

319.



# UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES  
"ACATLÁN"

ANÁLISIS DE LAS REGLAS PARA EL PAGO DEL  
IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN TRABAJOS  
INDEPENDIENTES, SEGUN CONVENIO ENTRE  
MÉXICO Y CANADA, PARA EVITAR LA DOBLE  
IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL.

## T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:  
LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:

**AARÓN TELLEZ LICONA**

ASESOR:

**LIC. ANTONIO REYES CORTÉS**



NAUCALPAN DE JUÁREZ, EDO. DE MÉXICO, FEB. 25.02.02





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 esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

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

## **AGRADECIMIENTOS**

**Universidad Nacional Autónoma de México**

Por haberme dado la oportunidad de ser parte de ella

**Escuela Nacional de Estudios Profesionales  
Acatlán**

Por haberme brindado los elementos materiales e intelectuales  
que guarda su recinto

**A los Profesores**

Por haber brindado todo su tiempo y conocimientos  
para ser un hombre de bien

**Al Lic. Antonio Reyes Cortés**

Por brindarme sus conocimientos, el tiempo, el apoyo  
y su amistad para la culminación de este trabajo.

**A Dios**

Por darme la oportunidad de vivir  
este momento

**A mis Padres**

Manuel Téllez Gómez  
Y  
Guadalupe Licon de Téllez

Gracias por todos los valores que me brindaron  
En todos estos años para salir adelante  
Los quiero mucho

**A mi hermano y esposa**

Gracias por el apoyo incondicional que  
me demostraron en estos años

**A mis sobrinas**

Paola y Dayra Elisa  
Este trabajo esta dedicado a ustedes en especial

**A la familia Téllez Noguez**

Por la motivación y el aprecio que sienten por mi

**A la familia Esparza Delgado**

Por creer en mi y ofrecerme su amistad incondicional

**A la Lic. Indra Uzeta Espinosa**

Te doy gracias por haberme apoyado y motivado  
para la realización de este trabajo

**A todos mis amigos**

Por los momentos buenos y malos  
que pasamos juntos

**A TODOS USTEDES GRACIAS.**

## CAPITULADO

Pág.

INTRODUCCION.....4

*CAPITULO I*.....7

### *ANTECEDENTES DEL CONVENIO MEXICO-CANADA SOBRE DOBLE TRIBUTACION.*

1. Razones de la existencia de este convenio.
2. Objeto del convenio.
3. Necesidad de la existencia de este convenio.

*CAPITULO II*.....17

### *DOBLE TRIBUTACION, PROBLEMÁTICA Y DESARROLLO JURIDICO.*

1. Conceptualización.
2. Causas.
3. Problemática.
4. Desarrollo jurídico.

*CAPITULO III*.....55

### *CLASIFICACION DEL TRATADO INTERNACIONAL, ESTRUCTURA JURIDICO-ADMINISTRATIVA.*

1. Tipo de convenio de la clasificación de los tratados.
2. Areas gubernamentales que corresponde su aplicación.
3. Responsabilidad del Estado por su inaplicación.

4. CAPITULO IV.....101

*NECESIDAD DE CAMBIAR EL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE  
TRIBUTACION E IMPEDIR LA EVASION FISCAL SOBRE IMPUESTO SOBRE  
LA RENTA EN TRABAJOS INDEPENDIENTES.*

1. Trabajos independientes.
2. Doble imposición y evasión fiscal.
3. Propuesta de modificar al tratado.

CONCLUSIONES.....130

BIBLIOGRAFIA.....133

LEGISLACION.....136

## INTRODUCCION

Como es de conocimiento general, nuestro país se había resistido sistemáticamente a la firma de este tipo de tratados con otros países por considerar que le eran más perjudiciales que benéficos al presentarle un sacrificio en la recaudación. No obstante lo anterior, los momentos que actualmente estamos viviendo implican la necesidad de los países de modernizar sus economías haciéndose más competitivos, atrayendo inversiones del extranjero y formando bloques económicos por señalar uno de los aspectos más sobresalientes de este proceso de cambio.

En este marco de referencia de la celebración de los tratados para evitar la doble tributación internacional representa un instrumento que sin duda contribuirá a esta modernización. Entre las ventajas que para México representa la firma de este tipo de tratados se encuentra sin duda la de facilitar las inversiones extranjeras a nuestro país al eliminarse o al menos reducirse las posibilidades de la doble o excesiva tributación y la de poder fiscalizar con mayor eficacia las operaciones internacionales cuando en los tratados se convenga el intercambio de información.

Las autoridades fiscales mexicanas están conscientes de esas ventajas y es por ello que actualmente se encuentran negociando una cantidad muy importante de tratados con diferentes países, principalmente de los llamados



industrializados. El primer fruto de estas negociaciones es, como se sabe, el tratado con Canadá que ya ha sido firmado por los representantes de cada país.

Es por ello, que el presente trabajo va dedicado al análisis del convenio firmado entre México y Canadá para evitar la doble tributación e impedir la evasión fiscal, pero solo trataremos en especial, sobre el artículo 14 del convenio referente a trabajos independientes, ya que es una parte que es de vital importancia que debe ser comprendida por aquellas personas quienes laboran por su cuenta en el ámbito profesional en México y Canadá, sin estar subordinados a un nivel superior.

En el primer capítulo trataremos acerca del interés de porque surgió este tratado, estudiando las razones, objeto y necesidad de la existencia del mismo, haciendo un análisis dentro de los acontecimientos nacionales e internacionales.

En el segundo capítulo analizaremos la doble tributación, comenzando desde su concepto hasta el desarrollo jurídico pasando por las causas y problemática que surge de este problema a través de diferentes puntos de vista de estudiosos sobre la materia.

El tercer capítulo está dedicado al concepto del tratado, es decir, analizaremos cuales son las características del tratado dentro del campo

internacional, las áreas gubernamentales que corresponde su aplicación, además de la responsabilidad en que se pudiera incurrir por su inaplicación.

Por último, en el capítulo cuarto analizaremos los trabajos independientes dentro del convenio así como dentro de nuestra legislación; asimismo, analizaremos la doble tributación y la evasión fiscal como causa de la primera y de esta forma proponer una modificación en el tratado.

# CAPITULO I

## ANTECEDENTES DEL CONVENIO MEXICO-CANADA SOBRE DOBLE TRIBUTACION.

- 1.Razones de la existencia de este Convenio.
- 2.Objeto del Convenio
- 3.Necesidad de la existencia de este Convenio.

## 1. Razones de la existencia de este convenio.

En los últimos años se ha iniciado en el ámbito internacional un proceso de integración parcial de economías que se conoce como globalización y que de manera simplificada se puede describir como la eliminación de fronteras y barreras arancelarias para las transacciones de comercio internacional que se lleva a cabo entre los residentes de dos o más países. El ejemplo más importante ha sido la creación de la Comunidad Económica Europea integrada por los países de la Europa occidental.

Quiénes conducen los destinos políticos de México han decidido recientemente no marginarse de este proceso de globalización y por ello han decidido, junto con los gobiernos de Canadá y Estados Unidos de Norteamérica, celebrar un Tratado de Libre Comercio que permita eliminar las fronteras y las barreras arancelarias que detenían, o por lo menos obstaculizaban, las transacciones internacionales.

Cuando los países entran en interacción comercial se produce un fenómeno que se conoce como de doble tributación a nivel internacional. Esto ocurre porque los Estados, en ejercicio de la soberanía, imponen contribuciones a cargo de los particulares y de esta manera los Estados en los que radican los individuos que originan esa interacción comercial gravan la misma transacción, con la consecuencia de que un mismo individuo puede recibir el impacto de la carga tributaria establecida por su país de residencia y

por el país en que radica el individuo con el que entabla una relación jurídica mercantil.

Cuando un contribuyente realiza operaciones en dos o más países se puede dar el caso de que las rentas o bienes de los mismos sean gravados simultáneamente en dos o más países, produciéndose así el fenómeno conocido como "múltiple imposición internacional". En realidad el problema más común que se plantea en este campo es el de la "Doble imposición internacional", o sea la aplicación simultánea de un mismo impuesto sobre el único hecho o bien, por parte de dos jurisdicciones diferentes. La modalidad más común y la que plantea la mayor problemática, es la doble imposición internacional en materia de impuesto sobre la renta.

Los criterios de nacionalidad, residencia o fuente de riqueza que se utilizan en las legislaciones, así como las normas para identificarlos que utiliza cada país, son los elementos básicos que originan la doble tributación.

Es por ello, que las soluciones que se dan en la teoría y en la práctica a esta problemática de prevenir, reducir o evitar la doble imposición internacional es la celebración de tratados internacionales. Mediante esta fórmula dos países se ponen de acuerdo estableciendo normas expresas que regulan la jurisdicción tributaria de cada uno de ellos.

## **2.Objeto del convenio.**

El objeto de los Convenios tributarios se debe dividir en tres grandes aspectos y conforme al orden de importancia que cada uno de ellos merece:

- 1.Control sobre el ingreso universal.
- 2.Equilibrio de las tasas impositivas de retención.
- 3.Equidad tributaria.

El principal objeto que se persigue en la celebración de un Convenio tributario, es precisamente como se indica en el primer numeral, contar con elementos técnicos o procedimientos que permitan un control sobre el ingreso universal. Este control es de carácter fiscal y sobre las operaciones que llevan a cabo los residentes de los Estados que en el Convenio intervienen,

En los sistemas fiscales donde la política de acumulación de ingresos se basa en la generación universal que obtengan los sujetos pasivos residentes en su territorio, es prácticamente imposible lograr un control o simplemente contar con elementos que permitan detectar ingresos fuera de su país, si éstos a su vez no son manifestados por los contribuyentes.

Al no manifestarse los ingresos generados en otros países las autoridades hacendarias se tendrían que limitar a que el contribuyente efectuara gastos superiores a los ingresos reportados y configurar a través de signos externos de riqueza un crédito fiscal. Sin embargo, si quien genera el ingreso no lo gasta en donde tiene su residencia, las autoridades se limitan en cuanto a sus facultades, en virtud de no contar con la posibilidad de no obtener información sobre el comportamiento que lleva a cabo el contribuyente fuera de su territorio.

Con el fin de lograr y mantener un control impositivo sobre el ingreso universal, las autoridades fiscales de diversos países a través de sus propias estructuras legales se han encaminado a celebrar tratados que eviten la doble tributación. En base a estos Convenios los Estados Contratantes además de obligarse en actos estrictamente fiscales, se obligan también a intercambiar información sobre el comportamiento que respectivamente realizan los residentes de los Estados Contratantes.

Por lo regular antes de celebrar un convenio tributario se llevan a cabo acuerdos bilaterales que permitan el intercambio de información fiscal, lo que a su vez logra durante la negociación de tratados sobre doble tributación, un control sobre el ingreso universal, mismo al que ya hemos hecho referencia.

A través del convenio de doble tributación es posible configurar el ingreso universal, así como contar con elementos o soportes de carácter legal

que impidan que el contribuyente deje de cumplir con sus obligaciones fiscales dentro de su territorio.

En cuanto al segundo numeral, es también objeto del convenio tributario equilibrar las tasas de retención por los ingresos generados en uno de los países contratantes y por lo tanto, eliminar las consecuencias económicas que pudieran afectar la decisión para celebrar un negocio en un Estado determinado.

Por equilibrio de la tasa de retención, debemos entender que tanto un Estado como el otro Estado Contratante llegan al acuerdo de señalar un porcentaje o un monte determinado de retención que en igualdad de circunstancias se aplique en ambos Estados, eliminado la discrecionalidad que cada uno tenga basándose en su legislación doméstica para que dentro de sus límites, no se establezca una tasa superior o inferior en comparación a la que señala en su marco de actuación el otro Estado Contratante.

Para lograr un efectivo equilibrio en las tasas de retención, éstas deben ser inferiores a las internas que se aplican en cada uno de los Estados Contratantes, en caso contrario una vez que el ingreso es repatriado por el sujeto pasivo residente en ese país, la carga fiscal se verá desfavorecida, ya que reflejará una tasa acumulada superior a la que corresponde al país de residencia, no obstante su acreditamiento por el monto pagado o retenido en el otro Estado Contratante.



El tercer numeral se encamina a configurar la equidad impositiva bajo un esquema de ingreso universal y mismo que a través de diversos actos trata de eliminar o de atenuar la doble tributación. Cabe establecer que la doble tributación se presenta cuando un sujeto pasivo residente de un Estado Contratante, paga más de una vez un impuesto por la generación de un ingreso.

El efecto de la doble tributación por lo tanto se presenta cuando se dan los supuestos del párrafo anterior, en caso de faltar alguno de ellos, no estaremos en presencia de efecto de la doble tributación sino del encarecimiento fiscal en la realización de una operación determinada.

Diversos tratadistas han llevado a cabo estudios sobre lo que se debe entender por doble tributación y dentro de sus consideraciones se ha señalado que se presenta ésta, cuando un sujeto pasivo paga el mismo impuesto dos veces en dos diferentes Estados por la generación del mismo ingreso, pero esto será estudiado en el capítulo II de nuestra investigación.

### **3.Necesidad de la existencia de este convenio.**

Los sistemas fiscales territoriales han demostrado que con el paso de los años, aunado a la complejidad internacional en las transacciones financieras y corporativas, que no es posible mantenerse aislado de todo aquello que dentro del concepto de ingreso universal se genera y se deja de recaudar o controlar, por limitaciones en la aplicación de sus instrumentos legales.

La mayoría impositiva dotada del dinamismo que le caracteriza, dado que se desarrolla en función de las situaciones económicas, sociales y políticas que imperan en una región, debe contar con procedimientos que le permitan adaptarse a estos continuos cambios en beneficio de las metas que persigue.

Este dinamismo bajo el principio territorial, se limita exactamente a su ámbito, por lo que para lograr objetivos, penetraciones o simplemente presencia más allá de sus fronteras, deberá implementar instrumentos impositivos internacionales.

Los instrumentos internacionales, que permiten a los sistemas fiscales domésticos rebasar sus fronteras, son los convenios para evitar la doble tributación y los acuerdos de intercambio de información fiscal.

Por lo que corresponde a los convenios, éstos pretenden un equilibrio en el aspecto de la retención que impera en cada uno de los Estados Contratantes, con el fin de que las tasas no sean un impedimento a la inversión, o un efecto de evasión y elusión, ya que al crearse un consenso entre los países partícipes, se aplicará la misma tasa en cada uno de ellos y su diferencia estribará en forma exclusiva, en la característica que cada país le otorgue el concepto de ingreso universal, así como al crédito impositivo.

Los convenios de doble tributación al permitir este equilibrio y eliminar barreras económicas inconvenientes que desestimen el capital, la inversión y el trabajo, logran al mismo tiempo detectar y verificar el cumplimiento fiscal de las operaciones llevadas a cabo entre residentes de Estados Contratantes.

Por otro lado, los acuerdos de intercambio de información fiscal son el conducto apropiado para un Estado Contratante solicite información sobre las operaciones, los ingresos, y de otros conceptos que se requieren con el fin de establecer una responsabilidad fiscal en el Estado donde el contribuyente es residente.

Si bien los convenios tributarios se estructuran conforme a los modelos a los de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), modelos como el americano (USA) y el de Cartagena son diferentes entre si, por lo que es imposible analizar uno y considerar que se tiene el conocimiento general sobre

el tema y que esto permite el dominio de los demás instrumentos internacionales.

Los modelos impositivos son la base de la cual parten los acuerdos bilaterales de voluntades, con el fin de estructurar los convenios tributarios. Sin embargo, no se debe interpretar que los convenios sobre doble tributación dependen únicamente del modelo que se haya elegido, lo cual es una apreciación incorrecta, puesto que no es una obligación celebrarlos en los términos estrictos que señalen los modelos.

# CAPITULO II

## DOBLE TRIBUTACION, PROBLEMATICA Y DESARROLLO JURIDICO

1. Conceptualización

2. Causas.

3. Problemática.

4. Desarrollo jurídico.

## *1. Conceptualización.*

La doble o múltiple imposición denota en su más simple significado el reiterado gravamen sobre la misma persona o el mismo acto o hecho. La existencia de una doble o múltiple carga pública de contenido patrimonial, esto es, presencia de dos o más impuestos sobre una misma situación.

Esta noción indudablemente es demasiado general e insuficiente para los efectos del tema que nos ocupa.

Definir la doble tributación ha sido materia de estudio de diversos autores, quienes de acuerdo a sus particulares puntos de vista enuncian y analizan los elementos que forman esta situación impositiva.

Ernesto Flores Zavala dice que "existe doble tributación cuando una misma persona, por un mismo objeto esta sometida al impuesto directo de dos o más impuestos".<sup>1</sup>

El mismo autor en otras de sus obras desarrolla de manera más amplia los elementos de la doble tributación al afirma que "La doble imposición se presenta cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos, ya

---

<sup>1</sup> Flores Zavala, Ernesto, Panorama de la Tributación en México y la Tercera Convención Nacional Fiscal, pag.56.

que los establezca una misma entidad o bien porque concurren a esa misma fuente dos o más entidades diversas".<sup>2</sup>

Luigi Einaudi define la doble tributación de carácter nacional al sostener que "existe doble imposición siempre que... sin razón suficiente dos o más municipios de un Estado o de dos Estados gravan la misma renta derivada de una misma causa"<sup>3</sup>

La doble tributación ó conocida también como 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.

Dentro de este contexto, podemos asegurar que se dan casos en que la Federación, Estados o Municipios pueden gravar dos o más veces sobre una fuente de impuesto ó se da el caso de que tanto la Federación como los Estados que la integran pueden gravar la misma base y además entre Estados y Municipios que lo integran. También se da el caso de que dos Estados soberanos graven la misma fuente del impuesto; pero, esto lo veremos en el punto 3 de este capítulo.

---

<sup>2</sup> Flores Zavala, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas, p.350.

