



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE  
MÉXICO**

**FACULTAD DE DERECHO**

**SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS**

**“TRATADO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN  
CELEBRADO ENTRE MÉXICO Y CANADÁ”**

**T E S I S**

**PARA OPTAR POR EL GRADO DE  
LICENCIADO EN DERECHO**

**P R E S E N T A**

**CLAUDIA ALEJANDRA OROZCO SANDOVAL**

**ASESOR: LIC. MIGUEL ÁNGEL VÁZQUEZ ROBLES**



**CIUDAD UNIVERSITARIA D.F., NOVIEMBRE DE 2007.**



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.

## *Dedicatorias*

*A los pilares que siempre me sostienen;*

*A **Angel** por su amor, apoyo, compañía, tolerancia en cada etapa del camino  
y por toda la fortaleza brindada en aquellos momentos difíciles.*

*A **Raziel** por vivir, traer nuevas energías al hogar y sobre todo por ser mi  
amigo;*

*A **Valeria** que desde el cielo me acompaña en cada paso que doy.*

## *Agradecimientos*

*A Dios por permitirme llegar a este momento tan especial en mi vida.*

*A la Universidad Nacional Autónoma de México y en especial a la Facultad de Derecho por permitirme ser parte de una generación de triunfadores y gente productiva para el país.*

*Al Lic. Miguel Ángel Vázquez Robles por su tiempo compartido y por impulsar el desarrollo de mi formación profesional.*

# TRATADO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN CELEBRADO ENTRE MÉXICO Y CANADÁ

## ÍNDICE GENERAL

INTRODUCCIÓN.....	4
-------------------	---

### CAPÍTULO I. CONTRIBUCIONES

1.1 Antecedentes.....	5
1.2 Concepto de Contribución.....	6
1.3 Características de las Contribuciones.....	8
1.4 Clasificación en la legislación mexicana.....	10
1.5 Concepto de Doble Contribución.....	15
1.6 Teorías que fundamentan la contribución.....	19

### CAPÍTULO II. RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA

2.1 LAS OBLIGACIONES.....	25
2.1.1 Concepto.....	26
2.1.2 Características de la obligación.....	28
2.1.3 Hecho generador de la obligación tributaria.....	29
2.1.4 Nacimiento de la obligación.....	30
2.2 PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS.....	32
2.2.1. Principios Elementales.....	32
a) Igualdad.....	32
b) Certidumbre.....	34
c) Comodidad.....	35
d) Economía.....	35
2.2.2 Principios Constitucionales (Artículo 31, fracción IV).....	37
a) Legalidad Tributaria.....	37
b) Proporcionalidad.....	38
c) Equidad Tributaria.....	39
d) Generalidad.....	40
e) Obligatoriedad.....	41
f) Gasto Público.....	42
2.3 DOBLE CONTRIBUCIÓN INTERNACIONAL.....	42
2.3.1 Concepto de Doble Contribución Internacional.....	42
2.3.2 Circunstancias que configuran la Doble Contribución Internacional.....	51
2.3.3 Causas de la Doble Contribución Internacional.....	52

2.4 ELEMENTOS DE LA DOBLE CONTRIBUCIÓN INTERNACIONAL.....	53
2.4.1 Sujeto activo.....	54
2.4.2 Sujeto pasivo.....	55
2.4.3 Objeto de la contribución.....	57
2.4.4 Base.....	57
2.4.5 Tasa y/o tarifa.....	58
2.4.6 Período de causación.....	58

### **CAPÍTULO III. TRATADOS INTERNACIONALES**

3.1 CONCEPTO DE TRATADO INTERNACIONAL.....	59
3.2 CLASIFICACIÓN GENERAL.....	61
3.2.1 Tratados contrato.....	62
3.2.2 Tratados leyes.....	62
3.3 PRINCIPIOS GENERALES DE DERECHO FUNDAMENTALES EN LOS TRATADOS.....	63
3.3.1 <i>Pacta sunt servanda</i> .....	63
3.3.2 <i>Res Inter Alios acta</i> .....	64
3.3.3 <i>Ex concensu advenit vinculum</i> .....	64
3.4 FUENTES DEL DERECHO INTERNACIONAL.....	66
3.4.1 Costumbres.....	67
3.4.2 Ley .....	68
3.4.3 Jurisprudencia Nacional.....	68
3.5 CLASIFICACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES EN MATERIA FISCAL.....	69
3.6 PRINCIPIOS RECTORES DE LOS MODELOS TRIBUTARIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.....	70
3.6.1. Principio de Fuente y Residencia.....	70
3.6.2. Principio de Fuente de Riqueza Territorial.....	72
3.6.3. Principio de Fuente de Riqueza Universal.....	72
3.6.4. Principio de Ahorro.....	72
3.6.5. Principio de Asistencia Mutua.....	73
3.6.6. Principio de Fuerza de Atracción.....	74
3.6.7. Principio de No Discriminación.....	74
3.6.8. Principio de Punto de Origen.....	75
3.6.9. Principio de Procedimiento Amistoso.....	76
3.7.1 Principio de Presencia Substantial.....	76

## **CAPÍTULO IV. ANÁLISIS DEL TRATADO ENTRE MÉXICO Y CANADÁ**

4.1 ANTECEDENTES.....	79
4.1.1 Contenido General.....	81
4.1.2 Ingresos en materia de renta.....	98
4.1.3 Trato Discriminatorio.....	99
4.2 EFECTO DE LA APLICACIÓN DEL TRATADO.....	100
4.2.1 Eliminación de la Doble Contribución.....	100
4.2.2 Disposición específica.....	102
4.2.3 No discriminación.....	102
4.2.4 Procedimiento Amistoso.....	103
4.2.5 Intercambio de Información.....	103
4.2.6 Agentes diplomáticos y Funcionarios Consulares.....	105
4.3 RECURSO PREVISTO EN EL TRATADO.....	105
4.3.1 Ante quien se tramita.....	105
4.3.2 Contenido del escrito.....	106
4.3.3 Procedimiento.....	106
4.3.4 Resolución.....	107
4.4 SISTEMAS PARA EVITAR LA DOBLE CONTRIBUCIÓN INTERNACIONAL.....	107
<b>CONCLUSIONES</b> .....	114
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	119
<b>LEGISLACIÓN CONSULTADA</b> .....	119
<b>SITIOS DE INTERNET</b> .....	119

## INTRODUCCIÓN

Motivada por el interés de conocer acerca del Convenio celebrado entre los Estados Unidos Mexicanos y Canadá para evitar el fenómeno de la Doble Tributación Internacional, inicie esta investigación, además trato de comprobar si la Doble Tributación Fiscal es un problema de injusticia o una inequidad jurídica y si este Convenio cumple o no con todos los requisitos.

Serán abordados por principio los conceptos básicos necesarios para una adecuada comprensión del tópico central, es decir, los aspectos que permiten saber que es una contribución, sus características, clasificación en la legislación mexicana y teorías que la fundamentan ya que son el origen del siguiente capítulo que es la relación jurídica tributaria, obligaciones tributarias, principios constitucionales, la doble contribución internacional sus causas, circunstancias que la configuran y sus elementos.

Nos aproximaremos a un breve panorama de los Tratados Internacionales, concepto, clasificación general, los principios fundamentales de los tratados así como fuentes y clasificación en materia fiscal y los principios rectores de los modelos tributarios para evitar la doble imposición que los rigen, esto con el fin de permitir al lector adentrarse al complejo esquema de la doble tributación internacional en los Tratados Internacionales.

Para finalmente analizar el Convenio entre México y Canadá en materia de doble tributación, el cual reviste especial trascendencia dentro de la relación jurídica y económica actual entre las Partes Contratantes. En estos términos relucirán cuestiones como: contenido general si cumple o no con los requisitos, impuesto sobre la renta, Trato Discriminatorio, efectos de la aplicación del tratado, recurso previsto y sistemas para evitar la doble tributación.

# CAPÍTULO I.

## CONTRIBUCIONES

### 1.1 Antecedentes

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece como una obligación de los mexicanos, en su artículo 31, fracción IV, la de contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Distrito Federal, del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, desprendiéndose de dicho precepto el término de contribución.

Doctrinalmente, se ha aceptado que la palabra contribución alude al género “tributo”, que en términos generales se refiere a la clase más importante de los ingresos del Estado moderno para conseguir los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades.<sup>1</sup>

Las contribuciones en el derecho mexicano, abarcan tres especies, a saber: los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales, cuyas características serán tratadas especialmente en líneas subsecuentes.

Así mismo, Raúl Rodríguez Lobato, considera al término “contribución” como el género de ingresos públicos y distingue dos tipos de éstas: las contribuciones forzadas o extracciones y las contribuciones voluntarias.

Las primeras son aquellas que fija la ley a cargo de los particulares que se adecuen a la hipótesis normativa prevista en la propia ley, se les denomina tributos y abarca diferentes exacciones: impuestos, derechos y contribuciones especiales (de mejora y aportaciones de seguridad social), todas ellas son producto de la potestad tributaria del Estado. Por su parte, define a las llamadas voluntarias, como aquéllas que derivan ya de un acuerdo de voluntades entre el Estado y el particular (contrato de compraventa,

---

<sup>1</sup> DELA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho Financiero Mexicano**, Editorial Porrúa. 18ª edición, México, 1999, p.319.

arrendamiento) o bien, de una declaración unilateral de voluntad del particular que implica un acto de liberalidad (donación, legado).

En relación a esta distinción, he de comentar que la terminología utilizada por el autor, puede originar confusión si se considera que uno de los elementos primordiales de la contribución, es la coerción por parte del Estado y su creación por voluntad soberana, prescindiendo de la voluntad individual de los sujetos destinatarios, razón por la cual no debe hablarse de contribuciones voluntarias, sino en todo caso, de ingresos públicos de tipo patrimonial. Así mismo, me parece impreciso el uso del vocablo “contribución” como equivalente a “ingreso público”, pues dentro de nuestro sistema jurídico, los ingresos públicos abarcan varias categorías, entre ellas, las contribuciones, de tal forma, que resulta indebida la homologación de ambas expresiones.

**Conclusión:** En México, la expresión “tributo” no se encuentra en disposición legal alguna, a diferencia del término “contribución” que se desprende de la Ley Fundamental y se utiliza en el Código Fiscal de la Federación (Artículo 1°), aunque sin aportarle una definición. Es por lo anterior, que en nuestro sistema jurídico en sentido estricto, sólo resulta correcto hablar de “contribuciones”, no así de “tributos”.

## **1.2 Concepto de contribución**

Toda vez que la legislación mexicana no proporciona un concepto de la locución “contribución”, es preciso acudir a la doctrina a fin de comprender su significado.

El maestro Sergio Francisco de la Garza, señala que podríamos dar un significado sinónimo a los términos “tributo” y “contribución”, y considerar válida la clasificación que hace el Código Fiscal en cita, a continuación:

- \* Impuestos.
- \* Aportaciones de seguridad social.
- \* Contribuciones de mejora.

\* Derechos.

Según el autor, “los tributos o contribuciones son las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”<sup>2</sup>.

No sólo el maestro de la Garza identifica como equivalentes los vocablos “contribución” y “tributo”, la mayor parte de la opinión doctrinal coincide al respecto, incluso recurre únicamente al segundo.

Inevitablemente se tuvo que hacer mención al término “tributo”, aún cuando no se encuentra en la legislación mexicana, en razón de que en ausencia de un concepto legal de “contribución” se recurrió a la doctrina, la cual hace uso de dicha expresión indistintamente como equivalente de esta última.

Para Blumenstein, “tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma”<sup>3</sup>.

Giuliani Fonrouge define el tributo como “una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público”<sup>4</sup>.

Este autor opina, además, que no puede coordinarse que la finalidad exclusiva de éste sea la de proporcionar medios al Estado para atender sus necesidades financieras y menos para cubrir las cargas públicas, debido a que a su parecer, el fin principal es allegar fondos, pero no el único, porque en algunos impuestos modernos se persiguen objetivos extrafiscales, como en el caso de los impuestos aduaneros.

---

<sup>2</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Op. Cit.* p. 320

<sup>3</sup> BLUMENSTEIN, ERNST, **Il Sistema di Diritto delle Imposte**. Editorial Giuffrè, Italia, 1954.

<sup>4</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos M. **Derecho Financiero**. Volumen I. Ediciones De Palma, 2ª edición, Buenos Aires, Argentina, 1970, p.371.

Existen disposiciones en Códigos Federales de otros países como Uruguay y Brasil, donde sí se encuentra una definición a la locución “tributo” las cuales comento:

Código de Uruguay, artículo 10.

“Tributo es la prestación pecuniaria que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

Código Tributario Nacional de Brasil, artículo 3.

“Tributo es la prestación pecuniaria obligatoria, en moneda o cuyo valor puede expresarse en ella, que no constituye sanción de un hecho ilícito, instituida en la ley y cobrada mediante actividad administrativa plenamente vinculada”.

### **1.3 Características de las contribuciones**

#### 1. Carácter público.

La figura en estudio, posee un carácter público debido a que encuentra sustento o base jurídica, precisamente en el Derecho Público.

#### 2. Es una prestación en dinero o especie.

Las contribuciones implican la realización de prestaciones al Estado por parte de los contribuyentes, las cuales son, por lo general, de carácter pecuniario, porque son de mayor facilidad en cuanto a su manejo por parte del Estado, dada la naturaleza de sus operaciones monetarias y de sustento. Con relativa rareza se cumplen obligaciones en especie, no se encuentra prohibido hacerlo de esa forma, pues finalmente todo se contabiliza mediante la moneda de curso legal, es decir, el peso.

#### 3. Es una obligación *ex–lege*.

El principio de legalidad, se encuentra consagrado en el artículo 31, fracción IV de la Carta Magna. Principio que se refrenda con lo que dispone el Código Fiscal de la Federación vigente en su 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 y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

4. Es una relación personal, de derecho, obligatoria.

La contribución deriva en una relación que se establece entre dos sujetos: acreedor y deudor o sujeto activo y pasivo, el primero es quien tiene la prerrogativa y el segundo la obligación de dar, de cumplir con la prestación, pecuniaria o en especie.

5. Tiene por objeto o finalidad proporcionar los recursos al Estado para la realización de sus funciones públicas.

El Estado en su actividad financiera, realiza diversas erogaciones de recursos económicos, a fin de sufragar los gastos públicos necesarios que le permitan cumplir con sus funciones y satisfacer las necesidades de su población.

6. Deben ser justos.

Es tal la exigencia de lo justo en materia fiscal, como obligación del Poder Legislativo de subordinarse a los postulados de equidad y de justicia, que en la misma Constitución mexicana el principio se garantiza expresamente en tres preceptos: en el artículo 13, en el 28 y en su numeral 31, fracción IV.

De diversas interpretaciones doctrinales hechas al artículo 13 de la Ley Fundamental, se desprende que si bien la redacción del precepto está orientada a la materia penal, el espíritu del mismo se inclina a la prohibición de la existencia de leyes privativas, es decir, de disposiciones jurídicas que carezcan de abstracción y generalidad, limitación que se extiende al resto de las ramas del derecho en razón de que ambas son características fundamentales de toda norma jurídica.

Por su parte, el texto del artículo 28 constitucional, expresamente prohíbe las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijen las leyes, expresión que para el maestro Servando J. Garza, significa la afirmación del principio de justicia tributaria interpretado a contrario *sensu*.<sup>5</sup> Así también hace referencia a los principios de la declaración de derechos de la Revolución Francesa, invocando a Rebosareis al afirmar que “nadie, ni el indigente, debe estar exceptuado de la honorable obligación de contribuir a las cargas públicas”.

En tanto, en el artículo 31, fracción IV del mismo ordenamiento, se encuentran dos mandatos, el primero de ellos, dirigido a los mexicanos en cuanto a que las contribuciones estarán establecidas de manera proporcional y equitativa en las leyes respectivas.

La idea de “proporcionalidad” aduce a: “la capacidad contributiva”; mientras que “equidad” induce a pensar en igualdad “trato igual a los iguales y desigual a los desiguales”.

7. En principio, los recursos que producen las contribuciones no deben afectarse a gastos determinados.

El Código Fiscal de la Federación dispone que solamente mediante ley podrá destinarse una contribución a un fin específico, lo cual hace excepción a la regla.

#### **1.4 Clasificación en la legislación mexicana**

Antes de centrar nuestra atención en el derecho nacional, es pertinente mencionar algunos antecedentes del derecho comparado, a fin de comprender mejor las instituciones jurídicas que configuran el catálogo de contribuciones adoptado en la legislación mexicana.

---

<sup>5</sup> GARZA, Servando J. Las garantías constitucionales en el derecho tributario mexicano. Editorial Cultura, T.G., S.A.; México, D.F., 1949; p. 66.

Así pues, la clasificación predominantemente aceptada por los tratadistas de la materia, es la denominada “Tripartita”, que comprende a los impuestos, tasas y contribuciones especiales.

En este orden de ideas, “son impuestos las prestaciones en dinero o especie, exigidas por el Estado en virtud del poder del imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos impositivos”.<sup>6</sup>

La tasa es una categoría tributaria también derivada del poder de imperio del Estado, con estructura jurídica análoga al impuesto y del cual se diferencia únicamente por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que en este caso consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado, así pues, tasa es la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado.<sup>7</sup>

La tercera categoría se refiere a las contribuciones especiales, mismas que se han definido como las prestaciones obligatorias debidas en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado.

Una vez anotadas las definiciones precedentes es menester enfocarnos al derecho interno, por lo que debemos referirnos al Código Fiscal de la Federación, ordenamiento que enlista los diferentes ingresos que percibe el Estado, comenzando con las contribuciones en estricto sentido:

Art. 2. Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I. IMPUESTOS son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la

---

<sup>6</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Op. Cit.* p.273.

<sup>7</sup> *Ibidem*, p. 276.

misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

II. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo estado.

III. CONTRIBUCIONES DE MEJORAS son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras publicas.

IV. DERECHOS son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la ley federal de derechos, también son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del estado.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Los Recargos, las Sanciones, los Gastos de Ejecución y la Indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del Artículo 21 de este código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de estas, siempre que en este código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1o.

Artículo 3. Son Aprovechamientos los ingresos que percibe el estado por funciones de derecho publico, distintos de las

contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este código, que se apliquen en relación con aprovechamientos, son accesorios de estos y participan de su naturaleza.

Son Productos las contraprestaciones por los servicios que preste el estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

Artículo 4. Son Créditos Fiscales los que tenga derecho a percibir el estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios o empleados o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

La Recaudación proveniente de todos los ingresos de la federación, aun cuando se destinen a un fin específico, se hará por la secretaría de hacienda y crédito público o por las oficinas que dicha secretaria autorice.

Artículo 4 A. Los Impuestos y sus Accesorios exigibles por los estados extranjeros cuya recaudación y cobro sea solicitado a México, de conformidad con los tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de los que México sea parte, les serán aplicables las disposiciones de este código referentes a la notificación y ejecución de los créditos fiscales.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público o las oficinas que esta autorice recaudarán, de conformidad con los

tratados internacionales antes señalados, los impuestos y sus accesorios exigibles por los estados extranjeros.

La Ley de Ingresos, anualmente prevé y autoriza el cobro de los diversos conceptos que ha de percibir la Federación durante el ejercicio fiscal siguiente, comprendiendo a los seis grupos antes mencionados en sus respectivas subclasificaciones, estableciendo presumiblemente los montos a obtener por cada uno de ellos.

El Código Fiscal no proporciona una definición de “impuestos”, se constriñe a conceptualizarlos por exclusión del resto de las contribuciones, circunstancias que nos lleva a acudir al derecho comparado y a la doctrina, nótese además que tanto los derechos, como las contribuciones especiales (aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras), coinciden en sus elementos, con los respectivos a la tasa y a las contribuciones especiales anotadas en la primera parte de este apartado.

### **Diferencias y semejanzas entre los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales.<sup>8</sup>**

Las semejanzas o características comunes son:

1. Las tres deben estar establecidas en la ley.
2. Las tres son obligatorias.
3. Las tres deben ser proporcionales y equitativas.
4. Las tres deben destinarse a sufragar los gastos públicos.

Las diferencias son:

1. El impuesto se establece para satisfacer los gastos públicos en la medida en que otros tributos y demás ingresos del Estado puedan hacerlo o no sean admisibles.

