del flujo de capital (es decir de las inversiones) dentro de una zona de libre comercio.

"En la opinión del licenciado Hugo B. Margain, aun cuando existen principios para evitar la doble imposición en la legislación interna, es preferible establecer *conceptos admitidos por dos Estados en un tratado bilateral*; en adición a lo anterior, considera que los tratados bilaterales ofrecen una importante ventaja, la posibilidad de ejecución de contribuyentes morosos radicados en otro país que por este hecho escapan a los sistemas económico-coactivos del Estado en que son causantes."¹³⁴

¹³⁴ TRON, Manuel E., *op. cit.*; p. 16.

El incremento de las relaciones económicas en el ámbito de una zona de libre comercio aumenta los casos de doble imposición internacional. Las medidas unilaterales, inconexas y descoordinadas, no resultan tan apropiadas para evitar los inconvenientes del fenómeno tributario; por ello aparece como necesaria la celebración, en el marco de un proceso integrativo de mercados, de un tratado para evitar la doble imposición internacional y para asegurar una eficaz colaboración administrativa y el intercambio de información en materia tributaria.¹³⁵

En este marco es que debe apreciarse la efectividad de un determinado método para atenuar o evitar el doble gravamen a ingresos derivados de fuentes extranjeras. Es por ello que deben considerarse a la luz de objetivos definidos, como son la neutralidad fiscal y los incentivos fiscales.

Se ha señalado que dentro de una zona de libre comercio se busca evitar que la materia fiscal cause distorsiones económicas al flujo de bienes, servicios y capitales, con objeto de no causar variaciones en los precios al consumidor o una inadecuada localización de los recursos productivos en el territorio comercial integrado. Por esa razón la neutralidad fiscal es principio insustituible en la concepción de un método para evitar la doble imposición entre los países miembros de un mercado liberalizado.

¹³⁵ Sobre este particular, el Secretario de Hacienda y Crédito Público de México, Dr. Pedro Aspe Armella, "planteó que nuestra nación cuenta desde hace varios años con mecanismos unilaterales para evitar la doble tributación, pero las formas tan variadas como cada uno de los países grava a los distintos tipos de ingresos hace imposible que por medio de ese mecanismo se prevean soluciones específicas para cada caso. Consideró el titular de la S.H.C.P. que los convenios para evitar la doble tributación son sumamente efectivos para corregir los aspectos de la legislación interna que resultan incompatibles frente a los contenidos en las legislaciones de nuestros principales socios comerciales". Vid. "El Universal", primera sección, México, D.F., sábado 26 de octubre de 1991; pp. 1 y 9.

No obstante, al constituirse una zona de libre comercio deben tenerse muy presentes las asimetrías económicas entre las naciones participantes; la equidad implica el reconocimiento de tales disparidades. Por lo tanto, dentro del campo tributario, si en un marco de liberalización comercial existen países con desarrollo desigual, se requiere de otorgar incentivos fiscales con respecto a las inversiones realizadas por países industrializados en naciones en vías de desarrollo.

Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz¹³⁶ realiza una precisa y resumida exposición respecto de la repercusión de los métodos para atenuar o para evitar la doble imposición, sobre la neutralidad fiscal y los incentivos fiscales.

Así, nos indica que "la neutralidad fiscal puede alcanzarse mediante una política de crédito del impuesto extranjero sin diferimiento del impuesto nacional". Esto es, el método ideal para obtener los mayores efectos neutrales de los sistemas tributarios nacionales en la operación de un área de liberalización comercial está en el mecanismo de imputación o *tax credit*.

Tal sería la política a seguir entre países de similar desarrollo económico. Pero su aplicación entre países industrializados y en vías de desarrollo no resulta adecuada, ya que el sacrificio de ingresos fiscales que realiza el país de menor desarrollo, que otorga incentivos a inversores para ubicarse en su territorio, no beneficia en mayor medida a las empresas destinatarias del incentivo, por ser mínimo el monto del impuesto a acreditar contra el gravamen en su país de residencia; ello origina una salida de posibles

¹³⁶ *Op. cit.*; pp. 22-23.

ingresos tributarios a favor del fisco del país desarrollado, no del inversionista. Este principio "nullifica las exenciones fiscales que los países subdesarrollados pueden ofrecer al capital extranjero para su desarrollo industrial".¹³⁷

El reconocimiento de las asimetrías existentes debe llevar al apoyo de la economía de menor desarrollo relativo, al menos durante una etapa de transición.

Por ello, y siguiendo a Chapoy Bonifaz, "el éxito de una política de incentivos fiscales para la inversión en países subdesarrollados, depende de la importancia de los flujos de inversión y del volumen de ganancias derivadas de capitales extranjeros disponibles para ser reinvertidos". Por ello, la autora nos presenta dos alternativas:

1. "Si el flujo de inversión y el volumen de ganancias son elevados, el crédito combinado con el diferimiento del impuesto es aconsejable." Esto es, para una zona de libre comercio de altos niveles de inversión y rentabilidad resulta conveniente combinar dos métodos para evitar la doble imposición: la imputación con el diferimiento del impuesto, o sea, el *tax credit* con el *tax deferral*.

Con esto se buscaría que las utilidades obtenidas permanecieran en el país en vías de desarrollo, reinvertiéndose, al no ser gravadas en el país exportador de capital en tanto permanezcan en el extranjero.

¹³⁷ BACA MUÑOZ, Mauricio, *op. cit.*; p. 622.

2. Ahora bien, "si el flujo de capital es escaso, se hace necesario un mayor estímulo fiscal, que podría concederse a través del reconocimiento, por parte del país exportador, del impuesto causado, pero no pagado, en el país importador". De lo dicho aquí por la autora tenemos que en una zona de integración comercial de baja movilidad financiera y reducida rentabilidad de las inversiones, debe apoyarse el incentivo fiscal a la inversión lo cual puede ofrecerse vfa el *tax sparing*.

Con ello se reconocerían los estímulos y exenciones que el país receptor de la inversión otorga a ésta a fin de hacerle atractivo el ubicarse en su territorio.

Son las anteriores las apreciaciones que de las medidas para evitar la doble imposición se pueden realizar si tomamos como marco de referencia a una zona de libre comercio. Dependerá del potencial que de ella se vislumbre y del grado de avance industrial y tecnológico de las naciones participantes, el optar por un mecanismo específico que apoye los objetivos del mercado ampliado y beneficie, con equidad, a las naciones que lo conforman.

TERCERA PARTE

TRATADOS TRIBUTARIOS INTERNACIONALES DENTRO DE UNA ZONA DE LIBRE COMERCIO

CAPITULO VI

OBJETIVOS DE LOS TRATADOS TRIBUTARIOS INTERNACIONALES

La meta central de todo tratado tributario radica, puntualmente, en evitar la doble imposición a escala internacional.

Pero más allá de tal fin, dentro de un proceso de integración económica como lo es una zona de libre comercio, este tipo de convenciones implican, además, cierto grado de armonización en materia impositiva, aminorando las diferencias entre los sistemas tributarios nacionales a modo de facilitar la libre circulación de bienes, servicios y capitales a nivel regional, con lo cual se apoyan los objetivos del proceso de integración.¹³⁸

¹³⁸ A este respecto, el 24 de junio de 1992, el Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, Lic. Carlos Salinas de Gortari, envió al Congreso de la Unión una iniciativa de Ley que Armoniza Diversas Disposiciones con el Acuerdo General de Aranceles y Comercio, los Tratados para Evitar la Doble Tributación y para Simplificación Fiscal. En la exposición de motivos de dicha iniciativa se señala que "en congruencia con los tratados para evitar la doble tributación que nuestro país ha venido celebrando y negociando con diversos países, se proponen reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta en materia de donativos deducibles, precisándose los requisitos que deberán cumplir las instituciones autorizadas para recibir donativos, así como establecer un límite máximo de deducibilidad de dichos donativos para las empresas que los otorguen. Esta última disposición no será aplicable a las personas morales cuyo capital social sea detentado en por lo menos un 90% por una institución autorizada para recibir donativos." "Adicionalmente, en materia del impuesto al valor agregado, se propone sujetar a la tasa del 10% al caviar, al salmón ahumado y a las angulas, por tratarse de alimentos que dentro de la mencionada Ley no han sido considerados como alimentos de primera necesidad que deban gozar de ese tratamiento preferencial." "Con objeto de uniformar la tasa aplicable a las bebidas alcohólicas, se propone reformar la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios a fin de que la *champaña*

La armonización tributaria que conlleva el acuerdo para evitar la doble imposición internacional, constituye un instrumento al servicio de la integración al eliminar barreras que la materia impositiva puede plantear frente a los objetivos fijados a nivel regional.

En este orden de ideas, podemos enunciar cuatro finalidades básicas de los tratados tributarios, encuadrándolos en una zona de liberalización comercial: evitar la doble imposición para fomentar el libre flujo de bienes, servicios y capitales; disminuir la evasión fiscal a través del intercambio de información; promover la inversión extranjera; y brindar seguridad jurídica en el aspecto fiscal de las relaciones económicas internacionales.

A. EVITAR LA DOBLE IMPOSICION PARA FOMENTAR EL LIBRE FLUJO COMERCIAL.

Respecto de la naturaleza, causas y medidas para evitar la doble imposición internacional, se ha abundado ya en otros capítulos del presente trabajo de investigación¹³⁹, por lo cual trataremos ahora únicamente los efectos que el propio fenómeno tributario ocasiona en el comercio internacional.

Como afirma Adolfo Arrijo Vizcaíno, "en esencia, la doble tributación internacional aparece como un serio obstáculo para el libre intercambio de

cubra dicho impuesto conforme a la tasa que le corresponda acorde con su graduación alcohólica, evitando tratamientos diferenciales que pudieran ser contrarios a los compromisos en materia de comercio exterior suscritos por México."

¹³⁹ *Supra* capítulos IV y V.

bienes y servicios en el mercado mundial"¹⁴⁰ ya que encarece y desalienta el comercio exterior.