<sup>3</sup> Einaudi, Luigi. Principios de la Hacienda Pública, p.241.

Para Benvenuto Graziotti se "incurre en la doble imposición cuando se verifica la reiterada imposición de la misma riqueza o del mismo contribuyente, siempre que la existencia de una única causa de imposición lo justifique o la exacción de un solo impuesto, o la de mas de uno, pero sobre fracciones de la misma riqueza".<sup>4</sup>

En opinión de Sergio F. De la Garza, la doble tributación es un problema de aplicación de leyes en el espacio al expresar que "el problema de la doble tributación nace siendo un problema de aplicación de leyes en el espacio o sea cada Estado, de la manera que le es posible, somete a atribución bienes y actos que a veces están situados o se originan mas allá de sus fronteras, dando lugar a la doble imposición que los tratados internacionales tratan de evitar".<sup>5</sup>

Hugo B. Margain, expresa que "la doble imposición internacional surge cuando las legislaciones de dos Estados coinciden en gravar un mismo impuesto o ingreso obtenido por un contribuyente y se realiza solamente en la zona de coincidencia de las dos legislaciones de los Estados".<sup>6</sup>

Romero del Prado manifiesta que "la doble imposición internacional no significa solamente abonar dos veces un mismo impuesto o carga impositiva, dos veces una misma cantidad o monto en tal carácter, incidiendo sobre la misma materia imponible". Con esta expresión comprendemos no solo el pago

---

<sup>4</sup> Grziotti, Benvenuto, Principios de política, Derecho y Ciencias de las Finanzas, p.156.

<sup>5</sup> Garza, Sergio F. de la, Derecho Financiero Mexicano, p.318.

<sup>6</sup> Margain, Hugo B., Problemas Fiscales de las Compañías que operan en México, p.87.



doble, sino también triple, cuádruple, o bien, simplemente, una mayor cantidad sin alcanzar el duplo, como también se presenta dicho problema aunque no se trate de un mismo impuesto.

Eherberg aporta las ideas de la doble tributación bajo dos aspectos, en sentido amplio y en sentido estricto "... existe doble imposición, en sentido estricto, cuando dos soberanías fiscales independientemente gravan al mismo contribuyente con ocasión de un solo objetivo impositivo, sin consideración alguna recíproca"... "doble imposición en sentido amplio de la palabra, la encontramos cuando el contribuyente es gravado con relación a la misma fuente por una o varias autoridades fiscales".<sup>7</sup>

Del análisis de las anteriores definiciones sobre la doble tributación se desprende que, para la existencia de la misma es necesaria la conjunción de los siguientes elementos: en primer lugar una fuente impositiva sujeta al doble gravamen, uno o varios sujetos activos (autoridad tributaria) y un sujeto pasivo, que deba cubrir la doble imposición.

El primer elemento de la doble imposición es el objeto del impuesto sujeto al doble gravamen, es decir, la realización de actos jurídicos que traen como consecuencia hacer concretar la situación abstracta a que se refiere la ley; es la conducta realizada por el sujeto pasivo que origina el hecho generador.

Como segundo elemento, el sujeto activo siempre aparece en la relación tributaria con la facultad de establecer y exigir en su caso el pago del impuesto; pueden intervenir uno o varios sujetos activos, tratándose de la doble tributación, en las situaciones impositivas que se presentan dentro del campo del Derecho Internacional y en el Estado Federal.

Como último elemento de la doble tributación, se encuentra el sujeto pasivo que según Pluguiese " es el que jurídicamente debe pagar la deuda tributaria; se requiere afin de determinar la doble imposición, que tal sujeto se identifique".<sup>8</sup>

Para Gabriel de Usera " la entidad del sujeto supone tanto gravar dos veces a la misma persona ya que sea esta física o moral".<sup>9</sup> Así se observa que es necesario que sea la misma persona quien sufra la misma carga impositiva ya que, de otra manera, la doble tributación no aparece.

Ottmar Buhler, define a la doble tributación de la siguiente forma:<sup>10</sup> Existe doble tributación Internacional en sentido amplio -o económico- cuando el mismo 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 del sujeto), se obtiene su concepto en sentido estricto.

---

<sup>7</sup> Eherberg, K Th. Von, Compendio de Hacienda Pública, p.212.

<sup>8</sup> Pluguiese, Mario, Instituciones del Derecho Financiero, p.157.

<sup>9</sup> Usera, Gabriel de, Régimen Fiscal de los Beneficios de Empresas y Participes, p.319.

<sup>10</sup> Buhler, Ottman, Principios de Derecho Internacional Tributario, p.194.

El catedrático Horacio Nuñez Miñana describe a la doble tributación como: "una situación en la cual un contribuyente debe pagar más de una vez un impuesto sobre el mismo hecho imponible."<sup>11</sup>

La doble tributación se origina entonces, cuando una misma fuente de riqueza es gravada por dos o más impuestos por una o varias entidades fiscales, siempre que dichos gravámenes deban ser cubiertos por el mismo causante.

¿Que han manifestado los organismos internacionales?

En el modelo de Convenio de México y Londres, publicado por el Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones en el año de 1946, se dice que hay doble o múltiple imposición internacional cuando los impuestos de dos o más países gravan de tal manera que las personas sujetas a tributación en más de un país soportan una carga tributaria mayor que si estuvieran sujetas únicamente a una soberanía fiscal. La carga tributaria adicional deberse no solo a diferencias de los criterios tributarios de los Estados afectados, sino al hecho de que dos o más jurisdicciones establezcan concurrentemente impuestos que tengan las mismas bases e incidencias, sin tener en cuenta las reclamaciones de otras administraciones fiscales.

---

<sup>11</sup> Nuñez Miñana, Horacio, Finanzas Públicas, p. 359.

En las observaciones generales al modelo de Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y al patrimonio, elaborado por el Comité fiscal de la O.C.D.E. y publicado en 1963, aparece la siguiente definición: El fenómeno de la doble imposición internacional puede definirse de una forma general como el resultado de la exigencia de un impuesto similar por dos o más Estados a un mismo contribuyente, sobre una misma materia imponible y por un mismo periodo de tiempo.

De las definiciones anteriores se deducen los siguientes elementos que deben concurrir para identificar la figura de la doble imposición internacional:

*Primero:* Resulta evidente que el fenómeno de la doble tributación requiere la convergencia de dos autoridades fiscales soberanas, al menos.

*Segundo:* La simultaneidad en que deben concurrir las legislaciones impositivas puede darse en un momento o en un periodo determinados.

*Tercero:* Presencia de dos impuestos, junto con la necesidad de que el impuesto implantado por cada uno de los Estados sea el mismo o, por lo menos, equivalente.

*Cuarto:* Un mismo elemento material del hecho imponible.

*Quinto:* Identidad de sujetos pasivos. Esto es, que los gravámenes sean soportados por un mismo sujeto.

*Sexto:* Acumulación de la carga tributaria. Se requiere de la existencia de un gravamen final superior al que hubiere sido exigido de no existir doble imposición.

## **2. Causas.**

En el campo impositivo se acentúa la discreción del Estado soberano y que cada Estado tiene libertad para determinar el criterio que seguirá para la imposición de tributos conforma a su organización jurídica, su sentido de justicia, sus necesidades económicas y su capacidad técnico-administrativa.

Esta independencia frente a las demás soberanías fiscales es la que puede provocar la doble tributación.

Las causas de la doble imposición se pueden señalar de la siguiente manera (*Sociedad de Naciones*):

### **1. Diversidad de criterio jurisdiccional.**

La diversidad de criterio jurisdiccional entre las legislaciones fiscales de los países al momento de enmarcar su respectiva soberanía fiscal, tiene por causa la doble imposición.

Esta diversidad de principios consagrados en las leyes tributarias es la causa más frecuente del fenómeno de la doble imposición internacional, originando que en ocasiones este fenómeno se define en torno a tal situación.

Los criterios a los que se ha hecho referencia son el personal y el territorial. Bajo el criterio personal, los residentes o nacionales están sujetos a imposición, independientemente del lugar donde han obtenido sus rentas. De

acuerdo al criterio territorial, sólo se gravarían las rentas obtenidas dentro del territorio, sin importar la residencia o nacionalidad del perceptor.

Estos dos criterios totalmente opuestos, ocasiona que el nacional de un país que prefiere el criterio personal y obtiene sus rentas en otro país que sustenta el criterio de la fuente o territorial, quede sujeto a imposición por parte de dos jurisdicciones fiscales.

Ahora bien, ¿Cuál es la razón o las razones que motivan a los países a mantener criterios tan opuestos?

Una variedad de razones teóricas que permiten justificar el derecho preferente a gravar de uno u otro país, así como las razones prácticas - aquellas encaminadas a evitar las pérdidas de ingresos fiscales-, motivan el mantenimiento de tales criterios.

## **2. Identidad del criterio jurisdiccional.**

La doble imposición internacional se presenta incluso entre países que siguen el mismo criterio jurisdiccional por ejemplo, entre los países que adopten el criterio personal y en vinculo sea diferente. Así, hay países que se basan en la nacionalidad y otros en la residencia. Se presenta también el fenómeno de la doble tributación cuando dos países aceptan la residencia como criterio y la noción de esta se difiere.

Es el caso de países que siguen el criterio real, territorial o de la fuente, también existen problemas por lo que hacen a la determinación del lugar de obtención de la renta, sobre todo cuando las actividades se desarrollen sucesivamente en dos o más países.

3. Por último, la doble imposición se puede producir por razones distintas a las diferencias de criterio jurisdiccional, esto es, por diferencias en la forma de determinar la base imponible. Por ejemplo, respecto a los gastos deducibles, amortizaciones permitidas, sistema de cifras relativas (determinación estimativa del ingreso por giro y según coeficientes) con el sistema de contabilidad separada, etc.

Algunos autores determinan que la doble imposición se deriva de las siguientes causas:

1ª. *Diferencia de principio.*

Esto sucede cuando los Estados no siguen el mismo principio de sujeción, por ejemplo, una persona tiene su domicilio en un país extranjero y el país de su origen sigue, para la sujeción personal, el criterio de la nacionalidad y el otro el del domicilio.

2ª. *Diferencia de interpretación.*

Cuando dos o más Estados, que siguen normalmente el mismo criterio, dan a éste distinta interpretación. Estos casos son más frecuentes cuando la



imposición se funda en el domicilio o la residencia, que cuando se funda en la nacionalidad. Por ejemplo, una persona tiene su domicilio en un país y su residencia en otro. Los dos países fundan su derecho a gravar en el criterio del domicilio, pero el segundo entiende por domicilio lo que en realidad es residencia; existirá doble imposición.

### *3º. Diferencia de aplicación.*

La doble imposición se presenta cuando la administración de dos Estados aprecian de modo diferente una misma situación de hecho, o cuando ciertas disposiciones prácticas de las dos legislaciones, especialmente las relativas a la fecha de nacimiento o expiración de la obligación fiscal, no están en armonía como puede suceder, por ejemplo, en casos de cambio de domicilio o de nacionalidad.

Puede haber doble imposición originada por la coexistencia de los dos principios de sujeción personal y real cuando un contribuyente que posee fuente de rentas en el extranjero, resulta deudor de una suma más elevada que la que hubiera debido pagar si la fuente de su renta se encontrara en el país en que él personalmente es gravable, y cuando esta sobrecarga no proviene exclusivamente de diferencias en el valor del impuesto en su país y en el extranjero.

### **3. Problemática.**

Después de haber señalado las causas de porqué se da la doble tributación, la problemática se puede presentar bajo los siguientes aspectos:

I. Cuando una misma entidad impositiva (Federación, Estado o Municipio), establece dos o más gravámenes sobre una misma fuente del impuesto.

II. Cuando concurren en una misma fuente dos Estados soberanos.

III. Cuando en los Estados Federales gravan la misma fuente la Federación y los Estados que la integran.

IV. Cuando concurren en el gravamen los Estados miembros de la Federación y los Municipios que la integran.

En el primer caso tenemos que, una misma entidad impositiva establece dos o más gravámenes sobre una misma fuente. Por ejemplo, del impuesto sobre la renta, gravar a las sociedades que explotan negocios comerciales, industriales, agrícolas o pesqueros y por separado a los socios que integran la misma sociedad.

En México ha sido un nuevo problema. Esto ha sido tema de grandes discusiones determinar si se debe establecer un gravamen que afecte a la sociedad en general y otro que afecte a los accionistas en particular. En

Francia y en México se gravan a ambos, la sociedad y a los accionistas; en otros se grava, solo a la sociedad o a los socios.

Como decíamos en México se gravan tanto a la sociedad como a los accionistas separadamente. Esto es evidente porque hay para los dos impuestos solo una fuente gravable que es la utilidad o la renta percibida por la sociedad, que antes de ser distribuida está sujeta al impuesto por las utilidades de la empresa y al ser distribuida real o técnicamente está sujeta al impuesto que gravan los dividendos.

Para comprender esto debemos distinguir si el sistema es global o cedular. En el sistema cedular se debe hacer una distinción entre sociedades:

1. De capitales.

2. De personas.

En el primer caso estamos de acuerdo que se justifica una imposición sobre las sociedades y otro sobre los dividendos de los accionistas, la sociedad como una persona moral, obtiene las rentas de la misma forma que una persona física, comerciante, industrial agricultor y, en consecuencia, queda gravado por el impuesto sobre la renta. El accionista no realiza una actividad de tipo comercial o industrial, simplemente es una persona que ha invertido un capital que va a producir ciertas utilidades, es decir, es una persona que deriva sus ingresos de la imposición de su capital sin intervención de un trabajo personal y, por lo mismo, es correcto que esas utilidades queden gravadas de

la misma forma que los ingresos derivados en forma exclusiva de la imposición de capitales.

Así lo estableció el decreto del 20 de Enero de 1943, que adicionó la fracción IX bis al artículo 15 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta del 31 de Diciembre de 1941.

En el segundo caso no se encuentra justificación alguna para que se haga extensivo el gravamen sobre dividendos a las sociedades de personas, como se hizo a partir del decreto del 1º. De marzo de 1945, porque se tienen plenamente identificadas la sociedad y la persona física de los socios, por lo que no se presenta el caso, como regla general, del socio que solamente hace la inversión del capital sin realizar actividad alguna de su parte, sino que la actividad de la sociedad se desarrolla a través de la actividad personal de los socios que la integran, y si se justifica gravar a la sociedad, no se justifica gravar los dividendos, porque estos no se derivan de la imposición de un capital, sino también de un trabajo personal. Esto significa al hacer comprender que los dividendos que distribuyan las sociedades de personas, dentro del Impuesto Sobre la Renta, se esté rompiendo con todo el sistema en que se apoya este gravamen.

En un sistema global no tiene objeto la distinción y pueden subsistir los dos gravámenes.

En el segundo caso general, ocurre cuando los Estados soberanos gravan la misma fuente. Por ejemplo, cuando una persona obtiene rentas de fuentes ubicadas en México se encuentre domiciliada en el extranjero o

viceversa. Esta persona está sujeta al impuesto sobre la renta en México, de acuerdo con el artículo 1º. De la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor, y, al mismo tiempo, puede estar sujeta al impuesto sobre la renta del país extranjero en el que reside. También puede haber doble imposición tratándose de sociedades que tienen ramificaciones en diversos países, pues si cada uno de ellos grava el total de las rentas percibidas por dicha sociedad, habrá tantos impuestos acumulados como países hayan establecido el gravamen.

En términos generales podemos decir que el problema de la doble tributación por parte de Estados soberanos, se deriva de que cada Estado tiene derecho para gravar a las personas que dependen de él por razón de su nacionalidad, domicilio o residencia; en estos casos el Estado grava a esas personas teniendo en cuenta su situación económica general, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de las rentas o de sus bienes; esto es lo que se llama sujeción personal. La sujeción real es cuando el Estado tiene derecho a gravar las rentas creadas y los bienes situados en su territorio sin tener en cuenta las cualidades de las personas que las perciben o que las poseen, es decir, sin tener en cuenta la nacionalidad del causante, o su domicilio, etc.

Tratándose de la sujeción personal, la doble imposición se presenta en los siguientes casos:

### 1. Doble nacionalidad del sujeto.

Si una persona o una empresa es nacional de dos países, en virtud de la aplicación de las reglas sobre la nacionalidad de cada uno de ellos, y cada país reclama su derecho de gravar a sus nacionales, esa persona estará sometida a una doble imposición.

### 2. Domicilio del sujeto en dos países a la vez.

En la misma situación del caso anterior, si cada Estado pretende gravar a los que están domiciliados en él.

### 3. Residencia del causante en dos países a la vez.

La misma situación del caso anterior, si cada país pretende gravar a los residentes en él.

### 4. Domicilio o residencia en un país distinto al de la nacionalidad.

Si el primer país sigue, para gravar, el criterio del domicilio, y el segundo el de la nacionalidad, habrá doble imposición.

### 5. Domicilio en un país y residencia en otro.

Si un país sigue el criterio del domicilio y el otro el de la residencia, habrá doble imposición.

El sistema de la nacionalidad fue justificado por épocas pasadas, cuando casi la totalidad de los nacionales residían en su país de origen, situación discutible en la actualidad, por el desplazamiento de los individuos hacia nuevos países, que una vez arraigados económica y socialmente en ellos, solo conserva con el suyo el vínculo de la nacionalidad de origen.

Como medio de reforzar la afirmación anterior, se encuentran las ideas de Ottman Buhler<sup>12</sup> respecto al desplazamiento que actualmente sufre el criterio de la nacionalidad originaria:

"...quien en la economía de un país extraño en el que se ha establecido participar de forma análoga como la hacen los nacionales de dicho Estado, debe quedar sometido al impuesto con la misma medida que dichos nacionales a las leyes aplicables a los sujetos económicos del país, leyes económicas en las que la legislación sobre divisas desempeña una importante función".