---

<sup>8</sup> DELA GARZA, Sergio Francisco. *Op. Cit.* p. 88.

2. Los derechos se establecen como contraprestación por servicios jurídico administrativos que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público y que son aprovechados directa o individualmente por una persona.

3. La contribución especial se establece como una aportación a los gastos que realiza el Estado por la realización de una actividad de interés general pero que beneficia especialmente a un sector de la población o por la prestación de un servicio de interés general a una persona determinada.

4. El impuesto se paga sin recibir servicio o beneficio directo o inmediato. Los derechos se pagan por recibir un servicio o beneficio de manera directa e individual.

5. La contribución especial se paga por el beneficio obtenido con la realización de una actividad estatal de interés general o por la prestación de un servicio de interés general.

### **1.5 Concepto de Doble Contribución**

La coexistencia de entidades dotadas de “potestad tributaria”, actuando en el plano nacional y en el internacional, origina conflictos de atribuciones y puede derivar en superposiciones de gravámenes.

El desarrollo de la riqueza mobiliaria, la ampliación e internacionalización del comercio, el progreso científico al facilitar las comunicaciones entre los pueblos, son circunstancias que sumadas a la intensificación de las exigencias financieras, han gravado el problema que se comenta, en este siglo.

Desde la primera Guerra Mundial, las dificultades han sido cada vez más frecuentes, y si ellas resultan más ostensibles en el concierto de las naciones, no deben subestimarse los problemas suscitados en el interior de cada país, principalmente en los de régimen federal, por el ejercicio simultáneo de facultades impositivas sobre las mismas personas o los mismos bienes.

El problema tiene raíces políticas y económicas y se complica por la inexistencia de un criterio único de atribución de la **potestad tributaria**; es así como resulta generalizado el fenómeno de la **Doble o Múltiple Contribución**.

Según palabras del maestro Giuliani Fonrouge, “**hay doble imposición cuando una misma facultad contributiva da lugar a la percepción de dos o varios impuestos, puesto que la capacidad económica no constituye una condición del lícito ejercicio del poder tributario**”<sup>9</sup> y agrega: “**existe doble imposición, cuando las mismas personas o bienes son gravados dos o más veces por concepto análogo, en el mismo período de tiempo, por parte de dos o más sujetos con poder tributario, es decir, sujetos activos de la tributación**”<sup>10</sup>.

Del concepto proporcionado por el autor, desprendemos la concurrencia de los siguientes elementos, en la doble contribución en sentido general:

a) La presencia de **dos o más sujetos activos principales** de la contribución, es decir, dos o más sujetos con potestad tributaria.

b) **Identidad en el sujeto pasivo de la obligación.**

El hecho imponible se atribuye a distintas categorías de obligados, cuyas obligaciones son de distinta naturaleza y se distinguen entre ellos distintos criterios de atribución. La distinción más importante es la que agrupa a los sujetos obligados en sujetos pasivos por adeudo propio y **sujetos pasivos por adeudo ajeno**. Esta clasificación se ha acogido tanto por la doctrina fiscal como por la legislación mexicana. El Código Fiscal de la Federación reconoce la distinción entre el sujeto pasivo principal o por adeudo propio, a quien llama “contribuyente” y a la categoría general de sujeto pasivo por adeudo ajeno o “responsable solidario”.

---

<sup>9</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Op. Cit. P. 323.

<sup>10</sup> *Ibidem*, p. 324

Es **sujeto pasivo principal**, por adeudo propio, llamado también “causante o contribuyente”, “el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imponible, que de acuerdo con la ley resultan atribuibles a dichos sujetos por ser el que los realiza”<sup>11</sup>; y pueden serlo tanto las personas físicas como las morales, siendo posible incluso que exista disposición legal expresa que considere al Estado como sujeto pasivo de las contribuciones establecidas por él mismo.

Por otro lado, dentro de la categoría de **sujetos pasivos por adeudo ajeno**, encontramos al sujeto pasivo responsable objetivamente, al sujeto pasivo responsable por sustitución y al sujeto pasivo responsable por solidaridad en estricto sentido; mismas que quedaron agrupadas en la responsabilidad solidaria enunciada en el Código Fiscal de la Federación vigente, en su artículo 26.

A grandes rasgos, la **responsabilidad por sustitución** existe cuando en virtud de una disposición legal, la realización del presupuesto que al tenor de dichos principios generales debería hacer surgir la obligación tributaria a cargo de una persona, la hace surgir a cargo de un tercero que se encuentra con aquél que según los principios generales, debería haber sido el único sujeto pasivo del tributo, o queda sin más exento, o sólo resulta obligado en línea subordinada al tercero. Encontramos en este supuesto a los retenedores y recaudadores.

En tanto, la **responsabilidad solidaria** consiste en términos de Sergio Francisco de la Garza, en “atribuir a una persona distinta del sujeto pasivo principal la obligación de pagar la prestación fiscal cuando éste no lo haya hecho, por razón de que el responsable es el representante legal o voluntario del sujeto pasivo o porque por razón de cargo público o de las relaciones de con el hecho imponible no exige al sujeto pasivo la comprobación del pago de la prestación fiscal. En ocasiones se extiende accesoriamente al cumplimiento de deberes formales”.

---

<sup>11</sup> JARACH, D., citado en DELA GARZA, Sergio Francisco. *Op. Cit.*; p. 492

La **responsabilidad objetiva** hace a una persona distinta del sujeto pasivo principal de una relación tributaria, el deudor de la contribución teniendo la obligación de pagar el tributo y no una mera carga para evitar que el acreedor fiscal lo despoje de los bienes cuya propiedad o posesión constituyen el elemento objetivo que atribuye la responsabilidad.

c) **Un mismo objeto gravado**, entendido como el conjunto de elementos del presupuesto de hecho (también llamado hecho imponible) excluyendo sus aspectos subjetivos.

d) **Identidad o similitud de contribuciones**, para cuya identificación será necesario analizar la naturaleza de las mismas y la correlación entre los elementos que el hecho imponible prevé para cada una.

Conviene comentar que variados motivos pueden conducir al legislador a declarar exentos ciertos hechos imposables, exenciones que reciben el nombre de **exenciones objetivas**.

Las exenciones objetivas pueden ser de diversas categorías: 1) Las que se establecen porque la magnitud o el valor del hecho imponible quedan debajo de un cierto límite, de poco significado económico; 2) mediante las que se intenta una aplicación más equitativa del impuesto, por ejemplo la tasa del 0% prevista en la Ley del IVA para ciertos servicios y productos de primera necesidad y se constituyen consumos de las clases sociales más débiles económicamente, y, 3) Las exenciones impropias, mediante las que el legislador define el presupuesto, por exclusión o en forma negativa.

La exención en términos generales, impide el nacimiento de la obligación contributiva y puede ser objetiva o subjetiva.

La **exención subjetiva**, de conformidad con Jarach, es “aquella en que determinados hechos imposables se atribuyen a sujetos que resultarían contribuyentes, pero por su naturaleza especial, y atendiendo a fines de

diferente índole, como de fomento, de favorecimiento, etc., quedan exentos de impuestos”<sup>12</sup> (este concepto resulta aplicable a todas las contribuciones).

#### e) **Concordancia en el período de causación.**

Giannini señala que “para la completa determinación legal del presupuesto es necesario precisar su existencia en el tiempo”, así pues, diversos estudiosos de la materia están de acuerdo en que el tiempo es un elemento del presupuesto de hecho de la obligación contributiva. Al respecto, Sáinz de Bujanda opina que el tiempo debe ser considerado al analizar cada uno de los problemas que el presupuesto plantea, tales como el momento de causación de la obligación contributiva y el correspondiente a su exigibilidad.<sup>13</sup> De esta manera, en cuanto a su **estructura temporal**, los hechos imponibles pueden clasificarse en instantáneos y en periódicos o consultivos.

Los hechos **instantáneos** son los que “ocurren en determinado momento de tiempo y que cada vez que surgen dan lugar a una obligación tributaria autónoma”, y los hechos **periódicos o conjuntivos** “son aquellos cuyo ciclo de formación se completa en determinado período de tiempo, y que consisten en un conjunto de hechos, circunstancias o acontecimientos, globalmente considerados”, en palabras de Sáinz de Bujanda.<sup>14</sup>

### **1.6 Teorías que fundamentan la contribución**

Varias son las teorías que se han elaborado para fundamentar el derecho del Estado para establecer las contribuciones, así, en México, Ernesto Flores Zavala y Emilio Margain Manautou en sus respectivos libros se han ocupado de revisar algunas de dichas teorías:

---

<sup>12</sup> *Ibidem*. p. 518.

<sup>13</sup> *Ibidem*. p. 426.

<sup>14</sup> *Ibidem*.

a) Teoría de los servicios públicos.

Conforme a esta teoría, se considera que la contribución o tributo (en términos de los autores), tiene como fin costear los servicios públicos que el Estado presta, de modo que lo que el particular paga por concepto de gravamen es el equivalente a los servicios públicos que recibe.

El problema en esta tesis es que no toda la actividad del Estado consiste en la prestación de un servicio público, ni se encamina a tal objetivo, por lo que no puede aceptarse que todos los recursos que percibe son destinados exclusivamente a la prestación de servicios públicos.

b) Teoría de la relación de sujeción.

Consiste en sostener la obligación de las personas de pagar contribuciones, surge simplemente de su condición de súbditos, es decir, de su deber de sujeción para con el Estado. Su obligación como contribuyente no supedita a que reciba ventajas o beneficios de parte del Estado, sino que se sujeta la imposición a la relación de subordinación entre los particulares y el Estado como ente soberano.

c) Teoría de la necesidad social.

Se opina que el fundamento esencial de la contribución es la satisfacción de las necesidades sociales que están a cargo del Estado. El principal teórico en esta postura es Andreozzi.

d) Teoría del seguro.

Las contribuciones se consideran como el pago de una prima de seguro por la protección que el Estado otorga a la vida y al patrimonio de los particulares. En apoyo de esta teoría Margain Manautou cita las palabras de un senador y un exsenador de los Estados Unidos de América, quienes señalan que la sociedad toma bajo su cuidado a la persona acusada de un delito, pero hace poco por la

persona que esta sufriendo el daño; se debe dar consideración a la víctima del crimen, a aquel que sufre por causa del delito, pues para él, la sociedad ha fallado, que cuando la protección de la sociedad no es suficiente para prevenir a personas de que sean víctimas, la sociedad tiene entonces la obligación de compensar a la víctima por ese fracaso en la protección.

Flores Zavala, nos señala que se encuentra inspirada en la teoría política del más pro individualismo, pues se considera que la única función del Estado es garantizar a cada individuo el respeto de sus propiedades y la vida.

e) Teoría de Eheberg.

Ésta se puede sintetizar expresando que el pago de los tributos es un deber que no necesita un fundamento jurídico especial. El autor de esta teoría manifiesta que el deber de tributar es un axioma que en sí mismo no reconoce límites, pero que los tiene en cada caso particular en razón de oportunidad de servir al interés general. Esta teoría queda al margen de la moral, la filosofía y la ciencia jurídica.

f) El gasto público, fundamento constitucional.

La Constitución Mexicana, señala como fundamento jurídico de las contribuciones, la necesidad de sufragar los gastos públicos, como se aprecia en el artículo 31, fracción IV, que señala la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estado y Municipio en que residan los mexicanos. Sin embargo, no se aclara en el texto de la Carta Magna, qué es el gasto público o qué se debe entender por él.

Gabino Fraga sostiene que por gastos públicos se entienden los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando excluidos de su comprensión los que se destinan a la satisfacción de necesidades individuales.

Aunque este concepto no soluciona el problema, nos da una idea de hacia dónde dirigirnos, sin embargo, los gastos públicos pueden ser tanto los que eroga el Estado para satisfacción de necesidades colectivas como para satisfacción de necesidades individuales, por ejemplo en el caso de pagos a los trabajadores de la administración pública.

El Maestro Margain Manautou, en su concepto de gastos públicos menciona que no deben entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos.

## CAPÍTULO II

### RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA

La potestad tributaria del Estado como manifestación de su poder soberano, se ejerce y se agota a través del proceso legislativo, con la expedición de la ley, en la cual se establecen de manera general, impersonal y obligatoria, las situaciones jurídicas o de hecho que, al realizarse, generan un vínculo entre los sujetos comprendidos en la disposición legal.

La Relación Jurídico-Tributaria puede definirse como un vínculo jurídico obligacional, surgido en virtud de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias que permite al fisco como el sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo por parte de un sujeto pasivo que está obligado a la prestación.

La génesis de esta expresión y su conceptualización se remonta a los trabajos de Gianini, quien la define como una relación jurídica especial, surgida entre el Estado y los Contribuyentes a partir de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias. Para Gianini esta relación jurídica especial es de naturaleza compleja, lo cual nos lleva a uno de los problemas más debatidos en la doctrina tributaria, pues existe gran controversia: su contenido.

Delgadillo Gutiérrez comenta que: “esta relación que se genera al darse la situación concreta prevista por la norma legal, es la Relación Jurídica, la cual, cuando su materia se refiere al fenómeno tributario, es conocida con el nombre de Relación Jurídico Tributaria”<sup>15</sup>.

Sergio Francisco de la Garza<sup>16</sup>, considera que esta relación jurídica en una forma amplia, se concibe como relaciones jurídicas fiscales y, en una forma restringida, relaciones jurídico tributarias, toda vez que las primeras hacen

---

<sup>15</sup> DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. **Principios De Derecho Tributario**. 2ª Edición, Editorial PAC. México 1986.

<sup>16</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Op. Cit.* p. 451.

referencia a la obligación de pago de cualquier prestación al Estado y, en segunda, son aquellas que tiene como contenido el pago de tributos que son impuestos, derechos y las contribuciones especiales.

La relación Jurídica Tributaria es pues, el vínculo jurídico entre el Estado, que es acreedor Tributario, o una entidad pública, que en virtud de una ley posee este derecho, y el sujeto pasivo que puede ser el contribuyente (generador de esos supuesto legales) o los responsables (aquellos que sin tener la condición de contribuyentes, deben cumplir la obligación atribuida a este). Este vínculo jurídico, cuyo principal objeto es el tributo, se origina al cumplirse los presupuestos hipotéticamente encuadrados en la Ley.

La relación jurídica Estado-Contribuyentes, en materia fiscal, es una relación jurídica que tiene inmersa una obligación. Cabe hacer mención que las leyes fiscales no solamente regulan la cantidad de dinero que el contribuyente deberá entregar al Estado para contribuir a los gastos públicos, sino que prevén la cantidad que el Estado podrá exigir coactivamente en caso de falta de pago oportuno, así como otras obligaciones que sean propias al contribuyente en materia fiscal como de terceros.

Finalmente la Relación Jurídica Tributaria es el vínculo entre el Estado y el ciudadano, donde se busca el acatamiento de la norma jurídico fiscal, que obliga a un hacer, no hacer o tolerar y que tiene relación directa con la obligación tributaria pero donde no forzosamente debe entregarse una cantidad de dinero entregada al fisco, pues como puede dar nacimiento a una obligación tributaria, también la puede modificar, extinguir y transmitir.

Por lo anterior se deriva que la Relación Jurídica Tributaria es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas, consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.

Este concepto nos permite identificar a la relación jurídico tributaria y diferenciarla de la obligación tributaria, pues ahora resulta claro que la relación jurídica, como vínculo entre diversos sujetos, comprende tanto a los derechos

como a las obligaciones, de donde se deriva que aquélla es el todo y ésta es sólo una de sus partes.

## **2.1 LAS OBLIGACIONES**

La obligación tributaria se materializa en el vínculo jurídico entre un acreedor que tiene derecho a exigir el impuesto y un deudor en quien recae la obligación del pago, es decir tiene la obligación de dar, de hacer, de no hacer, o de no tolerar.

Para algunos autores la obligación fiscal tiene por objeto el dar, es conocida como obligación fiscal sustantiva y la obligación fiscal cuyo objeto puede ser un hacer, un no hacer, o un no tolerar, la llamamos obligación fiscal formal.

Al interior de la Obligación Tributaria se encuentran principalmente a dos sujetos, el sujeto activo que es el que tiene la facultad de establecer, determinar y exigir el pago de la prestación respectiva, facultad concedida en los preceptos jurídicos aplicables y un deudor o sujeto pasivo.

En forma amplia podemos referirnos al Estado como sujeto activo de la relación tributaria, sin embargo, son tres los sujetos activos conforme al marco constitucional mexicano, según dispone el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política Federal: la Federación; las Entidades Federativas; los Municipios; y, el D.F.; ahora bien, el deudor es el sujeto pasivo de esa relación tributaria que identificamos como persona física o moral mexicana o extranjera cuya situación jurídica coincide con el hecho que genera el gravamen, por actividades diversas como la percepción de utilidades, sueldos y honorarios, premios, o cualquier otro ingreso proveniente del capital, del trabajo o de la combinación de ambos, por medio de las cuales queda configurada la esencia de alguna obligación tributaria.

### 2.1.1. Concepto

En términos generales, se ha considerado como obligación a la necesidad jurídica que tiene una persona de cumplir una prestación de diverso contenido o como la conducta debida en virtud de la sujeción de una persona a un mandato legal. Al realizarse el supuesto previsto por una norma surgen consecuencias jurídicas que se manifiestan en Derechos y Obligaciones, y que la teoría considera que pueden ser de dar, hacer, no hacer y, señalan algunos autores, de tolerar.

Si aplicamos estas ideas tenemos que concluir necesariamente en que el contenido de la obligación tributaria no puede ser diferente de la obligación en general, de donde resulta que la Obligación Tributaria es la conducta consistente en un dar, hacer, no hacer o tolerar, que un sujeto debe cumplir por haber realizado el supuesto previsto en la norma tributaria.

Por lo anterior, la Obligación Tributaria es toda conducta que el sujeto debe realizar cuando se coloca en el supuesto que establece la norma tributaria, independientemente de dicha conducta sea de dar, de hacer, o de no hacer.

Es conveniente aclarar que algunos autores incluyen a la obligación de tolerar, por considerar que se refiere a una conducta diferente a la de no hacer, argumentando que no obstante tratarse de una conducta negativa, el de tolerar implica el ejercicio directo de un acto de molestia de la autoridad en la esfera jurídica del particular, a la diferencia de la obligación de no hacer, en que no se requiere ninguna ejecución previa de la autoridad.

Margain Manautou define la obligación tributaria de la siguiente manera:

..” el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige de un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie”<sup>17</sup>.

---

<sup>17</sup> MARGAIN MANAUTOU, Emilio; *Op. Cit.* p. 226.

El tratadista Giuliani Fonrouge, con respecto al concepto de obligación tributaria en análisis lo define de la manera que a continuación se transcribe:

El contenido de una obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo, exclusivamente, una obligación de dar, de entregar sumas de dinero en la generalidad de los casos o dar cantidades de cosas, en las situaciones poco frecuentes en la que el tributo es fijado en especie para que el Estado cumpla sus prometidos, pero siempre se trata de una obligación de dar.<sup>18</sup>

Conceptuando a la obligación tributaria como vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el Poder Tributario (acreedor) sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la Ley. Esto es, el deber de cumplir la prestación, constituye una parte fundamental de la relación jurídico tributaria, constituyendo el motor central del derecho tributario o como un aspecto importante de él, es indubitable que representa el objetivo principal de la actividad desarrollada por el Estado para allegarse de recursos pecuniarios.

Manuel de Juano, define a la obligación tributaria, diciendo que “constituye una esencia, una prestación pecuniaria coactiva que pesa sobre el sujeto (contribuyente) a favor del Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ese ingreso como consecuencia de su poder de imperio”<sup>19</sup>.

Por lo tanto, la obligación jurídico tributaria consiste en aquél deber jurídico que tiene una persona, ya sea física o moral, de contribuir al gasto público al caer en el presupuesto de hecho o hipótesis contemplada en la Ley que da nacimiento al tributo de la manera proporcional y equitativa. La obligación tributaria es una obligación de dar, consistente en una prestación pecuniaria o en especie al Estado para el gasto público.

---

<sup>18</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero. Volumen I. Ediciones de Palma, 2ª edición. Buenos Aires, Argentina, 1970 p.349.

<sup>19</sup> DE JUANO, Manuel. Curso de Finanzas y Derecho Tributario, Tomo I, Ediciones Molachino, Rosario, Argentina, 1969, p.224, Citado por SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso; op. Cit.p. 336.