Lo anterior nos indica que se trata de un grave problema que rebasa el ámbito estrictamente fiscal para incluir en el mercado Internacional, en los flujos de inversión y la ubicación de las industrias.

Dado que una misma renta se halla gravada por dos o más poderes tributarios, los márgenes de ganancia se ven disminuidos, lo cual desestimula el comercio y la inversión hacia el exterior. Igualmente puede ocurrir que, aún cuando se trate de impuestos directos, los gravámenes que soporta el productor sean trasladados por éste y se reflejen en la estructura de precios de las mercancías. La incidencia de más de un impuesto hará que suba el precio pagado por los consumidores y que baje al mismo tiempo el ingreso percibido por los productores, yendo a parar la diferencia a los Estados exactores.

Por el lado de la inversión, la doble carga fiscal induce a los sujetos económicos a ubicar sus recursos en otros territorios a fin de evitar un excesivo gravamen sobre sus ganancias, lo cual distorsiona la homogeneidad que debe imperar dentro de un área de integración.

"La doble imposición se ha convertido en uno de los más peligrosos obstáculos para el establecimiento de una sana economía mundial, la cual es

¹⁴⁰ *Op. cit.*; p. 213.

base fundamental para una permanente paz mundial."¹⁴¹

Esta situación vuelve imperativa la eliminación de la doble imposición Internacional, y con mayor razón si la enmarcamos dentro de una zona de libre comercio, la cual está caracterizada por un fluido intercambio de bienes, servicios y capitales entre los países miembros. Y es aquí donde los tratados tributarios complementan eficazmente a los tratados, acuerdos o convenios comerciales que determinan el establecimiento de zonas de Integración económica, ya que facilitan la armonización de criterios entre países que reciben recíprocas influencias en materia tributaria.

Al armonizar los principios Jurisdiccionales de Imposición se evita que diversos poderes tributarios superpongan sendas obligaciones fiscales a un mismo contribuyente en razón de un mismo hecho imponible. Al homologarse el criterio de imposición dentro de un área comercial liberalizada se evita el múltiple gravamen a los residentes en los países que la conforman.

Así, una de las ventajas de los tratados tributarios es que éstos aclaran y unifican "los criterios de imposición, otorgando un orden jurídico a las operaciones comerciales, industriales y financieras"¹⁴² que se desarrollan Intrazonalmente.

¹⁴¹ EHRENZWEIG, Albert A. y KOCH, F. E. *Income Tax Treaties. The income tax conventions of the United States with Great Britain, Canada and other countries*, Canadá, Commerce Clearing House, Inc., 1949; p. 5.

¹⁴² ASPE ARMELLA, Pedro, *vid. "El Universal"*, primera sección, México, D.F., sábado 26 de octubre de 1991; p. 9.

B. INTERCAMBIO DE INFORMACION.

Otro de los objetivos que acompañan a los tratados tributarios internacionales es la colaboración administrativa entre las haciendas públicas de los Estados contratantes, mejorando las relaciones tributarias entre ellos al prever normas de asistencia administrativa recíproca. Esta colaboración está enfocada al intercambio de información como cauce para eficientar la actividad fiscalizadora de los Estados y prevenir el fraude y la evasión de impuestos.

"La posibilidad de mejorar el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria, ha creado la necesidad de disponer cada vez de un mayor caudal informativo que, sistematizado en su proceso y orientado en sus fines, facilite el funcionamiento y la administración del sistema tributario."¹⁴³

A través de los tratados para evitar la doble imposición se abre la posibilidad de extender el alcance de la investigación fiscal y facilitar el acceso a datos disponibles o que pueden conseguirse en otro Estado, ya que incluyen disposiciones sobre intercambio de información tributaria.¹⁴⁴ Tales requerimientos de información resultan imprescindibles para lograr una óptima fiscalización de las cifras contables y las declaraciones de los contribuyentes en cuanto a precios, gastos, arreglos contractuales y otros

¹⁴³ VALLADO MIGUEL, Fausto Enrique *"Principios Generales de Administración Tributaria"*, México, Edit. PAC, 1986; p. 86.

¹⁴⁴ Cabe añadir que existen también tratados exclusivos sobre intercambio de información tributaria que permiten desarrollar con mayor amplitud este aspecto. Actualmente se encuentra en vigor un Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para el Intercambio de Información Tributaria, cuyo texto aparece publicado en el Diario Oficial de la Federación del 23 de enero de 1990.

datos relacionados con las transacciones y operaciones en el exterior. "El intercambio y la movilidad de personas y capitales han originado una nueva forma o posibilidad de información: la suministrada a través de las demás administraciones tributarias tan interesadas, inicialmente, como ella misma en la obtención de datos que completen su fichero o mecanismos Informativos."¹⁴⁵

Más aún, en vista de la creciente globalización de las relaciones económicas, y su estrechamiento en zonas de integración, resulta importante contar con información tributaria proveniente de los países con quienes se tiene mayor interrelación.

Para llevar a la práctica las normas de la asistencia administrativa, las autoridades competentes de los Estados contratantes se transmitirán en forma recíproca información y copias de documentos relacionados con impuestos y contribuyentes de que dispongan, o que estén en posición de obtener, según las leyes aplicables a la administración de impuestos en sus respectivos Estados.

Dentro de la legislación mexicana existen disposiciones que autorizan el intercambio de información con fiscos extranjeros, previa la suscripción de un acuerdo por parte del Secretario de Hacienda y Crédito Público.

El artículo 69, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación preceptúa:

¹⁴⁵ VILLA, José Ma. de la *"Aspectos generales del intercambio de información"*, en: MEXICO. Secretaría de Hacienda y Crédito Público *"Memoria del Curso sobre Negociación..."*, op. cit.; p. 385.

"Art. 69.-

Mediante acuerdo de intercambio recíproco de información, suscrito por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, se podrá suministrar la información a las autoridades fiscales de países extranjeros, siempre que se pacte que la misma sólo se utilizará para efectos fiscales y se guardará el secreto fiscal correspondiente por el país de que se trate."¹⁴⁶

Del precepto transcrito se pueden deducir las dos características básicas de la información suministrada: su empleo exclusivo para fines fiscales, y la confidencialidad de la información.

La información que se transmite debe ser empleada únicamente para fines fiscales. Este destino específico de la información implica que se utilizará únicamente para la determinación, liquidación, recaudación y administración de impuestos; el cobro de créditos fiscales, y en la persecución de delitos fiscales o en la resolución de recursos administrativos.¹⁴⁷

¹⁴⁶ El Acuerdo vigente en México (*supra* nota 144) fue ratificado por la Cámara de Senadores del Congreso de la Unión; sin embargo, para ulteriores acuerdos de intercambio de información tributaria consideramos que no se requerirá de tal aprobación, en virtud de la entrada en vigor de la Ley sobre la Celebración de Tratados, publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 2 de enero de 1992. El acuerdo a que se refiere el último párrafo del artículo 69 del Código Fiscal de la Federación podría encuadrarse ahora en la figura de un *acuerdo interinstitucional*, el cual es definido por la citada Ley sobre la Celebración de Tratados como "el convenio regido por el derecho internacional público, celebrado por escrito entre cualquier dependencia u organismo descentralizado de la Administración Pública Federal, Estatal o Municipal y uno o varios órganos gubernamentales extranjeros u organizaciones internacionales, cualquiera que sea su denominación, sea que derive o no de un tratado previamente aprobado. El ámbito material de los acuerdos interinstitucionales deberá circunscribirse exclusivamente a las atribuciones propias de las dependencias y organismos descentralizados de los niveles de gobierno mencionados que los suscriben" (artículo 2o., fracción II).

¹⁴⁷ El ya referido Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para el Intercambio de Información Tributaria, dispone en su artículo 1o., inciso 1, que el objetivo del mismo "es facilitar el intercambio de información entre los Estados Contratantes en relación con la determinación y recaudación de impuestos, a fin de prevenir, dentro de sus respectivas jurisdicciones, la evasión y el fraude en materia tributaria y desarrollar mejores fuentes de información en esta materia".

El carácter confidencial de la información intercambiada implica el mantenerla en secreto, otorgándosele la misma protección que las legislaciones internas de cada Estado determinan.

En nuestro medio, el propio artículo 69 del Código Fiscal de la Federación dispone que el personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias, está obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

"No obstante lo dicho, hay que matizar que tal confidencialidad es y debe ser relativa, ya que los datos suministrados, para que sean de utilidad, deben de hacerse llegar a las personas encargadas de su manipulación, y que serán lógicamente las que tengan a su cargo la inspección, gestión y liquidación de los tributos, o bien la resolución de las reclamaciones que pudieran suscitarse con motivo de la incoación del oportuno expediente tributario."¹⁴⁸

En este punto cabe hacer mención que el modelo de tratado para evitar la doble imposición entre países desarrollados y en vías de desarrollo elaborado por las Naciones Unidas, dispone expresamente que el intercambio de

¹⁴⁸ VILLA, José Ma. de la, *Aspectos generales del intercambio de información*, op. cit.; p. 370. El artículo 69 del Código Fiscal de la Federación señala que la confidencialidad no abarcará "los casos que señalen las leyes fiscales y aquéllos que deban suministrarse datos a los funcionarios encargados de la administración y de la defensa de los intereses fiscales federales, a las autoridades judiciales en procesos del orden penal o a los Tribunales competentes que conozcan de pensiones alimenticias o en el supuesto previsto en el artículo 63 de este Código".

información habrá de servir a la prevención de la evasión y del fraude fiscal.¹⁴⁹

Este interés por enfatizar el combate a la evasión fiscal derivó de la posición expresada por países en vías de desarrollo, a fin de precisar una más de las finalidades del intercambio de información. En este punto, el convenio modelo de la O.N.U. difiere del elaborado por la O.E.C.D., el cual no hace mención expresa sobre este particular.