Si el extranjero se convierte en nacional a efecto de la legislación sobre divisas, se dan los presupuestos para que sea considerado como nacional para

---

<sup>12</sup> Buhler, Ottman, op.cit., p.159.

efectos fiscales, puesto que si no debe tener un peor trato fiscal, tampoco lo debe tener más favorable.

El extranjero se acuerda, pues, totalmente con la obligación fiscal ilimitada de ese país extranjero y se refiere a él con ello el conjunto de obligaciones y derechos de naturaleza tributaria cuya suma puede denominar la ciudadanía fiscal.

En consideración al problema de la nacionalidad y el domicilio respecto a la doble tributación internacional, José Luis Siqueiros<sup>13</sup> cita el caso Cook vs Tait, resuelto por la Suprema Corte de justicia de los Estados Unidos en 1924 sobre la constitucionalidad del impuesto sobre la renta en ese país.

Se trataba de un ciudadano norteamericano domiciliado permanentemente en la Cd. de México, a quien se le exigía pagar en Estados Unidos impuestos sobre los ingresos que derivan de bienes raíces y de bienes muebles de su propiedad situados en la República Mexicana. El reclamante argumentaba que no gozaba de ninguno de los beneficios que su gobierno prestaba a los nacionales residentes en territorio norteamericano, y en cambio pagaba los impuestos territoriales que sobre dichos bienes fijaba el fisco mexicano. La Corte proclamó, que la base del poder tributario no depende de la situación de los bienes ni del domicilio del súbdito, declarando la constitucionalidad del impuesto sobre sus rentas además de reconocer implícitamente la potestad de las autoridades mexicanas para gravar las



mismas propiedades y por tanto la existencia de una doble tributación sobre la misma fuente.

La legislación interna de cada país establece el significado que se tenga sobre el domicilio, que es otro indicador que origina la doble tributación internacional, respecto al criterio de sujeción personal. El domicilio de una persona física es el lugar donde reside con el propósito de establecerse en él, con lo que se crea relaciones de dependencia fiscal con el Estado, ya que los domiciliados se benefician con los servicios públicos y, por ello, deben contribuir con el sostenimiento de las cargas públicas.

El domicilio respecto a las personas morales, debido al crecimiento de las actividades comerciales extranjeras, no coincide con el lugar donde se realiza la mayor parte de sus actividades, ni con el sitio donde se originan sus ingresos, por lo que en materia fiscal el domicilio es en ocasiones inefectivo, y no basta por sí solo para resolver el problema de la doble tributación.

El último aspecto, el cual gira en torno al problema de la doble tributación de acuerdo con el criterio de la sujeción personal es, la residencia, que consiste en la estancia temporal de una persona en cierto lugar, sin el ánimo o el propósito de establecerse permanentemente en él. En materia tributaria internacional se originan problemas de doble tributación respecto a la residencia, en virtud del carácter subjetivo que contiene su concepto, al

---

<sup>13</sup> Siqueiros, Jose Luis, Los Problemas de la Doble Tributación en el campo Internacional. P.387.

hablar del propósito del causante, lo que tampoco resuelve el problema sino lo incrementa, pues en virtud de ese carácter animico algunos causantes producen situaciones fraudulentas.

Tratándose de la sujeción real hay doble imposición cuando dos Estados consideran simultáneamente una misma renta como originada en su territorio o bien, toma en consideración el lugar donde se realiza la actividad que origina el ingreso, fundado principalmente, sobre el concepto de "fuente de riqueza" en el que se incluyen bienes muebles e inmuebles situados en un determinado territorio, los capitales impuestos sobre los mismos, los productos de ellos y, en general, todo lugar donde radica la actividad generadora de la renta.

Para Carlos del Río,<sup>14</sup> la teoría de la fuente se encuentra su origen en la territorialidad de la norma jurídica tributaria, que es aplicación de la soberanía del Estado. Los sujetos pasivos de dicha soberanía deben ser todos aquellos que posean en el territorio de ese Estado riqueza, u obtengan ingresos para actos efectuados que deban producir efectos dentro de él.

La doble tributación en este caso se presenta con relación a las rentas y, para Flores Zavala,<sup>15</sup> entre las principales rentas que son materia de la doble

---

<sup>14</sup> Río Rodríguez, Carlos del, La Doble Imposición Internacional, p.51.

<sup>15</sup> Flores Zavala, Ernesto, Op. Cit., p.336.

tributación se encuentran las rentas derivadas de capitales y las comerciales e industriales.

En materia de rentas derivadas de capitales pueden presentarse los siguientes casos:

- I. Cuando el dominio fiscal del deudor y el lugar de percepción de las rentas se encuentra en países diferentes.
- II. Cuando el deudor posee en un país distinto del de su domicilio fiscal, un establecimiento que está ligado a la deuda.

En estos casos, si cada país afirma su derecho a gravar esas rentas sosteniendo para ello el criterio que le favorece, habrá doble imposición.

En materia de rentas industriales o comerciales pueden producirse los siguientes casos:

1. Cuando una empresa tiene su establecimiento en un país que sostiene el principio de que tiene derecho a gravar, porque en él se encuentra el establecimiento, y esa empresa realiza negocios en otro país que grava los beneficios correspondientes a las operaciones efectuadas en su territorio, aun cuando no exista en él un establecimiento.

2. Cuando una empresa celebra negocios en dos países que al mismo tiempo reconocen que sólo tiene derecho de gravar el Estado en que exista un establecimiento, pero cada uno de esos países cree que la empresa en él es un establecimiento, porque cada uno de ellos tiene una noción diferente de lo que debe entenderse por establecimiento.

3. Cuando una empresa posee establecimientos que en países aplican métodos distintos para determinar los beneficios imputables a cada establecimiento.

Los procedimientos empleados para resolver el problema de la doble tributación puede agruparse en dos grandes grupos:

1. Procedimiento unilateral por medio del cual un Estado en ejercicio de su soberanía dicta las medidas legislativas necesarias para evitar la doble tributación. Estas medidas pueden ser las siguientes:

*A. Deducción.*

El Estado concede la deducción del impuesto sobre la renta pagado por la misma materia en otro Estado. Se practica este sistema en los Estados Unidos, los Países Bajos y México pero se presentan dos inconvenientes:

**Primero.** El Estado que concede la exención se ve limitado en su derecho de gravar, por la elevación de las cargas fiscales en el otro, pues puede llegar el caso de que no se perciba impuesto alguno, porque todo queda absorbido por la deducción.

**Segundo.** Es difícil que coincida la época y forma de determinación del impuesto extranjero con el nacional.

## B. *Exención.*

Cada Estado exceptúa del impuesto a los no residentes, aun cuando la fuente no se encuentre dentro del país, pero grava a los residentes por el total de su fortuna, sin distinción de situación o de origen.

#### *4. Desarrollo jurídico.*

El gobierno holandés, en la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1893, permitió a los particulares beneficiarios de rentas provenientes de una colonia o de un país extranjero, deducir el impuesto progresivo pagadero en los Países Bajos, el monto de lo que fueren deudores al fisco extranjero o de la colonia, si su renta fuera igual a la que hubieren obtenido en la colonia o país del extranjero. En ley del 11 de febrero de 1918, los Países Bajos permitieron a una sociedad holandesa, deducir de sus beneficios distribuidos para el cálculo del impuesto sobre dividendos, los dos tercios de la parte del dividendo que correspondía a los beneficios provenientes del extranjero.

En Bélgica, desde 1906, la ley permitió reducir unas tres cuartas la tasa aplicable a las rentas provenientes de fuentes ubicadas en el extranjero. La ley del 29 de octubre de 1919, relativa al Impuesto sobre la Renta, permite reducir de la renta gravada la parte ya gravada o deducir del impuesto exigible el impuesto ya pagado sobre esas rentas. La supertasa no se exige a los extranjeros que no tienen una residencia de seis meses en el país.

En el Reino Unido se concedió, a partir de 1916, un cierto aligeramiento del impuesto cuando se había pagado impuesto en su Dominio, y en 1920, se cambió en una deducción del impuesto sobre la renta pagado en el Dominio. De acuerdo con su ley, los causantes del impuesto sobre la renta del Reino Unido y de un Dominio, pueden deducir el impuesto pagado a un Dominio por

rentas provenientes de fuentes situadas dentro de su territorio, con la condición de que este impuesto no pase la mitad de la cuota aplicable por el Reino Unido. Si excede, el Dominio debe renunciar a la parte que exceda.

En 1918 los Estados Unidos permitieron deducir, del impuesto americano sobre el conjunto de la renta neta pagado en el extranjero. En 1921 se introdujo la condición de que la deducción no debía ser más elevada, con relación al impuesto americano, que la renta proveniente del extranjero relativamente al conjunto de la renta neta.

En Suiza, la renta obtenida por una empresa en el extranjero no era gravada sino en un tercio. Los cantones de Bale-Ville y de Ginebra concedieron la misma exención para las rentas realizadas en el extranjero por una empresa.

Pronto los Estados se empezaron a dar cuenta de que no bastaba resolver el problema de la doble tributación con soluciones unilaterales, por lo que se tenía que hacer un estudio de los diferentes regímenes fiscales de cada país y así firmar convenios para evitar la doble tributación y además, evitar la evasión fiscal para que existiera una reciprocidad entre aquellos donde tenían que velar por sus intereses tributarios y claro está, cuidar la economía de las personas físicas y morales.

Pronto se empezaron a celebrar convenios bilaterales o plurilaterales entre dos o más Estados tendientes a evitar la doble imposición, señalando como ejemplo algunos de ellos:

Austria, Hungría y Prusia, el 21 de junio de 1899.

Austria y el Estado de Bade, en 1908.

Prusia y Bale-Ville, en 1910-1911.

Austria y el Estado de Hesse, en 1912.

Alemania y el canto de Zurich, luxemburgo y el Estado de Hesse; y entre Austria , Baviera y Bale-Ville y el Estado de Bade, en 1913.

Checoslovaquia y Hungría, en 1923.

Italia y Checoslovaquia, en 1924.

Alemania e Italia, en 1925.

URSS y Alemania, en 1925.

Estados Unidos y Suecia, en 1939.

Francia y Estados Unidos, en 1946.

Holanda y Estados Unidos, en 1948.

El estudio de este problema ha ocupado también la atención de las reuniones internacionales. Entre ellas podemos mencionar al Instituto de Derecho Internacional, que hizo estudios sobre la materia.

Desde la creación de La Cámara de Comercio Internacional, se ocupó del estudio del problema de la doble tributación (resolución núm.11 del Congreso constitutivo de 1920). En el Congreso de Londres de 1922 designó



un "Comité de los dobles Impuestos", que formuló sus conclusiones finales el 1º. De marzo de 1924. Estas conclusiones fueron las siguientes:

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

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

3. Se asimilan los derechos de sucesión al impuesto sobre la renta.

Por otro lado, el Comité Financiero de la Sociedad de las Naciones en julio de 1922, encomienda el estudio del problema desde un punto de vista práctico y administrativo a un grupo de altos funcionarios de siete países: Bélgica, Francia, Italia, Países Bajos, Reino Unido, Suiza y Checoslovaquia. En este informe se aprueban las conclusiones 1ª. Y 2ª. Del Congreso de Londres de la Cámara Internacional de Comercio y las de los expertos economistas. Reconocen que dada la diversidad de legislaciones no puede proponerse un solo método para solucionar el problema y llegan a los siguientes acuerdos:

1. La mayor parte de las convenciones han seguido el sistema de la atribución del derecho de gravar al país de origen de la renta.

2.Un estudio de las disposiciones más recientes revela que los gobiernos están dominados por el deseo de gravar a los extranjeros.

3.Hay una corriente creciente para fundar los impuestos personales en la noción de domicilio.

4.No creen que exista un sistema único aplicable a todas las formas de imposición.

5.Reiteran la distinción entre impuestos reales o cedulares e impuestos generales o personales y que para los primeros debe aplicarse el principio del origen de la renta y para los segundos el de domicilio; además, propusieron el funcionamiento de un Comité. Esa reunión formuló los siguientes proyectos de convenciones:

I. Impuesto sobre la Renta y sobre la Fortuna.

II. Los derechos de sucesión.

III. Ayuda administrativa en materia de impuestos.

IV. Ayuda judicial en materia de recobro de impuestos.

Estos proyectos de convenciones figuran en un informe de abril de 1927.

El informe mencionado fue remitido a todos los países miembros o no de la Sociedad de las Naciones el 17 de junio de 1927, y se les pidió que formularan sus puntos de vista. Del 23 al 31 de octubre de 1928 se reunieron algunos expertos en Ginebra, algunos de ellos como ejemplo eran de: Austria, Dinamarca, Francia, Grecia, Estados Unidos, etc. En la reunión se formularon tres proyectos de convenios bilaterales tendientes a evitar la doble imposición en materia de impuestos directos, numerados 1a, 1b y 1c.

Las disposiciones comunes a los tres proyectos son las siguientes:

- 1º. Admiten la existencia de la sujeción personal y de la sujeción real.
- 2º. Indican cual es para las principales categorías de rentas, el Estado en que éstas son imponibles con prioridad, a saber:

*Rentas de bienes inmobiliarios:*

- 1a. Impuesto real en el país de su ubicación.
- 1b. Prioridad para el país de ubicación.
- 1c. Exclusividad para el país de ubicación.

*Rentas de capitales mobiliarios:*

- 1a. Estado del domicilio del deudor.
- 1b. Estado del domicilio del acreedor.

Ic.Estado del domicilio del acreedor, pero el Estado del domicilio del deudor conservando el derecho de imponer la renta por vía de retención en la fuente. En este último caso el Estado del domicilio del acreedor debe deducir el impuesto así pagado al Estado del domicilio del deudor, del impuesto especial que le tocaría percibir sobre la renta del capital.

*Rentas de explotaciones comerciales, industriales y agrícolas:*

Ia.Impuesto real en el país de origen y personal en el del domicilio con deducción.

Ib.Prioridad para el país del establecimiento; deducción en el otro.

Ic.Exclusividad para el país del establecimiento.

*Sueldos, salarios y otras remuneraciones privadas (inclusive las rentas de profesionales liberales):*

Ia.Impuesto real en el Estado en el que los interesados ejercen su profesión; personal en el de su domicilio.

Ib.Prioridad del Estado en que se ejerce. Dedución en el otro.

Ic.Exclusividad del último Estado.

3ª.La base de la sujeción personal es el domicilio fiscal, definido en el caso de las personas físicas como el sitio permanente de habitación y en el de las

personas jurídicas, como el centro efectivo de dirección. Se dan ciertas reglas comunes al caso de doble domicilio o de traslado de domicilio.

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

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

En la Ciudad de México, se celebró del 3 al 15 de junio de 1940, una reunión de los miembros titulares y corresponsales del comité fiscal, que constituyeron la primera Conferencia Regional Tributaria. En ellas se estudió un informe provisional elaborado por el Subcomité del Comité Fiscal que se reunió en La Haya del 12 al 16 de abril de 1940, que proponía una reforma al proyecto del Convenio Ic, formulado por la Reunión General de Peritos Gubernamentales de 1928, así como el estudio de un experto norteamericano Mitchel B. Carrol sobre el mismo tema, llegándose a la conclusión de que ambos contenían bases aceptables para la negociación de convenios bilaterales, formulando el Comité Regional sus conclusiones basándose en dichos estudios.

Del 19 al 29 de julio de 1943, se celebró en la Ciudad de México, la Segunda Conferencia Regional del Comité Fiscal. Se establecieron cuatro secciones:

1°. Prevención de la doble tributación en materia del impuesto sobre la renta.

- 2ª. Prevención de la doble tributación en materia de derechos de sucesión.
- 3ª. Cooperación administrativa para la determinación y el cobro de los impuestos directos, y
- 4ª. Problemas fiscales generales.

La Tercera Conferencia de la Federación Inter-Americana de Abogados, celebrada en México del 31 de julio al 7 de agosto de 1944, aprobó las siguientes recomendaciones:

1ª. Que, por medio de reglamentos interiores o a través de convenios internacionales, los gobiernos de los países del Continente Occidental cooperen en la adopción de medidas para tratar equitativamente a los contribuyentes, de acuerdo con las recomendaciones formuladas por el Comité Fiscal de la Liga de las Naciones en la Segunda Conferencia Regional celebrada en julio de 1943, en México.

2ª. Que en todos los países del Hemisferio Occidental se establezcan sistemas de tributación que, en los casos de contribuyentes residentes, pueden constituir en impuestos progresivos basados en su capacidad de pago y en el caso de contribuyentes no residentes, en una cuota o cuotas fijas aplicables a la fuente de origen del ingreso.

3ª. Que en todos los países del Hemisferio Occidental se establezcan Tribunales Fiscales Autónomos.

La doble o múltiple imposición internacional según se expone corrientemente, es una situación anómala que desde el punto de vista de los poderes públicos, consiste, -como ya dijimos- en la concurrencia de varias soberanías fiscales independientes entre sí, y desde el punto de vista del contribuyente consiste en soportar en razón de un mismo hecho imponible, impuestos exigidos por dos o más Estados.

El ejercicio de la potestad tributaria puede ocasionar esa situación anómala y molesta, pero el hecho de que exista no quiere decir que resulte necesariamente injusta o que sea contraria a derecho. Sin embargo, encontramos en las diversas legislaciones tributarias disposiciones encaminadas a evitar o aliviar el impacto de la múltiple tributación, a efecto de que el peso de esa carga tributaria múltiple no obstaculice o impida del todo la ejecución de operaciones internacionales. Esas disposiciones contenidas en las legislaciones tributarias tienen como consecuencia la limitación o eliminación del derecho de un Estado a exigir un determinado impuesto. Jurídicamente, presenciamos una restricción o pérdida voluntaria de facultades o atribuciones legales.