### **2.1.2. Características de la obligación**

Las características esenciales que nos permiten ubicarnos precisamente en el marco de nuestra materia, se trata de una obligación *ex lege*, cuyo sujeto activo necesariamente será el Estado a través de sus órganos, y cuyo objeto es, directa o indirectamente, la recaudación de ingresos o la realización de un fin especial de naturaleza económica, política o social.

Explicaré qué es una obligación *ex lege*, ya que la obligación tributaria nace, se crea, se instaura por fuerza de la ley; en la fuerza de la ley radican todos sus factores germinales.

Respecto al sujeto activo, será el Estado quien, a través de sus órganos, exigirá el cumplimiento de las obligaciones que se generen, ya que, como lo dispone nuestra Constitución en la fracción IV de su artículo 31, la Federación, los Estados, los Municipios y el D.F., son los acreedores de la obligación tributaria, que en forma centralizada o descentralizada ejercerán sus facultades tributarias.

Con relación a su objeto, la prestación en recursos para cubrir el gasto público es el objeto sustancial de la obligación tributaria, manifestando directamente en las obligaciones de dar, y de manera indirecta en las de hacer y no hacer, ya que aunque en estas obligaciones el contenido de la conducta debida no es la entrega de recursos, su existencia es para ese efecto.

Es preciso mencionar que el fenómeno de tributación puede tener además un objeto diferente del estrictamente recaudatorio, toda vez que aquella concepción tradicional del ejercicio de la potestad tributaria con fines recaudatorios ha sido superada en la actualidad, en que se establecen contribuciones con propósitos diversos, ya sea para regular la economía, como en el caso de los aranceles al comercio exterior y otros de carácter interno, o para producir efectos sociales respecto de ciertas tendencias, como el consumo de bebidas alcohólicas o de productos nocivos para la salud. Estos

fines son conocidos como extrafiscales y son fundamentales en el manejo de la política tributaria de un país.

### **2.1.3. Hecho generador de la obligación tributaria**

La obligación tributaria, como obligación *ex lege*, nace por disposición de la ley; sin embargo, para su nacimiento es menester que surja concretamente el hecho o presupuesto que el legislador señala como apto para servir de fundamento a la ocurrencia de la relación jurídica tributaria.

En la doctrina encontramos diferentes tendencias respecto de la identificación de la conducta que denominamos “hecho generador” y en muchas ocasiones se confunde con el “hecho imponible”, por lo que es necesario concretar que se trata de dos aspectos de un mismo fenómeno de la tributación: el hecho imponible, es la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto, se generara precisamente la obligación tributaria sustantiva, es decir, la obligación de dar; por ello vimos que se trata de un hecho o situación de contenido económico, que debe estar previsto en la ley, formal y materialmente considerada, con sus elementos esenciales: objeto, sujeto base, tasa o tarifa; y el “hecho generador”, por su parte, es la realización del supuesto previsto en la norma, que dará lugar a la obligación tributaria en general, ya sea de dar, hacer o no hacer.

El hecho imponible es una previsión concreta que el legislador selecciona, para que nazca la carga tributaria, y el hecho generador es una conducta que al adecuarse al supuesto genérico de la norma, da lugar a la obligación tributaria en general. Podríamos decir que el hecho imponible es al Derecho Tributario lo que el Tipo es al Derecho Penal; mientras que el hecho generador del Derecho Fiscal correspondería a la conducta o hecho del Derecho Penal.

#### **2.1.4. Nacimiento de la obligación**

El hecho imponible juega un papel muy importante en el nacimiento de la obligación tributaria, puesto que al momento de realizarse el supuesto jurídico de hecho y convertirse en un hecho generador es cuando nace la obligación tributaria.

Tal aseveración la constatamos en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, que dispone que en el momento de la causación del impuesto es conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso que ocurran.

La realización del supuesto normativo da lugar, a las obligaciones. Este es un principio fundamental del Derecho, ya que a partir de ese momento puede determinarse la exigibilidad de las conductas que son el contenido de la obligación. En especial, el momento del nacimiento de la obligación tributaria representa en nuestra materia un punto de gran importancia, debido a que ello nos permite determinar cuál disposición legal es la aplicable a esa situación; a partir de qué momento será exigible; así como el momento en que se extinguirán las facultades de las autoridades fiscales para su cuantificación.

La doctrina coincide en forma absoluta en que “la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales”, como lo establecían nuestros Códigos Fiscales de la Federación anteriores al vigente, es decir, con la realización del hecho generador, por lo que le serán aplicables las disposiciones legales vigentes en el momento de su nacimiento; empero, en materia fiscal, el momento del nacimiento de la obligación no coincide con el de su exigibilidad, ya que su naturaleza especial, requiere el transcurso de un cierto plazo para que sea exigible. Así tenemos que el establecimiento de una empresa, la realización de una operación, o la obtención de un ingreso, pueden haber sido considerados objeto de gravamen por el legislador y, por tanto, establecidos como hechos imponibles; sin embargo, la realización del hecho generador, que da lugar al nacimiento de la obligación de registrarse, de presentar una declaración o de pagar un

impuesto, quedará sujeta a un cierto plazo para su cumplimiento, el cual es fijado en las leyes impositivas respectivas, en el Código Fiscal de la Federación y en su reglamento.

Quintanilla Valtierra y Rojas Yáñez al respecto manifiestan lo siguiente:

El presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia..es definido por Sainz de Bujanda como el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse la obligación tributaria... La hipótesis de incidencia describe, de manera hipotética, los hechos imponibles que darán lugar al nacimiento de la obligación del contribuyente de pagar un tributo... tales como el capital, la renta, y los consumos, los hechos tributariamente relevantes, como son las percepciones de ingresos. Las propiedades o posesiones de bienes, los actos jurídicos, los consumos de bienes y servicios, las importaciones y exportaciones de mercancía extranjera y nacional. Es a partir de dichas fuentes que el legislador determinará la hipótesis de incidencia, la que puede estar redactada de la siguiente forma: a) Las empresas que perciban ingresos globales por un ejercicio fiscal; b) las personas que obtengan ingresos por prestación de servicios profesionales.

Raúl Rodríguez Lobato señala de manera clara el nacimiento de la obligación tributaria tratándose de impuestos, derechos y contribuciones especiales. El autor en cita menciona:

Tratándose de los impuestos, la obligación tributaria nace para el contribuyente en el momento que realiza el hecho jurídico que la ley como su presupuesto. En cuanto a los derechos, la obligación nace en el momento en que la autoridad efectivamente presta el servicio administrativo al particular. En la contribución especial, la obligación fiscal nace en el momento en que el Estado pone en servicio la obra pública de interés general, pero que beneficia particularmente a un determinado sector, o bien, en el momento que presta el servicio público que reclama el interés general como consecuencia de la actividad que desarrolla un particular.

García Mullin resalta la importancia que tiene el momento del nacimiento de la obligación pues distingue el momento en que se origina la obligación y otros en los que se origina deberes tributarios de carácter formal como la presentación de declaraciones. Por lo que también ayuda a determinar la ley aplicable en el momento de la realización del hecho imponible y en el de producirse el acto administrativo de liquidación por el particular.

## **2.2 PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS**

El ejercicio de la potestad tributaria debe absorber una serie de principios y prever una serie de efectos que la imposición puede producir. El conocimiento de los principios de la imposición es de fundamental importancia para el adecuado desenvolvimiento de un país, ya que su correcto manejo hace de las contribuciones un instrumento muy útil para la consecución de los fines del Estado. Los principios de la imposición que en ella convergen son la economía, la política y el derecho, cada una de estas disciplinas aporta sus elementos para la mejor y más adecuada imposición.

### **2.2.1 Principios Elementales**

#### **a) Igualdad**

En el campo jurídico la igualdad se entiende por igualdad que el tratamiento que se da a todas las personas que caigan en el supuesto que la ley señala deba ser idéntico; o como la Suprema Corte establece tratar igual a los iguales.

La igualdad en materia tributaria se traduce en que las leyes fiscales no se establecen para gravar a un sujeto o grupo de sujetos en particular, a no ser que su situación coincida con la señalada en el hecho generador de crédito fiscal, o dicho en otras palabras, que la conducta del sujeto pasivo coincida con el supuesto establecido por la disposición impositiva.

El maestro Hugo B. Margain comenta: que la idea de igualdad en las cargas públicas no significa necesariamente que todas las personas, sin distinción cubran la misma cuota proporcional al Erario Público, puesto que sería este un principio más bien de desigualdad. Por lo contrario, es indispensable tratar de manera desigual a quienes son distintos, según los postulados de justicia conmutativa.

Este principio consagra el artículo 13 de la Constitución “nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales”. Esta garantía es perfectamente válida en materia fiscal.

Al respecto la Suprema Corte <sup>20</sup> ha establecido:

“...el principio de igualdad establecida en la Constitución no se propone sancionar en materia de impuesto un sistema determinado ni una regla férrea por la cual todos los habitantes o propietarios deban contribuir con una cuota igual al sostenimiento del Gobierno, sino tiende a que en condiciones análogas se impongan gravámenes idénticos a los contribuyentes. Este principio no priva al legislador de la facultad de crear categorías de contribuyentes afectados con los impuestos distintos siempre que ellas no sean arbitrarias o formadas para hostilizar a determinadas personas o clases, es decir, siempre que las distinciones, categorías o clasificaciones se apoyen en una base razonable y respondan a una finalidad económica social”.

Por lo tanto considero que el principio de igualdad fiscal, es la aplicación idéntica de la ley a todos los sujetos contribuyentes, sin introducir diferencias debidas a su situación personal o a las relaciones que existan entre ellos; en sentido negativo, es la eliminación de discriminaciones en una situación semejante o similar. En el plano normativo se concreta en la obligación de regular de idéntico modo las situaciones iguales y de manera diferente, las desiguales.

---

<sup>20</sup> Suprema Corte de Justicia de la Nación Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca. Tomo II, Diciembre de 1995. Pág. 208. Tesis Aislada.

## **b) Certidumbre**

Significa que el impuesto debe ser cierto, entendiendo como tal que el impuesto no pueda ser arbitrario y por lo mismo requiere que el contribuyente lo conozca previamente.

Adam Smith, señala que “el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, forma de realizarse, la cantidad a pagar, deben ser claros para el contribuyente y para todas las demás personas ... La inseguridad de los impuestos estimula la insolencia y favorece la corrupción de una clase de hombres, que ya por la función que desempeñan son impopulares, incluso cuando no son insolentes ni corrompidos”.<sup>21</sup>

Para el cumplimiento de tal principio es necesario especificar con precisión a los sujetos obligados a quienes está dirigida la contribución con los siguientes datos: el sujeto, el objeto, la cuota, la forma de hacer la valuación de la base, la forma de pago, la fecha de pago, quien paga, las penas en caso de infracción, etc.

Este Principio lo podemos ubicar en nuestro Código Fiscal de la Federación, mismo que establece:

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

---

<sup>21</sup> Adam Smith, Riqueza de las Naciones, citado por DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario, Editorial PAC, 2ª Edición, México 1986, p. 57.

### **c) Comodidad**

El impuesto debe estructurarse de tal manera que se recaude en las formas y épocas más oportunas que convengan el pago del contribuyente.

Existe una serie de impuestos que por su calidad resultan a veces problemáticos en su cobro y otros, por el contrario, se cobran aún sin que el consumidor lo sienta. Un impuesto cobrado inmediata o casi inmediatamente se resiente menos que el cobrado tiempo después de la situación que lo originó. En este caso, a mayor tiempo de cobro, mayor sacrificio para el individuo que paga.

Los documentos que los contribuyentes elaboran (declaraciones de impuestos formularios, y otros), deben ser lo más sencillos posible, no engorrosos, fáciles de interpretar, con el propósito de minimizar los costos de cumplimiento y acatamiento por parte de los sujetos obligados, para que desincentiven los comportamientos que generan elusión y evasión fiscal, debe existir un buen diseño de la contribución.

### **d) Economía**

Consiste en que lo que se recaude sea realmente favorable para el fisco. Podemos decir que es la aplicación directa del costo - beneficio, pues si en un momento el fisco para recaudar \$ 100.00 requiere invertir por pago de personal, equipos, papelerías, etc. Un total de \$ 105.00 no tiene ninguna justificación la existencia de un impuesto de ese tipo.

Todo impuesto debe planearse de modo que la diferencia de lo que se recauda y lo que ingresa en el erario público, sea lo más pequeño posible. Si la diferencia, por el contrario, es mucha, es posible que la recaudación del impuesto utilice un gran número de funcionarios y empleados cuyos sueldos devoran la mayor parte del producto del mismo.

Se hace una alusión a minimizar la diferencia entre la recaudación tributaria potencial y la recaudación efectivamente obtenida. Si bien en nuestro país las legislaciones tributarias contemplan que se deberán realizar mecanismos para analizar el costo beneficio de las contribuciones, al parecer en estos momentos las autoridades correspondientes no han cumplido con dicho precepto legal.

En México se tiene el fundamento en la fracción cuarta del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en donde se dispone que “ ...son obligaciones de los mexicanos...contribuir para los gastos públicos..de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes...”

Así encontramos que los recursos que aportan los mexicanos, con la obligación a contribuir en una forma en que se considere su capacidad económica y que en la que sea tratado en igualdad de circunstancias frente a las normas fiscales, deben destinarse para cubrir los gastos públicos. Lo anterior se interpreta que todos los mexicanos, sin importar el lugar donde generen sus ingresos, es decir, ya sea territorio nacional o en el extranjero, tienen la obligación de cubrir las contribuciones respectivas.

Aunado a lo anterior, el Código Fiscal de la Federación establece que las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir a los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.

Con esta disposición se estima que todos aquellos que se encuentren en los supuestos establecidos en las normas tributarias mexicanas, deberán pagar las respectivas contribuciones, ya que no se hace distinción entre los nacionales y los extranjeros.

También es conveniente mencionar que en casos de reciprocidad entre México y algún estado extranjero, podrán existir ciertas reglas fiscales para el pago de contribuciones.

### **2.2.2 Principios Constitucionales (Artículo 31, fracción IV)**

El ejercicio de la Potestad Tributaria y la actuación de las autoridades en esta materia deben seguir determinados lineamientos que la propia Constitución y las leyes establecen.

Estas reglas básicas, por derivar de la norma fundamental de nuestro sistema jurídico, se conocen como Principios Constitucionales de la Tributación y son los siguientes:

#### **a) Legalidad Tributaria**

El artículo 31, fracción IV de la Constitución consagra el Principio de Legalidad al establecer que son obligaciones de los mexicanos: IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Este principio, aplicado al campo tributario, nos permite afirmar que las autoridades fiscales sólo pueden hacer lo que la ley les permite, cuidando la correcta aplicación de la misma, para evitar el abuso o desvío de poder, la desproporción, la arbitrariedad, y la injusticia en el perjuicio de los contribuyentes, pues estamos ante un principio de seguridad jurídica.

Así en la jurisprudencia titulada:

“IMPUESTOS PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL, IMPUESTO PREDIAL, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL.- El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31, fracción IV, que establece que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente

reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquél poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y de la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley.

Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S. A. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Instancia: Pleno. Fuente: Apéndice de 1995, Séptima Época. Tomo I, Parte SCJN. Pág. 169. Tesis de Jurisprudencia.

## **b) Proporcionalidad**

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha dicho que la proporcionalidad radica en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos.

La proporcionalidad se encuentra vinculada a la capacidad económica de los contribuyentes y debe ser gravada diferencialmente, de acuerdo a tarifas progresivas, para que el impacto sea diverso, no sólo en cantidad, sino en relación al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente, en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos.

Este Principio mira al carácter económico de la carga impositiva. Se debe atender al panorama general de una economía nacional, para poder determinar cuál es la relación, y la proporción, entre las distintas fuentes impositivas.

### **c) Equidad Tributaria**

Este principio da universalidad al tributo, es decir, que el impacto que éste origine debe ser el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.

Por lo tanto, la equidad exige que se respete el Principio de Igualdad, determinando que es norma de equidad la que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley, y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente; o sea, tratar a los iguales de manera igual.

Así deben recibir un trato idéntico en lo concerniente al hecho imponible, la base gravable, acumulación de ingreso, deducciones permitidas, en una palabra: devengo del impuesto; debiendo variar sólo las tarifas fiscales aplicables, de conformidad con la capacidad económica del sujeto pasivo.

La equidad tributaria significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben tener una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo regula, “trato igual a los iguales y desigual a los desiguales”.

#### **d) Generalidad**

La generalidad como principio constitucional tributario, es el punto de partida de donde surge toda la gama de principios y deberes que los ciudadanos y el estado deben cumplir, cada uno dentro del ámbito de sus respectivas competencias.

Flores Zavala indica que: “El principio de Generalidad no significa que todos deben pagar impuestos, sino que todos los que tiene capacidad contributiva paguen algún impuesto. Sin embargo, este principio puede también aplicarse a cada impuesto individualmente considerado, y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones...”<sup>22</sup>

Es la característica de la ley que consiste en que su observancia será por parte de todos aquellos que encuadren en el supuesto o en la hipótesis prescrita en su contenido. García Maynez clasifica las normas desde el punto de vista de su ámbito personal de validez como: genéricas e individualizadas. Llama genéricas a las que obligan y facultan a todos los que se encuentren comprendidos dentro de la clase designada por el concepto - sujeto de la disposición normativa; y las individualizadas a las que obligan o facultan a uno o varios miembros de la misma clase, individualmente determinados.

Así tenemos que Sainz de Bujanda entiende, que el principio de generalidad significa que todos los ciudadanos han de concurrir a la recaudación de las cargas públicas.

Por su parte Giuliani Fonrouge dice que la generalidad una derivación del principio de igualdad, que implica que se abarque de forma integral con el cobro de los impuestos a las personas o bienes previstos en la ley.

---

<sup>22</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto. **Finanzas Públicas Mexicanas**. Editorial Porrúa, México, p. 179.

Por medio de este Principio se exige que paguen impuestos todas aquellas personas, físicas o morales, que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen en la hipótesis tributaria, obteniendo como consecuencia, el correspondiente hecho generador de las contribuciones que se trate.

### **e) Obligatoriedad**

Para Arrijoja, la obligatoriedad consiste que toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en una ley tributaria expedida por el Estado Mexicano, automáticamente adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo que la misma ley establezca.

Comenta en este tema, el maestro Ignacio Burgoa Orihuela: “...también están permitidas la aplicación o la adjudicación de los bienes de una persona a favor del Estado cuando dichos actos tengan como objetivo el pago de créditos fiscales resultantes de impuestos o multas y para cuya realización las autoridades administrativas están provistas de la llamada facultad económico-coactiva, cuyo fundamento constitucional, a nuestro entender, se encuentra en el Artículo 22 de la Constitución, el cual también delimita su procedencia.”

La Propia Constitución, en su artículo 31, fracción IV, al mismo tiempo que establece el Principio de Obligatoriedad como un deber ciudadano de orden público, otorga al Estado los instrumentos jurídicos adecuados para velar por su plena vigencia y su cabal cumplimiento.

En materia fiscal, podríamos sintetizar esta característica, como el deber que tienen todas las personas ya sea físicas o morales para obedecer la ley en cuanto lo que esta disponga que deba hacerse, pues si no lo cumple de manera espontánea, el Estado puede hacer uso del poder coactivo.

## **f) Gasto Público**

Establece el artículo 31, fracción IV de la Constitución: Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Este precepto supone la consagración de un principio de justicia material en el gasto público, pues, tradicionalmente, se había considerado que, en última instancia, el gasto público respondía a decisiones de orden político que no estaban sujetas a normas o principios jurídicos materiales de justicia. El control del gasto público se reducía a un control de legalidad, esto es, a un mero control formal.

No basta con controlar la legalidad en la realización de un determinado gasto, es decir, verificar que se han observado las normas legales y reglamentarias que ordenan el procedimiento de ejecución del gasto, sino que ese precepto permite y exige, enjuiciar la legitimidad de las decisiones en materia de gasto público, las decisiones de gastar en unas determinadas finalidades antes que en otras.

## **2.3 DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL**

El problema de la doble contribución o imposición internacional ha adquirido singular trascendencia después de la Primera Guerra Mundial, ya que origina diversas dificultades y puede constituir una tabla u obstáculo para el desarrollo de la actividad comercial internacional.