El temor --sin duda fundado-- de las administraciones fiscales de países con menor grado de desarrollo, a la elusión y a la evasión fiscales, surge por la operación en sus territorios de grandes empresas que actúan a nivel mundial. La proliferación de empresas transnacionales y la siempre creciente sofisticación y complejidad de las formas tomadas por las transacciones internacionales, ha resultado en un aumento de la elusión y la evasión tributaria.

Esta situación ha alcanzado tal punto que puede hacer nugatorios los propósitos de un tratado para evitar la doble imposición internacional, si no se hace un marcado énfasis en las medidas adicionales a adoptar dentro del marco de un acuerdo tributario.

Una de las medidas que deben incluirse en los tratados tributarios es la relativa al abuso de los tratados o *treaty shopping*. Esta situación implica el indebido aprovechamiento de los tratados tributarios vigentes entre dos

¹⁴⁹ "United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries", Nueva York, E.U.A., O.N.U., 1980; p. 41.

países, por personas de otro Estado ajeno a los firmantes; "el abuso de los tratados es el uso de éstos para beneficiar, indirectamente, a residentes de terceros países".¹⁵⁰

El propósito de los tratados tributarios es aminorar o evitar la incidencia de la doble imposición que surge debido a la diferencia de principios jurisdiccionales de imposición de dos poderes tributarios distintos. Los tratados tributarios no están implementados para aprovecharlos en evadir impuestos ni para extender sus beneficios a residentes de terceras naciones.

Existen algunas situaciones en las que se puede hablar de la existencia de *treaty shopping*, por ejemplo:

"Una sociedad residente en un Estado contratante puede tener su capital en manos, en parte o en su totalidad, de accionistas que no son residentes de ese Estado. Puede ser que el principal motivo de la constitución de esa sociedad sea obtener el beneficio de los convenios de doble imposición concluidos por el país en donde tiene su residencia fiscal."¹⁵¹

Existe otra forma de operación que toma ventaja de la existencia de un tratado tributario, y que implica el uso de lo que se conoce como *stepping stone* o empresa "trampolín".

¹⁵⁰ GRUNDY, Milton "The World of International Tax Planning", Londres, Inglaterra, Cambridge University Press, 1984; p. 74.

¹⁵¹ RIVIER, Jean-Marc Ponencia General en el XLI Congreso Internacional de Derecho Financiero y Fiscal, en: *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. LXXII, Bruselas, Bélgica, Asociación Fiscal Internacional, 1987; p. 140.

Las características esenciales de una empresa *stepping stone* son dos: "primero, debe estar situada en una jurisdicción fiscal que no imponga retenciones o impuestos en sus pagos al exterior, y segundo, que reciba recursos libres de retenciones o gravámenes en su lugar de origen en virtud de las disposiciones de un tratado tributario".¹⁵² Lo anterior permite triangular la salida de recursos aprovechando los beneficios fiscales que pactaron terceros países, y evadir así el pago de impuestos.

De este modo, el abuso del tratado consiste en que una sociedad residente en uno de los países contratantes recibe una renta que se ha beneficiado de las ventajas del convenio, pero transfiere la mayor parte de esa renta a un no residente, que no tiene derecho a tales ventajas.

Ante esta problemática, resulta muy adecuada la implementación de medidas para evitar el abuso de los tratados tributarios. De esta manera, Suiza dictó un decreto federal (*Bundesbeschutz*) de fecha 14 de diciembre de 1962, acerca de "Medidas contra una utilización no equitativa de tratados de doble imposición de la Confederación"¹⁵³, que limita la concesión de beneficios tributarios a personas no incluidas en los tratados.

Aparte de ese antecedente, el modelo estadounidense de tratado para evitar la doble imposición, de 1981, busca contrarrestar el *treaty shopping* imponiendo requisitos especiales para que una sociedad residente en uno de

¹⁵² GRUNDY, Milton, *op. cit.*; p. 72. Ejemplos que da el autor de países donde es factible fundar una empresa que opere como *stepping stone*, son Holanda, Antillas Holandesas, Luxemburgo y Dinamarca.

¹⁵³ BUHLER, Ottmar, *op. cit.*; p. 86.

los Estados contratantes pueda beneficiarse del convenio. Para hacerlo debe cumplir una de las siguientes condiciones:

"a. las acciones de dicha sociedad se cotizan en bolsa en uno de los países contratantes,

b. la sociedad no está dominada por personas físicas que no residen fuera de uno de los Estados contratantes,

c. el objetivo principal de la sociedad o de sus accionistas no es conducir los asuntos de la sociedad para obtener el beneficio del tratado."¹⁵⁴

Elusión, evasión y defraudación fiscales son incompatibles con un sano proceso de integración económica, por lo cual han de enfrentarse con voluntad política para exigir el cumplimiento puntual de las obligaciones fiscales a los sujetos económicos que se desenvuelvan en el mercado ampliado.

Aparece una dificultad al entrar a la Interpretación de lo que debe entenderse por "prevención de la evasión y el fraude fiscal", ya que su significado es diferente en los diversos países, dadas las peculiaridades de los sistemas jurídicos de cada país. En vista de ello, serán las propias disposiciones nacionales del país de que se trate las que definirán cuáles son las Informaciones que se pueden poner a disposición, ya que un Estado contratante no está obligado a llevar a cabo medidas administrativas que no estén previstas en su legislación o práctica administrativa.

¹⁵⁴ RIVIER, Jean-Marc, *op. cit.*, p. 141. Estas tres condiciones son alternativas. Se supone que se cumplen si la sociedad puede demostrar que más del 75% de su capital de acciones está en manos de personas físicas que tienen su residencia fiscal en uno o en los dos Estados contratantes.

Para particularizar, tenemos el caso del secreto bancario. "El secreto bancario es una cuestión de leyes internas para cada país en particular y en general no tiene ningún efecto sobre los asuntos internos de otro país. Pero hay una excepción a esta regla. La excepción es la utilización de las leyes relativas a secreto bancario de un país por parte de un residente de otro país para vencer o evadir las leyes tributarias del país en el cual reside."¹⁵⁵

Dada la vigencia del secreto bancario, un contribuyente que tenga títulos valor o que disponga de recursos en una cuenta bancaria de país diferente al de su residencia, fácilmente omite en su declaración de impuestos algunos ingresos derivados de tales recursos (Intereses o dividendos, por ejemplo) ya que es mínimo el riesgo que corre de ser descubierto por tal omisión.

Para estos casos resulta muy útil el intercambio de información que surge a raíz de un tratado tributario, ya que se instrumentaría el mecanismo que haría posible aprovechar el uso de las informaciones obtenidas por parte de los bancos para las investigaciones tributarias.

En caso de no existir tal fuente de información, se multiplican los casos de evasión fiscal. Y tal es el caso de Suiza, "la que no da informaciones para fines tributarios y además ofrece una extensa protección al secreto bancario... En Suiza se pueden mantener cuentas simplemente con un número, y es realmente sólo el titular de la cuenta y quizás un director del banco, los únicos que saben quién es el titular de esa cuenta."¹⁵⁶

¹⁵⁵ FRATINO, Donald "El Intercambio de Información y el secreto bancario", en: MEXICO. Secretaría de Hacienda y Crédito Público "Memoria del Curso sobre Negociación...", op. cit.; p. 441.

¹⁵⁶ RUNGE, Berndt "El Intercambio de Información y el secreto bancario", *ibid.*; p. 437.

En México, por el contrario, sí es factible la investigación de cuentas bancarias sin por ello afectar la protección de los intereses del público ahorrador o inversionista, si se considera que tales intereses no serían legítimos si atentaran contra la hacienda pública.

El artículo 117 de la Ley de Instituciones de Crédito, publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 18 de julio de 1990, dispone:

"ARTICULO 117.- Las instituciones de crédito en ningún caso podrán dar noticias o información de los depósitos, servicios o cualquier tipo de operaciones, sino al depositante, deudor, titular o beneficiario que corresponda, a sus representantes legales o a quienes tenga otorgado poder para disponer de la cuenta o para invertir en la operación o servicio, salvo cuando las pidieren, la autoridad judicial en virtud de providencia dictada en juicio en el que el titular sea parte o acusado y las autoridades hacendarías federales, por conducto de la Comisión Nacional Bancaria, para fines fiscales...

....."

Para el caso de un tratado tributario resulta conveniente que, para evitar disparidad en la interpretación y alcances del intercambio de información para evitar la evasión y el fraude fiscal, se contenga una mención expresa relativa al secreto bancario: casos en que procede hacer uso de datos de los bancos, formas de transmitir la información y providencias en cuanto al uso y empleo de la misma.

De esta forma tenemos que los tratados para evitar la doble imposición internacional, además de armonizar dos sistemas tributarios en cuanto a sus

cráteros de imposición, buscan homologar principios jurídicos relativos a la información económica de los residentes de una zona de liberalización comercial, a fin de dar transparencia fiscal a la situación de cada contribuyente.

C. PROMOVER LA INVERSION EXTRANJERA.

La inversión extranjera tiene un papel activo en la complementación de los esfuerzos productivos nacionales, al incorporar capitales frescos, nuevas tecnologías, estrategias de mercado novedosas, técnicas de administración eficientes y nuevos empleos.

En tal virtud dentro de un área de integración se deben crear, mediante mecanismos jurídicos, las condiciones para dar un trato equitativo y no discriminatorio a las inversiones efectuadas en los países del área por sus residentes.

A fin de brindar dicho tratamiento en el ámbito fiscal a las inversiones extranjeras, los tratados tributarios internacionales ofrecen el marco normativo adecuado para garantizar la no sujeción de aquellas a impuestos discriminatorios ni someterla a reiterados gravámenes por los respectivos poderes tributarios nacionales.

El reconocimiento de la importancia con que estos dos factores inciden en la promoción de la inversión extranjera, nos lo da el proyecto de "Código

internacional para dar un trato equitativo a las inversiones en el extranjero", preparado por la *Chambre du Commerce International*:¹⁵⁷

"ARTICULO VII

Las altas partes contratantes concederán el mismo trato a los nacionales de las otras altas partes contratantes que a sus propios nacionales en materia de tributación."