En materia de derecho internacional tributario se dice -con mucha frecuencia- que no existen normas de carácter internacional que impongan restricciones a la soberanía del Estado, También se ha afirmado -tradicionalmente- que el poder tributario es una de las más clásicas y convincentes exteriorizaciones de la soberanía a la que se ha convenido llamar soberanía fiscal. Por tanto, el Estado, debe ser dotado por antonomasia de este

poder, no tiene límite alguno, pudiendo determinar los casos de sumisión al propio ordenamiento tributario e imponer legalmente los tributos sobre la materia que estime conveniente, de la forma, en la medida y demás condiciones que le parezcan adecuadas.

La cuestión se plantea sobre si existe o no una norma de derecho internacional general aplicable a toda la comunidad internacional que pruebe la existencia de dobles imposiciones; esto es, ¿existe una norma superior que limite los poderes de cada una de las soberanías fiscales?

El principio de soberanía fiscal, piedra angular de las relaciones tributarias internacionales, sugiere las siguientes consecuencias:

1. Derecho exclusivo de cada Estado a ejercer su poder tributario en su territorio.
2. La no-actuación coactiva del Estado fuera de sus fronteras sin atentar contra otra soberanía.
3. La facultad legal de tomar en consideración, a efectos de la imposición en un país, los presupuestos de hecho ocurridos en el extranjero, sin que esto diga la improcedencia del ejercicio del poder tributario fuera de las fronteras del Estado.



En suma, debe establecerse que en la actualidad no existe norma alguna en el orden jurídico internacional, costumbre internacional, o principio general del derecho, que restrinja el poder del Estado soberano a imponer gravámenes.

Así, la ausencia de disposiciones fiscales internacionales que limiten la jurisdicción tributaria de un país, determina que cada país puede adoptar -al menos teóricamente- cualesquiera de los criterios existentes que fundamenten la potestad tributaria.

En consecuencia, cada nación está facultada legalmente a gravar a sus nacionales y extranjeros residentes, así como a sus nacionales no residentes sobre una base mundial (universal); y a los extranjeros no residentes en la medida que exista un mínimo de conexión o vínculo con el Estado, conforme al criterio de la fuente.

Las únicas limitaciones existentes son las fijadas por los acuerdos internacionales en cada caso particular, o aquellas autoimpuestas por conveniencias de comercio e inversiones internacionales. Como dice UDINA, cada Estado espontáneamente autolimita su potestad tributaria.

Sin embargo alguno de los principios de derecho internacional tiene significación en el campo tributario. Por ejemplo:

1."La no discriminación por razón de nacionalidad". Este principio se traduciría en el campo tributario en la "no-sujeción a un impuesto discriminatorio a los extranjeros".

2."El gobierno de un Estado no puede realizar actuación administrativa alguna en el territorio de otro Estado, sin la autorización o el permiso especial". Este principio significa la no-actuación de la administración tributaria más allá de sus fronteras.

Por otra parte encontramos que la Convención Internacional sobre Relaciones Diplomáticas de Viena (artículo XXIII) elevó a la categoría de principio la exención que por mera cortesía se otorgaba a los diplomáticos en materia de impuesto sobre la renta.

# CAPITULO III.

## CLASIFICACION DEL TRATADO INTERNACIONAL, ESTRUCTURA JURIDICO-ADMINISTRATIVA.

1. Tipo de Convenio de la clasificación de los tratados.
2. Areas gubernamentales que corresponde su aplicación.
3. Responsabilidad del Estado por su inaplicación.

## 1. Tipo de convenio de la clasificación de los tratados.

Dentro del presente capítulo vamos a establecer una definición acerca de los tratados haciendo citas de algunos internacionalistas, de la Convención de Viena, y por supuesto, de la Ley sobre la Celebración de los Tratados. Posteriormente, estudiaremos en que punto de la clasificación de los tratados se encuentra el tratado en estudio.

En opinión del jefe de la escuela vienesa Hans Kelsen<sup>1</sup> expresa que:

"Un tratado es un acuerdo concertado normalmente por dos o más Estados conforme al derecho internacional general"

Analizando que el tratado sea un acuerdo de voluntades, consideramos que el acuerdo es solo uno de los elementos del tratado. El tratado es un acto jurídico y no sólo el acuerdo de voluntades que es un elemento del acto jurídico.

Estamos de acuerdo de que los principales sujetos que celebran tratados internacionales son los Estados y también apoyamos que otros sujetos puedan celebrar tratados internacionales. Sobre la presencia de otros sujetos que puedan celebrar tratados internacionales, señala Hans Kelsen<sup>2</sup>:

---

<sup>1</sup> Principios de Derecho Internacional Público, traducción de Hugo Caminos y Ernesto C. Herminda. Librería "El Atenco", Editorial, Buenos Aires, 1965, pp. 271-272

<sup>2</sup> Op. Cit., pp. 275-276.

"Como regla, las partes contratantes en una convención internacional son Estados. Pero también, excepcionalmente, algunas comunidades que no tienen el carácter de Estado en el sentido del derecho internacional, pueden ser partes contratantes en un tratado. Como posibles partes en convenciones internacionales, ya que hemos citado a la Iglesia Católica Romana como parte contratante en los llamados concordatos, a las organizaciones internacionales dotadas de personalidad internacional y algunas comunidades de características estatales, como los Estados componentes de un Estado federal, y a los Estados bajo protectorado. Los individuos privados no pueden realizar tratados según el derecho internacional existente."

Respecto a que los Estados miembros de una Federación puedan celebrar tratados, no estamos de acuerdo pues, la Federación tiene como característica que hay una sola personalidad jurídica internacional que a ella le corresponde. Los Estados de la Federación no tienen personalidad jurídica internacional. El Derecho Constitucional Mexicano no faculta a Estado alguno de la Federación para celebrar compromisos internacionales. Tal facultad está reservada a la Federación por conducto del Presidente de la República quien requiere de la aprobación del Senado.

En lo que se refiere al concepto de tratado, Adolfo Miaja de la Muela<sup>3</sup> en una definición que él califica de "muy amplia", considera que tratado internacional "es una declaración de voluntad bilateral o multilateral, emanada de sujetos del Derecho Internacional".

---

<sup>3</sup> Introducción al Derecho Internacional Público, quinta edición, Madrid, 1970, pp. 123-124.

Estamos de acuerdo con Miaja de la Muela en que el tratado internacional se celebra entre sujetos de la comunidad internacional. Consideramos que no se agota el tratado internacional en la manifestación de la voluntad bilateral o multilateral ya que esta es una parte del acto jurídico y el tratado internacional es todo el acto jurídico.

Por otra parte, Max Sorensen<sup>4</sup> "el tratado es cualquier acuerdo internacional que celebran dos o más Estados u otras personas internacionales, y que está regido por el derecho internacional". Max reconoce que esta definición es derivada por la Comisión de Derecho Internacional.

Examinado los elementos de esta definición, como sucede en un contrato de derecho interno, debe basarse en la voluntad de ambas partes, siendo así, la existencia de un acuerdo entre dos o más Estados u otras personas internacionales. Este requisito deja fuera los convenios que sean celebrados entre Estados e individuos o sociedades privadas de la categoría de los tratados, los cuales pueden ser de gran importancia pero son contratos internacionales. Por último, los tratados son regidos por el derecho internacional, excluyendo de la categoría de los tratados a los acuerdos que, haberse celebrado entre Estados, por la voluntad de las partes han de regirse conforme a las leyes nacionales de uno o de otro de éstos; por ejemplo, los contratos comerciales de Estado cuyo comercio exterior es un monopolio estatal, el traspaso de terrenos para ser usados como sedes diplomáticas.

---

<sup>4</sup> Manual de Derecho Internacional Público, Fondo de Cultura Económica, traducción a cargo de la Dotación Carnegie para la Paz Internacional, México, 1975, pp.155-156.

Dentro de la Convención de Viena, define a los tratados internacionales en su art.2 párrafo 1, que dice:

"Se entiende por tratado un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho Internacional Público ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualesquiera que sea su denominación particular".

De la definición anterior se deduce que la Convención se aplica únicamente a:

1. Tratados celebrados entre Estados.
2. Por escrito, y
3. Regidos por el Derecho Internacional Público.

De acuerdo con la definición anterior de la Convención de Viena, como primer elemento tenemos que los sujetos del tratado sean específicamente Estados y no Estado y un particular, sea persona física o jurídica, no son tratados sino simples acuerdos.

Siguiendo la definición, el segundo requisito del tratado, es que sea por escrito, excluyendo a los acuerdos verbales. A pesar de ello, si se diera esta supuesto, la Convención de Viena no afecta el valor jurídico de los mismos.

Por último, la Convención exige que los tratados internacionales celebrados entre Estados y por escrito se encuentren regidos por las normas

del Derecho Internacional Público. Se dejan a un lado los acuerdos celebrados entre Estados regulados por el derecho interno de alguna de las partes o por algún otro derecho interno. Un ejemplo de este tipo de acuerdo podría ser la compra por cualquier gobierno a otro de un terreno o edificio para una embajada, el cual quedaría sujeto al derecho interno de alguna de las partes.

Para Paul Reuter<sup>5</sup>, el acuerdo internacional es:

"todo acuerdo de voluntades entre sujetos de Derecho Internacional, sometido para aquéllos a las reglas generales del Derecho Internacional".

Analizando la definición anterior, este precepto tiene en común con el concepto de Sorensen y Kelsen, admite los mismos elementos:

1. Limita el concepto a un elemento de acto jurídico y no se refiere a todo el acto jurídico, tal elemento es el acuerdo de voluntades.
2. Es acertado excluir los acuerdos que estén sometidos al Derecho Interno.

G. Tunkin<sup>6</sup>, define que: " el tratado es un acuerdo expreso entre sujetos de Derecho Internacional (ante y todo principalmente, entre Estados), que

---

<sup>5</sup> Droit International Public, Presses Universitaires de France, París, 1958, p 43.

<sup>6</sup> Curso de Derecho Internacional. Editorial Progreso, Moscú, 1979, traducción de Federico Pita, tomo I p.76.



tiene por objeto regular las relaciones entre ellos mediante la creación de derechos y deberes recíprocos".

Estamos de acuerdo que en el anterior precepto, los sujetos de Derecho Internacional son principalmente los Estados, lo que significa que no son los únicos sujetos. No existe una limitación de alcance con respecto a los sujetos, sino que alude al objeto de los mismos, lo que significa que está más completo, desde el punto de vista de los elementos de esencia del tratado internacional, y además, señala que en el tratado internacional, el acuerdo de voluntades es expreso y no tácito.

Charles Rousseau<sup>7</sup> nos dice sobre tratado internacional, que:

"Tratado internacional se nos aparece como un acuerdo entre sujetos del derecho de gentes destinado a producir determinados efectos jurídicos".

Este concepto tiene dos elementos de esencia del tratado internacional que es el consentimiento y el objeto. Para tener una idea más precisa, en sentido lato de la denominación tratado debe aplicarse a todo acuerdo concluido entre miembros de la comunidad internacional.

---

<sup>7</sup> Derecho Internacional Público, traducción de Fernando Giménez Artigues, Ediciones Ariel, Barcelona, 1966, pp.23-24.

En la Ley sobre la Celebración de los Tratados, publicado en le Diario Oficial de la Federación el 2 de enero de 1992, en su artículo 2º. Fracción I, dice:

"Artículo 2º. - Para los efectos de la presente ley se entenderá por:

I. "Tratado": el convenio regido por el derecho internacional público, celebrado por escrito entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de Derecho Internacional Público, ya sea que para su aplicación requiera o no la celebración de acuerdos en materias específicas, cualquiera que sea su denominación, mediante el cual los Estados Unidos Mexicanos asumen compromisos."

Analizando la anterior definición, podemos observar que el legislador no solo enuncia a Estados como los únicos que pueden celebrar un tratado de índole internacional, es decir, los define como sujetos de Derecho Internacional, observando una similitud con las anteriores definiciones de algunos autores.

Después de haber analizado estas diferentes posturas acerca del tratado, podríamos definir que tratado internacional es:

"Un acto jurídico regulado por el Derecho internacional, que comprende el acuerdo de voluntades entre dos o más sujetos de la comunidad internacional, para producir efectos jurídicos, principalmente Estados".

Dentro de la clasificación de los Tratados Internacionales existen varios criterios clasificativos. Nos referiremos a los más usuales.

#### I. Desde el punto de vista del número de Altas Partes contratantes.

Siguiendo esta postura, los tratados son bilaterales, cuando son dos las Altas Partes contratantes. Son tratados multilaterales o plurilaterales aquellos en los que intervienen más de dos Altas Partes contratantes.

#### II. Desde el punto de vista de la materia regulada por los tratados internacionales.

Desde el punto de vista de materia regulada por los tratados internacionales, éstos pueden ser jurídicos, económicos, comerciales, administrativos, políticos, militares, de alianza, culturales, tecnológicos, de defensa, etc.

#### III. Desde el punto de vista del carácter normativo de los tratados.

Desde este punto de vista, los tratados que establecen normas jurídicas individualizadas para los Estados se denominan "tratados-contratos", frente a

los que establecen normas jurídicas generales para los Estados y que se denominan "tratados-leyes".

Hildebrando Accioly nos expresa respecto a los tratados-leyes: son también llamados tratados normativos (que los ingleses denominan Law-making Treaties) tiene como fin fijar normas de Derecho Internacional y pueden ser comparados a leyes, Suelen celebrarse entre muchos Estados; resultan de un acuerdo de voluntades en el mismo sentido, y procuran establecer normas objetivas. Ejemplos: la declaración de París de 1856, el convenio de la unión de París de 1883, sobre propiedad industrial; los convenios de La Haya, de 1899 y 1907, etc.

Los tratados-contratos regulan intereses recíprocos de los Estados; resultan de concesiones mutuas, o más bien, de un trueque de voluntades, que apuntan a fines distintos; y tiene la apariencia de contratos; de ahí su denominación. En general, sus signatarios no son muchos. Sus efectos son esencialmente subjetivos.

IV. Desde el punto de vista de la futura adhesión de otros Estados a lo estipulado en ellos.

Los tratados pueden ser abiertos o cerrados. Son tratados abiertos los que permiten expresa o tácitamente la adhesión futura de otros estados a lo estipulado al tratado internacional.

Son tratados cerrados los que se celebran entre dos o más Estados y no permiten la adhesión futura de otros Estados a lo dispuesto en el tratado o por lo menos, lo regulado en ellos sólo interesa a las Altas Partes contratantes.

#### V. Desde el punto de vista de su duración.

Pueden ser transitorios o permanentes.

Son transitorios los tratados internacionales cuya duración es limitada temporalmente y tienden a resolver una situación de manera provisional. En cambio, son tratados permanentes aquellos que rigen indefinidamente entre Estados pero, presuntamente destinados a una duración prolongada. Algunos tratados tienen la pretensión de ser "perpetuos" como sucede, por ejemplo, con los tratados de límites.

#### VI. Desde el punto de vista de la permisión o rechazo de reservas.

Los tratados internacionales pueden ser estrictos o flexibles. Son estrictos los que no admiten reservas y flexibles los que permiten reservas.

#### VII. Desde el punto de vista de la ratificación.

En cuanto a la ratificación, ya hemos determinado que los tratados normalmente son sometidos a ratificación pero, que en la practica

internacional, también hay tratados, denominados "acuerdos-ejecutivos" que no se someten a ratificación.

### VIII. Desde el punto de vista de alcance subjetivo.

Desde el punto de vista de los sujetos a los que se aplica lo establecido en un tratado internacional, los tratados pueden ser de alcance limitado cuando solo se establecen derechos y obligaciones para los Estados celebrantes o de alcance amplio cuando establecen derechos y obligaciones para los gobernados de los Estados suscritos o derechos y obligaciones para las entidades federativas miembros de los Estados suscritos, o cuando establecen derechos y obligaciones para terceros Estados.

Después de haber señalado y explicado los principales puntos de vista de la clasificación de un tratado, atendiendo a diferentes factores, solo algunos criterios nos interesan:

1. Relativo al fondo: como señalamos anteriormente, existen dos clases de tratados (los tratados-contratos y tratados-leyes). Nuestro convenio lo podemos señalar como el segundo, ya que está destinado a una reglamentación jurídica permanentemente obligatoria.

2. El número de participantes que intervienen: Podemos deducir que nuestro convenio es por obvia razón bilateral, pues solo intervienen México y Canadá.

3. Relativo a la materia: Nuestro convenio es eminentemente jurídico y económico. Es jurídico porque va a regular la forma de tributar de las personas independientes (que es materia de estudio) dentro de ambos Estados contratantes, es decir, crear reglas para el mejor entero del Impuesto Sobre la Renta; aunque en mi opinión no son tan claras y que veremos posteriormente.

Es económico porque se quiere lograr que exista una economía más sana para ambos Estados, es decir, ambos Estados siempre velarán por la recaudación de impuestos lógicamente, cuidando también, de la economía de sus propios ciudadanos.

4. Relativo al alcance subjetivo: podemos deducir que nuestro convenio es de alcance amplio ya que los principales sujetos de este convenio son personas morales ó físicas con determinadas características que se establecen dentro del convenio señalando los derechos y obligaciones que deben cumplir.

5. Desde el punto de vista de su duración: consideramos que mientras exista una relación bilateral entre ambos países, siempre existirá un convenio de esta índole por obvias razones.

6. Desde el punto de vista de la adhesión: podemos señalar que México tiene firmados más de quince convenios de esta índole con sus diferentes socios comerciales alrededor del mundo, cada uno por separado.

## **2. Areas gubernamentales que correspondan su aplicación.**

Para relacionarse entre sí, los sujetos internacionales, sean Estados, organismos internacionales, etc., se requiere de individuos o un conjunto de personas que los representen. Estas personas son los órganos de las relaciones internacionales, cuyas facultades se determinan conforme al derecho interno de cada sujeto.