### **2.3.1 Concepto de Doble Contribución Internacional**

De acuerdo a la opinión de G. Fonrouge, la afectación de los hechos imposables por parte de dos países simultáneamente, tiene su origen en la utilización de criterios dispares para la atribución de la potestad contributiva, pues el problema consiste básicamente en una violación formal del principio

general que quiere que una misma persona en ocasión de un mismo hecho y de una misma actividad, no debe estar sometida más que a una soberanía única, tanto en materia fiscal como en materia política o jurídica.

El maestro citado, comenta también, que la imposición múltiple no es condenable únicamente por consideraciones de tipo económico y moral, por constituir una barrera al comercio internacional y las inversiones internacionales o por significar una distribución injusta de la carga tributaria, en una palabra, por ser perjudicial o no, sino lo es en el caso de que sea consecuencia del ejercicio ilegítimo de los poderes financieros de los Estados. El planteamiento debe ser jurídico.

En materia de Derecho Fiscal Internacional se suele decir que “no existen normas de carácter internacional que impongan límites a la soberanía de los Estados. El legislador nacional determina los casos de sumisión a su propio ordenamiento tributario teniendo siempre en cuenta que en la delimitación de su propia competencia cada Estado debe mantenerse dentro de sus límites, sin inmiscuirse en la competencia de los demás Estados”<sup>23</sup>.

Con relación al concepto de **soberanía** en el Derecho Fiscal Internacional, es preciso apuntar algunas ideas:

#### **a) El concepto de soberanía en el campo del Derecho Fiscal.**

Según la opinión de Tomar Buhler, en su obra “Principios de Derecho Internacional Tributario”, la soberanía no tiene un significado distinto en el campo del Derecho Fiscal del que tiene en otras ramas jurídicas. Así la concibe como, **“la facultad total y exclusiva de un Estado de mandar a través de la propia voluntad manifestada frente a los demás Estados en la**

---

<sup>23</sup> MIAJA DE LA MUELA, A. **Ensayo de delimitación del Derecho Internacional Económico**. Valencia, 1971, p. 21, citado por BORRÁS, Alegría en su obra. La doble imposición: problemas jurídico internacionales. Estudios Fiscales, Ministerios de Hacienda. Madrid, España. 1974. p. 19.

**competencia única que le asiste para realizar actos legislativos, ejecutivos y judiciales dentro de su ámbito de poder territorial”<sup>24</sup>.**

Continúa el autor, señalando que al igual que en otros terrenos, constituye una derivación de este derecho de autodeterminación la posibilidad de contraer vínculos frente a otros sujetos de Derecho Internacional, que desde un punto de vista material se convierten así en limitaciones a ese derecho de autodeterminación: si bien se ha hecho hasta ahora uso de esa posibilidad de limitación voluntaria, no se ha llegado aún al núcleo mismo del concepto de soberanía.

En efecto, en este proceso de limitaciones, existen ciertos parámetros no sacrificables por los Estados, en atención a determinadas causas: 1) Puesto que la hacienda afecta de manera especial a resortes vitales de los Estados y en los países democráticos su ordenación ha sido objeto desde siempre de disputas entre los gobiernos y sus representantes de la sociedad, que condujeron a fijar esa ordenación en una ley anual presupuestaria, la asunción de obligaciones, que materialmente supongan una limitación de la soberanía financiera, está sometida por doquier a normas severas; y 2) entre las fuentes de ingresos de un Estado, esa sensibilidad frente a las vinculaciones exteriores no es la misma en cualquier terreno, ya que por ejemplo es mínima para los derechos aduaneros y los impuestos al consumo, pero en el caso de los impuestos directos, su recaudación unificada es prácticamente impensable.

Otros autores han opinado que se trata de una manifestación de la soberanía a la que podrían denominar Soberanía Fiscal, entendiéndose ésta como el poder de establecer un sistema impositivo que posea una autonomía técnica en relación con los sistemas susceptibles de entrar en concurrencia con él, ejerciendo tal soberanía dentro de su ámbito de competencia territorial.

---

<sup>24</sup> BUHLER, Ottomar. **Principios de Derecho Internacional Tributario**, Versión Castellana de Fernando Cervera Torrejón. Editorial de Derecho Financiero; Madrid, 1968;p.p 173-190

## **b) Consecuencias prácticas del principio de soberanía en el Derecho Fiscal Internacional.**

El principio de soberanía fiscal produce una serie de consecuencias en el Derecho Fiscal Internacional:

- Derecho exclusivo de cada Estado a ejercer su potestad fiscal en su territorio y en el espacio aéreo por encima del mismo, y consecuentemente el Estado no puede actuar coactivamente fuera de sus fronteras sin afectar a otra soberanía.

- La improcedencia del ejercicio de la potestad fiscal fuera de las fronteras del Estado no contradice el que se tomen en consideración a efectos de la imposición de un país, los presupuestos de hecho ocurridos en el extranjero.

En este sentido, existen dos criterios en el Derecho Fiscal Internacional, el personal, denominado generalmente anglosajón, por el que se gravan todas las entradas de un sujeto en razón de su nacionalidad, independientemente de la fuente de riqueza; y el territorial, conocido como criterio europeo, consistente en gravar en el territorio todos aquellos presupuestos o hechos impositivos que pueden considerarse realizados en el territorio del Estado. La conjugación de estos dos sistemas puede originar a su vez dos tipos de conflictos:

**Conflictos Positivos:** Se plantean desde el momento en que cada Estado puede determinar libremente cuáles son los supuestos que quedan sometidos a su soberanía fiscal, aunque no pueda inmiscuirse en la soberanía de otros, pero nada impide que tome en cuenta los hechos impositivos ocurridos en otro país desde el momento en que éstos tengan alguna conexión con su Estado; o bien, grave los hechos impositivos ocurridos en su territorio en los casos en que la persona que, por ejemplo, percibe una renta, reside en el extranjero. En esos casos, lo más probable es que el otro país (donde ocurre el hecho impositivo o el lugar de residencia), también exija el impuesto, por el mismo concepto o por otro diferente, generándose así la doble contribución.

**Conflictos negativos:** Por el juego de los puntos de conexión fiscal, ninguna de las posibles administraciones fiscales potencialmente competentes entendieran serlo para exigir el impuesto.

Así como del hecho imponible resulta una conexión con el sujeto pasivo de la relación tributaria, en virtud de los diversos **CRITERIOS DE VINCULACIÓN** establecidos por el legislador, también surge del mismo hecho imponible una conexión o vinculación con un determinado sujeto activo de la relación fiscal.

El legislador al establecer los momentos de vinculación, goza de una gran libertad apenas limitada por razones de técnica o de control, de esta manera, los elementos de vinculación propios de los **impuestos personales** son la nacionalidad, el domicilio y la residencia del sujeto pasivo. Los elementos de vinculación propios de los impuestos reales u objetivos son la situación de la materia imponible, la fuente de qué ingreso procede, el lugar en que se efectúa el hecho generador y el lugar en que el hecho generador produce sus efectos.

En otras palabras, los momentos de vinculación utilizados, separadamente o combinados, se fundan unas veces en:

•**Circunstancias de orden personal, como: Nacionalidad y residencia.**

El criterio más antiguo observado aún por legislaciones contemporáneas, hace radicar el derecho de gravar, en la nacionalidad del sujeto, aunque en el caso de México, no basta que una persona sea mexicana para que en un principio pueda estar gravada y esté específicamente sujeta al impuesto sobre la renta (ISR) cualquiera que sea el origen de su renta.

En países como Francia y Estados Unidos de América, sí se aplica el criterio de vinculación relativo a la nacionalidad de los contribuyentes, sean personas físicas o morales.

El concepto de residencia no es el mismo que el de domicilio para efectos fiscales, el primero vincula al particular como sujeto pasivo de la obligación

fiscal, mientras que el domicilio sirve para indicar al mismo particular, la autoridad ante la cual debe cumplir sus obligaciones fiscales.

Se caracteriza por el ejemplo objetivo de habitación en un lugar, aunque falte elemento subjetivo de deseo de permanencia en él, por lo cual, indudablemente puede existir residencia atributiva de potestad fiscal aunque no haya domicilio en sentido técnico, es así que los documentos internacionales se refieren por lo común a la residencia normal o habitual, con el significado de hogar permanente de habitación y a la residencia principal, cuando se trata de personas individuales y de empresas unipersonales, y en lo que respecta a las personas colectivas, al lugar donde se halla el centro directivo, esto es, el sitio correspondiente a la cabeza, sede y poder directivo de la empresa.

• **Circunstancias de índole económica o territorial, como son: la sede de los negocios y la fuente en que se origina la riqueza gravable.**

Se considera a Schanz como el creador de esta doctrina, que atribuye la sujeción de los contribuyentes al lugar donde los diversos objetos imponibles están realmente integrados en la economía del país. Corresponden a esta categoría, el criterio de la sede de negocios y de la fuente.

El primero de estos criterios (sede de negocios) reconoce efectos fiscales al hecho de desarrollar actividad económica en un lugar que no es el del domicilio o residencia del contribuyente, por lo cual la doctrina lo menciona también como “domicilio de negocios”, para diferenciarlo del “domicilio civil”. Corresponde al lugar donde se realiza la actividad de la persona física o moral, y desde luego puede conducir a una excesiva fragmentación de la potestad fiscal; para evitarlo, se exigen ciertas características de permanencia, en lo que respecta a empresas comerciales a elaborar el concepto de establecimiento permanente.

Conforme a los principios fijados en los últimos años e incorporados a numerosos acuerdos fiscales internacionales, el derecho de imposición corresponde al Estado del lugar donde está radicado el establecimiento

permanente de la empresa comercial y no donde realiza transacciones aisladas u ocasionales.

Los sistemas de sujeción personal se inspiran en conceptos que datan de épocas en que el individuo ocupaba el primer plano, en tanto que ahora se imponen otros, donde la actividad y los intereses de la comunidad tienen preeminencia. Esto significa que no es la persona como un todo, lo que debe considerarse a los fines contributivos, sino que sus actividades y sus intereses financieros deben ser tenidos en cuenta donde se hallen, es decir, por los países, de modo tal que cada uno de éstos disponga del poder exclusivo de gravar o eximir de impuesto, la renta producida en su territorio, con abstención de la obtenida en otra parte.

Es así como se impone el criterio de sujeción fundado en la fuente productora de la riqueza, donde ésta se genera en interés del individuo y de la colectividad.

El contribuyente debe pagar sus impuestos no sólo por los beneficios generales que recibe, sino por lo que como expresión de los conceptos de solidaridad social que justificaban la contribución, resultando indudable que la obtención de la riqueza lograda a merced de la vigencia de determinado ambiente político, económico, social y jurídico, deba una participación adecuada, bajo la forma de impuestos, a las exigencias financieras generales de ese ambiente.

No se trata de la preeminencia de una razón utilitaria, de que convenga a los países importadores de capitales, sino de la afirmación de un concepto con fundamentación jurídico-económica incuestionable, que ha sido sostenido brillantemente por diversos juristas latinoamericanos en numerosas reuniones internacionales; que también abre paso a Europa misma y ha sido expuesto en Estado Unidos con abundantes argumentos. El principio de la fuente ha sido propiciado por las Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Montevideo, 1956) y por la Décima Conferencia de la Interamerican Bar Association (Buenos Aires, 1957), siendo de destacar esta última circunstancia

por tratarse del primer reconocimiento de la doctrina en reuniones de esta entidad.

### **c) Tratados de doble imposición y soberanía fiscal.**

Debido a la importancia que implica el tópico de la soberanía en materia fiscal, hasta la fecha sólo los tratados bilaterales han adquirido relevancia en el Derecho Fiscal Internacional, de tal manera que los Estados al formularlo se encuentran visiblemente movidos por el deseo de no comprometer a sus admiradores fiscales más allá de lo que exige el objetivo de evitar la doble contribución internacional. Con este propósito se acuerda especialmente el tipo de tratado para evitar la doble contribución con el sistema de deducción de impuestos, puesto que dicho sistema deja subsistente la práctica de la imposición según el principio de la “World-Wide-income” en el Estado competente de manera principal.

El sistema de reparto de fuentes significa frente a ello una fuerte limitación formal a la soberanía fiscal; la eliminación de la doble contribución tiene lugar en el campo internacional.

En el ámbito de vigencia de los tratados para evitar la doble contribución, el principio de la soberanía fiscal conduce a la admisión de la norma de interpretación de los tratados, es decir, de que la vinculación de un Estado no puede ir más allá de lo que resulta del mismo y que en las dudas no resueltas, debe fallarse a favor de la libertad de disposición de los Estados parte.

Una vez hechas las manifestaciones anteriores y analizados los preceptos íntimamente vinculados al objeto de nuestro estudio, procede pues, definir en qué consiste la doble contribución internacional:

Existen numerosas definiciones al respecto, sin embargo, algunas son limitadas y no proporcionan una idea clara de lo que es la doble contribución internacional.

Por ejemplo, Alegría Borrás, señala que “la doble imposición internacional es aquella situación por la cual una misma renta o un mismo bien resulta sujeto a imposición en dos o más países, por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo período imponible y por una misma causa”<sup>25</sup>.

En este sentido, tomaremos la desarrollada por Ottmar Buhler :

**“Existe doble imposición 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 período de tiempo. Cuando se añade “de la misma persona” (identidad de sujeto) se obtiene el concepto en sentido estricto”**.<sup>26</sup>

En el caso de la doble imposición en sentido amplio, la segunda “imposición” puede no recaer sobre el mismo sujeto pasivo de la primera directamente, sino indirectamente, es decir, económicamente, al ser satisfecho el impuesto que le grava por otra persona.

Se da, dice el doctrinario, entre otros casos, cuando se obliga a un accionista con arreglo a la “Income Tax Act” inglesa, al pago del “normal tax” de la sociedad, y posteriormente el accionista es gravado una vez más por estos mismos dividendos en otro país.

Respecto a un juicio doctrinal la doble imposición internacional (o doble contribución internacional como se maneja en este documento), puede decirse que su condena y posible extirpación ha constituido la finalidad fundamental de todos los tratados suscritos para evitarla desde fines de la Primera Guerra Mundial y un propósito generalizado de la comunidad internacional en nuestros días.

---

<sup>25</sup> BORRAS, Alegría, *Op. Cit.*, p. 30.

<sup>26</sup> Para mayor información consúltese BUHLER, Ottmar. *Op. Cit.* p.p. 180 y ss.

Sin embargo, en ausencia de los tratados referidos, las interferencias en el terreno de los impuestos directos, así como el gravamen real, las obligaciones formales, que no deben dejar de ser tenidas en cuenta, no son eliminadas mediante normas nacionales de imputación; razón por la que no es válido decir que la doble imposición internacional sea hoy ilícita en Derecho Internacional.

### **2.3.2 Circunstancias que configuran la Doble Contribución Internacional**

Recordando el concepto planteado en líneas previas, debemos decir que **“existe doble imposición 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 período de tiempo. Cuando se añade “de la misma persona” (identidad de sujeto) se obtiene el concepto en sentido estricto”**.

En atención al precepto que de doble contribución internacional en sentido estricto, expone Tomar Buhler, estamos en posibilidad de desprender los factores fundamentales concurrentes de dicho fenómeno:

- a) **Dos o más autoridades fiscales diferentes**, dos soberanías fiscales. “Varios Estados”, sujetos activos principales.
- b) **El mismo o semejante impuesto** es percibido por varios Estados.
- c) **Un mismo presupuesto** de hecho imponible.
- d) **Un mismo período**. Un mismo lapso de causación.
- e) **Identidad de sujetos pasivos**.

Estos factores fueron ampliamente considerados en el apartado “Concepto de doble contribución”, sin embargo, abundaremos un poco más en subsecuentes párrafos al abordar los “Elementos de la Doble Contribución Internacional”.

### **2.3.3 Causas de la Doble Contribución Internacional**

La contraposición de los criterios de vinculación adoptados por dos Estados, así como la diferencia en la forma de determinar la base imponible, son causas por las que se puede producir el fenómeno que se comenta.

El Estado es un ente soberano que, por ende, tiene plena capacidad para regular su actuación en el mismo marco jurídico, que se despliega en un determinado espacio geográfico o ámbito espacial de validez de sus normas, constituido por su propio territorio.

En el ejercicio de sus atribuciones y en la consecución de sus fines, el Estado se interrelaciona con otras entidades pares que también son soberanas e independientes.

En términos más amplios, los entes públicos deben crear gravámenes, sólo que en varias ocasiones estos gravámenes trascienden a la entidad que los impone y pueden ser materia de conflictos cuando una misma actividad es sometida a contribuciones concurrentes, situación que se presenta básicamente cuando:

1. Dos entes fiscales independientes inciden en un mismo hecho imponible.
2. El hecho imponible da origen a varias actividades gravadas, sin importar la denominación que se les otorgue.
3. Existe identidad de contribuyentes en la vinculación contributiva, y el gravamen se puede presentar en un mismo período o por la misma causa.

Así se presentan en primer término los criterios de carácter territorial en oposición a los de carácter personal, ya referidos con anterioridad; el primero conocido con el nombre de europeo, pretende gravar todos aquellos hechos imponibles que se desarrollan en el territorio de un Estado. El segundo sistema, denominado anglosajón, pretende gravar todos los ingresos de un sujeto, sin

importar el lugar donde se halla obtenido, razón por la cual se ha definido este concepto con el nombre de RENTA MUNDIAL.

## **2.4 ELEMENTOS DE LA DOBLE CONTRIBUCIÓN INTERNACIONAL**

Conjuntamente al estudio de los elementos de la doble contribución internacional, es necesario concebir el significado de los mismos en el derecho mexicano, así pues, pasemos a su desarrollo.

### **2.4.1 Sujeto activo**

En México, el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece la obligación de los mexicanos, de contribuir para los gastos públicos así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado (las entidades federativas) y Municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, de esta manera, el Estado es el sujeto activo principal de obligación contributiva en México.

Debe quedar claro que existen dos conceptos íntimamente relacionados entre sí, distintos en su esencia y en sus efectos: la **POTESTAD CONTRIBUTIVA Y LA COMPETENCIA CONTRIBUTIVA.**

Ambas ideas se distinguen en cuanto a que la primera de ellas es la facultad propia del Estado para establecer las contribuciones necesarias para satisfacer sus funciones. Esta potestad puede ser originaria o delegada. Es originaria, cuando nace de la Constitución. Es delegada, cuando la entidad política que posee, lo hace en razón de que le ha sido transmitido por otra entidad con potestad originaria (caso excepcional en nuestro país, donde la federación ha transmitido cierta potestad a los Estados en el ámbito que debiera ser exclusivo).

En cambio, la competencia contributiva consiste en el poder recaudar la contribución cuando se ha producido un hecho generador. El titular de la

competencia contributiva, es el acreedor de la prestación fiscal. Puede suceder, que coincidan las titularidades de la potestad contributiva y la competencia contributiva en una misma entidad, como ocurre generalmente.

Estos conceptos, nos lleva a precisar que puede existir entonces, dos tipos de sujetos activos de la obligación contributiva:

- El sujeto activo principal, que detenta la potestad; y,
- El sujeto activo secundario, que posee únicamente la competencia.

Los llamados organismos fiscales autónomos, son sujetos activos secundarios de la obligación fiscal.

De los sujetos activos principales previstos por la legislación mexicana, únicamente la Federación, los Estados y el D.F., tienen plena potestad jurídica contributiva, es decir, no solamente pueden disponer libremente de las contribuciones que recaudan, sino que pueden dárselas a sí mismos a través de sus legislaturas respectivas.

En cambio, los municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda, pero no establecer sus contribuciones, tarea que está encomendada a las legislaturas de los Estados según lo dispuesto por la misma Carta Magna en el artículo 115, fracción IV.

El Impuesto Sobre la Renta es un impuesto de naturaleza federal, por lo que en materia de doble contribución internacional, el sujeto activo principal de la relación fiscal, será el fisco federal.

**Tenemos pues, que el SUJETO ACTIVO PRINCIPAL, EN LA DOBLE CONTRIBUCIÓN INTERNACIONAL SON LOS ESTADOS SOBERANOS.**

## 2.4.2 Sujeto pasivo

El sujeto pasivo, es la persona individual o colectiva sometida a la potestad contributiva del Estado, es quien debe satisfacer una prestación a favor del fisco, ya sea propia o de algún tercero o bien, que se trate de un obligación fiscal sustantiva o formal.