"ARTICULO VIII

A fin de eliminar la falta de aliciente que origina la doble tributación para el desarrollo de las inversiones en el extranjero, las altas partes contratantes tratarán de concluir los acuerdos bilaterales para no imponer doble tributación a las rentas, al capital y a las propiedades y sucesiones, basándose en las dos convenciones bilaterales modelos preparadas con este propósito por la Sociedad de las Naciones."

Las razones de estas medidas pueden expresarse de la siguiente manera:

1. Eliminación de la discriminación hacia los extranjeros. "Los impuestos no deben ser un medio de la política económica de un país que, al igual que los derechos aduaneros protectores, pueden servir para dificultar a los extranjeros, mediante una carga fiscal más elevada, la competencia con los nacionales."¹⁵⁸

¹⁵⁷ Vid. SAMPAY, Arturo Enrique *"El Derecho Fiscal Internacional"*, Buenos Aires, Argentina, Eda. Biblioteca Laboremus, 1951; pp. 147-152.

¹⁵⁸ BUHLER, Ottmar, *op. cit.*; p. 227. A este respecto, el Secretario de Hacienda y Crédito Público, Dr. Pedro Aspe Armella, al mencionar algunas de las ventajas que se derivarán de los acuerdos para evitar la doble imposición que México ha firmado, sostuvo que el sistema fiscal mexicano no establece gravámenes discriminatorios y, en cambio, los países que sí los tienen tendrán que dejarlos de aplicar respecto a los ingresos que de esa nación obtenga un residente en México. Vid. *"El Universal"*, sección financiera, México, D.F., sábado 26 de octubre de 1991; p. 9.

2. Eliminación de la doble imposición a los inversionistas extranjeros.

La sujeción del capital de riesgo a tributación en el país origen de la inversión y en el país receptor de la misma, disminuye la tasa de rendimiento de la inversión, lo cual hará que los recursos se desvíen a otra zona geográfica que le reditúe mayores beneficios.

Como se aprecia, la discriminación fiscal y la doble imposición constituyen obstáculos para el adecuado desenvolvimiento de un área de integración; la existencia de estos elementos distorsionaría la óptima localización de los recursos productivos dentro de la zona.

El contar con un sistema tributario que impulse la competitividad de la economía nacional y que a su vez sea elemento que propicie la captación de ahorro del exterior, es un punto de realce para la adecuada inserción de un mercado interno en el esquema de globalización comercial.

Sin embargo, no debe sobrevalorarse la función de la materia fiscal para lograr la captación de inversión extranjera. En un amplio estudio sobre las relaciones entre la tributación y la inversión extranjera, elaborado en la Universidad de Harvard, se precisaron los principales factores que influyen a la inversión desde el exterior: "(1) la posibilidad de obtener ganancias; (2) amplitud del mercado o fuente de abastecimientos, presente y futuro; (3) necesidad de sostener al mercado existente; (4) convertibilidad de la moneda; (5) estabilidad; (6) postura del gobierno extranjero y sus

leyes; (7) las expropiaciones o nacionalizaciones; (8) factores laborales; (9) aranceles y barreras comerciales; y (10) impuestos".¹⁵⁹

Todos estos factores deben evaluarse por el potencial inversionista para definir el lugar y el monto del capital de riesgo que va a colocar en determinado territorio. Para contar con un panorama adecuado se deben conjugar favorablemente estos índices.

Respecto del factor impositivo existen aspectos del mismo que determinan si un país resulta propicio para localizar en él una industria o comercio financiado con capital externo. Sobre este particular, J. Van Hoorn Jr., nos señala algunos de ellos:

"(1) Los impuestos existentes para la operación de negociaciones extranjeras...

(2) Los impuestos extranjeros sobre los ingresos derivados de la operación en el exterior, tales como: (a) dividendos; (b) Intereses; (c) regalías; y (d) arrendamientos.

(3) Los tratados tributarios celebrados por el país de residencia del inversionista.

¹⁵⁹ BARLOW, E. R. y WENDER, Ira T., *op. cit.*; p. 112. En igual sentido, los inversionistas europeos dan más peso a las condiciones económicas nacionales que a los estímulos fiscales cuando planean operaciones en Estados Unidos. El principal interés de compañías propiedad de europeos es el impacto de las tasas de cambio y el valor del dólar en sus negociaciones. La atención se dirige luego, a dónde ubicar las operaciones en Estados Unidos, prefiriéndose la cercanía a proveedores claves de la industria, el mercado y el acceso al transporte aéreo. Otro factor tomado en cuenta, es la calidad y disponibilidad de trabajadores, y la educación de la fuerza laboral local. "Contrario a lo que se cree, los estímulos fiscales estatales y locales son en gran medida superados por los aspectos económicos, ambiental e infraestructural a la hora de atraer la inversión extranjera", indicó un estudio conducido por la firma KPMG Peat Marwick, para el Instituto Europeo en Washington. Vid. "El Universal", sección financiera, México, D. F., martes 24 de septiembre de 1991; p. 6

(4) Los tratados tributarios celebrados por el país en donde se considera realizar cualquier tipo de inversión.

(5) El tratamiento fiscal del ingreso derivado del exterior en el país de residencia del inversionista."¹⁶⁰

Como puede apreciarse, la existencia de tratados tributarios que eviten la doble imposición y el tratamiento fiscal no discriminatorio, son factores trascendentales en las consideraciones y ponderaciones que realiza un inversionista para decidir dar ubicación definitiva a su capital.

Por tanto, los tratados tributarios internacionales son instrumentos valiosos para fomentar las inversiones foráneas. La utilidad de ellos, visto el éxito y los avances logrados en las economías de los países mediante la suscripción de tratados tributarios internacionales, puede medirse por el creciente número de los mismos.

Tan sólo los Estados Unidos de América, Canadá, Francia y Gran Bretaña han suscrito más de 240 tratados, y la mitad de los países latinoamericanos han celebrado cuando menos un convenio con un país desarrollado. Destaca el caso de Brasil, ya que cuenta con una red de tratados con dieciocho naciones, lo que le ha permitido atraer una amplia inversión extranjera, crear empleos y estimular su economía en forma importante.

Como se ve, la existencia de tratados tributarios internacionales permite contar con un régimen fiscal adecuado que no implique cargas impositivas

¹⁶⁰ "Foreign Tax and Investment Incentives", en: *Law Forum*, No. 3, Illinois, E.U.A., otoño de 1965; p. 513.

excesivas y que no obstaculice los intercambios de capitales, bienes y servicios.

Lo anterior incidirá, junto con otras medidas de política económica, en tener un mercado ampliado sin distorsiones, que permita a los agentes económicos una correcta toma de decisiones de inversión, basada en señales de mercado claras y no intervenidas.

Así, tenemos que resulta adecuado el acompañamiento de un tratado tributario a los convenios por los que se crea una zona de libre comercio, ya que los complementan y apoyan en la consecución de sus fines.

A ambos instrumentos jurídicos internacionales podría adicionarse un tercero, que brinde el marco regulatorio y de protección específica a la inversión extranjera; los denominados *Bilateral Investment Treaties (BIT)*.

Una característica fundamental de los *BIT* es que se centran en las relaciones económicas entre naciones industrializadas y países en vías de desarrollo. El propósito de tales tratados se puede enunciar de la siguiente manera:

"(i) deseo de fortalecer la cooperación económica entre las dos naciones,

(ii) propósito de crear favorables condiciones de inversión para los ciudadanos y compañías de cada uno de los países firmantes, y que realicen negocios e inversiones dentro de las fronteras del otro país firmante;

(iii) reconocimiento de que la promoción y protección de la inversión estimulará el flujo de capital y tecnología entre los firmantes, y que sus economías se beneficiarán como resultado del mismo.¹⁶¹

Con estos tres instrumentos de Derecho Internacional se conformaría un marco jurídico que brindaría adecuada cobertura a variados aspectos de un área de integración económica; esto es, se contaría con un sistema integral de normas que regularían de manera precisa los diversos renglones del libre flujo comercial y de inversión.

El tratado que estableciera una zona de libre comercio fijaría el desarme arancelario y el abatimiento de las barreras no arancelarias que permitiera el libre flujo de bienes, servicios y capital. Este acuerdo se fortalecería con un tratado tributario que garantizara un esquema fiscal equitativo y que eliminara distorsiones del mercado ampliado. Y, como adición, un tratado de protección a la inversión externa que ofrecería una amplia cobertura a las actividades comerciales e industriales y alentaría la captación de recursos del exterior.¹⁶²

161 PATTISON, Joseph E. "The United States - Egypt bilateral investment treaty: a prototype for future negotiation", en: *Cornell International Law Journal*, Vol. 16, No. 2, Ithaca, N.Y., E.U.A., verano de 1983; pp. 311-312. Para más información sobre este tipo de tratados *vid.* BERGMAN, Mark S. "Bilateral investment protection treaties: an examination of the evolution and significance of the U.S. prototype treaty", en: *New York University Journal of International Law and Politics*, Vol. 16, No. 1, Nueva York, E.U.A., otoño de 1983; pp. 1-43.

162 Durante las negociaciones del Tratado de Libre Comercio norteamericano, México y Canadá (quienes ya suscribieron un Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 17 de julio de 1992) "entablaron conversaciones con vistas a lograr un acuerdo para la protección de las inversiones extranjeras, afirmó Michael Wilson, Ministro de Asuntos Extranjeros y Comercio Internacional de Canadá". *Vid.* "El Universal", sección financiera, México D. F., jueves 31 de octubre de 1991; p.1

D. SEGURIDAD JURIDICA.

Una finalidad más de los tratados tributarios la constituye la seguridad y certeza jurídica que ofrece en materia fiscal a las relaciones económicas dentro de una zona de integración.