En el caso de México se ha adoptado la división de poderes establecido en el artículo 49 de nuestra Carta Magna:

"El Supremo Poder de la Federación se divide, para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial."

El Poder Ejecutivo está representado por un alto funcionario a quien se le denomina "Presidente de los Estados Unidos Mexicanos" determinado en el Artículo 80 constitucional:

"Se deposita el ejercicio del Supremo poder Ejecutivo de la Unión en un solo individuo, que se denominará Presidente de los Estados Unidos Mexicanos".

Dentro de las facultades del Presidente de la República en materia internacional extraemos del artículo 89 constitucional, las siguientes disposiciones:



1. La fracción II del artículo 89 le da la facultad al Presidente de la República para nombrar y remover libremente a los Secretarios de Despacho; es decir, el Presidente de la República es quién puede nombrar al Secretario de Relaciones Exteriores, de misma forma también para removerlo libremente.

2. La misma fracción II del citado artículo le da la atribución al Presidente de la República para remover libremente a los agentes diplomáticos y a los demás empleados de la Unión cuando su nombramiento o remoción no estén determinados de otro modo en la Constitución o en las leyes.

3. En materia de nombramientos de agentes diplomáticos y cónsules, las facultades del Presidente de la República no son suficientes por sí solas ya que se requiere la aprobación del Senado (artículo 89, fracción III):

"III. Nombrar los ministros, agentes diplomáticos y cónsules generales, con aprobación del Senado;"

4. También le corresponde al Presidente de la República, la dirección de las negociaciones diplomáticas (artículo 89, fracción X, primera parte):

"X. Dirigir las negociaciones diplomáticas..."

5. Le corresponde la celebración de tratados internacionales pero, con la intervención del Senado de la República, según como lo indica la Constitución que dice:

"X.... y celebrar tratados con las potencias extranjeras, sometiéndolos a la ratificación del Congreso Federal;"

La fracción anterior menciona la ratificación del Congreso Federal estipulado en los artículos 76 y 133 constitucionales que, es el Senado el que aprueba los tratados dado que así lo dispone la norma especial.

#### Artículo 76, Fracción I:

Son facultades del Senado:

"I. Aprobar los tratados internacionales y convenciones diplomáticas que celebre el Ejecutivo de la Unión;"

Por su parte, la Ley sobre la Celebración de los Tratados publicada el en Diario Oficial de la Federación el 2 de Enero de 1992, en su artículo 4º. Señala:

"Los tratados que se sometan al Senado para los efectos de la fracción I del artículo 76 de la Constitución, se turnarán a comisión en los términos de la Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, para la formulación del dictamen que corresponda. En su oportunidad, la resolución del Senado se comunicará al Presidente de la República.

Los tratados, para ser obligatorios en el territorio nacional deberán haber sido publicados previamente en el Diario Oficial de la Federación".

Además de los tratados internacionales y cualquier otro compromiso que contrajera el Presidente del República, deberán ser aprobados por el Senado y que quedarían englobados en la frase "convenciones diplomáticas".

#### Artículo 133:

"Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión..."

En la Ley Sobre la Celebración de los Tratados en su artículo 2º fracción I párrafo segundo dice:

"De conformidad con la fracción I del artículo 76 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los tratados deberán ser aprobados por el Senado y serán Ley Suprema de toda la Unión cuando estén de acuerdo con la misma, en los términos del artículo 133 de la propia Constitución."

Analizando estas disposiciones constitucionales, surgen algunas limitaciones de importancia. Los tratados internacionales deben de estar de acuerdo con la Constitución y que deben ser sometidos a la aprobación del Senado.

Otra restricción de gran importancia en la actuación internacional del Presidente de la República, según el artículo 92 constitucional, el Presidente requiere del refrendo ministerial, es decir, no tendrán validez los actos internacionales del Presidente de la República si no llevan la firma del Secretario de Relaciones Exteriores.

Citando al artículo 90 de la Carta Magna previene a los auxiliares inmediatos del Presidente de la República que son los Secretarios de Estado:

Para el despacho de los negocios del orden administrativo de la Federación, habrá el numero de secretarios que establezca el Congreso por una ley, al que distribuirá los negocios que han de estar a cargo de cada Secretaria (Ley Orgánica de la Administración Pública Federal).

En el artículo 92 constitucional establece la necesidad de que los reglamentos, decretos y órdenes del Presidente lleven firma del Secretario de Despacho, encargado del ramo a que el asunto corresponda, requisito sin el cual no será obedecido.

Del artículo 92 constitucional se desprende el refrendo ministerial del Secretario de Relaciones Exteriores que abarca dos puntos importantes:

I. Un aspecto de fondo. El Secretario de Relaciones Exteriores analiza los actos del Presidente respecto de los cuales otorga el refrendo, de tal

manera que deba advertir los inconvenientes de esos actos y, atenta y cordialmente señalárselos al Ejecutivo. Así el refrendo vela por los intereses nacionales.

II. Un aspecto de forma. El consentimiento del Secretario de Relaciones Exteriores lo manifiesta con su firma.

Del refrendo ministerial, en las relaciones internacionales, el Secretario de Relaciones Internacionales, refrenda y firma, los siguientes documentos:

1. Los decretos de promulgación de los tratados internacionales.
2. Las comunicaciones giradas por el Presidente de la República a los gobiernos extranjeros.
3. Las comunicaciones presidenciales a los agentes diplomáticos y consulares acreditados en el extranjero.
4. Los nombramientos y remociones de agentes diplomáticos y consulares.

Citando el artículo 93, el Secretario de Relaciones Exteriores está obligado a comparecer a la Cámara de Diputados o Senadores para informar cualquier asunto concerniente a su ramo.

La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal señala las atribuciones de la Secretaría de Relaciones Exteriores.

El artículo 10 de este ordenamiento determina el mismo rango para las diversas Secretarías de Estado:

"Las Secretarías de Estado y los Departamentos Administrativos tendrán igual rango, y entre ellos no habrá, por lo tanto, preeminencia alguna."

El artículo 13 reitera el refrendo ministerial:

"Los reglamentos, decretos y acuerdos expedidos por el Presidente de la República deberán, para su validez y observancia constitucionales ir firmados por el Secretario de Estado o el Jefe de Departamento Administrativo respectivo, y cuando se refieran a asuntos de la competencia de dos o más Secretarios o Departamentos, deberán ser refrendados por todos los titulares de los mismos."

El artículo 28 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal establece las atribuciones que competen a la Secretaría de Relaciones Exteriores:

I. Promover, propiciar y asegurar la coordinación de acciones en el exterior de las dependencias y entidades de la administración pública federal; y sin afectar el ejercicio de las atribuciones que a cada una de ellas corresponda, conducir la política exterior, para la cual intervendrá en toda clase de tratados, acuerdos y convenciones en los que el país sea parte.

II. Dirigir el servicio exterior en sus aspectos diplomático y consular en los términos de la Ley del Servicio Exterior Mexicano y, por conducto de los agentes del mismo servicio; velar en el extranjero por el buen nombre de México; impartir protección a los mexicanos; cobrar derechos consulares y otros impuestos; ejercer funciones notariales, de Registro Civil, de auxilio judicial y las demás funciones federales que señalan las leyes, y adquirir, administrar y conservar las propiedades de la Nación en el extranjero;

II-A. Coadyuvar a la promoción comercial y turística del país a través de sus embajadas y consulados;

II-B. Capacitar a los miembros del Servicio Exterior Mexicano en las áreas comercial y turística, para que puedan cumplir las responsabilidades derivadas de lo dispuesto en la fracción anterior;

III. Intervenir en lo relativo a comisiones, congresos, conferencias y exposiciones internacionales, y participar en los organismos e institutos internacionales de que el gobierno mexicano forme parte;

IV....

V....

VI....

VII: Intervenir en todas las cuestiones relacionadas con nacionalidad y naturalización;

VIII. Guardar y usar el Gran Sello de la nación;

IX. Coleccionar los autógrafos de toda clase de documentos diplomáticos;

X. Legalizar las firmas de los documentos que deban producir efectos en el extranjero, y de los documentos extranjeros que deban producirlos en la República;

XI...

XII...

En lo que respecta a la Secretaría de Relaciones Exteriores, el último reglamento que se publicó fue el 28 de Agosto de 1998 en el Diario Oficial de la Federación y a él nos referiremos.

El artículo 1º. Del Reglamento señala los ordenamientos que fijan las funciones de la Secretaría de Relaciones Exteriores:

"La Secretaría de Relaciones exteriores tiene a su cargo las atribuciones y el despacho de los asuntos que expresamente le encomiendan la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la Ley del Servicio Exterior Mexicano, la Ley sobre la Celebración de Tratados y otras leyes, así como los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes relativos que expida el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos."



En el artículo 4°. Del Reglamento Interior nos señala los funcionarios y unidades administrativas de la Secretaría de Relaciones Exteriores:

"Artículo 4°. Para el estudio, planeación y despacho de los asuntos que le competen, la Secretaría de Relaciones Exteriores contará con los servidores públicos y unidades administrativas siguientes:

SECRETARJO DE DESPACHO

SUBSECRETARIA DE RELACIONES EXTERIORES PARA AMERICA DEL NORTE Y EUROPA

SUBSECRETARIA DE RELACIONES EXTERIORES PARA AMERICA LATINA Y ASIA-PACIFICO

SUBSECRETARIA DE RELACIONES EXTERIORES PARA NACIONES UNIDAS, AFRICA Y MEDIO ORIENTE

OFICIALIA MAYOR

UNIDAD DE COORDINACION Y ENLACE

CONSULTORIA JURIDICA

DIRECCIONES GENERALES

De Comunicación Social

De Protocolo

Para América del Norte

De Protección y Asuntos Consulares

Para Europa

De Relaciones Económicas con América del Norte y Europa

Del Programa para las Comunidades Mexicanas en el Exterior

Para América Latina y el Caribe

Para Asia-Pacífico y sus Organismos

De Organismos y Mecanismos Regionales Americanos

De Relaciones Económicas con América Latina y Asia-Pacífico

Para África y Medio Oriente

Para el Sistema de las Naciones Unidas

De Medio Oriente y Recursos Naturales

Para Organismos Internacionales Especializados

De Derechos Humanos

Del Servicio Exterior y Personal

De Programación, Organización y Presupuesto

De Asuntos Jurídicos

De Comunicaciones e Informática

De Inmuebles y Recursos Materiales

De Delegaciones

## ORGANOS DESCONCENTRADOS

### INSTITUTO MEXICANO DE COOPERACION INTERNACIONAL

Dirección General de Cooperación Técnica y Científica

Dirección General de Cooperación Educativa y Cultural

Dirección General de Organismos  
de Cooperación Económica y

**ESTA TESIS NO SALE  
DE LA BIBLIOTECA**

de Desarrollo

Dirección General  
para la Cooperación con  
Centroamérica y el Caribe

## INSTITUTO MATIAS ROMERO

Dirección General de la Academia Diplomática

Dirección General del Acervo Histórico

Dirección General  
del Programa de Investigación  
y Prospectiva Internacionales

Sección Mexicana de la Comisión Internacional de Límites y Aguas México-  
Estados Unidos de América

Sección Mexicana de la Comisión Internacional de Límites y Aguas México-  
Guatemala-Belice

De las Delegaciones Estatales y Locales

La Secretaría de Relaciones Exteriores contará con una Unidad de Contraloría  
Interna que se regirá conforme al artículo 42 de este Reglamento".

En el artículo 5°. Del Reglamento Interior se fijan las Facultades delegables del Secretario de Relaciones Exteriores:

"Artículo 5°. El trámite y la resolución de los asuntos competencia de la Secretaría de Relaciones Exteriores corresponde originalmente al Secretario. El Secretario para la mejor distribución y el desarrollo del trabajo podrá delegar facultades en servidores públicos subalternos, con la excepción de las enumeradas en el artículo siguiente. Los acuerdos de delegación de facultades deberán ser publicados en el Diario Oficial de la Federación y ser compilados en los manuales de organización y procedimientos de la Secretaría.

La delegación de facultades a que se refiere el párrafo anterior y la asignación de estas a los servidores públicos de las unidades administrativas de la Secretaría establecidas en el presente Reglamento, no impedirán al Secretario el ejercicio directo de tales facultades."

El artículo 6°. Del Reglamento Interior enuncia las facultades no delegables del Secretario de Relaciones Exteriores:

"Art. 6°. El Secretario tendrá las facultades no delegables siguientes:

I. Ejecutar la política exterior de conformidad con los principios establecidos en la Constitución y los lineamientos que para el efecto dicte el Presidente de la República;

II. Planear, coordinar, ejecutar, y evaluar, en los términos de la legislación aplicable, la política de la Secretaría y la del Servicio Exterior Mexicano, para lo cual procederá de conformidad con las metas, objetivos y directrices que determine el presidente de la República;

III. Asistir al Presidente de la República en el manejo de las relaciones exteriores y someter al acuerdo del mismo los asuntos encomendados a la Secretaría;

IV. Desempeñar las comisiones y funciones especiales que el Presidente de la República le confiera, e informarle oportunamente sobre el desarrollo de las mismas;

V. Representar al Presidente de la República en los juicios constitucionales, en los términos del artículo 19 de la Ley de Amparo, así como en las controversias constitucionales y acciones de inconstitucionalidad a que se refiere el artículo 105 de la propia Constitución y su Ley Reglamentaria, en los casos en que lo determine el Titular del Ejecutivo Federal;

VI. Asistir a las reuniones convocadas por el Presidente de la República de conformidad con lo dispuesto en los artículos 6° Y 7° de la Ley orgánica de la Administración Pública Federal;

VII. Refrendar para su validez y observancia constitucionales, los reglamentos, decretos y acuerdos expedidos por el Presidente de la República cuando tengan relación con los asuntos que competen a la Secretaría;

VIII. Elevar a la consideración del Presidente de la República proyectos de leyes, reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes sobre asuntos que sean de la competencia de la Secretaría;

IX. Dar cuenta al H. Congreso de la Unión, una vez abierto el periodo de sesiones ordinarias, del estado que guarda la Secretaría y comparecer ante cualquiera de las Cámaras para cuando ello sea requerido, así mismo, dar cumplimiento a lo establecido en el Artículo 76, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos;

X. Acordar con los servidores públicos de la Dependencia que así se requiera, los asuntos que les haya encomendado para el buen despacho de los mismos;

XI. Aprobar los programas de trabajo de la Secretaría y el proyecto de presupuesto egresos correspondiente y, en su caso, sus modificaciones;

XII. Acordar los nombramientos del personal de la Secretaría y del Servicio Exterior Mexicano y ordenar al Oficial mayor su expedición;

XIII. Aprobar la organización y funcionamiento de la Secretaría y adscribir orgánicamente las unidades administrativas a que se refiere este Reglamento, e informar al Presidente de la República sobre las medidas que adopte al respecto;

XIV. Autorizar con su firma las resoluciones a que se refieren los Artículos 19, 20, 21 y 30 de la Ley de Extradición Internacional;

XV. Aprobar y ordenar la publicación en el Diario Oficial del Manual de Organización Institucional, así como aprobar y ordenar los demás manuales de organización, de procedimientos y de servicios, necesarios para el buen funcionamiento de la Secretaría;

XVI. Presidir, en su caso, y designar a los miembros integrantes de las comisiones que sean necesarias para el buen funcionamiento de la Secretaría;

XVII. Autorizar con su firma las bases de coordinación que la Secretaría celebre con otras dependencias o entidades de la Administración Pública Federal, así como los acuerdos o contratos que suscriba con los gobiernos de los Estados y de los Municipios;

XVIII. Resolver sobre los recursos administrativos que se interpongan en los asuntos de su competencia;

XIX. Resolver las dudas que se susciten con motivo de la interpretación y aplicación de este Reglamento, y de los casos no previstos en el mismo, y

XX. Acordar las acciones necesarias para la aplicación del Programa Nacional de la Mujer en el ámbito de la política exterior y las correspondientes al cumplimiento de los compromisos internacionales de México en materia de género, en coordinación con la Secretaría de Gobernación y sus órganos desconcentrados correspondientes, y

XXI. Las demás atribuciones que con el carácter de no delegables le confiere expresamente otras disposiciones legales y el Titular del Ejecutivo Federal.



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 del impuesto sobre la renta, que es materia de nuestro estudio; señala, las áreas gubernamentales que intervienen en el convenio; que dice:

## II.DEFINICIONES

### ARTICULO 3º.

#### Definiciones Generales

1. En el presente Convenio, a menos que su contexto se infiera una interpretación diferente:

f) la expresión "autoridad competente" significa:

i) en el caso de México, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público;

ii) en el caso de Canadá, el Ministro de Renta Nacional o su representante autorizado;

Nuestro convenio señala de forma precisa quienes van a ser las autoridades que van a velar por el cumplimiento del convenio. En el caso de México, la autoridad competente es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como sabemos; es la Secretaria que le corresponde entre algunas de

sus atribuciones, cobrar impuestos y representar el interés de la Federación en controversias fiscales.

### **3. Responsabilidad del Estado por su inaplicación.**

En lo conducente a la responsabilidad internacional, es originada por conductas que violan las normas del Derecho Internacional, pueden provenir de conductas violatorias que atacan a las personas, bienes o algún derecho, si tales personas, bienes o derechos están protegidos por normas internacionales realizada por los sujetos que han entablado una relación de esta magnitud. El Estado como sujeto de derecho internacional por excelencia, debe centrarse la atención en la responsabilidad internacional del mismo.

La Comisión de Derecho Internacional se le ha establecido la elaboración de un proyecto de codificación de las normas internacionales en la materia. Este proyecto se ha titulado "Responsabilidad del Estado por hechos internacionalmente ilícitos".

El proyecto contempla el origen de la responsabilidad internacional, analizando los fundamentos y circunstancias necesarias para la existencia del hecho ilícito internacional. La segunda tendrá como objetivo el contenido, norma y grado de responsabilidad internacional.