El sujeto pasivo, es la persona individual o colectiva que por disposición de la ley está obligada al cumplimiento de la prestación, ya sea a título propio o ajeno; se llama “deudor”, a quien deba satisfacerla a título propio; y finalmente, se designan con la expresión “responsable” a quien debe atender una deuda ajena, ya en actuación paralela o por sustitución.

En estas circunstancias, no siempre la persona a quien la ley señala como tal, es la que efectivamente paga el impuesto, sino que en ocasiones puede una persona diferente efectuar el pago.

En México, sólo las personas físicas o morales pueden ser sujeto pasivo de la obligación fiscal, pues solamente ellas están previstas como contribuyentes tanto en el Código Fiscal de la Federación (cuyo artículo 1° dispone que ambas están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas), como en las legislaciones específicas que establecen cada una de las contribuciones; tal como sucede en el caso del Impuesto sobre la Renta, que en su ley establece los sujetos obligados al pago del mismo de acuerdo a ciertos criterios de vinculación ahí descritos (artículo 1°).

El actual Código Fiscal de la Federación no da una definición de sujeto pasivo de la obligación fiscal, como sí lo hacía el Código anterior en su artículo 13, que señalaba que “el sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que de acuerdo con las leyes está obligada al pago de una prestación determinada del fisco federal”.

En el pasado también eran considerados sujetos pasivos las agrupaciones que constituían una unidad económica diversa de la de sus miembros, asimilándolas para su regulación a las personas morales. Actualmente esta hipótesis ha desaparecido.

La ley fiscal mexicana acoge la separación entre titularidad de la deuda y responsabilidad del pago, por lo tanto distingue entre deudor o responsable directo y responsable indirecto, sin embargo, no define a ninguno de los dos en forma específica. Amén de lo anterior, el actual Código Fiscal de la Federación en su artículo 26, enumera a los sujetos “responsables indirectos”, agrupándolos a todos bajo el rubro de responsables solidarios.

Por lo tanto, de la interpretación armónica y sistemática de los artículos 1° y 26 del Código en comento, resulta que en México, el sujeto pasivo se clasifica:

- En deudor directo; y,
- Responsable solidario.

**EL SUJETO PASIVO EN LA DOBLE CONTRIBUCIÓN INTERNACIONAL, PUEDE SER UNA PERSONA FÍSICA O MORAL, SUJETA A LAS LEYES DE DOS O MÁS ESTADOS SOBERANOS, EN VIRTUD DE LOS CRITERIOS DE VINCULACIÓN APLICADOS A CADA UNO DE ELLOS, POR ENCONTRARSE EN EL PRESUPUESTO DE HECHO IMPONIBLE Y ACTUALIZARSE EL HECHO GENERADOR.**

#### **2.4.3 Objeto de la contribución**

El objeto de la obligación fiscal, corresponde a la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es, el pago de una suma de dinero en la generalidad de los casos, o en la entrega de ciertos bienes en el supuesto de permitirse su cumplimiento de esa forma; por su parte, el objeto de la contribución es el supuesto de hecho que la ley establece como determinante en el gravamen: la riqueza, la realización de un acto, etc.

En este sentido, el objeto de la doble contribución internacional es:

**UN MISMO OBJETO GRAVADO POR DOS ENTES SOBERANOS, ENTENDIDO AQUÉL COMO EL CONJUNTO DE ELEMENTOS DEL PRESUPUESTO DE HECHO (TAMBIÉN LLAMADO HECHO IMPONIBLE) EXCLUYENDO SUS ASPECTOS SUBJETIVOS.**

#### **2.4.4 Base**

Se llama parámetro, a la magnitud a la que debe referirse o aplicarse, según los casos, el tipo de gravamen; y cuando el parámetro está constituido por una suma de dinero o por un bien valorable en términos monetarios recibe el nombre de base gravable.

**SE APLICA A LA DOBLE CONTRIBUCIÓN INTERNACIONAL, SIN EMBARGO, DEBIDO A QUE CADA PAÍS DETERMINA LOS FACTORES PARA OBTENER LA BASE GRAVABLE (por ejemplo, ingresos y deducciones en el impuesto Sobre la Renta) Y QUE EN LA COMUNIDAD INTERNACIONAL EXISTE UNA AMPLIA VARIEDAD DE UNIDADES MONETARIAS, NO PODEMOS HABLAR DE UNA SÓLA BASE, SIEMPRE HABRÁ DISPARIDAD EN EL RESULTADO OBTENIDO Y ADEMÁS, SERÁ NECESARIA UNA CONVERSIÓN AL TIPO DE CAMBIO CORRESPONDIENTE. ES DECIR, SI BIEN EL OBJETO DE LA CONTRIBUCIÓN ES EL MISMO, LA BASE GRAVABLE (CANTIDAD) NO ES IDÉNTICA, SÓLO EQUIPARABLE MEDIANTE CONVERSIÓN.**

#### **2.4.5 Tasa y/o tarifa**

La tasa es el elemento exterior al hecho generador, aplicado a la base gravable. Es el tipo impositivo o la alícuota. Se caracteriza por que es general para todos los hechos generadores y puede ser proporcional y progresiva.

La tarifa, es variable, ya que sus elementos pueden verse modificados en función del componente de la materia contributiva u objeto y de la calidad del contribuyente, así como por el conjunto de tipo, deducciones, incrementos o decrementos. La forma de cálculo de la contribución, constituye la tarifa, en el caso de los impuestos.

**LAS TASAS O TARIFAS APLICABLES, SON ESTABLECIDAS INTERNAMENTE POR CADA PAÍS, EXCEPTO EN EL CASO DE UN TRATADO PARA EVITAR LA DOBLE CONTRIBUCIÓN, PARA CIERTOS SUPUESTOS ESPECÍFICOS, SE FIJE UNA MISMA PARA LOS ESTADOS FIRMANTES O SE CONCEDAN REDUCCIONES IMPOSITIVAS DE COMÚN ACUERDO ENTRE ÉSTOS, DE TAL MANERA, QUE EN EL FENÓMENO DE LA DOBLE CONTRIBUCIÓN INTERNACIONAL, PUEDE O NO TRATARSE DE UNA MISMA TASA O TARIFA.**

#### **2.4.6 Período de causación**

El tiempo como elemento del hecho imponible ha sido aceptado por la doctrina internacional, en el sentido que debe existir un momento perfectamente definido en el mismo, para el cual se tenga por realizado el supuesto previsto.

**RESULTA APLICABLE A LA DOBLE CONTRIBUCIÓN INTERNACIONAL, EN EL SENTIDO DE QUE EL FENÓMENO ESTUDIADO, EL MISMO HECHO IMPONIBLE GRAVADO POR DOS O MÁS ENTES SOBERANOS SIMULTÁNEAMENTE, TIENE ADEMÁS, UN IDÉNTICO PERÍODO DE CAUSACIÓN.**

## CAPÍTULO III

### TRATADOS INTERNACIONALES

#### 3.1 Concepto de Tratado Internacional

Dentro de este contexto, el artículo Primero de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados Internacionales, celebrada en el año de 1960, señala que dichos tratados son: un “Acuerdo Internacional entre Estados al cual se aplica el derecho Internacional, que comprende un documento, o también dos o más documentos relacionados entre sí, sin que importe su nombre concreto”.

Los acuerdos entre sujetos de Derecho Internacional reciben nombres muy variados: tratados, convenciones, pactos, protocolos, “*modus vivendi*”, pero debe reservarse el nombre del tratado para aquellos acuerdos entre sujetos de Derecho Internacional, en cuya conclusión participa el órgano provisto del poder de concluir tratados (cuya determinación queda en el Derecho Interno de cada país), y está contenido en un instrumento formal único.

Para que haya tratado se necesita que el acuerdo sea celebrado, en primer lugar por sujetos de Derecho Internacional. Así no pueden considerarse tratados los acuerdos entre Estados y personas particulares o entre personas particulares o jurídicas que pertenecen a diferentes Estados.

Ahora bien, comenta Arrijoa, “para que los Tratados Internacionales puedan alcanzar efectos obligatorios, es necesario que cada Estado signatario los incorpore a su legislación interna y los aplique como si fueran leyes de rango constitucional, ya que de otra forma, ante la falta de coercibilidad que caracteriza a las normas internacionales, correrían el riesgo de convertirse en letra muerta”.<sup>27</sup>

---

<sup>27</sup> ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo. **Derecho Fiscal**. Editorial Themis, décima quinta edición, México 2000. p. 70.

Según el Maestro Carlos Arellano “el tratado internacional es el acto jurídico regido por el Derecho Internacional que entraña el acuerdo de voluntades entre dos o más sujetos de la comunidad internacional, principalmente Estados, con la intención lícita de crear, transmitir, modificar, extinguir, conservar, aclarar, certificar, detallar..., derechos y obligaciones”.<sup>28</sup>

Se debe distinguir los tratados de las declaraciones de principios que no están destinadas a producir efectos de derecho, sólo pretenden indicar una determinada intención de los gobiernos signatarios.

Nos encontramos que en el Artículo 133 de la Constitución Política dispone que: “Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emane 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.

Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y Tratados a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estado”.<sup>29</sup>

En términos generales, nuestra Constitución atribuye a los Tratados Internacionales la calidad de Ley Suprema del País, reuniendo los tres requisitos mencionados.

Por lo tanto se puede definir a los Tratados Internacionales como los acuerdos de voluntades celebrados entre dos o más Estados soberanos en el ámbito internacional, con el objeto de sentar bases para la solución pacífica de problemas comunes.

---

<sup>28</sup> ARELLANO GARCÍA, Carlos. Primer Curso de Derecho Internacional Público, Editorial Porrúa, 3ª edición, México, 1997. p. 632.

<sup>29</sup> Marco Jurídico del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos. **Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos**. Edición realizada por la Cámara de Diputados del H Congreso o de la Unión, impreso en los Talleres Gráficos de la Cámara de Diputados, Septiembre, 2005. p. 170.

### 3.2 Clasificación general

Son variados los criterios para clasificar a los tratados internacionales, sin embargo destacan los siguientes:

- a) Desde el punto de vista del número de Altas partes contratantes, los tratados pueden ser bilaterales (dos Altas partes contratantes) o multilaterales (más de dos).
- b) Por la materia regulada. Éstos pueden ser jurídicos, económicos, comerciales, administrativos, fiscales, políticos, militares, culturales, tecnológicos, de defensa, etc.
- c) Desde el punto de vista de la futura adhesión de otras partes. Pueden ser abiertos o cerrados.
- d) Por su duración. Pueden ser transitorios y permanentes. Los primeros, son aquellos cuya duraciones limitada temporalmente y tienden a resolver una situación de manera provisional. En cambio, son permanentes, aquellos que rigen indefinidamente, pero destinados a una duración prolongada.
- e) Por permiso de reservas. Puede ser estrictos o flexibles. Las reservas de los tratados internacionales constituyen una institución jurídica mediante la cual uno o varios de los Estados suscriptores de un tratado internacional, con posterioridad. La redacción de un tratado internacional, expresan su voluntad en el sentido de excluir cierta disposición del mismo, e interpretar en cierto sentido algo de lo preceptuado en el tratado o de limitar o ampliar su alcance.
- f) Por su ratificación. En la práctica, normalmente los tratados son sometidos a ratificación, aunque también existen otros, denominados acuerdos ejecutivos que no requieren de dicho acto para surtir plenos efectos.
- g) Por su alcance subjetivo. Puede ser de alcance limitado cuando sólo establecen derechos y obligaciones para los gobernados de los Estados suscriptores o de alcance amplio, cuando establecen derechos y obligaciones para las entidades federativas miembros de los Estados suscriptores, o para terceros Estados.

La clasificación que puede hacerse de los tratados atendiendo a diferentes factores son dos uno relativo al fondo, y otro al número de participantes. Atendiendo a las partes que intervienen en un tratado, pueden ser bilaterales o bipartitos cuando sólo hay dos partes, o multilaterales, plurilaterales, o multipartitos, cuando participan más de dos Estados. Según su fondo son los siguientes:

### **3.2.1 Tratados contrato**

Suponen un intercambio de prestaciones entre las partes contratantes. Tienen una finalidad limitada a crear una obligación jurídica que se distingue con el cumplimiento del Tratado; como ejemplo si dos Estados se ponen de acuerdo para fijar sus límites de frontera común, una vez que el objetivo se consigue se agota el contenido del tratado.

Su finalidad se limita a crear una obligación jurídica que se extingue con el cumplimiento del tratado

### **3.2.2 Tratados leyes**

Son aquellos en los que existen dos o más voluntades comunes con un mismo objeto, establecen normas de aplicación general que jurídicamente se encuentran en un pedestal superior a las leyes internas de los países firmantes.

Son destinados a crear una reglamentación jurídica permanentemente obligatoria, es el caso de Viena en abril de 1961, sobre privilegios e inmunidades de los agentes diplomáticos en este caso se crea una reglamentación permanente.

Finalmente los Tratados Leyes; son destinados a crear una reglamentación jurídica permanentemente obligatoria.

### 3.3 PRINCIPIOS GENERALES DE DERECHO FUNDAMENTALES EN LOS TRATADOS

Hay una serie de principios generales, fundamentales, que rigen a los tratados y que pueden concentrarse en tres:

#### 3.3.1 *Pacta sunt servanda*

Este principio prescribe la obligatoriedad de los tratados. Algunas teorías encontraban en él la base del sistema jurídico internacional. La seguridad de las relaciones internacionales están comprometidas si se dejase a la voluntad de las partes el cumplimiento o incumplimiento de los pactos.

La fuerza obligatoria de los Tratados entre las partes contratantes ha sido y sigue siendo materia de ardua controversia internacional. Unos autores afirman que los tratados son obligatorios en virtud del derecho internacional natural. Esa obligatoriedad se basa en consideraciones de índole moral o religiosa y estiman, en consecuencia, que los tratados son sacrosantos, intangibles.

La fuerza obligatoria de los tratados deriva de la antigua regla consuetudinaria del derecho internacional *pacta sunt servanda*: los tratados son obligatorios y deben ser observados rigurosamente. "Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe"<sup>30</sup>.

La regla *pacta sunt servanda*, considerada como la norma fundamental el derecho de los tratados, fue axioma del derecho internacional clásico, en especial cuando las potencias imponían los tratados a los Estados débiles o a los vencidos, el actual derecho internacional no acepta esa regla como un axioma, sino que su interpretación y aplicación están sujetas a la condición de que el tratado haya sido celebrado en pie de igualdad por la partes y no contenga ningún vicio de nulidad, o sea los vicios del consentimiento. Todo tratado celebrado en circunstancias desiguales debe ser considerado nulo. Los

---

<sup>30</sup> LÓPEZ BASSOLS, Hermilio. Derecho Internacional Público Contemporáneo e instrumentos básicos. Editorial Porrúa, segunda edición, México 2003. p. 425

tratados celebrados en pie de igualdad y con todos los requisitos de Derecho Internacional han de ser observados rigurosamente.

El artículo 52 de la convención de Viena dispone que "es nulo todo tratado cuya celebración se haya obtenido por la amenaza o el uso de la fuerza en violación de los principios de derecho internacional incorporados en la Carta de las Naciones Unidas".

En su artículo 27: "una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado"

Sin embargo, el artículo 46 admite como causal de nulidad una excepción:

El hecho de que el consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado que haya sido manifestado en violación de una disposición de su derecho interno concerniente a la competencia para celebrar tratados no podrá ser alegado por dicho Estado como vicio de su consentimiento, a menos que esa violación sea manifestada y afecte a una norma de importancia fundamental de su derecho interno".

### **3.3.2 *Res Inter Alios acta***

El principio de que los tratados sólo crean obligaciones entre las partes. El tratado no puede, en principio obligar a los Estados que no han participado en él, puesto que naturalmente, no han podido dar su consentimiento, pero en algunos casos, un tratado puede crear obligaciones y derechos respecto a terceros.

### **3.3.3 *ex consensu advenit vinculum***

El consentimiento es la base de la obligación jurídica, este principio es el resultado de la estructura de la sociedad internacional, principalmente formada por Estados, formalmente considerados iguales. Al no haber un ente jurídico superior a ellos capaz de imponerles una determinada conducta, se supone

que deben dar su consentimiento para que nazcan las obligaciones de carácter contractual.

Los tratados concertados con ausencia de un auténtico consentimiento por alguna de las partes, no dejan por ello de tener validez, en la medida en que el equilibrio de fuerzas no se altere en perjuicio del país que impuso las condiciones. El que tiene el poder hace el derecho, pero ello deja siempre a salvo la facultad, para el que no lo tiene, de tratar de conseguirlo.

Los estados deben manifestar libremente el consentimiento para obligarse por un tratado. En el artículo 7o. de la Convención de Viena, se establece que para la adopción o la autenticación del texto de un tratado, o para manifestar el consentimiento del Estado a obligarse por el mencionado instrumento legal, se considera que una persona:

a) Representa a un Estado: Si presenta los adecuados plenos poderes (documentos que otorgan la facultad de negociar y comprometer los intereses del Estado); o

b) si se deduce de la práctica seguida por los Estados interesados, o de otras circunstancias, que la intención de esos Estados ha sido considerar a esa persona representante del Estado para esos efectos y prescindir de la presentación de plenos poderes.

Asimismo, se establece que en virtud de sus funciones y sin tener que presentar plenos poderes, representan a su Estado las siguientes personas:

a) los jefes de Estado, jefes de gobierno y ministros de relaciones exteriores, para la ejecución de todos los actos relativos a la celebración de un tratado;

b) los jefes de misión diplomática, para la adopción del texto de un tratado entre el Estado acreditante y el Estado ante el cual se encuentran acreditados;

c) los representantes acreditados por los Estados ante una conferencia internacional o ante una organización internacional o uno de sus órganos, para la adopción del texto de un tratado en tal conferencia, organización u órgano.

### **3.4 FUENTES DEL DERECHO INTERNACIONAL**

“El término Fuente – escribe Claude Du Pasquier – crea una metáfora bastante feliz, pues remontarse a las fuentes de un río es llegar al lugar en que sus aguas brotan de la tierra; de manera semejante, inquirir la fuente de una disposición jurídica es buscar el sitio en que ha salido de las profundidades de la vida social a la superficie del Derecho.”<sup>31</sup>

De acuerdo con Eduardo García Maynez, “ por fuente formal entendemos los procesos de creación de las normas jurídicas” <sup>32</sup>. Los procesos de manifestación de las mismas.

Así hablar de las fuentes del derecho internacional, hacemos alusión a las maneras o procedimientos encaminados a la creación y estructuración de las normas jurídico tributarias ha seguir en un convenio para evitar la doble tributación.

Aun cuando en principio es necesario aceptar la idea de Hans Kelsen, en el sentido de que el Estado es el único creador del orden jurídico, no está por demás aclarar que el estudiar los mecanismos y procesos de creación o manifestación de las normas tributarias, es un medio para determinar su origen y para ir conociendo su naturaleza y esencia.

La doctrina tradicional, considera que los Tratados Internacionales, la costumbre, la ley y la Jurisprudencia son fuentes de derecho Internacional.

---

<sup>31</sup> Citado por Eduardo García Máynez, Op. Cit., página 52.

<sup>32</sup> GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo. Ob. Cit., página 51.

### 3.4.1 Costumbre

Es la fuente formal que es manifestada mediante la práctica general, prolongada y notoria de una colectividad considerándola jurídicamente obligatoria.

El hecho de que la agrupación social lo reconozca con cierta autoridad, le permite ser elevada a rango de norma jurídica, las normas que se originan de la costumbre en su conjunto reciben el nombre de derecho consuetudinario. Se hace efectivo aquel principio que es del dominio público que dice: “la costumbre se hace ley”.

El artículo 38, fracción I, inciso b), del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia nos ofrece una definición de la costumbre internacional cuando dice:

...la corte deberá aplicar... la costumbre internacional como prueba de una práctica generalmente aceptada como siendo Derecho.

Un elemento es la práctica de los Estados, un modo de comportarse, la actuación en un determinado sentido. Este elemento de hecho es lo que se llama precedente, que pueden encontrarse, no sólo en el campo internacional (jurisprudencia internacional, actuación de los diplomáticos, actividades de las organizaciones internacionales), sino también en los mismos actos estatales internos, pues determina conducta de los órganos del Estado puede expresar en ciertos casos su voluntad de actuar conforme a una costumbre internacional.