En este punto cabe hacer una precisión, "no se debe confundir la seguridad jurídica con la certeza jurídica; la primera es objetiva, representa el conjunto de condiciones sociales de carácter jurídico que garantizan la situación personal de cada uno de los miembros de la comunidad, en tanto que la segunda, la certeza jurídica, tiene carácter subjetivo, pues es un dato que en el fondo se reduce a un conocimiento: al saber a qué atenerse".¹⁶³

De esta manera, un tratado tributario estabiliza la materia fiscal respecto de los contribuyentes residentes en los territorios de los países que se integran, poniéndoles a cubierto de las fluctuaciones legislativas, con lo que las inversiones y las operaciones industriales y financieras ganan en seguridad y certeza.

La estabilidad en la regulación fiscal que trae aparejado un tratado tributario, deviene de que éste determina un marco regulatorio que se aplica exclusivamente en los términos pactados, quedando ajeno a la inestabilidad legislativa de alguno de los Estados contratantes. Ello permite dar orden, claridad y certidumbre jurídica a las relaciones económicas dentro de una zona de libre comercio.

¹⁶³ PRECLADO HERNANDEZ, Rafael "Lecciones de Filosofía del Derecho", 2a. ed., México, UNAM, 1984; p. 227.

Al efecto, los tratados tributarios precisan: 1) el ámbito de aplicación; 2) definición de términos; 3) principios jurisdiccionales de imposición; 4) métodos para evitar la doble imposición internacional; y 5) normas de interpretación.

1. **Ámbito de aplicación.** Se refiere a la determinación tanto de las personas como de los impuestos a los cuales se destina el tratado tributario; es decir, ámbitos subjetivo y objetivo de validez.

a) *Ámbito subjetivo.* El ámbito personal de validez de los tratados tributarios se refiere a las personas físicas y morales que residen en el territorio de los Estados contratantes.

José Ramón Fernández P. explica que "con anterioridad a la Segunda Guerra Mundial los convenios de doble imposición limitaban su ámbito personal a los súbditos o nacionales de los estados contratantes".¹⁶⁴ Posteriormente, el ámbito personal de validez se extendió a los *residentes* en un Estado, aun cuando algunos países que se guían por el criterio de nacionalidad en su legislación interna, aceptan el principio de residencia al signar convenciones tributarias, como es el caso de los Estados Unidos de América.

El Convenio Modelo de la O.C.D.E., de 1977, define en su artículo 7 el ámbito subjetivo de aplicación de los tratados para evitar la doble imposición de la forma siguiente: "El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o ambos Estados contratantes".

¹⁶⁴ "Estructura y negociación de tratados tributarios", en: MEXICO. Secretaría de Hacienda y Crédito Público "Memoria del Curso sobre Negociación...", *op. cit.*; p. 166.

b) *Ámbito objetivo.* Se refiere a los impuestos que quedan enmarcados dentro del tratado y de los cuales es propósito evitar la doble incidencia sobre un mismo contribuyente. Aquí generalmente se hace una enumeración pormenorizada de los diversos conceptos tributarios que se incluyen en el tratado, los cuales derivan de una enunciación genérica: los convenios para evitar la bitributación se aplican a los impuestos sobre la renta y el capital exigidos por cada uno de los Estados contratantes.

"Se consideran impuestos sobre la renta y el capital los que gravan la totalidad de la renta, la totalidad del capital o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe total de los salarios pagados para las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías."¹⁶⁵

2. Definición de términos. Posterior a la determinación de los ámbitos subjetivo y objetivo de aplicación de los convenios tributarios, éstos incluyen una parte específica destinada a dar los conceptos con que son entendidos una serie de términos de uso reiterado a lo largo de todo el convenio, como lo son, por ejemplo, los territorios en donde se aplica el convenio, y las nociones de persona, sociedad, autoridad competente, y empresa de un Estado contratante.

¹⁶⁵ Artículo II, párrafo 2, del Convenio entre España y Suecia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el capital. Vid. ESPAÑA. Ministerio de Hacienda "Convenios de Doble Imposición suscritos por España y Disposiciones Complementarias", Madrid, 1980; pp. 503-545. En el Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, se excluye a los impuestos sobre el capital limitándose a los impuestos "que gravan la totalidad de la renta o cualquier parte de la misma, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles", que en el caso de México se refieren al impuesto sobre la renta y al impuesto al activo (artículo 2, párrafos 2 y 3).

En este apartado de definiciones generales, los Estados firmantes acuerdan declarar conjuntamente con qué significado se utiliza una palabra determinada a fin de evitar equívocos. Es preferible, cuando ello se pueda, definir los términos dentro del convenio y no remitirse a las respectivas leyes nacionales de los estados contratantes para su conceptualización. No obstante, es práctica normal incluir una cláusula de remisión respecto a términos no definidos.

3. Principios jurisdiccionales de imposición. La firma de un convenio para evitar la doble imposición implica la negociación de los términos en que se distribuirán el poder de imposición sobre las diversas categorías de rentas.

Esta distribución entre las potestades tributarias en razón de las distintas clases de rentas puede dar como resultado: a) imposición exclusiva en favor del Estado de residencia; b) imposición exclusiva en favor del Estado de la fuente; y c) imposición compartida entre ambos Estados --con imposición ilimitada o limitada en el Estado de la fuente--.

La distribución de potestades, en cualquier caso, se realiza por clases o categorías de rentas: rentas inmobiliarias, rentas mobiliarias (dividendos, intereses y regalías), beneficios empresariales, ganancias de capital, rentas procedentes de la prestación de servicios personales independientes, etc.

A continuación esbozamos en forma resumida, y en calidad de ejemplo, la

distribución de potestades tributarias que prevé el modelo de convenio de la O.C.D.E. en algunos renglones Impositivos:¹⁶⁶

a) *Rentas de la propiedad Inmueble.* Se otorga el derecho de Imposición prioritario pero no exclusivo, al Estado contratante en el cual están ubicados los bienes. Si bien se deja la delimitación del concepto *bienes Inmuebles* a lo que establezca la legislación del Estado en donde están ubicados los mismos, se aclara expresamente que dicho concepto incluye las rentas de la agricultura y forestación y los accesorios, ganado y equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, así como los derechos sobre los mismos.

b) *Rentas de capitales mobiliarios (intereses, dividendos y regalías).* Se da la Imposición compartida con el país de la fuente en el caso de dividendos e Intereses (prioritaria en el país de la fuente, pero con limitaciones en la tasa), e Imposición exclusiva por el país del domicilio del cedente en el caso de regalías. No obstante, cuando la acción que genera los dividendos, el crédito que genera los intereses o el derecho de propiedad por el que se paguen las regalías esté vinculado efectivamente a un *establecimiento permanente* o *base fija* situados en el Estado de la fuente y pertenecientes a un residente del otro Estado, tales dividendos, intereses y regalías se tratarán como beneficios empresariales y, en consecuencia,

¹⁶⁶ Se utiliza como ejemplo por ser este modelo el adoptado por la mayoría de los países que celebran tratados tributarios. Para datos sobre otros modelos, como el de la O.N.U., el Pacto Andino y los Estados Unidos de América *vid.* Edison GNAZZO LIMA "Soluciones sobre jurisdicción tributaria según los distintos tipos de renta y bienes", en: MEXICO. Secretaría de Hacienda y Crédito Público "Memoria del Curso sobre Negociación...", *op. cit.*; pp. 327-342.

desaparecen las limitaciones al derecho de imposición por el país de la fuente.

c) Rentas de servicios o trabajos de carácter independiente. En este caso la jurisdicción exclusiva es del país de la residencia, y sólo se comparte la jurisdicción admitiendo la imposición por el país de la fuente con carácter ilimitado en el caso de que se actúe en el mismo a través de una *base fija* (que constituye la repetición del concepto de *establecimiento permanente* en el caso de empresas).

4. Métodos para evitar la doble imposición Internacional. Si al definirse el deslinde de competencias tributarias se atribuye a un Estado la potestad de gravar en forma exclusiva determinadas rentas, la doble imposición queda evitada de manera absoluta ya que el otro Estado contratante no puede gravarlos, a virtud del acuerdo de voluntades convenido.

En cambio, "en la medida en que la potestad tributaria sobre un determinado tipo de renta o patrimonio se comparta (de forma ilimitada o limitada para alguno) entre los dos estados, se hace preciso prever un sistema para evitar la doble imposición".¹⁶⁷ Los métodos generalmente empleados son el de exención y el de imputación o crédito (*tax credit*), mecanismos que han sido descritos en este trabajo de investigación.

5. Normas de interpretación. "Interpretar denota una operación

¹⁶⁷ FERNANDEZ P., José Ramón, *op. cit.*; p. 169. *Vid. supra* capítulo V.

intelectual consistente en determinar el alcance, la extensión, el sentido o el significado de cualquier norma jurídica."¹⁶⁸

A fin de realizar la interpretación de los tratados tributarios internacionales debe tenerse presente la específica materia sobre la que versa; esto es, el Derecho Fiscal nos dará el fundamento para realizar la interpretación. "Cada uno de ambos Estados debe Interpretar los conceptos con arreglo a normas tributarias nacionales."¹⁶⁹

Lo anterior es de importancia ya que en la aplicación de los tratados tributarios surgirán situaciones particulares que requerirán conciliarse entre los países firmantes. Han de armonizarse también los métodos de Interpretación.

Los convenios para evitar la doble imposición contienen normas interpretativas que, por regla general, establecen lo siguiente: "Para la aplicación del presente Convenio por un Estado contratante, cualquier expresión no definida de otra manera tendrá, a menos que el texto exija una Interpretación diferente, el significado que se le atribuya por la legislación de ese Estado contratante relativa a los impuestos que son objeto del presente Convenio."¹⁷⁰

La remisión que se hace al significado atribuido por el derecho interno de

¹⁶⁸ BURGOA, Ignacio, *op. cit.*; p. 390.

¹⁶⁹ BUHLER, Ottmar, *op. cit.*; p. 82.

¹⁷⁰ Artículo 3o., párrafo 2) del Convenio Hispano-Británico. ESPAÑA. "Convenios de Doble Imposición Suscritos por España y Disposiciones Reglamentarias", *op. cit.*; p. 452. Similar disposición se contiene en el artículo 3, párrafo 2, del Convenio entre México y Canadá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.

cada Estado justifica que se repase el método de interpretación del derecho fiscal mexicano.