La responsabilidad internacional se compone de los siguientes elementos:

1. Un acto u omisión imputable al Estado.
2. La violación de una obligación de derecho internacional, originada en el acto u omisión del Estado.

Se tienen dos elementos constitutivos del hecho generador de la responsabilidad internacional. El primero considerado como elemento subjetivo del hecho ilícito, consiste en el comportamiento imputable a un Estado; el segundo, denominado elemento objetivo, implica la violación de una obligación internacional del Estado.

Estos elementos del hecho ilícito han sido confirmados por la práctica de los Estados, la jurisprudencia y la doctrina como requisitos esenciales para el nacimiento de la responsabilidad internacional.

En su artículo 16 el proyecto señala que:

"Hay violación de una obligación internacional por un Estado cuando un hecho de ese Estado no está en conformidad con lo de que él exige esa obligación".

La Comisión distingue dos clases de violaciones, unas que implican la comisión de un crimen internacional y otras que constituyen los delitos internacionales.

Un crimen internacional se define como:

"una violación por un Estado de una obligación tan esencial para la salvaguardia de los intereses fundamentales de la Comunidad Internacional,

que su violación está reconocida como crimen por esa comunidad en su conjunto".

Los ejemplos que se indican son:

I. Una violación grave de una obligación internacional de importancia esencial para el mantenimiento de la paz y la seguridad internacionales, como la que prohíbe la agresión.

II. Una violación grave de una obligación internacional de importancia esencial para la salvaguardia del derecho a la libre determinación de los pueblos, como la que prohíbe el establecimiento o mantenimiento por la fuerza de una dominación colonial.

III. Una violación grave y en gran escala de una obligación internacional de importancia esencial para la salvaguardia del ser humano, como las que prohíben la esclavitud, el genocidio, el apartheid.

IV. Una violación grave de una obligación internacional de importancia esencial para la salvaguardia y protección del medio ambiente, como los que prohíben la contaminación de la atmósfera o de los mares.

En cuanto a los delitos internacionales, sólo el Estado directamente lesionado en sus intereses jurídicos está autorizado a reclamar responsabilidad al Estado que ha cometido ese acto ilícito internacional.

Considerando lo anterior, se puede deducir que en caso de que existiera un acto ilícito dentro de nuestro convenio, podemos llamarlo como un delito internacional, ya que no está poniendo en riesgo la vida, el ecosistema o la integridad del ser humano.

Es de gran importancia señalar que existen ocasiones en que el Estado va a actuar de conforme al Derecho Internacional pero existen circunstancias excluyentes de la ilicitud del hecho. En la primera parte del proyecto menciona tales circunstancias refiriéndose al consentimiento, las contramedidas, el caso fortuito y fuerza mayor, el peligro externo, el estado de necesidad y legítima defensa.

El consentimiento en el artículo 29 del proyecto señala que:

"El consentimiento validamente prestado por un Estado a la comisión por otro Estado de un hecho determinado que no esté en conformidad con una obligación del segundo Estado para con el primero excluirá la ilicitud de tal hecho, en relación con este Estado, siempre que el hecho permanezca dentro del ámbito de dicho consentimiento".

El consentimiento se vuelve en un acuerdo entre los dos Estados para dejar sin efectos la obligación internacional en cuestión. El consentimiento debe reunir los siguientes requisitos:

1. Debe ser validamente prestado.

2. Debe constar claramente.

3. Debe ser anterior a la comisión del hecho al que se refiera.

El segundo párrafo del artículo 29 señala que el consentimiento no operará como causa excluyente de ilicitud en el supuesto de que sean exigibles obligaciones internacionales que se deriven de normas de *ius cogens*.

Las contramedidas son sanciones que el Derecho Internacional permite sean ejercidas por un Estado afectado por el incumplimiento de una obligación internacional.

El artículo 30 del proyecto señala:

"La ilicitud de un hecho de un Estado que no esté en conformidad con una obligación de un Estado para con otro Estado quedará excluida si el hecho constituye una medida legítima según el Derecho Internacional contra ese otro Estado, a consecuencia de un hecho internacionalmente ilícito de ese otro Estado".

La fuerza mayor o caso fortuito es regulado en el artículo 31 que dice:

"...si el hecho se debió a una fuerza irresistible o a un acontecimiento exterior imprevisible ajeno a su control, que hicieron materialmente imposible que ese Estado procediera en conformidad con tal obligación o que se percatara de que su comportamiento no era conforme a esa obligación".

Para que pueda operar este excluyente, en opinión de la Comisión:

1. Que la fuerza irresistible o el acontecimiento exterior imprevisible sean de tal magnitud que hagan que sea materialmente imposible que el Estado adopte un comportamiento acorde con la obligación internacional.
2. Que el acontecimiento exterior en cuestión no sea previsible.
3. Que el Estado que alegue caso fortuito o fuerza mayor no haya contribuido, intencionalmente o por negligencia, a la realización de las circunstancias de que se trate.

En el caso del peligro extremo solo opera si se encuentra en peligro la vida del individuo órgano del Estado, o del conjunto de personas que se encuentran a su cuidado; no opera cuando el propio individuo órgano del Estado haya provocado dicha situación.

El artículo 32 establece:

"La ilicitud de un hecho de un Estado que no esté en conformidad con una obligación internacional de ese Estado quedará excluida si el autor del



comportamiento que constituya el hecho de ese Estado, no tenía otro medio, en una situación de peligro extremo, de salvar su vida o la de las personas confiadas a su cuidado".

El estado de necesidad en el artículo 33 señala:

"Ningún Estado podrá invocar un estado de necesidad como causa de exclusión de la ilicitud de un hecho de ese Estado que no esté en conformidad con una obligación internacional del Estado a menos que:

I. Ese hecho haya sido el único medio de salvaguardar un interés esencial del Estado contra un peligro grave e inminente.

II. Ese hecho no haya afectado gravemente un interés esencial del Estado para con el que existía la obligación.

En esta circunstancia excluyente de ilicitud del hecho, el Estado voluntariamente decide no cumplir con sus obligaciones a fin de salvar al Estado de un peligro grave e inminente que amenaza algún interés esencial del mismo. Se distingue del peligro extremo en cuanto a que el bien protegido en este caso es la vida del individuo-órgano del Estado o del conjunto de personas que se encuentran a su cuidado, mientras que en el estado de necesidad, como ya se mencionó, el comportamiento se adopta para salvar un interés del Estado y no del individuo-órgano. El estado de necesidad del comportamiento no acorde con la obligación se adopta voluntariamente.

La legítima defensa como última causa excluyente de ilicitud, el proyecto en su artículo 34 dispone:

"La ilicitud de un hecho de un Estado que no esté en conformidad con una obligación internacional de ese Estado quedará excluida si ese hecho constituye una medida lícita de legítima defensa tomada en conformidad con la Carta de la Organización de las Naciones Unidas".

Dentro de los principios fundamentales de la Carta de la Organización de las Naciones Unidas, es que prohíbe recurrir al uso de la fuerza e incluso a su amenaza contra la integridad territorial o la independencia política de un Estado, o de cualquier otra forma incompatible con los propósitos de las Naciones Unidas.

Existen dos únicas excepciones a dicho principio de la legítima defensa expresada en el artículo 51 de la Carta, que dice:

"Ninguna disposición de esta Carta menoscabará el derecho de la legítima defensa individual o colectiva, en caso de ataque armado contra un miembro de Naciones Unidas, hasta que el Consejo de Seguridad haya tomado las medidas necesarias para mantener la paz y seguridad internacional".

Los requisitos para que opere la legítima defensa como causa excluyente según la Carta de las Naciones Unidas son:

1. Ataque armado por parte de un tercer Estado.

2. Las medidas de legítima defensa tomadas por el Estado atacado deberán comunicarse inmediatamente al Consejo de Seguridad.

3. Estas medidas no afectan de manera alguna a la autoridad y responsabilidad del Consejo de Seguridad a fin de que tome las medidas necesarias para mantener la paz y seguridad internacional.

Las modalidades de la reparación por la violación de una obligación internacional pueden consistir en restitución, indemnización o satisfacción.

La restitución puede consistir en el propósito de restablecer en especie la situación que no hubiera existido de no haber ocurrido el acto u omisión ilícitos, mediante el cumplimiento de la obligación que el Estado dejó de cumplir y la revocación del acto ilícito. La restitución es la forma normal de reparación, solo se indemniza cuando la sustitución no sea posible.

En cuanto a la indemnización, es la forma más usual de reparación por ser el dinero la medida común de las cosas valiosas. Esta indemnización debe compensar todos los daños que se produzcan a consecuencia del acto ilícito.

La satisfacción es la forma de reparación adecuada para subsanar los perjuicios no materiales ocasionados a la dignidad de un Estado. Las formas de satisfacción pueden consistir en las excusas, el castigo de los funcionarios culpables de menor categoría, o bien en un reconocimiento formal de declaración judicial del carácter ilícito del acto.

Los convenios tributarios por su parte, también recogen la finalidad que persigue el procedimiento de resolución de controversias bajo la denominación de procedimiento amistoso y que por lo regular, se contempla en el artículo 24 de cada uno de estos convenios en los que nuestro país ha participado.

Es de esta manera como lo señala el artículo 24 de las Disposiciones Especiales del Convenio, que dice:

## V.DISPOSICIONES ESPECIALES.

### ARTICULO 24

#### Procedimiento Amistoso

1.Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de estos Estados, ésta persona podrá presentar a la autoridad competente del Estado Contratante del cual esa persona es un residente, una petición por escrito declarando los fundamentos por los cuales solicita la revisión de dicha petición. Para ser admitida, dicha petición debe ser presentada dentro de los dos años siguientes a la primera notificación de la medida que de origen a la imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.

2.La autoridad competente a que se refiere el párrafo 1, si la reclamación le parece fundada y si ella misma no está en condiciones de adoptar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado Contratante a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio.

3.Un Estado Contratante no aumentará la base impositiva de un residente de cualquiera de los Estados Contratantes mediante la inclusión en la misma de rentas que también hayan sido sometidas a imposición en el otro Estado Contratante, después del vencimiento de los plazos previstos en su legislación interna y, en todo caso, después de cinco años contados a partir del último día del ejercicio fiscal en el que la renta en cuestión se obtuvo. Lo previsto en este párrafo no se aplicará en el caso de fraude, culpa o negligencia.

4.Las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o disipar las dudas que plantee la interpelación o aplicación del Convenio y podrán comunicarse directamente entre sí con el propósito de aplicar el Convenio.

Se debe señalar que el procedimiento amistoso tiene por objeto no solo proporcionar un medio para resolver casos relativos a la interpretación y la aplicación de los convenios tributarios, sino también ofrecen:

I. Un foro en que los residentes de los Estados Contratantes pueden reclamar contra las medidas que no se encuentren contempladas en los convenios tributarios, y

II. Un mecanismo para eliminar la doble tributación.

Debemos observar que el procedimiento de acuerdo mutuo, a diferencia de los medios de defensa de carácter interno, puede iniciarse por un contribuyente sin esperar a que la imposición que se considera contraria al convenio, haya sido notificada al contribuyente. En cualquier caso, es preciso y basta con que considere que las "medidas adoptadas por uno o ambos Estados" supondrán una imposición, y que esa imposición constituye un riesgo no sólo posible, sino probable. Estas medidas comprenden todos los actos o decisiones de índole legislativa o reglamentaria, de carácter general o particular, que tengan como consecuencia directa y necesaria, la exigencia de un gravamen a cargo del recurrente, contraria a las disposiciones del convenio sobre doble tributación.

El sistema fiscal mexicano a partir de 1997 reconoce dentro de sus ordenamientos al procedimiento de resolución de controversias (Procedimiento Amistoso), mismo que a su vez se contempla en los tratados para evitar la doble tributación que nuestro país ha celebrado.

El reconocimiento a este procedimiento lo encontramos en el Código Fiscal de la Federación, en la parte que corresponde a los medios de defensa de carácter

administrativo a los que el sujeto pasivo puede acudir para resolver las controversias, antes de utilizar las vías que se contemplan a través de los tribunales competentes.

El sistema tributario interno señala como medios generales de defensa para resolver los conflictos con los contribuyentes, al recurso de revocación, mismo que es de carácter administrativo y que se presenta ante la misma autoridad que recauda los gravámenes, con el fin de que corrija su postura, ya sea otorgando la razón al sujeto pasivo, modificando parcialmente el resultado de su actuación o confirmando su decisión. Asimismo, como medio de defensa también se tiene el juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación y finalmente el amparo ante el Poder Judicial.

Cabe señalar que el recurso de revocación es de carácter opcional o sea, que durante el desarrollo de su defensa, el contribuyente podrá optar por acudir al recurso o al juicio contencioso administrativo, que también se le conoce como juicio de nulidad. Si la acción se ejerce sobre el recurso de revocación, no se elimina la posibilidad de que se pueda acudir ante el Tribunal Fiscal de la Federación o en su caso, ante la corte de amparo para el efecto de impugnar los actos de autoridad que se consideren contrarios o violatorios a los derechos de los contribuyentes.

Tanto para la presentación del recurso de revocación como el juicio de nulidad, se tiene 45 días hábiles a partir del día siguiente a aquel en que se

notificó el acto de autoridad y en el caso de amparo, se cuentan con 15 días para su interposición.

Analizando los tres últimos puntos del artículo 24, observamos que ambas autoridades están obligadas a llegar a un acuerdo amistoso entre sí, cuando una de ellas, no pueda tomar una decisión satisfactoria para la persona que no esté conforme con alguna disposición.

Por último, podemos señalar que el último párrafo del artículo 24, nos señala que siempre habrá una estrecha comunicación entre las autoridades competentes de los Estados Contratantes para disipar las controversias o para poner en claro la interpretación del Convenio.



# CAPITULO IV

## NECESIDAD DE CAMBIAR EL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION Y EVITAR LA EVASION FISCAL SOBRE IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN TRABAJOS INDEPENDIENTES

- 1.Trabajos independientes.
- 2.Doble imposición y evasión fiscal.
- 3.Propuesta de modificar al tratado

## 1. Trabajos independientes.

El artículo 14 del Convenio México-Canadá sobre doble tributación dice:

"1. Las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga de la prestación de servicios profesionales u otras actividades de naturaleza independiente, solo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que este residente disponga de manera habitual en el otro Estado Contratante de una base fija para el ejercicio de dichas actividades. Cuando el residente tenga o haya tenido dicha base fija, las rentas pueden someterse a imposición en el otro Estado pero solo en la medida en que sean imputables a la base fija. Para los efectos del presente Convenio, un residente de un Estado Contratante se considerará que tiene una base fija en el otro Estado Contratante durante cualquier periodo de doce meses, si el residente permanece en total en ese otro Estado más de ciento ochenta y tres días, en el periodo mencionado.

2. La expresión "servicios profesionales" comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores."

Analizando el artículo 14, deducimos que los ingresos obtenidos por una persona que sea residente de un Estado Contratante por el desempeño de servicios profesionales en el otro Estado Contratante está exento de impuestos

en ese otro Estado a menos que se satisfaga una de dos condiciones. El ingreso puede ser gravado en ese otro Estado si se obtiene por servicios realizados en el mismo y es atribuible a una base fija que el individuo usa regularmente en ese otro Estado y en el desempeño de los servicios: de manera alternativa si el individuo está presente en ese otro Estado por más de un total de 183 días en doce meses consecutivos, ese otro Estado puede gravar el ingreso atribuible a las actividades realizadas, ya sea que exista una base fija o no. Se entiende que el concepto de base fija debe interpretarse de modo congruente con el concepto de establecimiento permanente, según se define en el artículo 5º que dice:

"1. A los efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual un residente de un Estado Contratante realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión "establecimiento permanente" comprende, en especial

- a) Las sedes de dirección;
- b) Las sucursales;
- c) Las oficinas;
- d) Las fábricas;
- e) Los talleres; y
- f) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales."

En el primer párrafo tenemos la expresión "residente" que se define en el artículo 4 del Convenio como sigue:

#### Artículo 4

##### Residente

1. A los efectos del presente Convenio, el término "residente de un Estado Contratante" significa:

- a) Toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga;
- b) El Gobierno de este Estado, o una subdivisión política o entidad local del mismo o cualquier agencia u organismo de dicho Gobierno, subdivisión política o entidad.

2. Cuando, en virtud de lo dispuesto en el párrafo 1, una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

- a) La persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición, si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

b) Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente del Estado Contratante donde viva habitualmente;

c) Si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional;

d) En cualquier otro caso, las autoridades competentes de los Estados Contratantes resolverán el asunto de común acuerdo.

3. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, las autoridades competentes de los Estados Contratantes, de común acuerdo, harán lo posible por resolver el caso y determinar la forma de aplicación del Convenio a dicha persona. En ausencia de este acuerdo, dicha persona será considerada fuera del ámbito de aplicación de los artículos 6 a 21, inclusive del artículo 23.

El párrafo 2 hace notar que el término "servicios personales independientes" está principalmente relacionado con servicios profesionales, incluye actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o magisterio, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, dentistas y contadores. El término incluye todos los servicios personales realizados por un individuo por su propia cuenta, por los cuales recibe un ingreso.

Quedan excluidas las actividades empresariales y los servicios profesionales prestados de carácter dependiente, como por ejemplo por médicos de empresa. Conviene, sin embargo, subrayar que el artículo no es aplicable a las actividades independientes de artistas y deportistas, que está cubiertos por el artículo 17.