No es suficiente que los Estados actúen en un determinado sentido para afirmar la existencia de la costumbre, es necesario que al actuar tengan conciencia de que lo hacen con arreglo a una norma de Derecho. La costumbre sólo será aplicable en defecto de Ley.

### **3.4.2 Ley**

En México la única fuente formal del Derecho Fiscal es la ley, como se desprende del contenido del artículo 31 fracción IV de la Constitución, así como el artículo 73, fracción VII de la Propia Constitución que señala las atribuciones del Congreso de la Unión de discutir y aprobar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto federal. Es decir, que si el primer artículo señala que las contribuciones deben estar establecidas por ley, correlativamente el segundo otorga la facultad de establecer tales contribuciones al órgano, en quien deposita la Constitución la tarea de realizar la actividad legislativa.

Es la fuente principal del derecho. Podemos definirla como el acto votado por las Cámaras Legislativas y promulgado por el Presidente de la República, que se impone al libre albedrío de los hombres y de las mujeres, indicándoles lo que debe ser, en qué forma deben obrar para conseguir una conducta recta. Surge como producto de un proceso por medio del cual uno o varios órganos del Estado formulan, llevan a discusión y estudio, discuten, aprueban y promulgan determinadas normas jurídicas de observancia general a las que se les da el nombre de ley.

Dentro de esta fuente están comprendidas las constituciones, los tratados intencionales, los Códigos, las leyes, los decretos y todas las normas jurídicas escritas, emanadas de autoridad competente.

### **3.4.3 Jurisprudencia Nacional**

Son las decisiones judiciales, más que como fuente autónoma del Derecho internacional, son un medio auxiliar para la determinación de las reglas de Derecho.

Las sentencias judiciales no obligan al juez internacional, y su utilidad esencial es que sirven como indicación del Derecho internacional, fundamentalmente de la costumbre y de los principios generales de derecho. Las decisiones de los tribunales internos también tienen importancia como medio de conocer la actitud de los Estados en determinadas cuestiones relativas al Derecho

internacional, pero, naturalmente, no pueden ser consideradas como fuentes del Derecho internacional porque no tiene el papel de órgano del Estado encargado de las relaciones internacionales.

A pesar de todas las reservas que pueden hacerse a la jurisprudencia como fuente del Derecho internacional, se observa en los tribunales internacionales una tendencia creciente a apoyarse en anteriores decisiones, como expresión de derecho existente.

En el Derecho español se denomina jurisprudencia al criterio constante y uniforme de aplicar el derecho mostrado por el Tribunal Supremo en sus sentencias. El art.1º.6 del Código Civil dispone que la jurisprudencia complementará Ordenamiento Jurídico con la doctrina que reiteradamente establece el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los propios principios generales del derecho. Ante la redacción de este precepto, resulta evidente que el legislador español no ha querido incluir la jurisprudencia dentro del sistema general de fuentes incluso cuando reconoce su importante misión como complemento del Ordenamiento Jurídico. Las sentencias del Tribunal Constitucional tienen valor normativo y vinculante para los demás tribunales, ya que la ley orgánica del poder judicial dispone que los jueces y tribunales interpretaran las leyes y reglamentos conforme a los principios resultantes de las resoluciones del Tribunal Constitucional.

### **3.5 CLASIFICACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES EN MATERIA FISCAL**

Los tratados internacionales en materia fiscal pueden catalogarse en dos rubros:

- a) los que celebran los Estados en materia arancelaria, precisamente con propósitos de integración económica en cualquiera de sus momentos: zona de libre comercio, unión aduanera mercado común y unión económica.

- b) Los tratados, convenciones o acuerdos para evitar la doble contribución internacional y la evasión fiscal o para el intercambio de información fiscal.

En ambos casos el objeto de los tratados o convenciones lo constituyen los impuestos establecidos por los Estados Contratantes, sean estos arancelarios y demás contribuciones al comercio exterior, en el primer caso, o los impuestos “internos” en el segundo.

### **3.6 PRINCIPIOS RECTORES DE LOS MODELOS TRIBUTARIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN**

Dentro de los procesos de negociación de tratados Internacionales para evitar la doble tributación, es necesario establecer una premisa o punto de partida que sirva como base para su estructuración. Esta premisa determinará la naturaleza y alcances del tratado, así como consecuencias económicas que puedan derivarse para los demás países firmantes.

Para efectos de conocer alcances de los tratados tributarios y contar con elementos que orienten su estudio, es conveniente señalar que existen principios rectores que en términos generales son aceptados entre países firmantes de los acuerdos, para eliminar o atenuar los efectos de la doble tributación.

#### **3.6.1. Principio de Fuente y Residencia**

Puede advertirse que son dos las premisas que normalmente suelen invocarse, debatirse y discutirse para imprimir al documento de que se trate un sello específico. Los sistemas fiscales se basan en el principio de residencia y en el principio de fuente.

El principio de Fuente, consiste en que el Estado posee la potestad tributaria de gravar todos los actos u operaciones llevadas a cabo por extranjeros, que se realicen o surtan sus efectos en el territorio del propio Estado.<sup>33</sup>

Este es el criterio que sigue nuestra legislación tributaria, establecida en la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Es evidente que si México llega a suscribir un tratado internacional en esta materia tiene que iniciar negociando a partir de este Principio.

Este principio tiende a beneficiar a las llamadas naciones en vías de desarrollo que normalmente asumen el carácter de receptoras de inversiones extranjeras, las que a cambio de contribuir a su desarrollo industrial, invariablemente ocasionan derrames económicos por concepto de fugas de capitales a través de pagos por transferencia de tecnología, regalías, intereses y dividendos.

El criterio del Principio de la Residencia implica, que el Estado donde la persona física o natural tiene fijada la residencia grava toda su renta mundial.

Según Arrijoja, los Estados solamente pueden gravar las actividades económicas llevadas a cabo en su territorio por extranjeros, cuando éstos posean el carácter de residente, conforme a las leyes aplicables. Este principio es comúnmente invocado por los países altamente desarrollados, para fortalecer su control sobre los mercados internacionales.

Las naciones desarrolladas anualmente alcanzan enormes ganancias en ingresos de inversiones en el exterior, sin que sus inversionistas residan formalmente en donde se llevan a cabo dichas inversiones. Para percibir ingresos por intereses o suministros de asistencia técnica, no es necesario establecerse en algún país, solo se transfieren financiamientos o tecnologías.

La aplicación conjunta de estos dos principios hace que ciertas rentas queden gravadas dos veces, en dos jurisdicciones fiscales distintas, y que sobre todo

---

<sup>33</sup> ARRIJOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Derecho Fiscal. Colección Textos Universitarios. Editorial Themis, décima quinta edición, México 2000. p. 296.

se origine la Doble Tributación Internacional. Por eso los tratados internacionales en materia de doble tributación que se inspiran en el principio de residencia, suelen contener estipulaciones sumamente desfavorables para los Estados en vías de desarrollo que acepten suscribirlos.

### **3.6.2. Principio de Fuente de Riqueza Territorial.**

Un Tratado será obligatorio para cada una de las partes por lo que respecta a la totalidad de su territorio, salvo que una intención diferente se desprenda de él o conste de otro modo. Están obligados al pago del impuesto los residentes en el extranjero que obtengan ingresos de fuente de riqueza situada en territorio nacional.

Es importante señalar que si un residente en el extranjero tiene en territorio nacional un establecimiento permanente (se entiende por establecimiento permanente: cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes), deberá tributar en el Título II si es persona moral y en el título IV si es persona física.

### **3.6.3. Principio de Fuente de Riqueza Universal.**

Implica que un sujeto pasivo deberá acumular y declarar el total del ingreso que obtuvo en un ciclo fiscal, sin que sea limitante para dicha acumulación el que provenga de otro país.

### **3.6.4. Principio de Ahorro.**

Es uno de los más comunes y prácticamente se refleja en todos los artículos que conforman un modelo para evitar la doble tributación.

Tiene como finalidad que no obstante que los Estados contratantes sean partícipes de un convenio para evitar la doble tributación, puedan aplicar su Ley interna sin ninguna limitación obstáculo que vaya en contra del acuerdo celebrado con el otro Estado contratante.

Señala que los Estados Contratantes independientemente del convenio, podrán aplicar de acuerdo con su ley local los impuestos que juzguen convenientes a sus residentes ciudadanos o exciudadanos, cuya pérdida de nacionalidad hubiere tenido como propósito la elusión de gravámenes territoriales.

### **3.6.5. Principio de Asistencia Mutua.**

El Principio de Asistencia de Cobro, es de reciente inclusión en el Modelo OCDE y por lo tanto, no se aprecia en la mayoría de los Convenios para evitar la doble tributación que han tomado como base de la negociación bilateral este modelo. Sin embargo, los Estados que por algún motivo requieren de negociar parte de sus postulados, por lo general optan por incluir este principio.

El objeto que persigue este principio, consiste en que cada Estado Contratante Procure recaudar por cuenta del otro Estado, los impuestos de este otro Estado en la medida necesaria para que las exenciones o reducciones de impuestos previstos en este otro Estado por el Convenio sobre doble tributación celebrado, no beneficien a sujetos pasivos que no tengan derecho a los mismos.

Los lineamientos de este principio no deben atentar contra la soberanía jurídica de cada uno de los Estados Contratantes, razón por la cual no se debe interpretar en el sentido de imponer al Estado requerido, la obligación de aplicar medios de ejecución que no estén autorizados por las disposiciones legales o reglamentarias de uno u otro de los Estados Contratantes o de tomar medidas contrarias al orden público.

La asistencia en el cobro debe acompañarse del Principio de Fuerza de Atracción y del Principio de Punto de Origen, ya que es a través de estos dos

principios, que dicha asistencia se debe solicitar al otro Estado Contratante de donde es residente, establecimiento permanente o base fija, el sujeto pasivo que se benefició de un Convenio sin tener derecho a ello.

Finalmente este principio lo encontramos en el Convenio sobre doble tributación celebrado por México con el Reino de Bélgica y con el Japón.

### **3.6.6. Principio de Fuerza de Atracción.**

Este principio tiene por objeto, ubicar el beneficio impositivo en el Estado Contratante donde efectivamente se generó el ingreso, independientemente del lugar de la contratación, emisión de la factura o del pago. En el Estado donde se encuentre el establecimiento permanente se pueden gravar las utilidades atribuibles a los actos o a la actividad del establecimiento permanente. Ese Estado también puede gravar las utilidades derivadas de los bienes del mismo tipo o calidad que son similares a los vendidos por el establecimiento permanente.

Según el autor Herbert, comenta que este principio se puede presentar en las siguientes formas:

Parcial: cuando al establecimiento permanente se le atribuyen ventas de la casa matriz de bienes iguales o similares que son vendidos por medio de un establecimiento permanente, aun cuando éste no se haya involucrado en la venta.

Total: cuando independientemente de la similitud entre los bienes y servicios, se le atribuyen al establecimiento permanente el total de las ventas que realice la casa matriz y en los mismos términos que en el caso anterior, aun cuando este establecimiento no se haya involucrado en la venta.<sup>34</sup>

---

<sup>34</sup> BETTINGER BARRIOS, Herbert. Estudios prácticos sobre los Convenios Impositivos para evitar la Doble Tributación, Ediciones Fiscales ISEF, S.A, México 1994.

### **3.6.7. Principio de No Discriminación.**

Asegura la aplicación o no causación de impuestos para personas en condiciones similares y dispone, que un ciudadano de un Estado Contratante no puede estar sujeto a la imposición tributaria o requisitos relacionados en el otro Estado, que sean distintos o más gravosos que los gravámenes y los requisitos relacionados para un ciudadano de ese otro Estado en las mismas circunstancias.

Con base en lo anterior un sujeto pasivo que tenga la calidad de ciudadano en un Estado Contratante recibe protección de acuerdo con este principio aun cuando no sea residente de ninguno de los Estados Contratantes. Así por ejemplo, un ciudadano de los EUA que es residente de un tercer país tiene derecho, de acuerdo con éste, al mismo tratamiento fiscal en México que un ciudadano mexicano residente en ese tercer país. Sin embargo, un ciudadano de un Estado Contratante que este sujeto a impuestos en ese Estado por sus ingresos en todo el mundo y un ciudadano en otro Estado que no este sujeto a impuestos en el primer Estado mencionado por sus ingresos en todo el mundo, no se encuentra en las mismas circunstancias.

### **3.6.8. Principio de Punto de Origen.**

Se encuentra radicado en los artículos de los modelos que hacen referencia a la limitación de beneficios a los residentes de los Estados contratantes y tiene como finalidad, limitar los beneficios y otorgarlos exclusivamente a sujetos pasivos para los cuales se diseñó y que sean residentes del Estado Contratante o tienen nexos comerciales con otro Estado Contratante.

Los modelos tributarios tanto de las Naciones Unidas como de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, no contemplan dentro de sus postulados este principio. Lo que se pretende con el Principio de Punto de Origen, es acotar los beneficios que arrojan los Convenios tributarios

exclusivamente a los sujetos pasivos que demuestren nexos comerciales en los Estados Contratantes.

Este Principio es propio del modelo Americano y por lo tanto, en los Convenios en los que participen los Estados Unidos de América, se pretende reforzar el principio de los actos esporádicos llevados a cabo por un sujeto pasivo en uno de los Estados Contratantes, no se beneficien de las bondades del Convenio tributario, amenos que demuestre, una presencia substancial o nexos comerciales.

### **3.6.9. Principio de Procedimiento Amistoso.**

Establece los lineamientos que se debe contemplar para que las autoridades competentes en los Estados Contratantes cooperen en forma mutua, con el ánimo de resolver las controversias que pudieran surgir en la interpretación y aplicación de los artículos que forman parte de los Convenios para evitar la Doble Tributación.

Regularmente es te Principio se observa cuando se suscitan actos o conductas que al no ser frecuentes, provocan por desconocimiento la causación de un doble gravamen o el cumplimiento en el pago de un impuesto que no fue previsto en el acuerdo para evitar la doble tributación.

Este Principio , determina los procedimientos de corrección a las desviaciones que las autoridades competentes de los Estados Contratantes puedan propiciar en sus funciones, provocando una excesiva carga tributaria a los sujetos pasivos o la limitación de un beneficio, que los Convenios de Doble tributación pretendan otorgar a los contribuyentes.

### **3.10. Principio de Presencia Substancial.**

El Principio de Presencia Substancial está relacionado con las características que los sujetos pasivos adquieren en el ámbito jurídico tributario a nivel internacional.

Al respecto Herbert comenta:

Dentro de un territorio en el que se aplica el principio de residencia para el efecto del cumplimiento de la ley doméstica, los contribuyentes en términos genéricos son denominados residentes y en el caso de que lleven a cabo una operación de la cual obtengan ingresos gravados en otro Estado, en ese otro Estado son calificados como residentes en el extranjero.

Lo señalado en el párrafo anterior es generalmente aceptado entre los Estados Contratantes, que a través del Modelo de la ONU o EL Modelo de la OCDE han celebrado convenios tributarios.

El Modelo Americano por su parte, no acepta que un sujeto pasivo sea considerado como residente del extranjero, si éste no demuestra que tiene una presencia substancial en el Estado que celebró un convenio tributario con los Estados Unidos de América.

En el caso de los Convenios de doble imposición que bajo los Modelos de la ONU y OCDE llevan a cabo los Estados Contratantes, la residencia de los sujetos pasivos se demuestra con la presentación de un documento emitido por la autoridad fiscal de uno de los Estados y una copia de la última declaración del impuesto al ingreso (en nuestro país, del impuesto sobre la renta). Esta copia no siempre es solicitada.

Conforme al Modelo Americano, la residencia del sujeto pasivo se demuestra con documentación, además se deberá probar que el contribuyente lleva a cabo actos de comercio, de industria, entre otros, que tiene proveedores, una contabilidad, que es conocido por terceros o sea, que efectivamente actúa dentro de un marco general y desarrolla una actividad física y activa, no simplemente numérica o documental.

El Principio de Presencia Substancial sólo lo encontramos en el Modelo Americano en su artículo 4, razón por la cual se debe tomar en cuenta cuando se lleven a cabo negocios en los que se generen ingresos sujetos a un supuesto y bajo los lineamientos contemplados en el convenio celebrado con

los Estados Unidos de América, ya que en caso de no probar dicha presencia substancial, la autoridad hacendaria norteamericana no tomará en cuenta las disposiciones del Convenio sobre doble tributación y aplicará las normas de su ley interna.

Cabe señalar que el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América ha considerado y sostenido como criterio, que a fin de obtener los beneficios de un convenio tributario, el sujeto pasivo tiene una presencia substancial en el país o su residencia permanente, siempre que sus relaciones personales o económicas o en su caso su residencia habitual se encuentren en Estados Unidos de América y no en otro Estado.

Por su parte el Código Fiscal Interno (Internal Revenue Code) de los Estados Unidos de América, en su artículo 7701 señala, que un extranjero se considere residente, siempre y cuando cumpla con lo siguiente:

- Sea admitido legalmente para obtener una residencia permanente. La persona será considerada como residente desde el momento en que sea admitido como tal (debiendo presentar su solicitud; y considerando que de ser desfavorable la resolución, deberá pagar la parte del impuesto que adeude).
- Pruebe la presencia substancial, como se indicó anteriormente y de acuerdo al criterio del Departamento del Tesoro.

Este Principio se debe tomar en cuenta al celebrar una operación dentro de los EUA, ya sea directa o indirecta, con el fin de evitar acciones de índole tributario que puedan llegar a ser consideradas de carácter fraudulento. Los convenios llevados a cabo bajo el esquema del Modelo de OCDE o conforme al Modelo de la ONU, al no contemplar el Principio de Presencia Substancial, permiten más libertad en las acciones y reacciones de los sujetos pasivos negociantes a través de la utilización y aplicación, de las ventajas que se ofrecen al adminicular más de un Convenio de doble tributación, bajo los lineamientos de los que se denomina “Treaty Shopping”.

## **CAPITULO IV**

### **ANÁLISIS DEL TRATADO ENTRE MÉXICO Y CANADÁ**

#### **4.1 ANTECEDENTES**

Estos trabajos se iniciaron por la Sociedad de las Naciones, proseguidos por la Organización de Cooperación Económica Europea hoy llamada Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), en foros regionales, así como en la Organización de las Naciones Unidas y se ha formulado una serie de modelos o de proyectos de modelos de convenios fiscales bilaterales.

En esta elaboración se tomó fundamentalmente el modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de 1977 de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) que tiene como característica base el criterio de residencia y con algunas variantes la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre países desarrollados y países en desarrollo de 1980.

Los modelos de doble tributación son acuerdos fiscales entre países desarrollados y en vías de serlo, producto de los continuos esfuerzos internacionales orientados a eliminar el efecto de gravar más de una vez, un mismo ingreso. Nuestro país celebró el primer Convenio de doble tributación con el Gobierno de Canadá, con el fin de evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, en materia de impuesto sobre la renta.

En su contexto pretende un equilibrio en las tasas de retención y además permitir a los residentes de sus respectivos Estados la eliminación del efecto de la doble tributación, al considerar como deducible o acreditable el impuesto sobre la renta pagado en otro de los Estados Contratantes.

La negociación de Tratados en materia de doble tributación, por regla general comprende la realización de diversas facetas, sumamente complejas, debido a la diversidad de los sistemas fiscales que entran en conflicto.

En primer lugar se inicia un proceso en el cual se estudia el monto y destino del tráfico de mercancías servicios y capitales entre los países involucrados, posteriormente se inicia la exploración y análisis comparativo de las condiciones impositivas que imperan tanto en el país de la fuente como en el país de residencia. Una vez que se ha concluido el estudio de las estructuras impositivas de ambos países, es posible que cada país formule sendos proyectos de tratados, inspirándose o no en alguno de los modelos mencionados con anterioridad, según los cuales se contemplan ya sea exenciones totales, parciales, unilaterales o recíprocas, y se considera específicamente el objeto imponible, etc. cada una de las cláusulas es objeto de estudio por cada delegación y, atendiendo a la estructura y política fiscal de cada país, se llega a la aceptación, transacción o rechazo del contenido total o parcial de una cláusula. Finalmente, de existir disposición y acuerdo, con base en las cláusulas negociadoras, se llega a la firma del tratado.<sup>35</sup>

Concluida la etapa de negociación, las partes contratantes proceden a la elaboración y firma del tratado respectivo, suelen contener las siguientes estipulaciones fundamentales:

1. renuncia por parte de cada gobierno a gravar determinadas categorías de ingreso de sus residentes cuando la fuente de tal ingreso está situada en el extranjero.
2. considerar en el país de residencia la totalidad del ingreso del contribuyente, inclusive el derivado del extranjero, pero sujeto a reducciones por el impuesto pagado.
3. el acuerdo para gravar determinados ingresos hasta una cifra tope.