En nuestro país se sigue el método de interpretación estricta; es decir, dada la especial naturaleza de las normas del Derecho Fiscal, éstas deben interpretarse en sus términos, literalmente. El artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación preceptúa sobre el particular lo siguiente:

"ARTICULO 5o. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal."

La aplicación estricta se realiza en tratándose de normas que fijan cargas a los particulares o excepciones a las mismas, así como infracciones y sanciones; para las demás disposiciones tributarias les es aplicable cualquier método de interpretación.

Haciendo referencia específica a los tratados internacionales en materia tributaria, éstos deben interpretarse atendiendo a lo dispuesto por la norma fiscal. Y serán interpretados de modo estricto ya que a través de ellos se fijan cargas menores o excepciones, diferentes a las previstas en la ley

vigente en el país. Así lo manifiesta la Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 4-A, que indica:

"ARTICULO 4-A.- Los tratados tributarios internacionales que establezcan cargas menores o excepciones distintas a las previstas en esta Ley, sólo se aplicarán cuando el contribuyente acredite la residencia en el país de que se trate, en los términos del propio tratado."

Ahora bien, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado, respecto del método de interpretación estricta, que éste no implica el "que una norma tributaria deba aplicarse aisladamente, sin conexión con las demás, o que haya de interpretarse sin tener en cuenta su propia finalidad o el sistema a que dicha norma pertenece".¹⁷¹ Esto es, las disposiciones fiscales deben interpretarse en forma armónica y no aisladamente, con el fin de dar unidad conceptual a la norma entre finalidad y aplicación.

Lo anterior es relevante si se considera que no todos los países tienen igual forma de interpretar las normas tributarias, y que no ha de aplicarse de manera rígida nuestra forma de interpretación, más aún si se considera que al asentir la firma de un tratado en materia fiscal debe imperar la voluntad consensual de los Estados para interpretar el convenio.

Para la realización de los fines de un tratado internacional, las partes se obligan a cumplirlo de buena fe y en los términos convenidos. No obstante, una adecuada garantía de que un tratado está siendo correctamente aplicado consiste en la implementación de un procedimiento adecuado de

¹⁷¹ *Cit. por. ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo, op. cit.; p. 232.*

arreglo conjunto de controversias, de modo que una interpretación unilateral pueda transformarse en una interpretación admisible para ambos Estados.

Dentro de los tratados tributarios estos resultados se consiguen por medio del *procedimiento amistoso (mutual agreement procedure)*. Este mecanismo "está diseñado no sólo para proporcionar un medio de arreglo a cuestiones relativas a interpretación y aplicación del Convenio, sino también para proveer (a) un foro en el cual los residentes de los Estados contratantes puedan protestar acciones discordantes con el Convenio, y (b) un mecanismo para evitar la doble imposición en los casos no previstos por el Convenio".¹⁷²

Como se aprecia, el procedimiento amistoso es un mecanismo que excede la mera actividad interpretativa, constituyéndose en un instrumento administrativo para la resolución de controversias.

Se llega al procedimiento amistoso entre Estados a instancia de parte, esto es, del contribuyente agraviado por la interpretación unilateral realizada por uno de los firmantes. El contribuyente acude ante la autoridad competente del Estado en que es residente a efecto de que sea ésta quien presente y defienda su reclamo ante la autoridad del otro Estado contratante.

Así, el procedimiento amistoso --sin detrimento de los recursos legales previstos por la legislación nacional de los Estados-- proporciona un

¹⁷² "United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries", *op. cit.*; p. 226. Este procedimiento amistoso se está previsto en el Convenio México-Canadá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, en su artículo 24.

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

I. Las relaciones políticas y económicas internacionales han evolucionado hacia la globalización; ninguna nación escapa al impacto de lo que acontece en otras partes del mundo. En unas cuantas décadas se ha experimentado la internacionalización de los mercados financieros, la emergencia de los bloques regionales de comercio, así como la revolución tecnológica.

Esta vertiginosa transformación ha conformado un contexto de acentuada competencia internacional, proceso en el cual las naciones deben insertarse a fin de no ver vulnerada su economía y cancelado su potencial de desarrollo. Participar activamente en el cambio mundial es imperativo para la sobrevivencia de las naciones.

II. La integración económica es una de las vías para consolidar las relaciones comerciales, financieras e industriales a nivel regional. Los procesos integrativos pueden adoptar variadas figuras, como lo son: las preferencias aduaneras, la zona de libre comercio, la unión aduanera, el mercado común y la unión económica.

Esta diversidad de formas de integración buscan aprovechar al máximo las ventajas del comercio Internacional y elevar el nivel competitivo de la región, con el propósito de lograr un desarrollo integral en los países miembros.

III. Existen cinco condiciones básicas para poder determinar la competitividad de una economía: el contar con políticas estables y continuas; el desarrollo de economías de especialización; el aprovechamiento de las economías de escala; la disponibilidad de opciones tecnológicas, y el no contar con distorsiones económicas en el mercado.

De estos elementos que determinan la competitividad de un país en el mercado mundial, los tratados tributarios internacionales inciden principalmente en evitar las posibles distorsiones que los sistemas fiscales de los países asociados en un área de integración pudieran generar, y también en ofrecer un marco estable de política y legislación tributaria que brinde seguridad jurídica a las relaciones económicas interregionales.

IV. El conformar un mercado ampliado, como lo es una zona de libre comercio, implica el arribar a una cierta coordinación de políticas fundamentales en materia económica, de entre las que destaca la materia tributaria, ya que en la nueva región comercial toda incidencia sobre los costos de producción o reducción de ingresos a causa de los impuestos, introduce una distorsión inconveniente en el mercado.

La armonización tributaria, entonces, ofrecerá el mecanismo de ajuste para los sistemas impositivos de varios países a los requerimientos y exigencias de los procesos de integración económica.

V. A fin de compatibilizar Integración económica y armonización tributaria dentro de una zona de libre comercio, ha de tenderse a la constitución de lo que en teoría se denomina *asociación tributaria*, en la cual únicamente se convendría la eliminación del fenómeno de la doble imposición. Para llegar a esto deben definirse, primordialmente, el principio jurisdiccional de imposición a adoptar y los métodos para evitar la doble imposición internacional.

VI. Un tratado tributario tenderá a aminorar las diferencias entre los sistemas tributarios nacionales, a modo de facilitar la libre circulación de bienes, servicios y capitales al interior de la zona de Integración. Para lograrlo debe enfrentar, puntualmente, las posibles distorsiones que el fenómeno de la doble imposición internacional pueda introducir en una zona de liberalización comercial. Dicha doble imposición surge cuando varios poderes tributarios coinciden en gravar en más de una ocasión al mismo hecho imponible, originando sendas obligaciones fiscales a cargo del mismo contribuyente.

VII. En la doble imposición internacional tenemos que, aún cuando sus consecuencias se reflejan en el campo económico, se trata de un fenómeno estrictamente jurídico derivado del conflicto de atribuciones entre dos o más Estados para establecer la obligación tributaria, y de sus límites.

Esto es, el poder tributario de todo Estado encuentra límites, tanto internos como externos, para ejercitar su potestad en la materia. En el ámbito internacional la principal limitante es el evitar choques con poderes

tributarios externos, lo cual adquiere mayor dimensión si hacemos referencia al caso de un área de Integración económica.

VIII. Las divergencias fiscales, por su carácter de distorsión, podrían entorpecer el buen funcionamiento de una zona de libre comercio. Tal razón obliga a la existencia de una consistente coordinación de principios tributarios que permita un sano desarrollo Integrativo.

Con objeto de lograr lo anterior se deben definir y adoptar en común los principios Jurisdiccionales para la aplicación de los Impuestos directos e Indirectos. Consideramos que una óptima armonización tributaria dentro de una zona de libre comercio podría instrumentarse si se sigue el principio de Imposición por el país de destino tratándose de impuestos indirectos, y el principio de residencia para los impuestos directos.

IX. Se opta por el principio de residencia en impuestos directos ya que permite evitar distorsiones en el mercado ampliado y hace factible una real y efectiva imposición progresiva de las personas y sociedades. De esta manera, al precisarse el principio jurisdiccional de imposición a observarse en el área de Integración, de hecho se realiza un reparto de las fuentes gravables entre los Estados asociados.

X. Existen algunos renglones tributarios cuya imposición es compartida por los países signatarios del tratado (como son los intereses, los dividendos y las regalías). Para estos casos se debe convenir sobre un método específico para evitar la doble Imposición internacional, ya que las medidas unilaterales

no resultan muy apropiadas para áreas de intenso intercambio comercial y financiero.

XI. En la elección correcta del método a seguir se deben tener en cuenta las asimetrías existentes entre los países que signan un tratado tributario, a fin de apoyar a la economía de menor desarrollo relativo. De tal suerte, se deben conjugar la neutralidad fiscal y la necesidad de incentivar la inversión foránea, con el nivel previsible de los flujos de capital y de los excedentes para reinversión.

Para mayor efectividad en una zona de libre comercio de altos niveles de inversión y rentabilidad resulta conveniente la combinación de dos de los métodos para evitar la doble imposición: la imputación junto con el diferimiento del impuesto, o sea, el *tax credit* con el *tax deferral*. Con esto se lograría que las utilidades obtenidas por personas físicas o morales en un país en vías de desarrollo, permanecieran en el mismo al no ser gravadas en el país exportador de capital en tanto continúen en el extranjero.

XII. Los tratados tributarios son instrumentos valiosos para aglizar y profundizar en los procesos de integración, al remover barreras que obstaculizarían el arribar a los objetivos de una zona de libre comercio. Garantizan neutralidad fiscal en el mercado ampliado e incide para lograr un marco competitivo para la economía regional.

Además de tan específico fin como lo es el evitar la doble imposición internacional, se aúnan propósitos que hacen más completa la acción del instrumento tributario objeto de este estudio. Sienta las bases para una

eficaz colaboración administrativa de las haciendas públicas de los países que lo suscriben; coadyuva de manera importante en el fomento y promoción de la inversión extranjera; y brinda seguridad jurídica a las relaciones económicas intrazonales.