Los artículos 7 y 14 del Convenio responden a los mismos principios, se ha considerado que la noción establecimiento permanente debe reservarse a las actividades empresariales. Por esta razón se ha empleado la expresión "base fija". No se ha considerado oportuno definir esa expresión, si bien comprendería, por ejemplo, la consulta de un médico, o el despacho de un arquitecto o de un abogado. Una persona que presta servicios personales independientes no dispondrá normalmente de instalaciones de este tipo en otro Estado distinto del de su residencia. Pero si existe un centro de actividad que presente ciertas características de fijeza o permanencia en otro Estado, ese Estado tendrá derecho a gravar dichas actividades:

## Artículo 7

### Beneficios Empresariales

1. Los beneficios de un residente de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que el residente realice o haya realizado su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si el residente realiza o ha realizado

su actividad de dicha manera, los beneficios del residente pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero en la medida en que puedan atribuirse a este establecimiento permanente.

3. Para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente, se permitirá la deducción de los gastos en que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte.

El modelo de convenio de la OCDE sugiere que los ingresos que obtenga un residente de un Estado Contratante, producto de la prestación de servicios profesionales y de actividades de naturaleza independiente, pueden ser gravadas en el Estado de residencia, a menos que dicho profesional tenga un lugar fijo para el ejercicio de sus actividades en el otro Estado Contratante, caso en el cual los ingresos imputables a dicho sitio pueden gravarse en este otro Estado.

Por otro lado, el modelo de convenio de la ONU, agrega dos hipótesis bajo las cuales los ingresos de un profesional pueden ser gravados en el otro Estado Contratante del cual no es residente el prestador del servicio, que a saber son:

A) Si su estancia en el otro Estado Contratante es por un periodo de 183 días, consecutivos o no, durante un año fiscal y

B) Si la remuneración es pagada por un residente de este otro Estado Contratante y excede en el año fiscal de un determinado porcentaje de sus ingresos, mismo que será fijado por las partes.

El artículo 21 del Código Fiscal de la Federación de 1938, decía:

"La calidad de sujeto o deudor de un crédito fiscal puede recaer:

1.- Sobre los mexicanos residentes en el país o en el extranjero." El Código Fiscal de 1966, en el artículo 13, señala como sujeto del impuesto a las personas físicas y morales, mexicanas o extranjeras. A su vez la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1964, decía: "Artículo 3º.- Son sujetos del impuesto, cuando se coloquen en algunas de las situaciones previstas en esta ley: 1.- Respecto de todos sus ingresos gravables, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de donde procedan: 1.- Las personas físicas y morales de nacionalidad mexicana." En estos preceptos que coinciden en su esencia, la legislación mexicana sigue el criterio de la nacionalidad, es decir, el Estado Mexicano afirma su derecho de gravar a sus nacionales dondequiera que se encuentren; basta con que una persona sea mexicana para que en principio pueda estar gravada y está específicamente sujeta al Impuesto Sobre la Renta, cualquiera que sea el lugar de su domicilio y cualquiera que sea el lugar de origen de su renta.

Para fijar este alcance debemos distinguir dos casos:



1. Mexicanos domiciliados en la República, y
2. Mexicanos domiciliados en el extranjero.

El mexicano domiciliado en la República está sujeto al Impuesto sobre la Renta y en principio a toda clase de impuestos a pesar de que el ingreso, renta o fortuna gravada tenga su origen en otro país; esta conclusión se deriva de los términos de la Ley, que expresamente habla del impuesto que se debe pagar en México cuando la fuente del impuesto gravable se encuentre en el extranjero. De manera que una persona de nacionalidad mexicana residente en México estará sujeta al impuesto por la totalidad de su renta, aunque su origen fuere de México.

El Código Fiscal de 1981, se limita a decir:

"Artículo 1º. Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, las disposiciones de este código se aplicarán en su defecto."

La Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1980, cambia el concepto de nacionalidad por el de residencia, establecimiento y fuente de ingreso. Así el Artículo a la fecha dice: Las personas físicas y morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta, en los siguientes casos:

- I. Los residentes en México respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o base fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento, permanente o base fija.

III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país, o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a estos.

Artículo 2. Para los efectos de esta ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales. Se entenderá como establecimientos permanentes entre otros, las sucursales, las agencias, las oficinas, las fábricas, los talleres, las instalaciones, las minas, las canteras o cualquier lugar de exploración o extracción de recursos naturales.

Tendrán el tratamiento de establecimiento permanente, las bases fijas en el país de residentes en el extranjero a través de las cuales presten servicios personales independientes. Constituye base fija cualquier lugar en el que se presten servicios personales independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico entre otros, y las profesionales independientes.

No obstante en los párrafos anteriores, cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral, se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente o base fija en el país en relación con todas las actividades que dicha persona física o moral realice para el residente en el extranjero, aún cuando no tenga en el territorio nacional un lugar de negocios o para la prestación de servicios, si dicha persona ejerce poderes para celebrar contratos a nombre del residente en el extranjero tendientes a la realización de las actividades de éste en el país que no sean de las mencionadas en el artículo 3°.

También se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente o base fija en el país cuando actúe en territorio nacional a través de una persona física o moral y esta persona:

I. Tenga existencia de bienes o mercancías con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero.

II. Asuma riesgos por cuenta del residente en el extranjero.

III. Actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del residente en el extranjero.

IV. Ejercer actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a las que realizaría de actuar de manera independiente, o

V. Perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.

VI. Efectúe operaciones con el residente en el extranjero utilizando precios o montos de contraprestaciones distintos de los que hubieran usado partes no relacionadas en operaciones comparables.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, no se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente o base fija en el país, si éste cuenta con la documentación necesaria para demostrar que las operaciones que efectúa con la persona física o moral a través de la cual actúa en territorio nacional, se realizan en términos y condiciones similares a las que se hubieran pactado en transacciones independientes, con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones similares de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 64-A y 65, de esta Ley, y proporcione dicha documentación a la autoridad fiscal competente en caso de que le sea solicitada.

El artículo 3º establece. No se considerará que constituye un establecimiento permanente:

I. La utilización o el mantenimiento de instalaciones con el único fin de almacenar o exhibir bienes o mercancías pertenecientes al residente en el extranjero.

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

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

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

V. El depósito fiscal de bienes o mercancía de un residente en el extranjero en un almacén general de depósito, ni la entrega de los mismos para su importación al país.

El artículo 6 del ISR dice lo siguiente: " Los residentes en México, podrán acreditar contra el impuesto que conforme a esta ley les corresponda pagar, el Impuesto Sobre la Renta que hayan pagado en el extranjero, por los ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero, siempre que se trate de ingresos por lo que se está obligado al pago del impuesto en los términos de esta ley."

La ley no limita la causación del impuesto a los ingresos originados en México, al contrario, expresamente reconoce que se debe pagar el impuesto en México por los ingresos gravables derivados de fuentes que se encuentren en el extranjero. Esto significa que la totalidad de los ingresos percibidos por un causante son gravables, como corresponde cuando se sigue con el criterio de

la nacionalidad, es decir, que si un mexicano domiciliado en el extranjero percibe ingresos, el Estado Mexicano tiene el derecho a gravar por la totalidad de la renta percibida por ese causante, aun cuando haya sido originada en el extranjero. Si se cree que existe algún principio de Derecho Internacional que limite el derecho de un país a gravar únicamente las rentas originadas en su territorio, tendremos que decir que tal principio no existe. Se reconoció en el pasado el principio de la territorialidad de las leyes tributarias, porque el escaso desarrollo económico internacional no se presentaba, como regla general, sino como problemas de causaciones locales, pero cuando el intercambio internacional se desarrolló, el principio vino por tierra y por eso precisamente se ha presentado el problema de la doble tributación, pues si cada país reconociera que sólo tiene derecho a gravar las rentas originadas en su territorio y si siempre fuera posible determinar las rentas originadas dentro de cada territorio, no se habría presentado el problema de la doble tributación.

El artículo 1º, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, dice que son sujetos del impuesto los residentes en México. En este caso, se está siguiendo el criterio de la residencia; si un extranjero reside en la República, debe pagar impuestos sobre la renta, por la totalidad de sus rentas, cualquiera que sea el origen de las mismas.

Los extranjeros domiciliados en México están protegidos contra la doble imposición por la autorización para deducir del impuesto que le corresponda pagar en México, el impuesto que hayan pagado en el extranjero.

por el mismo concepto, como lo establece el artículo 6 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

Artículo 6.- Los residentes en México, podrán acreditar contra el impuesto que conforme a esta Ley les corresponde pagar, el impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero, por los ingresos de fuente ubicada en el extranjero, siempre que se trate de ingresos por los que está obligado del impuesto en los términos de esta Ley.

Las personas residentes en México que estén sujetas al pago del impuesto en el extranjero en virtud de su nacionalidad o de su ciudadanía, podrán efectuar el acreditamiento a que se refiere este artículo (6° de ISR) hasta por una cantidad equivalente al impuesto que se les hubiera retenido de no estar gravadas en virtud de dicha condición.

Por otra parte, en el Capítulo II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta denominado De los Ingresos por Honorarios y en General por la prestación de un Servicio Personal Independiente, nos señala cuales son los ingresos por la prestación de un servicio personal de esta índole, además, de que las personas que tengan una base fija en el país, deberán sujetarse en los términos de este capítulo para el pago del impuesto sobre la renta, señalando así:

Artículo 84.- Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal independiente, las remuneraciones que deriven de servicios cuyos ingresos no están considerados en el Capítulo I de esta Título. Se entiende que los ingresos

por la prestación de un servicio personal independiente los obtiene en su totalidad quien presta el servicio.

Las personas físicas residentes en el extranjero que tengan una o varias bases fijas en el país, pagarán el impuesto sobre la renta en los términos de este Capítulo por los ingresos atribuibles a las mismas por la prestación de servicios profesionales independientes.

El artículo 85 de la misma ley nos señala que:

" Las personas físicas que obtengan ingresos por la prestación de un servicio personal independiente, podrán deducir de los mismos los gastos e inversiones necesarios para su obtención.

Tratándose de personas físicas residentes en el que tengan una o varias bases fijas en el país, podrán efectuar las deducciones que le corresponden a las actividades desarrolladas en las mismas, ya sean las erogadas en México o en cualquier otra parte, aun cuando se prorateen con la oficina central o con sus establecimientos y se cumplan los requisitos establecidos por la Ley o por su Reglamento."

Este artículo señala que las personas físicas podrán deducir del pago del impuesto todo lo relacionado con la inversión para obtener dichos establecimientos, es decir, local, mobiliario y equipo, pero, esta deducción debe estar conforme a la Ley y su Reglamento.



## 2. Doble imposición y evasión fiscal.

Como ya se ha señalado, la doble imposición o doble tributación es, en forma general, la existencia de una doble ó múltiple carga tributaria por el mismo hecho imponible sobre el mismo destinatario legal tributario, en el mismo periodo de tiempo y por parte de dos o más sujetos con poder tributario.

Si bien es cierto, en la actualidad todos las personas que son sujetas del impuesto, se ven acechados por la autoridad tributaria, en buscar la forma de atraer más impuestos al Erario. Es por eso que el sujeto pasivo de la obligación busca de diversas formas, la manera de pagar la menor cantidad o en algunos casos evadir de manera total el pago de los impuestos maquinando trucos o en su caso, aprovechándose de los desperfectos de la misma ley.

El tributo al afectar los intereses económicos del particular, implica una disminución en su patrimonio, que no aparece compensada con un beneficio inmediato, directo y tangible; este hecho induce al contribuyente, en forma natural, a eludir el impuesto; y esta reacción instintiva del sujeto se le denomina evasión fiscal.

En el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, evadir significa: "(Del Lat. Evadere) tr. Evitar un daño o peligro inminente; eludir con arte o astucia una dificultad prevista. 2.-Fugarse, escaparse".

La evasión fiscal es la acción dirigida a eludir el pago de impuestos. Se le puede definir como el fenómeno en virtud del cual se elude el pago del tributo sin satisfacer el impuesto.

Sin duda alguna, en todas las legislaciones tributarias se ha tomado el fenómeno económico como causa fundamental de la evasión. Esto se debe a que indudablemente un gravamen fiscal de elevadas proporciones invita mayormente a no pagarlo, sobre todo si hay desproporción entre su cuantía y la capacidad económica del contribuyente. En efecto, cuando un gravamen fiscal influye en mayor o menor medida sobre la capacidad económica de las personas, suele ser esto un factor decisivo de la voluntad de no pagar al fisco la prestación adeudada, cayendo consecuentemente en la evasión.

El elemento económico como factor determinante de presión tributaria es variable en el tiempo, y por ello, el Estado debe mantener en actividad su facultad reformativa o modificatoria de las leyes tributarias para adecuar las cuotas o las conyunturas económicas que se vayan presentando pues una invariabilidad o elevación de cuotas tributarias en épocas de crisis, ocasionarán que el sacrificio fiscal rebasara la real capacidad económica del contribuyente, quien recurrirá a la evasión para equilibrar sus situación financiera particular. Constituye una gran verdad y es casi una petición de principio este pensamiento: En época de bonanza el Estado debe incrementar sus ingresos tributarios en la proporción que lo permita la capacidad económica de los contribuyentes, en tanto que en época de crisis se ocasionan fuertes oscilaciones en los precios de bienes y servicios, se encarecen los

créditos bancarios, se presentan serios obstáculos a la oferta, etc. Todo esto influye fuertemente sobre la economía de los contribuyentes y abona el terreno de la evasión, si el Estado no adopta providencias, a veces inclusive de emergencia, para amortiguar el peso de la carga fiscal.

Existen algunas divisiones en cuanto a las formas de evasión. Una de ellas es cuando la evasión de los tributos puede ser total o parcial. La primera es aquella en que el sujeto se sustrae completamente al cumplimiento de la obligación tributaria, en tanto que la evasión parcial se presenta cuando el deudor cubre en parte su obligación y se sustrae en parte a un cumplimiento.

La evasión fiscal puede ser también simple, cuando el sujeto se fuga, huye del cumplimiento sencillamente no pagando, sin utilizar maniobras o artificios; y es compleja la evasión, cuando la persona, realiza maniobras, simulaciones, maquinaciones o artificios para darle a la evasión apariencia de cumplimiento o aspecto de legalidad a la sustracción de ingresos bienes, actos o hechos gravados.

La evasión total compleja es sin duda la más dañina de todas las formas de evasión, aunque no es frecuente que se de en un lugar y momento determinado. Lo que mas a preocupado a todos los fiscos de todos los sistemas tributarios, por su frecuencia, por su práctica sistemática y por el grado de dificultad que presenta su descubrimiento, es la evasión parcial de carácter complejo. A este tipo de evasión debe responder el fisco con leyes tributarias

claras, concisas, exhaustivas, precisas y objetivas; con eficaces procedimientos técnicos y administrativos de control y con personal capacitado, eficiente y honesto que maneje las atribuciones y funciones del fisco con habilidad y diligencia.

Enfocando el problema con criterio jurídico moral, se puede distinguir la evasión lícita y la ilícita.

En la evasión lícita, el contribuyente busca la realización de sus objetivos a través de actos jurídicos de gravamen inferior, es decir, opta por el camino legal menos gravoso, aprovechándose de los vacíos o defectos que presenta la ley tributaria.

La evasión ilícita, por el contrario, consiste en una burla maliciosa o intencionada de la ley, con el propósito de librarse en todo o en parte de la carga tributaria a que legalmente se está obligado.

Desde el punto de vista jurídico, se distinguen dos tipos de evasión:

También tenemos como en el ejemplo anterior, la llamada evasión legal, que no viola la ley ni constituye fraude y que puede materializarse, por ejemplo, aprovechándose de defectos de redacción o vacíos de la legislación.

La evasión ilícita o ilegal, por el contrario, constituye fraude y se materializa al configurarse alguna de las diversas infracciones o delitos tributarios.

La evasión fiscal es un fenómeno susceptible de producir consecuencias de derecho. La evasión se identificará con un acto culposo, cuando inconscientemente el sujeto cae en ella, es decir, cuando se trata de una simple omisión en la cual pueda darse el caso de que la persona por simple desconocimiento de sus obligaciones o negligencia, no realice el pago del gravamen. También la evasión puede configurar un acto doloso, y esto acontece cuando hay manifestación de voluntad de la persona para no cubrir, no obstante que está sabedora de su obligación, el importe del tributo y recurre para ello a la realización de maniobras o artificios. La evasión como un instrumento de relación jurídica tiene dos sujetos: el sujeto agente que es aquél que realiza en su provecho el acto de no pago tributario, y el sujeto paciente que es el órgano de autoridad en cuyo perjuicio se realiza la evasión, o sea, la hacienda pública.<sup>1</sup>

Además, en toda evasión de tributos hay un objeto que vincula a los dos sujetos. Este objeto está constituido por la forma de conducta ilícita realizada por el sujeto agente que contraviene la norma fiscal y se cuantifica por la suma de bienes no entregados por dicho sujeto al fisco, a lo que estuvo inicialmente obligado por virtud de la aplicación de las disposiciones fiscales relativas.

Aparte de los sujetos y el objeto, como en toda relación jurídica generadora de derechos y obligaciones, existe un vínculo jurídico, que es la norma fiscal violada y conforme a la cual el evasor debe aún coactivamente rectificar su conducta, satisfaciendo la prestación adeudada.

Tradicionalmente, dentro de las causas de la evasión, se citan las siguientes:

- a.- Desequilibrio entre la carga tributaria y la capacidad económica del contribuyente.
- b.- Régimen impositivo demasiado gravoso, originado por la multiplicidad de tributos o lo elevado de las tasas.
- c.- Desconfianza en el gobierno con que se administran los fondos fiscales por el gobierno.
- d.- Falta de conciencia tributaria en el medio social, que considere reprobable y moralmente condenable la burla de los intereses fiscales.
- e.- Falta de sanciones drásticas y ejemplares para los infractores.
- f.- Imperfecciones en el sistema de fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

---

<sup>1</sup> Giorgetti Armando, La Evasión Tributaria, pag. 108 y sigs.