Siguiendo las estipulaciones, se concede jurisdicción exclusiva a uno de los países contratantes para gravar determinados ingresos, o bien se reducen a las tasas de impuesto normal exigidas con respecto a los mismos.

---

<sup>35</sup> Antecedentes, Problemas y Perspectivas de la Doble Imposición Internacional. Estudio elaborado por la Dirección General de Asuntos Hacendarios Internacionales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1978. p. 20

Los tratados internacionales completan las leyes de los países contratantes al decidir cuál país tendrá jurisdicción para sujetar determinados ingresos a sus leyes nacionales, y bajo qué condiciones y con qué limitaciones puede hacerlo.<sup>36</sup>

#### **4.1.1 Contenido General**

Este Convenio aplica a las personas de uno o ambos Estados Contratantes y comprende los impuestos sobre la renta exigibles para cada uno de esos Estados contratantes cualquiera que sea el sistema de su exacción.

Por otra parte explica, cuales se consideran impuestos sobre la renta y concretamente menciona a que gravámenes se aplica las disposiciones de dicho Convenio.

Establece las definiciones generales, el concepto de residente de un Estado Contratante, establecimiento permanente y dedica un capítulo a la tributación de las distintas clases de renta, incluyendo las ganancias de capital.

El criterio general que se sustenta es el de imposición por el País de residencia, aplicándose el de la fuente de origen de la renta por excepción.

#### **Definiciones Generales**

Se refiere a los términos: México significa Estados Unidos Mexicanos, el término Canadá, en sentido geográfico, significa el territorio de Canadá.

Los términos “un Estado Contratante” y “el otro Estado Contratante” significan, según sea el caso, los Estados Unidos Mexicanos o Canadá.

“Persona” comprende las personas físicas, las sucesiones, fideicomisos, sociedades, asociaciones y cualquier otra agrupación de personas; incluye individuos o personas legales, en estas últimas se incluyen compañías,

---

<sup>36</sup> Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz. La Doble Imposición Internacional y las Medidas para evitarla. Revista de Investigación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, No. 13, enero de 1967, p. 25.

corporaciones, consorcios, sociedades, asociaciones, sucesiones o cualquier otro grupo de personas. Una persona puede ser residente de un Estado Contratante para propósitos del artículo 4 y tener así derecho a los beneficios del Convenio.

“Sociedad” significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona moral a efectos impositivos; en francés, el término “société” también significa una sociedad en términos de la legislación canadiense.

La expresión “autoridad competente” significa: para México, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; y para Canadá, el Ministro de Renta Nacional o su representante autorizado; es el funcionario del gobierno encargado de administrar las disposiciones del Convenio y de intentar resolver cualquier diferencias o dificultades que pudiesen surgir en la interpretación de sus disposiciones. En general, esa función está delegada en la Dirección General de Política de Ingresos Fiscales Internacionales.

Impuesto significa el impuesto mexicano o canadiense, según sea el caso;

“Nacional” cualquier persona física que posea la nacionalidad de un Estado Contratante. Cualquier persona moral, sociedad de personas y asociación construidas conforme a la legislación vigente en un Estado Contratante;

El “ tráfico internacional”, es el término relacionado con un residente de un Estado Contratante, significa cualquier viaje de un buque o aeronave para transportar pasajeros o mercancías (sea o no explotado o utilizado por ese residente), salvo cuando el propósito principal del viaje sea el de transportar pasajeros o mercancías entre lugares ubicados con el otro Estado Contratante.

La aplicación de un Convenio por un Estado Contratante, en todo momento, cualquier término o expresión no definidos en el mismo tendrá, a menos que de su contexto infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento se le atribuya por la legislación de ese Estado para los efectos de los impuestos que son objeto del Convenio.

## **Residente**

El concepto de “residente” de un estado contratante referente al ámbito subjetivo de aplicación del convenio, se desarrolla a través de las nociones de domicilio, residencia, sede de dirección y lugar de constitución, en cuanto criterios vinculantes de imposición.

Se considera residente de un Estado Contratante a cualquier persona que en los términos de las disposiciones fiscales del Estado de que se trate, esté sujeta al pago de impuestos por razón de: su domicilio, su residencia o su lugar de negocios. Es decir, para efectos fiscales se aplican los principios tanto de residencia como de fuente del ingreso gravable.

Las personas físicas quedan vinculadas conforme a los criterios de preferencia que en seguida se mencionan vivienda permanente, centro de intereses, lugar donde se vive habitualmente y el de nacionalidad.

En el caso de personas físicas la doble residencia se resuelve de común acuerdo, en caso contrario, estos sujetos quedan desprotegidos por el Convenio.

Cuando sea el caso en que 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.

Una persona que no sea 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 (rentas inmobiliarias) a 21, inclusive del artículo 23 (no discriminación).

### **Establecimiento Permanente**

Se refiere al lugar fijo de negocios donde se realiza todo o parte o la totalidad de su actividad de un residente de un Estado Contratante, señalándose que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado, cuando una persona que le preste servicios subordinados ostente y ejerza habitualmente poderes para contratar, aunque tal empresa no disponga de una instalación fija, entre otros supuestos. Los ejemplos y las excepciones sobre este concepto, siguen los lineamientos establecidos en nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta.

Este concepto es de relevante importancia en cuanto que queda vinculado al Derecho del Estado Contratante para ejercer su potestad, siguiendo el criterio de la Imposición por la residencia que prevalece en el convenio.

Comprende: las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres; y las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

En lo que respecta de las obras de construcción o un proyecto de instalación o equipo de instalación o perforación o una embarcación usada para la exploración o exportación de recursos naturales también constituye un

establecimiento permanente durante un período superior a seis meses. Este es un período más corto que el de 12 meses dispuesto en los modelos de USA y la OCDE, de tal manera que sigue al Modelo de Naciones Unidas y excluye a las actividades de inspección.

En el artículo 5 se señalan ciertas actividades consideradas como excepciones a la definición de un establecimiento permanente, lo cual tiene por objeto evitar que una empresa de un Estado contratante sea gravada en el otro Estado contratante por realizar actividades de carácter preparatorio o auxiliar.

Así como también menciona ciertas actividades consideradas como excepciones a la definición de un establecimiento permanente, lo cual tiene por objeto evitar que una empresa de un Estado contratante sea gravada en el otro Estado contratante por realizar actividades de carácter preparatorio o auxiliar.

De esta manera el convenio señala que una empresa tiene establecimiento permanente en un Estado, cuando una persona que le preste servicios personales subordinados ostente y ejerza habitualmente poderes para contratar, aunque tal empresa no disponga de una instalación fija.

De tal suerte que existe una regla que fue tomada del modelo de la ONU en materia de empresas aseguradoras, sin embargo, resulta inaplicable si no se modifica la legislación interna de México para permitir la operación de las compañías extranjeras de seguros.

Dicha regla consiste en que si una empresa aseguradora percibe primas en el territorio de un Estado o asegura contra riesgos situados en él por medio de un representante independiente, se considera que tiene un establecimiento permanente.

## **Rentas Inmobiliarias**

Las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas rentas de explotaciones agrícolas o silvícolas) situadas en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

La definición de bienes inmuebles tendrá el significado que le atribuya la legislación impositiva del Estado Contratante, pero en cualquier caso, la propiedad inmobiliaria como se describe en el Modelo de la OCDE, que incluye referencias a propiedades accesorias, ganado y equipo usado en agricultura y silvicultura, y derechos de recibir pagos a cambio del derecho de extraer recursos naturales. Botes, barcos, aeronaves y contenedores no son propiedades inmobiliarias.

Se incluyen ingresos por el uso de bienes raíces, independientemente de la forma de explotación, así como también cubre las propiedades inmobiliarias usadas en un negocio o para desempeñar servicios personales independientes.

Se respeta el principio de contenido en la legislación mexicana en el sentido de que los ingresos que obtenga un residente de un Estado Contratante por concepto de arrendamiento de bienes inmuebles ubicados en el otro Estado Contratante, serán objeto de la retención impositiva prevista en las respectivas legislaciones nacionales.

Sin embargo, se permite a los sujetos del Tratado que obtengan ingresos por este concepto, calcular el impuesto correspondiente sobre una base neta como si se tratara de un ingreso atribuible a un establecimiento permanente que tuvieran en el territorio del otro Estado Contratante.

## **Beneficios de la Empresas**

Como norma general se estipula que una empresa residente de un Estado no sea sometida a imposición en el otro Estado contratante al menos que la misma realice sus actividades industriales y comerciales a través de un

establecimiento permanente situado en el otro Estado, y en la medida en que las rentas sean atribuibles a dicho establecimiento.

A fin de evitar que los contribuyentes obtengan beneficios indebidos de las disposiciones del convenio, tratándose del caso que la empresa enajene mercancías de tipo idéntico o similar a las enajenadas por medio del establecimiento permanente, se adoptó esta regla que propone el modelo de la ONU.

Los beneficios imputables a un establecimiento permanente de una sociedad residente en el otro Estado contratante, son los que se refieren a condiciones y precios normales de mercado. En el cómputo de los beneficios atribuibles a dicho establecimiento permanente se tomarán en cuenta los gastos contraídos para los fines del propio establecimiento.

Para los efectos de la imposición de los beneficios de empresas asociadas (sociedades tenedoras y sus filiales), el convenio prevé que si no operan entre ellas en condiciones normales de mercado, las autoridades de México y Canadá pueden rectificar y ajustar su contabilidad, para que las mismas reflejen los beneficios reales imponibles. Dicho ajuste no podrá efectuarse después del vencimiento de los plazos previstos y para la caducidad, y, en todo caso, después del vencimiento de los plazos previstos y para la caducidad, y, en todo caso, después de 5 años contados a partir del último día del año en que los beneficios se hubieren obtenido.

Las reglas para la determinación de impuestos, por parte de un Estado Contratante, de las utilidades comerciales de un residente del otro Estado Contratante, en cuanto a que las utilidades comerciales de un residente de uno de los Estado Contratante no puede ser gravado por el otro Estado Contratante, a menos que el residente realicé o haya realizado negocios en ese otro Estado Contratante a través de un establecimiento permanente situado en el último Estado mencionado.

Cuando se cumple con esa condición, el Estado en el que se encuentre el establecimiento permanente puede gravar las utilidades comerciales atribuibles a los activos o a la actividad de ese establecimiento permanente. Ese Estado también puede gravar las utilidades comerciales derivadas de las ventas de bienes o mercancías del mismo tipo o similar, de los vendidos a través del establecimiento permanente, esta última regla es derivada del Modelo de las Naciones Unidas, a una fuerza de atracción parcial, al atribuir al establecimiento permanente ventas de la casa matriz de bienes iguales o similares a los vendidos a través del establecimiento permanente.

Esta regla de fuerza de atracción limitada es frecuentemente solicitada en países en desarrollo, para impedir la evasión de su impuesto en el punto de origen. Por ejemplo, para una compañía de Canadá ubicada en Ottawa y que tenga un establecimiento permanente en la Ciudad de México, puede ser más eficaz vender bienes a Tijuana directamente desde Ottawa, aunque puede no serlo en el caso de las ventas a la Ciudad de México.

Los Estados Contratantes atribuirán a un establecimiento permanente las utilidades que podría esperar lograr si fuese una entidad independiente dedicada a las mismas actividades, o similares, bajo las mismas condiciones. Las utilidades así atribuibles a un establecimiento permanente son gravables en el Estado en que se encuentre o se encontraba el establecimiento permanente en el momento de obtener las utilidades. Las utilidades atribuibles a un establecimiento permanente pueden originarse dentro o fuera de un estado Contratante.

La base gravable debe reducirse mediante deducciones por gastos incurridos para propósitos del establecimiento permanente. En éstos se incluyen gastos en los que haya incurrido directamente el establecimiento permanente y una porción razonable de los gastos en los que haya incurrido la casa matriz, siempre que se haya incurrido en los gastos a nombre de la compañía como unidas, o una parte de ella que incluya al establecimiento permanente. Entre los gastos que pueden distribuirse de este modo se incluyen gastos ejecutivos y administrativos generales, gastos de investigación y desarrollo, interés, y

cargos por administración, asesoramiento o asistencia técnica, sin importar en donde se haya incurrido en ellos e independientemente de que en realidad hayan sido reembolsados por el establecimiento permanente o no.

En la actualidad México permite a una sucursal deducir los intereses cuando directamente solicite recursos prestados. El tratado confirma que en caso de que México permita en el futuro a bancos de Canadá establecer sucursales en México, tal sucursal podrá deducir el interés en el que inicialmente haya incurrido la casa matriz u otra sucursal. Así mismo se permite a México considerar las operaciones reales entre la casa matriz y su sucursal para determinar el gasto de interés apropiado deducible para esta última.

### **Transportación Marítima y Aérea**

Ese concepto los beneficios de un residente procedente de la explotación de buques o aeronaves en Tráfico Internacional solo pueden someterse a imposición en este Estado, salvo que los buques o las aeronaves sean utilizados para transportar pasajeros o bien exclusivamente entre lugares ubicados en un Estado Contratante; en este caso podrán ser sometidos a imposición de este estado.

El mismo régimen se aplica cuando los beneficios los obtenga un residente en un Estado Contratante, procedentes de la participación en un consorcio o en un organismo internacional de explotación.

El término “beneficio”, empleado en este artículo, comprende: beneficios, beneficios netos, ingresos brutos e ingresos derivados directamente de la explotación de buques o aeronaves en Tráfico Internacional; igualmente intereses sobre cantidades generadas directamente de la Explotación de Buques Aeronaves en Tráfico Internacional, siempre que dichos intereses sean incidentales a la explotación.

Por lo que hace la término “explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional por una persona”, comprende el fletamento o arrendamiento de

buques o aeronaves; el arrendamiento de contenedores y equipo relacionado y la enajenación de buques, aeronaves, contenedores y equipo relacionado.

### **Personas Asociadas**

Para este efecto, el convenio prevé que si no operan entre ellas en condiciones normales de mercado, las autoridades de México y Canadá pueden rectificar y ajustar su contabilidad, para que las mismas reflejen los beneficios reales imponibles. Dicho ajuste no podrá efectuarse después del vencimiento de los plazos previstos y para la caducidad, y, en todo caso, después de 5 años contados a partir del último día del año en que los beneficiarios se hubieran obtenido.

### **Dividendos**

Contiene las reglas que limitan la determinación de impuestos en el punto de origen de dividendos pagados por una compañía que es residente de un Estado Contratante a un accionista que es residente del otro Estado Contratante.

Reservan el derecho general del país de residencia a gravar a sus residentes sobre los dividendos pagados por una compañía que es residente del otro Estado Contratante y limitan el derecho del Estado del punto de origen a gravar los dividendos pagados a un residente del otro Estado.

En esta materia, la atribución de gravar se comparte, entre el Estado de residencia y el de la fuente. Sólo que, el gravamen del Estado de fuente se encuentra limitado, en el país de la fuente es del 15% del importe bruto de los dividendos. En el supuesto de dividendos pagados por una sociedad filial a su sociedad matriz, si esta última posee al menos el 25% de las acciones con derecho a voto de la sociedad filial, el impuesto se reduce al 10%. Estas limitaciones no afectan la aplicación de impuestos por cualquiera de los Estados Contratantes sobre las utilidades a partir de las cuales se pagan los dividendos.

## **Intereses**

La atribución de gravar se comparte entre el Estado de residencia y el de la fuente, solo que, el gravamen del Estado de fuente se encuentra limitado. Se limita la aplicación de impuestos del país de fuente al 15% del importe bruto de los intereses.

Quedan exceptuados de dicho impuesto si el beneficio lo recibe una entidad pública y los préstamos o créditos concedidos, garantizados o asegurados por el Export Development Corporation o por el Banco Nacional de Comercio Exterior, S.N.C.

## **Regalías**

Las regalías pagadas a un residente del otro Estado Contratante estarán sujetas a imposición en el Estado del cual proceden, sin que la retención pueda exceder del 15% del importe bruto de las regalías, cuando el preceptor sea el beneficiario efectivo de las mismas y se concede una exención a las regalías culturales.

En los términos del Convenio los pagos que efectúen por el arrendamiento de un equipo industrial, comercial o científico se considerarán regalías, y en consecuencia, estarán sujetos a la retención impositiva que se indica en el párrafo inmediato anterior.

Es conveniente destacar que este acuerdo internacional representa una reducción importante para gravar ingresos por regalías hasta una cifra tope del 15%, toda vez que en las respectivas legislaciones nacionales las tasas de retención por este concepto fluctúan entre el 15% y el 34% de los ingresos brutos.

Si consideramos que los pagos por regalías generalmente corresponden a operaciones de transferencia de tecnologías y de transmisión de secretos industriales, así como de derechos de propiedad industrial e intelectual como

patentes, marcas nombres comerciales y derechos de autor, se advertirá el impacto favorable que a mediano plazo, por lo menos, esta medida tendrá en el indispensable desarrollo tecnológico de nuestro país , el cual en años recientes se vio frenado por una combinación de leyes regulatorias (como la ya abrogada Ley para el Control y el Registro de la Transferencia de Tecnología y el Uso y Explotación de Patentes y Marcas y su Reglamento) y de tasas impositivas bastante elevadas y poco propicias al fomento del desarrollo tecnológico.

### **Ganancias de capital**

Se establece que las ganancias derivadas de la venta de bienes inmuebles que obtenga un residente de uno de los Estados Contratantes por inmuebles ubicados en el otro Estado, el convenio otorga un derecho compartido de imposición por el país de residencia y de fuente.

Para dichos efectos, se considera también como bienes inmuebles, las partes sociales o cualquier tipo de participación en un fideicomiso o sucesión por causa de muerte cuyos activos estén integrados por bienes inmuebles.

### **Trabajos Independientes**

Se elimina la retención existente en las legislaciones nacionales, sobre los ingresos percibidos por una persona física por la prestación de servicios independientes llevada a cabo en el otro Estado, siempre y cuando el prestador no tenga una base fija de negocios en ese otro Estado, o bien, si permanece en este último por lo menos 183 días en cualquier período de 12 meses.

### **Trabajos Dependientes**

En el caso de los servicios personales dependientes (asalariados) también se elimina la retención sobre los ingresos derivados de servicios prestados en el otro Estado, siempre que el prestador de los mismos permanezca en ese Estado durante un plazo inferior a 183 días en un período de 12 meses; que su remuneración sea pagada por un no residente en dicho Estado; y que la misma

no sea cubierta por una base fija o establecimiento permanente del pagador en el mismo Estado. Se establece como regla general, que dichas rentas pueden gravarse en el Estado contratante en donde el empleo se realiza efectivamente.

Las remuneraciones obtenidas por los miembros de un consejo de administración, de vigilancia o de un órgano similar, incluidos los empleados con un alto cargo directivo, el gravámenes comparte por el país de residencia y el de la fuente, este último, sin limitante alguna

### **Participación de Consejeros**

Este artículo dispone que un Estado Contratante puede gravar los honorarios pagados por una sociedad que es residente de un Estado a un residente del otro Estado Contratante por servicios como director o supervisor de compañía, si los servicios son realizados en el primer Estado o en un tercer Estado, es frecuente que las corporaciones mexicanas contraten a este tipo de personas. Por lo general, México grava tales honorarios siempre que la compañía que hace el pago sea residente de México.

### **Artistas y deportistas**

Al igual que en los trabajos dependientes, se establece como regla general, que dichas rentas pueden gravarse en el Estado contratante en donde el empleo se realiza efectivamente. Independientemente de que tales rentas no se atribuyan a los mismos, toda vez que pueden operar a través de empresas que los patrocinen. Quedan exceptuados de impuesto, la renta obtenida por organizaciones con fines no lucrativos de un Estado contratante en el marco de una visita al otro Estado contratante, siempre que la misma sea sufragada por fondos públicos.