XIII. A través de los tratados tributarios se abre la posibilidad de extender el alcance de la investigación fiscal y facilitar el acceso a datos disponibles o que pueden conseguirse en otro Estado, ya que incluyen disposiciones sobre intercambio de información tributaria. Ello permite incidir en la prevención de la evasión y del fraude fiscal a escala internacional.

La información que se transmita debe de ser empleada exclusivamente para fines fiscales y guardarse con confidencialidad, sin que ello impida su uso por las autoridades hacendarias y jurisdiccionales facultadas para conocerla.

XIV. Los tratados tributarios deben contener disposiciones que eviten el abuso de los mismos (*treaty shopping*) por residentes de países no participantes en el convenio.

XV. La evasión y la defraudación fiscales resultan incompatibles con un sano proceso de integración económica, por lo cual han de enfrentarse con voluntad política e instrumentos eficaces para exigir el cumplimiento puntual de las obligaciones fiscales a los sujetos económicos que se desenvuelvan en el mercado ampliado.

Un mecanismo que debe precisarse es el uso de datos de los Instituciones de crédito; es decir, se debe abarcar y regular la procedencia de indagar informaciones bancarias sobre los recursos de los contribuyentes.

XVI. Dentro de un área de integración se deben crear las condiciones necesarias para dar un trato equitativo y no discriminatorio a las inversiones efectuadas en los países del área por sus residentes, ya que la inexistencia de estos elementos distorsionaría la óptima localización de los recursos productivos dentro de la zona. Los tratados tributarios, al evitar la doble imposición y eliminar el tratamiento fiscal discriminatorio a las inversiones foráneas, contribuyen a tener un mercado ampliado sin distorsiones.

XVII. En materia de inversiones extranjeras resulta apropiado el adoptar un instrumento jurídico adicional que norme, aliente y estimule su flujo hacia países en vías de desarrollo: los tratados bilaterales sobre inversión (*bilateral investment treaties*). Con ello se crearían las condiciones favorables de inversión de capitales y tecnología, y se contaría con un sistema integral de normas que regularían de manera precisa los diversos renglones del libre flujo comercial y de inversión.

XVIII. La estabilidad en la regulación fiscal que trae aparejado un tratado tributario, deviene de que éste determina un marco regulatorio que se aplica exclusivamente en los términos pactados, quedando ajeno a la inestabilidad legislativa de alguno de los Estados contratantes. Ello permite dar orden, claridad y certidumbre jurídica a las relaciones económicas dentro de una zona de libre comercio.

XIX. La resolución de controversias y la interpretación de los términos de un convenio tributario han de desarrollarse en el seno de una comisión que procure arreglos amistosos entre las autoridades competentes de los Estados contratantes, y que haga real y efectiva la imprescindible colaboración internacional en un área de integración.

XX. Los tratados tributarios internacionales en el marco de una zona de libre comercio es un tema que versa, principalmente, sobre la eliminación de las distorsiones económicas en el comercio y el reforzamiento de la competitividad. Un tema que habla, a su vez, de la imaginación y la creatividad con que el Derecho debe afrontar, con ideas y con acciones, esta época de intensa competencia económica y dinámica globalización de mercados.

El pensamiento jurídico no debe permanecer ajeno a la recomposición política internacional, a la formación de bloques comerciales ni a las condiciones geopolíticas de las naciones; debe constituirse en instrumento de cambio que genere respuestas idóneas y oportunas ante el vértigo del cambio mundial.

BIBLIOGRAFIA

1. [Illegible text]

2. [Illegible text]

3. [Illegible text]

4. [Illegible text]

5. [Illegible text]

6. [Illegible text]

7. [Illegible text]

8. [Illegible text]

9. [Illegible text]

10. [Illegible text]

11. [Illegible text]

12. [Illegible text]

13. [Illegible text]

14. [Illegible text]

15. [Illegible text]

16. [Illegible text]

17. [Illegible text]

18. [Illegible text]

19. [Illegible text]

20. [Illegible text]

21. [Illegible text]

22. [Illegible text]

23. [Illegible text]

24. [Illegible text]

25. [Illegible text]

26. [Illegible text]

27. [Illegible text]

28. [Illegible text]

29. [Illegible text]

30. [Illegible text]

31. [Illegible text]

32. [Illegible text]

33. [Illegible text]

34. [Illegible text]

35. [Illegible text]

36. [Illegible text]

37. [Illegible text]

38. [Illegible text]

39. [Illegible text]

40. [Illegible text]

41. [Illegible text]

42. [Illegible text]

43. [Illegible text]

44. [Illegible text]

45. [Illegible text]

46. [Illegible text]

47. [Illegible text]

48. [Illegible text]

49. [Illegible text]

50. [Illegible text]

51. [Illegible text]

52. [Illegible text]

53. [Illegible text]

54. [Illegible text]

55. [Illegible text]

56. [Illegible text]

57. [Illegible text]

58. [Illegible text]

59. [Illegible text]

60. [Illegible text]

61. [Illegible text]

62. [Illegible text]

63. [Illegible text]

64. [Illegible text]

65. [Illegible text]

66. [Illegible text]

67. [Illegible text]

68. [Illegible text]

69. [Illegible text]

70. [Illegible text]

71. [Illegible text]

72. [Illegible text]

73. [Illegible text]

74. [Illegible text]

75. [Illegible text]

76. [Illegible text]

77. [Illegible text]

78. [Illegible text]

79. [Illegible text]

80. [Illegible text]

81. [Illegible text]

82. [Illegible text]

83. [Illegible text]

84. [Illegible text]

85. [Illegible text]

86. [Illegible text]

87. [Illegible text]

88. [Illegible text]

89. [Illegible text]

90. [Illegible text]

91. [Illegible text]

92. [Illegible text]

93. [Illegible text]

94. [Illegible text]

95. [Illegible text]

96. [Illegible text]

97. [Illegible text]

98. [Illegible text]

99. [Illegible text]

100. [Illegible text]

BIBLIOGRAFIA

OBRAS:

ARCO, Luis del, *et. al.* *"Estudios de Doble Imposición Internacional"*, Madrid, España, Instituto de Estudios Fiscales, 1979.

ARCO RUETE, Luis del *"Doble Imposición Internacional y Derecho Tributario Español"*, Madrid, España, Escuela de Inspección Financiera del Ministerio de Hacienda, 1977.

ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo *"Derecho Fiscal"*, 5a. ed., México, Edit. Themis, 1989.

BARLOW, E. R. y WENDER, Ira T. *"Foreign Investment and Taxation"*, E.U.A., Harvard Law School, 1955.

BUHLER, Ottmar *"Principios de Derecho Internacional Tributario"*, Madrid, España, Edit. de Derecho Financiero, 1989.

BURDEAU, Georges *"Tratado de Ciencia Política"*, tomo II, Vol. I *"La Formación del Estado"*, México, UNAM - ENEP Acatlán, 1985.

BURGOA ORIHUELA, Ignacio *"Derecho Constitucional Mexicano"*, 5a. ed., México, Edit. Porrúa, 1984.

DELL, Sidney *"Experiencias de la Integración Económica en América Latina"*, México, Centro de Estudios Monetarios Latinoamericanos, 1966.

ESPAÑA. Ministerio de Hacienda *"Convenios de Doble Imposición Suscritos por España y Disposiciones Complementarias"*, Madrid, 1980.

EHRENZWEIG, Albert A. y KOCH, F. E. *"Income Tax Treaties. The income tax conventions of the United States with Great Britain, Canada and other countries"*, Canadá, Commerce of Clearing House, Inc., 1949.

FLORES ZAVALA, Ernesto *"Elementos de Finanzas Públicas. Los Impuestos"*, 28a. ed., México, Edit. Porrúa, 1989.

GALINDO GARFIAS, Ignacio *"Derecho Civil. Primer curso. Parte general. Personas. Familia"*, 7a. ed., México, Edit. Porrúa, 1985.

GARZA, Sergio Francisco de la *"Derecho Financiero Mexicano"*, 14a. ed., México, Edit. Porrúa, 1986.

GUERRERO LARA, Ezequiel y CORTINA G. QUIJANO, Aurora (comp.) *"La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia de Impuestos 1917-1987"*, México, UNAM - Tribunal Fiscal de la Federación, 1986.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *"Derecho Financiero"*, Eds. Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1962.

GRUNDY, Milton *"The World of International Tax Planning"*, Londres, Inglaterra, Cambridge University Press, 1984.

HAMILTON, Alexander, MADISON, J. y JAY, J. *"El Federalista"*, 4a. reimp., México, F. C. E., 1987.

IBARRA YUNES, Alejandro *"Los Bloques Comerciales y su Impacto en México"*, México, Instituto Mexicano de Ejecutivos en Finanzas, A.C., 1990.

JARACH, DÍNO *"El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo"*, 3a. ed., Buenos Aires, Argentina, Edit. Abeledo-Perrot, 1982.

KELSEN, Hans *"Teoría General del Derecho y del Estado"*, trad. Eduardo García Máynez, colec. Textos Universitarios, 2a. ed.-3a. reimp., México, UNAM, 1983.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio *"Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano"*, 9a. ed., México, Edit. Porrúa, 1989.

MEXICO. Presidencia de la República *"La Agenda de México"*, Dirección General de Comunicación Social, 1990.

MEXICO. Secretaría de Hacienda y Crédito Público *"Memoria del Curso sobre Negociación de Tratados Tributarios"*, INDETEC, 1978.

MORENO, Daniel *"Derecho Constitucional Mexicano"*, 7a. ed., México, Edit. Pax-México, 1983.

ORGANIZACION DE ESTADOS AMERICANOS *"Reforma Tributaria para América Latina"*, tomo II - "Problemas de Política Fiscal", Washington D.C., E.U.A., Secretaría General de la O.E.A., 1969.