El profesor Hugo Araneda D.<sup>2</sup> expresa, refiriéndose a esta materia: "Si bien los impuestos financian los servicios públicos y permiten su funcionamiento, el beneficio de que ellos derivan es de carácter indivisible y favorece por igual a quienes pagan y no pagan impuestos; luego, no representa en sí ningún aliciente para el pago, y aún, por el contrario, induce a evadir el impuesto y aprovechar su beneficio".

Dentro de las consecuencias o efectos de la evasión, podemos señalar como ejemplo, las siguientes:

a.-Altera las finalidades que el Estado persigue con el establecimiento de los tributos: la financiera, proporcionarse ingresos, y la social, redistribución de la renta y la riqueza.

b.-Modifica la incidencia querida del régimen impositivo, afectando más pesadamente las economías que, por una mayor conciencia de sus obligaciones tributarias, o por la naturaleza de sus ingresos, pagan íntegramente sus impuestos.

c.-Obliga al Estado a establecer nuevos impuestos, que permitan recuperar los ingresos que no se obtuvieron.

El combate de la evasión fiscal exige la implantación de dos tipos de medidas: Las preventivas y las represivas. Una sabia combinación de éstos tipos de medidas, deben traer como consecuencias un control dentro de los

---

<sup>2</sup> Hugo Araneda D., Teoría del Sistema Tributario, pag.136

límites que la prudencia aconseja, de la evasión. Dentro de las medidas preventivas más aconsejables se encuentran las siguientes: la fiel adopción de los principios teóricos de Adam Smith. En efecto, si en un sistema tributario determinado los gravámenes fiscales son justos, existe certidumbre en todo lo concerniente a su nacimiento, determinación, liquidación y pago, hay comodidad para el contribuyente en cuanto a cada uno de los aspectos del procedimiento tributario, sobre todo para su pago, y existe por parte del Estado economía en la recaudación de los tributos, se estarían dando por parte del organismo fiscal los pasos más importantes para no propiciar la evasión. Como complemento de los principios de Adam Smith, se puede expresar que un sistema fiscal moderno, para abatir la evasión fiscal, debería utilizar los siguientes instrumentos preventivos:

- a) Que el sistema tributario estuviera estructurado sobre el menor número de gravámenes fiscales posible.
- b) Que la carga fiscal estuviere distribuida de manera equitativa y soportable, es decir que hubiera una correlación directa e inmediata con la capacidad contributiva de los sujetos.
- c) Que se buscara la eliminación de todos los privilegios tributarios que provocan desequilibrio económico entre los mismos contribuyentes y que ocasionan la violación de los sistemas fiscales.
- d) Que el aparato recaudador tenga eficacia.



e) Que los funcionarios encargados de la administración tributaria posean idoneidad, vocación de servicio y moralidad en su actuación.

f) Que el gasto de los recursos públicos sea justificado, escrupuloso, cauto, transparente y eficaz.

La evasión fiscal, cuando se institucionaliza, produce daños graves, no solo de carácter económico, sino que acaso esto sea lo más importante: se produce una decadencia difícil de remediar, de las costumbres ciudadanas y de la moral pública, con un deterioro a veces irreversible de la vida social.

La evasión de los tributos no es sólo un problema que se refiere a las leyes, sino que también encuentra su justificante en la falta de conciencia social de los ciudadanos encargados de cumplirlas. En efecto, cuando los habitantes de un país deciden no adherirse por convicción propia a los mandatos de una ley, sino que lo hacen en contra de su voluntad y sólo por el imperio del ordenamiento jurídico, se estará gestando en la materia tributaria, la evasión o incumplimiento, que se presentará a no dudarlo en cualquier momento.

Algunas probables soluciones al problema de la evasión:

1. Justo reparto de la carga tributaria.
2. Formación de conciencia tributaria.
3. Refuerzo de la labor fiscalizadora.

4. Mayor severidad en la sanción de los infractores.
5. Claridad y simplicidad en la redacción de las leyes impositivas.
6. Adecuada inversión y administración de los fondos fiscales en finalidades de beneficio colectivo.

Oliver Oldman, profesor de la Escuela de Derecho de la Universidad de Harvard, señala: "El contribuyente sentirá mayor obligación de cumplir las leyes de impuestos sobre las rentas, si la imagen que tiene del gobierno le satisface, si, en general, está de acuerdo con la política de gastos de ese gobierno y si piensa que la carga tributaria, en relación con la política de gastos, está equitativamente repartida entre la población, por las leyes que la establecen y la forma en que se administra", y agrega, como supuesto esencial de un cumplimiento voluntario, que al menos el contribuyente conozca cual es el objeto de los impuestos y los beneficios directos e indirectos que obtiene, con lo cual dejará de considerarlos como castigo o una carga molesta.

### **3. Propuesta de modificar al tratado.**

El Estado Mexicano adoptó dentro de su legislación interna, el concepto residencia, fuente de riqueza y base fija sustituyendo el de nacionalidad. Esto sucede a consecuencia de que México debió adecuarse a los modelos de convenios existentes, para celebrar tratados y evitar la doble tributación, así como prevenir la evasión fiscal.

El término de "residencia" se adopta en la medida que nuestro país empieza a visualizar los cambios de globalización, apertura de las fronteras comerciales y económicas y que dan como consecuencia, que exista una multiplicidad de cargas fiscales por parte de los países en donde se llevan a cabo actividades que sean sujetas de algún impuesto. Es por ello, que dados los cambios a escala mundial, empieza a verse afectado la parte económica no solo de los contribuyentes, sino también; de los países que son sede de las actividades económicas y financieras.

Considero que el termino residencia es parte fundamental para captar mayor cantidad de recursos por parte del erario, ya que si un extranjero que tuviere una base fija en el país o que se encuentre dentro de un periodo de 183 días en un lapso de doce meses, estará obligado al pago del impuesto correspondiente.

Tomemos en cuenta que como lo indica el artículo 14 (Trabajos Independientes) de nuestro convenio, comprende "servicios profesionales", es decir, se refiere a actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, médicos, abogados, ingenieros, etc. Pueden existir ocasiones que alguna persona física tenga alguna actividad como lo señala el artículo citado y viaje a otro Estado con el fin de prestar su servicio, por ejemplo, un arquitecto que deba entregar planos para la construcción de alguna casa o un edificio. Podríamos deducir que el arquitecto no se llevaría mas de 183 días para la entrega de los planos correspondientes. Entonces, deducimos que el sujeto está evadiendo de cierta forma al pago del impuesto.

Debemos tener en cuenta, que los 183 días que se estipulan en el convenio en el ámbito internacional es sin lugar a duda una practica internacional ya que como se recordará, nuestro convenio es tomado del modelo del convenio de la OCDE, que conforme a la experiencia lograda, producto de su aplicación, se han adecuado a los sistemas impositivos de los países que los utilizan para formular sus acuerdos tributarios bilaterales.

El artículo 2º párrafo tercero de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, nos indica que:

"Tendrán el tratamiento de establecimiento permanente, las bases fijas en el país de residentes en el extranjero a través de las cuales se presten servicios personales independientes. Constituye base fija cualquier lugar en el que se presten servicios personales independientes de carácter científico, literario,

artístico, educativo o pedagógico, entre otros, y las profesionales independientes y; en el último párrafo del mismo artículo dice:

"Tratándose de servicios de construcción de obra, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de inspección o supervisión relacionadas con ellos, se considerará que existe establecimiento permanente solamente cuando los mismos tengan una duración de más de 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses".

De lo anterior, deducimos que nuestra legislación está adecuada con respecto al convenio en cuanto al término de días para que se pueda constituir en base fija cualquier persona que preste sus servicios personales independientes superando la duración de tiempo que se señala.

Proponemos realizar una modificación en el artículo 14, primer párrafo del presente convenio, en el sentido de reducir el periodo de días para poder establecer base fija y, añadir una tabla señalando el porcentaje que tiene derecho a percibir cada Estado, con respecto a los días en que el contribuyente realice sus actividades de trabajo en cualquiera de los Estados contratantes y hacer mención de los estímulos fiscales que le podrían beneficiar.

En este caso, pudiera otorgarse deducciones por haberse enterado la contribución a tiempo ante la autoridad recaudadora y calcular el estímulo solo en cuanto a la parte proporcional que le corresponda a cada Estado.

Por otro lado, crear entre ambos países, un padrón o registro de personas independientes que realicen actividades en ambos países, para un mayor control.

Pudiera imaginarse que esta proposición estaría en contra del contribuyente, con el hecho de que se inscriba en un padrón o registro, y empezara a pagar los impuestos correspondientes en un lapso menor de tiempo. Es cierto, pero los resultados a mediano y largo plazo serían benéficos para ambas partes. Para el fisco, entraría más dinero a sus arcas y por parte del contribuyente, empezaría a reflejarse en el ámbito económico una carga más ligera, aunque se le tenga perfectamente identificado para el pago correspondiente, será beneficiado por los estímulos fiscales que le ofrece el convenio.

Tomando en cuenta los puntos antes citados, podemos decir que estaríamos en posibilidad de que la evasión fiscal pasaría a segundo término. El contribuyente no tendría que maquinar ciertos planes para burlar la autoridad hacendaria. Ambos gobiernos y principalmente el nuestro, debe ganarse la confianza del contribuyente ofreciendo oportunidades y un mejor estilo de vida.

Como resultado de lo antes expuesto, existiría un Estado con unas finanzas públicas sanas donde se atraerían grandes inversiones y de esta manera llegar a tener un mejor país, pero, no dejando atrás otros factores claves para que se logre el supuesto.

## CONCLUSIONES.

1. La sujeción del Estado Mexicano en materia del Impuesto Sobre la Renta, está vinculada a tres factores: La nacionalidad, el domicilio y el lugar de origen de la renta. Con esta multiplicidad de criterios, se pretende hacer del impuesto sobre la renta el mas general de los impuestos.

2. Por regla general se debe evitar la doble imposición porque es contraria al principio de justicia, pues la fuente cuando es gravada dos veces, se encontrará en situación de desigualdad frente a otras gravadas con un solo impuesto y porque constituye un obstáculo para el desarrollo económico de un país.

3. Se debe lograr una mayor equidad en la imposición teniendo en cuenta la capacidad económica de los individuos.

4. La política tributaria internacional en un ambiente competitivo y equitativo, surgen los modelos para evitar o atenuar cargas tributarias desproporcionadas a los ingresos obtenidos, que una vez analizado por los Estados Contratantes, se obligan a aplicar tasas minimizadas de retención a través de los convenios para evitar la doble tributación.

5. La doble imposición interna se diferencia de la doble imposición internacional, en el sentido que la primera ocurre dentro de un mismo país, sobre todo en los países de estructura federal, en tanto que la segunda aparece cuando se aplica sobre un mismo contribuyente impuestos establecidos por diversos países.

6. Para los países desarrollados el objetivo fundamental de los tratados tributarios internacionales resulta ser el de evitar la múltiple imposición asignando racionalmente la potestad tributaria a los países involucrados y adoptando medidas para evitar la evasión fiscal.

7. Para los países en desarrollo y los de América Latina en particular, han señalado reiteradamente que los tratados tributarios deben así mismo, servir como instrumento para promover el crecimiento económico y el desarrollo de los mismos.

8. Los tratados tributarios son el conducto para que a través de un acuerdo de voluntades entre los Estados Contratantes se celebren los convenios para evitar la doble tributación.

9. Los modelos de los convenios, son en primer lugar, el de La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y el de Estados Unidos de América, de cuales se desprenden los criterios más utilizados en los convenios bilaterales.

10. Los modelos impositivos son considerados como punto de partida para la instrumentación de los convenios impositivos celebrados por distintos países, sin que lo anterior deba interpretarse en el sentido que los Estados Contratantes estén obligados a sujetarse estrictamente a los términos previstos en dichos modelos.

11. Los convenios impositivos constituyen el medio adecuado para eliminar la doble imposición y en consecuencia, evitar el pago del impuesto indebido a



cargo de personas físicas y morales que celebren transacciones corporativas y financieras en el ámbito internacional.

12. Los mecanismos implementados por los convenios impositivos para evitar la doble tributación consisten en el acreditamiento o la deducción del gravamen causado y enterado en el extranjero, permitiendo de esta manera, la recuperación del impuesto pagado.

13. La evasión fiscal es sin lugar a dudas una de las causas del efecto de la doble tributación, por el elevado nivel de impuestos que se debe enterar a dos Estados, sufriendo de esta manera el contribuyente, la pesada carga fiscal.

14. La creación especial de un registro o un padrón de contribuyentes que se encuentre dentro del artículo 14 del convenio, sería un medio más efectivo de control por parte de ambos países.

15. El ofrecimiento de grandes estímulos fiscales, sería una invitación a inscribirse en el registro o padrón de contribuyentes, obteniendo grandes beneficios económicos.

## BIBLIOGRAFIA

1. Arellano García, Carlos, Derecho Internacional Público, 1ª. Edición, Porrúa, México D.F., 1983.
2. Celestino, del Arenal, Introducción a las Relaciones Internacionales 3ª. Edición, Tecnos, Madrid 1990.
3. Burgoa Orihuela, Ignacio, Derecho Constitucional Mexicano, 3ª. Edición, Porrúa, México D.F., 1979.
4. Buhler, Ottman, Principios de Derecho Internacional Tributario, Trad. Alemán Fernando Cervera Torrejón, Derecho Financiero, España, 1948.
5. Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, Derecho Financiero, Mc Graw Hill, México, 1997.
6. Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, Problemas Derivados de la Múltiple Imposición Interestatal e Internacional, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1980.
7. Cortina, Alfonso, Curso de Política de Finanzas Públicas de México, Porrúa, México, 1977.
8. Domínguez Mota, Enrique y Calvo Nicolao, Estudio sobre el Impuesto Sobre la Renta, Tomo I, Docal Editores, México, 1978.
9. Eheber, K Th. Von, Compendio de Hacienda Pública, México, América, 1945.
10. Einaudi, Luigi, Principios de la Hacienda Pública, Traducción italiano J Algara Editor, 1940
11. Flores Zavala, Ernesto, Elementos de las Finanzas Públicas, 31ª. Edición, Porrúa, México D.F., 1995.
12. Flores Zavala, Ernesto, Panorama de la Tributación en México y la Tercera Convención Nacional Fiscal, Jus, México.

13. Fraga, Gabino, Derecho Administrativo, 19ª. Edición, Porrúa, México D.F., 1979.
14. Garza, Sergio Francisco de la, Derecho Financiero Mexicano, Porrúa, México D.F., 1993.
15. Garza, Sergio Francisco de la, Finanzas Publicas, Porrúa, México D.F., 1990.
16. Guliani, Funrouge, Carlos M. y Navarrine Susana C., Impuesto a la Renta, Depalma, Buenos Aires, 1973.
- Griziotti, Bennenuto, Principios de Política y Derecho y Ciencias de las Finanzas, México, Reus S.A., 1935.
17. Hansen, Alvin, Política Fiscal y Ciclo Económico, Fondo de Cultura Económica, México, 1973.
18. Hernández Ramírez, Laura, Comercialización Internacional de los Servicios en México, Mc Graw Hill, México, 1998.
19. Kozolchik, Boris, El Derecho Comercial ante el Libre Comercio, Mc Graw Hill, México D.F., 1997.
20. Martines Vera, Rogelio, La Evasión de las Obligaciones Fiscales, Centro de Investigación y Posgrado, Colegio Superior de Ciencias Jurídicas, HUMANITAS, México, 1985.
21. Margain, Hugo B., Problemas Fiscales de las Compañías que operan en México, Conferencia 8/OCT/57 en Nueva Orleans E.U.A., Estampullar y Valores, 1957.
22. Miguel Calzado, María de Jesús, El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal en México, Una visión en conjunto, Tomo II, UNAM, México, 1991.
23. Miguel Calzado, María de Jesús y Beyer De Roalandini, Carmen, La Interpretación Constitucional de la SCJN en Materia de Impuestos 1917-1985. La Doble Imposición y la Coordinación Fiscal, Tribunal Fiscal de la Federación y UNAM, México, 1986.

24. Nuñez Miñana, Horacio, Finanzas Públicas, Macchi, Buenos Aires, 1998.
25. Ponce Gómez, Francisco, Derecho Fiscal, Banca y Comercio, S.A. de C.V., México D.F., 1997.
26. Porras y Lopez, Armando, Naturaleza del Impuesto Sobre la Renta, Porrúa, México D.F. 1976.
27. Pugliese, Mario, Instituciones del Derecho Financiero, Fondo de Cultura Económica, México, 1979.
28. Remiro, Brotons Antonio, Derecho Internacional, 1ª. Edición, Mc Graw Hill, Madrid, 1997.
29. Rio Rodríguez, Carlos del, La Doble Imposición Internacional, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Segundo número extraordinario, México D.F., 1993.
30. Sanchez Leon, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, Cárdenas, México D.F., 1994.
31. Seara Vázquez, Modesto, Derecho Internacional Público, decimoquinta Edición, Porrúa, México D.F., 1994.
32. Siqueiros, José Luis, Los Problemas de la Doble Tributación en el campo Internacional, Conferencia, México, 1971.
33. Tena Ramírez, Felipe, Derecho Constitucional, Porrúa, México D.F., 1987.
34. Usera, Gabriel de, Régimen Fiscal de los Beneficios de Empresas y Participes, Aguilar S.A., España, 1948.

## **LEGISLACION.**

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 130ª Edición, Porrúa, México D.F., 2001.

Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para evitar la Doble Tributación y prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos Sobre la Renta, Decreto del 17 de Julio de 1992.

Ley Sobre la Celebración de los Tratados, Porrúa, México D.F., 2001.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, 40ª Edición, Porrúa, México D.F., 2001.

Ley del Impuesto Sobre la Renta, 60ª Edición, Porrúa, México D.F., 2001.

Reglamento del Impuesto Sobre la Renta, 60ª Edición, Porrúa, México D.F., 2001.

Código Fiscal de la Federación, 55ª Edición, Porrúa, México D.F., 2001.