ORGANIZACION DE LAS NACIONES UNIDAS *"United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries"*, Nueva York, E.U.A., 1980.

PRECIADO HERNANDEZ, Rafael *"Lecciones de Filosofía del Derecho"*, colec. Textos Universitarios, México, UNAM, 1984.

RETCHKIMAN K., Benjamín *"Teoría de las Finanzas Públicas"*, México, UNAM, 1987.

RIOFRIO VILLAGOMEZ, Eduardo *"La Doble Tributación y sus Problemas"*, Quito, Ecuador, Edit. La Unión Católica, 1960.

RODRIGUEZ LOBATO, Raúl *"Derecho Fiscal"*, 2a. ed., México, Edit. Harla, 1986.

SAMPAY, Arturo Enrique *"El Derecho Fiscal Internacional"*, Buenos Aires, Argentina, Eds. Biblioteca Laboremus, 1951.

SAMUELSON, Paul *"Economía"*, 11a. ed., México, McGraw-Hill, 1983.

SEPULVEDA, César *"Derecho Internacional"*, 15a. ed., México, Edit. Porrúa, 1986.

SERRA ROJAS, Andrés *"Ciencia Política"*, 8a. ed., México, Edit. Porrúa, 1986.

SHIBATA, Hirofumi *"Fiscal Harmonization under Free Trade: Principles and their Applications to a Canada - U.S. Free Trade Area"*, Canadá, University of Toronto, 1969.

TAMAMES, Ramón *"Estructura Económica Internacional"*, 12a. ed., colec. Alianza Universidad No. 338, Madrid, España, Alianza Editorial, 1988.

-----, *"Guía del Mercado Común Europeo. España en la Europa de los Doce"*, Madrid, España, Alianza Editorial, 1986.

TRON, Manuel E. *"Régimen Fiscal de los Extranjeros en México"*, México, Edit. Themis, 1990.

TROTSKY, León *"La Revolución Permanente"*, trad. Andreu Nin, 2a. ed., Barcelona, España, Edit. Fontamara, 1979.

VALLADO MIGUEL, Fausto Enrique *"Principios Generales de Administración Tributaria"*, México, Edit. PAC, 1986.

WONNACOTT, Paul y WONNACOTT, Ronald *"Economía"*, México, McGraw-Hill, 1982.

ENSAYOS Y ARTICULOS:

ALALC "Armonización de los regímenes fiscales en la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio", en: *Investigación Fiscal*, No. 46, México, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, octubre de 1969.

ATALIBA, Geraldo "Doble tributación internacional", en: *Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México*, año IV, No. 10, Edo. de México, agosto de 1980.

BACA MUÑOZ, Mauricio Comentario a la ponencia "Problemas fiscales de un mercado común" de Cesara Cosclani, en: O.E.A. "Reforma Tributaria para América Latina", tomo II - "Problemas de Política Fiscal", Washington D.C., E.U.A., Secretaría General de la O.E.A., 1969.

BERGMAN, Mark S. "Bilateral investment protection treaties: an examination of the evolution and significance of the U.S. prototype treaty", en: *New York University Journal of International Law and Politics*, Vol. 16, No. 1, Nueva York, E.U.A., otoño de 1983.

BERTOLI, Alberto Pablo "Doble Imposición Internacional", en: *Enciclopedia Jurídica OMEBA*, tomo IX, Buenos Aires, Argentina, Bibliográfica OMEBA, 1980.

BORRAS RODRIGUEZ, Alegría "La doble imposición en el Grupo Andino", en: *Revista Española de Derecho Internacional*, Vol. XXVIII, Nos. 1-3, Madrid, España, 1975.

-----, "Los convenios internacionales para evitar la doble imposición desde el punto de vista de la teoría general de los tratados internacionales", en: ARCO RUETE, Luis del, et. al., "Estudios de Doble Imposición Internacional", Madrid, España, Instituto de Estudios Fiscales, 1979.

CARDOZE FABREGA, Fernando *"Las leyes fiscales Internacionales y el problema del refugio de impuestos"*, en: *Revista de Derecho Español y Administrativo*, año VIII, Madrid, España, octubre-diciembre de 1965.

CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz *"La doble imposición Internacional y las medidas para evitarla"*, en: *Investigación Fiscal*, No. 13, México, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, enero de 1967.

COLE, Robert T. *"New competent authority procedure allows for increased flexibility"*, en: *The Journal of Taxation*, Vol. 74, Boston, E.U.A., junio de 1991.

COSCIANI, Cesare *"Problemas fiscales de un mercado común"*, en: O.E.A. *"Reforma Tributaria para América Latina"*, tomo II - "Problemas de Política Fiscal", Washington D.C., E.U.A., Secretaría General de la O.E.A., 1969.

FERNANDEZ P., José Ramón *"Estructura y negociación de tratados tributarios"*, en: MEXICO. Secretaría de Hacienda y Crédito Público *"Memoria del Curso sobre Negociación de Tratados Tributarios"*, INDETEC, 1978.

FRANK CHOPIN, L. y GRANWELL, A. W. *"The new concept of residence for federal income tax purposes"*, en: *British Tax Review*, No. 1, Londres, Inglaterra, 1985.

FRATINO, Donald *"El Intercambio de información y el secreto bancario"*, en: MEXICO. Secretaría de Hacienda y Crédito Público *"Memoria del Curso sobre Negociación de Tratados Tributarios"*, INDETEC, 1978.

GARCIA BELSUNCE, Horacio A. *"Bases para evitar la doble tributación internacional"*, en: *Jurisprudencia Argentina*, año XXVII, No. 2232, Buenos Aires, Argentina, 11 de mayo de 1965.

GARCIA MORENO, Víctor Carlos y HERNANDEZ OCHOA, César E. *"El acuerdo de libre comercio México - Estados Unidos como instrumento para enfrentar el proteccionismo moderno"*, (ensayo inédito).

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *"La doble Imposición Internacional y los modernos criterios de la tributación"*, en: *La Ley*, tomo 18, Buenos Aires Argentina, Jueves 8 de abril de 1965.

GNAZZO LIMA, Edison *"Medidas unilaterales para evitar o atenuar la doble Imposición Internacional sobre la renta"*, en: MEXICO. Secretaría de Hacienda y Crédito Público *"Memoria del Curso sobre Negociación de Tratados Tributario"*, INDETEC, 1978.

-----, *"Soluciones sobre Jurisdicción tributaria según los distintos tipos de renta y bienes"*, en: MEXICO. Secretaría de Hacienda y Crédito Público *"Memoria del Curso sobre Negociación de Tratados Tributarios"*, INDETEC, 1978.

LOPEZ DE LA ROCHE, Carmen Adela *"Panorama sobre el derecho tributario"*, en: *Universidades*, año XVIII, 2a. serie, No. 71, México, enero-marzo de 1978.

MARGAIN MANAUTOU, Emillo *"El sistema tributario mexicano"*, en: *Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México*, año III, No. 7, mayo-agosto de 1979.

ORTIZ DE LA PEÑA VISCONTI, Fernando *"Comentarios sobre la doble Imposición Internacional"*, en: *Investigación Fiscal*, México, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Nos. 7 y 8, sept./ oct. y nov./dic. de 1983.

PALAMARCHUK, Anatolio *"Plurimposición Internacional"* en: *Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales*, año X, No. 4, Montevideo, Uruguay, octubre-diciembre de 1959.

PATTISON, Joseph E. *"The United States - Egypt bilateral investment treaty: a prototype for future negotiation"*, en: *Cornell International Law Journal*, Vol. 16, No. 2, Ithaca, N.Y., E.U.A., verano de 1983.

RIVIER, Jean Marc *"Ponencia general en el XLI Congreso Internacional de Derecho Financiero y Fiscal"*, en: *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. LXXII, Bruselas, Bélgica, Asociación Fiscal Internacional, 1987.

RUIZ BALLIVIAN, Gonzalo *"La armonización de los impuestos internos sobre bienes y servicios en el Grupo Andino"*, en: *Comercio Exterior*, Vol. 28, No. 5, México, mayo de 1978.

RUNGE, Berndt *"El intercambio de información y el secreto bancario"*, en: MEXICO. Secretaría de Hacienda y Crédito Público *"Memoria del Curso sobre Negociación de Tratados Tributarios"*, INDETEC, 1978.

SBAROUNIS, Athanase J. *"Avoidance of international double taxation and fiscal evasion"*, en: *Revue Hellenique de Droit International*, año 16, Nos. 3-4, Atenas, Grecia, julio-diciembre de 1963.

VAN HOORN, J. Jr. *"Foreign tax and investment incentives"*, en: *Law Forum*, No. 3, Illinois, E.U.A., otoño de 1965.

VILLA, José Ma. de la *"Aspectos generales del intercambio de información"*, en: MEXICO. Secretaría de Hacienda y Crédito Público *"Memoria del Curso sobre Negociación de Tratados Tributarios"*, INDETEC, 1978.

----- *"Las medidas fiscales de los países en vías de desarrollo para estimular a las inversiones extranjeras. La imputación de impuestos no pagados (tax sparing)"*, en: MEXICO. Secretaría de Hacienda y Crédito Público *"Memoria del Curso sobre Negociación de Tratados Tributarios"*, INDETEC, 1978.

ZANCADA PEINADO, Fermín *"Una revisión del concepto de establecimiento permanente"*, en: ARCO, Luis del, et. al. *"Estudios de Doble Imposición Internacional"*, Madrid, España, Instituto de Estudios Fiscales, 1979.

LEGISLACION:

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Civil para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia federal.

Código Fiscal de la Federación.

Ley Aduanera.

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1992.

Ley de Instituciones de Crédito.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Ley del Impuesto General de Importación.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

Ley de Nacionalidad y Naturalización.

Ley Reglamentaria del Artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en Materia de Comercio Exterior.

Ley sobre la Celebración de Tratados.

Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales.

Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas.

Convención de Viena sobre Relaciones Consulares.

Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta.

Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para el Intercambio de Información Tributaria.

PERIODICOS:

"El Universal"

"Excelsior"