### **Pensiones y anualidades**

Se establece un gravamen compartido, pero limitado en el país de la fuente, y se fijan reglas especiales aplicables a las pensiones o asignaciones con motivo

de los daños sufridos a causa de conflictos bélicos, y a los pagos por concepto de alimentos. Una pensión pagada al cónyuge sobreviviente que es residente de México estaría exenta de impuestos por parte de Canadá, sobre la misma base que si el derecho a la pensión hubiese sido otorgado directamente por el cónyuge sobreviviente. Una pensión puede liquidarse en pagos parciales o en una sola exhibición. Las rentas anuales obtenidas y poseídas como beneficio por una persona residente de un Estado Contratante pueden ser gravadas únicamente por ese Estado.

El objetivo de estas disposiciones es cubrir arreglos tradicionales de rentas anuales que brindan beneficios de jubilación a las personas. El propósito no es exentar de impuestos en el punto de origen a los ingresos obtenidos a través de arreglos que sean variantes de las rentas anuales tradicionales y que se acumulen para corporaciones u otras personas morales.

Las pensiones pagadas por un residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante sólo pueden ser gravadas en el Estado del cual es residente el individuo que las paga. Así un residente de Canadá que obtenga pagos de pensiones alimenticias y de manutención de hijos de un residente de México estará exento de impuestos de Canadá sobre tales pagos. De acuerdo con el Convenio, los pagos de pensiones de manutención de hijos, efectuados por un residente de un estado Contratante a un residente del otro Estado serán gravables para quien los paga (en forma de no deducción) y estarán exentos de impuestos en ambos países para el beneficiario.

Las pensiones alimenticias pagadas por un residente de México a un residente de Canadá serán gravadas en México (en este caso, no se permite una deducción para quien las paga). En caso contrario, las pensiones alimenticias que son deducibles para quien las paga en Canadá según su ley, estará sujeta a impuestos en dicho país para el receptor y estarán exentas de impuestos en México.

## **Funciones Públicas**

El convenio prevé el principio de cortesía internacional, y de imposición exclusiva por el país que pague dichas remuneraciones. Si la persona es, ya sea residente o ciudadano del otro Estado o es residente de ese otro Estado contratado actualmente, la compensación puede ser gravada únicamente por ese Estado.

La determinación de impuestos sobre pensiones pagadas a partir de fondos públicos con respecto a servicios gubernamentales. Tales pensiones sólo pueden ser gravadas por el Estado que las paga, a menos que la persona que las reciba sea residente y ciudadano del otro Estado, en cuyo caso solamente el otro Estado (de residencia) puede gravar la pensión. Esta regla no se aplica a beneficios de seguridad social ni a otras personas públicas que no se relacionan con servicios prestados al gobierno que los paga.

Estas reglas son excepciones a la cláusula de ahorro para personas que no son ciudadanos ni residentes permanentes del Estado en el que se prestan los servicios.

## **Estudiantes**

Se refiere a estudiantes visitantes y aprendices comerciales y corresponde a la disposición del Modelo de la OCDE. Una persona que es residente de uno de los Estados Contratantes y que visita el otro Estado Contratante solamente, con el propósito de adquirir educación o capacitación de tiempo completo, no será gravada por ese otro Estado sobre las sumas recibidas del extranjero para cubrir sus gastos.

La intención no es excluir a estudiantes de tiempo completo que, de acuerdo con su visa, puedan tener empleos de medio tiempo. Sin embargo, la exención no se amplía a las sumas recibidas como compensación por servicios prestados, que se cubren en el artículo 14 (Servicios Personales Independientes) y el artículo 15 (Servicios Personales Independientes). La

exención tampoco se aplica a cualquier beca proporcionada dentro del Estado anfitrión, que será gravable de acuerdo con la ley local de ese Estado.

### **Otras Rentas**

En relación a las rentas que no se mencionan en el convenio, cualquiera que sea su origen, tales como premios de lotería, indemnizaciones, cancelación de ingresos por adeudos (ingresos por productos financieros como los países financieros [swaps] y contratos futuros) incluidas las provenientes de fuente de un tercer Estado, se establece que ambos Estados contratantes tendrán derecho a gravar dichas rentas.

Sin embargo en el caso de rentas de una sucesión o fideicomiso, el impuesto así exigido no excederá del 15% del monto bruto de las rentas, siempre que las rentas estén sometidas a imposición en el país de residencia.

### **Reglas Diversas**

Las disposiciones del presente Convenio no se interpretarán en el sentido de restringir en cualquier forma toda exención, reducción, crédito u otra deducción otorgada por: la legislación de un Estado Contratante en la determinación del impuesto establecido por ese Estado; o cualquier otro acuerdo celebrado por un Estado Contratante.

Nada de lo previsto en el Convenio se interpretará en el sentido de impedir a un Estado Contratante someter a imposición los montos incluidos en las rentas de un residente de ese Estado, respecto de una asociación, de un fideicomiso o de una subsidiaria extranjera controlada, en la que el residente tenga participación.

El convenio no se aplicará a cualquier sociedad, fideicomiso o asociación residente de un Estado Contratante que sea propiedad efectiva de una o varias personas que no sean residentes de este Estado o que sea controlada directa e indirectamente por las mismas, cuando el monto del impuesto exigido sobre

las rentas o capital de la sociedad, fideicomiso o asociación por este Estado, sea sustancialmente menor al monto que hubiera sido exigido por este Estado, si todas las acciones del capital accionario, según sea el caso, fuera propiedad efectiva de una o varias personas físicas residentes de este Estado.

### **Entrada en Vigor**

Su entrada en vigor es en la fecha en que los Estados Contratantes efectúen el intercambio de notas diplomáticas en el que se notifiquen que se ha satisfecho el último de los requisitos necesarios para que el Convenio pueda entrar en vigor en México y en Canadá, según sea el caso, y las disposiciones del Convenio surtirán sus efectos:

- a) en relación a los impuestos retenidos en la fuente, por las cantidades pagadas o atribuidas a personas no residentes, a partir del primer día de enero del año calendario en que el Convenio entre en vigor; y
- b) en relación a otros impuestos, por los ejercicios fiscales iniciados a partir del primer día del mes de enero en el año calendario en que el Convenio entre en vigor.

Es firmado en Ottawa el 8 de abril de 1991, aprobado por el Senado el 8 de julio de 1991, según Decreto publicado en el Diario Oficial el 15 de agosto de 1991, entro en vigor el 11 de mayo de 1992.

### **Terminación**

El Convenio permanecerá en vigor por tiempo indefinido, pero cualquiera de los Estados Contratantes podrá, antes del 30 de junio de cualquier año de calendario posterior a aquél en el cual el Convenio entre en vigor, dar al otro Estado Contratante, un aviso de terminación por escrito, por vía diplomática; en tal caso, el Convenio dejará de aplicarse.

En relación a los impuestos retenidos en la fuente, por las cantidades pagadas o atribuidas a personas no residentes, a partir del primer día del mes de enero del año de calendario inmediato siguiente; y

En relación a otros impuestos, por los ejercicios fiscales iniciados a partir del primer día del mes de enero del año de calendario inmediato siguiente.

En caso de que se acuerde una tasa menor a la pactada en el convenio para intereses y regalías con un país miembro de la OCDE, se aplicará automáticamente dicha tasa, la cual no podrá ser inferior al 10%.

#### **4.1.2 Ingresos en materia de renta**

En este rubro se aplica a los Impuestos Sobre la Renta exigibles para cada uno de los Estados Contratantes, cualquiera que sea el sistema de su exacción.

Son considerados Impuestos Sobre la Renta los que gravan la totalidad de la renta o cualquier parte de la misma, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles.

En el caso de México: el impuesto al que se aplica en concreto es el Impuesto Sobre la Renta, establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En el caso de Canadá: los impuestos establecidos por el Gobierno de Canadá bajo el Estatuto del Impuesto Sobre la Renta; (denominado "impuesto canadiense").

El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de firma del mismo y que se añadan a los actuales o los sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones importantes que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.

Esto identifica los impuestos a los que se aplica el Convenio, de los cuales se basan en el modelo de la OCDE y explican que el Convenio se aplica a los impuestos sobre ingresos; esto cubre los impuestos sobre ingresos totales o una parte de los ingresos y incluye impuestos sobre utilidades derivadas de la enajenación de propiedades.

En el Convenio no se aplica a impuestos sobre nóminas. Ni se aplica a impuestos sobre propiedades; sin embargo, en algunos casos el Convenio afecta la imposición de México de impuestos sobre activos, como se explica en el Protocolo.

#### **4.1.3 Trato Discriminatorio**

El convenio establece la aplicación de disposiciones que evitan “el trato discriminatorio”, por los Estados contratantes, así los nacionales de un Estado contratante no podrán recibir en el otro Estado un trato menos favorable que el aplicable a los nacionales de este último Estado.

Esta disposición, que encontramos tanto en la Convención Modelo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) como en el de las Naciones Unidas, ha sido plasmada en casi la totalidad de convenios celebrados por nuestro país con otras naciones.

#### **4.2 EFECTO DE LA APLICACIÓN DEL TRATADO**

La aplicación del Tratado debe tener un efecto obligatorio, es necesario que cada Estado signatario los incorpore a su legislación interna y los aplique como si fueran leyes de rango constitucional, para poder coadyuvar a resolver de manera eficaz, mediante la fijación, por ejemplo, de impuestos con tasas diferenciales o de un solo impuesto cuyos rendimientos se distribuyan entre los países involucrados proporcionalmente al estado de su Balanza Comercial, ya que de otra forma ante la falta de coercibilidad que caracteriza a las normas

internacionales, correrían el riesgo de convertirse en letra muerta. Considerando así los siguientes efectos:

#### **4.2.1 Eliminación de la Doble Contribución**

1. En el caso de México, la doble imposición deberá eliminarse de la manera siguiente:

- a) Los residentes en México podrán acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo, el impuesto sobre la renta pagado en Canadá, hasta por un monto que no exceda del impuesto que se pagaría en México por el mismo ingreso; y
- b) Bajo las condiciones previstas por la legislación mexicana, las sociedades que sean residentes en México podrán acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo derivado de la obtención de dividendos, el impuesto sobre la renta pagado en Canadá por los beneficios con cargo a los cuales la sociedad residente en Canadá pagó los dividendos.

2. En el caso de Canadá, la doble imposición deberá eliminarse de la manera siguiente:

- a) Sujeto a las disposiciones existentes en la legislación de Canadá en relación a la deducción del impuesto pagadero en Canadá del impuesto pagado fuera de Canadá, y a cualquier modificación subsecuente a dichas disposiciones ( que no afecte sus principios generales ) y a menos que se otorgue una mayor deducción o beneficio en los términos de la legislación de Canadá, el impuesto pagado en México sobre beneficios, rentas o ganancias procedentes de México serán deducidas de todo impuesto canadiense pagadero respecto de dichos beneficios, rentas o ganancias.

b) Sujeto a las disposiciones existentes de la legislación de Canadá en relación a la determinación del excedente exento de una subsidiaria extranjera y a cualquier modificación subsecuente a dichas disposiciones (que no afecte sus principios generales) para los efectos de calcular el impuesto canadiense, una compañía que sea residente en Canadá se le permitirá deducir en el cálculo de sus rentas imponibles cualquier dividendo recibido por la misma que provenga del excedente exento de una filial extranjera residente en México.

3. Para los efectos del inciso a) del párrafo 2, un impuesto del 15% se considerará como pagado sobre un dividendo pagado por una sociedad que es residente en México, cuyas utilidades se deriven principalmente de actividades desarrolladas en México.

4. Para los efectos del presente artículo los beneficios, rentas o ganancias de un residente de un Estado Contratante que estén sujetas a imposición en el otro Estado Contratante de conformidad con el presente Convenio, se considerarán que tienen su origen en este otro Estado.

El método empleado para eliminar la doble imposición es el del acreditamiento ordinario con sus dos modalidades el crédito directo y el indirecto. Es decir, México permitirá el acreditamiento del impuesto, generado directamente por el contribuyente (crédito directo) o por una subsidiaria extranjera (crédito indirecto), pagado en Canadá hasta por un monto que no exceda del impuesto mexicano que se causaría por las rentas obtenidas de fuente extranjera.

Canadá eliminará la doble imposición utilizando el método de acreditamiento ordinario en su modalidad de crédito directo. Sin embargo, establece que los dividendos que provengan del excedente exento de una filial canadiense residente en México, no serán acumulables y, adicionalmente, otorga un crédito ficto (“tax sparing”) del 15%.

## **4.2.2 Disposiciones específicas**

### **4.2.3 No discriminación**

Según el Artículo 23 del Convenio en estudio:

1. Los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de este otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones.
2. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante no serán sometidos a imposición en este otro Estado de manera menos favorable que las empresas de este otro Estado que realicen las mismas actividades.
3. Nada en este artículo puede interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a conceder a los residentes del otro Estado Contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.
4. Las sociedades que sean residentes de un Estado Contratante y cuyo capital éste, total o parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado Contratante no estarán sometidas en el primer Estado a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidas las sociedades similares del primer Estado cuyo capital esté, total o parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente , por uno o varios residentes de un tercer Estado.

5. En el presente artículo, los términos “impuesto” e “imposición” se refieren a los impuestos que son objeto de este Convenio.

Implica la presencia de las Cláusulas de “la nación más favorecida” y del trato nacional; que significan en el primer caso, que salvo excepciones previstas en tratados celebrados con terceros países, las partes contratantes deberán otorgar un trato no menos favorable a los proveedores nacionales de ambos, en relación con el otorgado a proveedores de servicios cualquier tercer país. En el segundo supuesto, cada parte, otorgará a los servicios y a los proveedores de servicios de la otra parte, con respecto a todas las medidas que afecten el suministro de servicios, un trato no menos favorable que el que otorgue a sus propios servicios similares o proveedores de servicios similares.

#### **4.2.4 Procedimiento Amistoso**

Es el recurso previsto del presente convenio a fin de solucionar las posibles controversias que surjan de inconformidades.

Éste constituye un derecho para los contribuyentes, mediante el cual pueden manifestar su inconformidad con las medidas adoptadas por uno o ambos Estados firmantes en el sentido de alegar que no concuerdan con lo establecido en los tratados.

#### **4.2.5 Intercambio de Información**

Se establecen bases para la correcta aplicación del convenio y de los textos legales aplicables a cada país, conforme al Artículo 25:

1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o en el derecho interno de los Estados Contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio, en la medida en que la imposición exigida por aquél no fuera contraria al Convenio. El intercambio de información no está limitado por el artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas secretas en igual forma que las informaciones

obtenidas en base al derecho interno de este Estado y sólo se comunicaran a las personas o autoridades (incluidos los tribunales órganos administrativos) encargados de la gestión o recaudación de los impuestos establecidos por este Estado, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a estos impuestos o de la resolución de los recursos en relación con estos impuestos . estas personas o autoridades sólo utilizará, estos informes para estos fines. Podrán revelar estas informaciones en las audiencias públicas de los de los tribunales o en las sentencias judiciales.

2. Nada de lo dispuesto en el párrafo 1 puede interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:

- a) Adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado Contratante;
- b) Suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante;
- c) Suministrar informaciones que revelen un secreto comercial, industrial o profesional o un procedimiento comercial, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

3. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente artículo, otro Estado Contratante hará lo posible por obtener la información a que se refiere la solicitud en la misma forma como si se tratara de su propia imposición, sin importar el hecho de que este otro Estado, en ese momento, no requiera de tal información.

Cuando sea solicitado en forma específica por al autoridad competente de un Estado Contratante, la autoridad competente del otro Estado Contratante hará lo posible por proporcionar la información en los términos del presente artículo en la forma requerida, misma que podrá consistir en declaraciones de testigos y copias de documentos originales y sin enmiendas (incluyendo libros, papeles, declaraciones, registros, informes o escritos), en la misma medida en que tales declaraciones y documentos puedan ser obtenidos de conformidad con la

legislación y prácticas administrativas de este otro Estado Contratante en relación a sus propios impuestos.

#### **4.2.6 Agentes diplomáticos y Funcionarios Consulares**

Las disposiciones del presente Convenio no afectan a los privilegios fiscales de que disfruten los agentes diplomáticos o funcionarios consulares, de acuerdo con los principios generales del derecho internacional o en virtud de acuerdos especiales.

Este artículo confirma que disfrutaran de un régimen fiscal acorde con los principios generalmente aceptados por el derecho internacional.

### **4.3 RECURSO PREVISTO EN EL TRATADO**

Se previene un procedimiento por medio del cual los residentes de las dos partes contratantes podrán acudir ante las autoridades correspondientes del país del cual son residentes , a efecto de dar solución a aquellas cuestiones impositivas no acordes con las cláusulas del convenio, las que en caso de considerarlo ser necesario, podrán acudir a la autoridad competente del otro Estado, a fin de lograr un arreglo conveniente mediante un acuerdo de carácter amistoso, mismo procedimiento que se autoriza utilizar a las autoridades competentes de los dos Estados contratantes para resolver los problemas atinentes a la interpretación y/o aplicación del convenio y para ponerse de acuerdo en lo previsto en él para evitar la doble imposición.

#### **4.3.1 Ante quien se tramita**

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, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del cual esa persona es residente, una petición por escrito declarando los fundamentos por los cuales solicita la revisión de dicha imposición.

Las autoridades competentes, deben tener la disposición de resolver las dificultades o disipar las dudas que plantee la interpretación o aplicación del convenio mediante acuerdos amistosos.

Dichas autoridades, pueden comunicarse directamente entre sí a fin de llegar al citado acuerdo. Cuando se considere que este acuerdo puede facilitarse mediante contactos personales, el intercambio de puntos de vista puede darse en el seno de una comisión compuesta por representantes de las dependencias competentes de los Estados implicados.

#### **4.3.2 Contenido del escrito**

Esta vía se caracteriza por una estructura uniforme y flexibilidad notoria en cuanto al término de prescripción, comparativamente a los medios de defensa consignados en la legislación mexicana, ya que por ejemplo, oscila entre los dos años, asimismo se trata de una providencia optativa que además ocupa una posición preferencial sobre los distintos medios de defensa internos.

#### **4.3.3 Procedimiento**

Para ser admitida, dicha petición debe ser presentada dentro de los dos años siguientes a la primera notificación de la medida que dé origen a la imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.

#### **4.3.4 Resolución**

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.

Un Estado Contratante no aumentará la base impositiva de un residente de cualquiera de los Estados Contratantes mediante 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 de 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.

#### **4.4 SISTEMAS PARA EVITAR LA DOBLE CONTRIBUCIÓN INTERNACIONAL**

Diversos procedimientos se han propuesto o adoptado para evitar la doble imposición internacional y en ciertos casos, para atenuar sus efectos en tanto no se hallaren soluciones sustanciales.

En tal sentido han realizado ponderables esfuerzos los organismos dependientes de la Liga de las Naciones y de la Naciones Unidas e instituciones tales como la International Fiscal Association; la Interamerican Bar Association; la Organización Europea de Colaboración Económica, luego transformada en la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico; el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, y en esta esfera más limitada pero de resultados concretos y efectivos, la Unión Europea.

**La acción se ha orientado en tres direcciones, no excluyentes entre sí:**

1. En la búsqueda de principios generales, susceptibles de adquirir el carácter de ley uniforme internacional.

Este primer criterio es el único apto para la solución integral del problema. Los tratados son expedientes circunstanciales para atenuar los nocivos efectos de la superposición contributiva, que no llegan a la raíz del asunto, de modo que importan meros arbitrios subsidiarios.

## 2. Hacia la concentración de acuerdos bilaterales o multilaterales.

Intensa ha sido la acción en cuanto a la concentración de aciertos internacionales, primero bajo los auspicios de la Liga de Naciones, hoy, de la ONU. La ONU ha proseguido y ampliado la labor de la Liga, realizando numerosos estudios sobre cuestiones fiscales internacionales y propiciando acuerdos para evitarlas o aminorar sus efectos.

Desde el año 1928 la Sociedad de Naciones convocó a una reunión de expertos gubernamentales para diseñar un modelo de convenio para evitar la doble contribución en los llamados impuestos directos y su recaudación.

Los países siguieron trabajando sobre el particular. Con el fin de ir analizando estos criterios con otros más que presentan en la estructura de la economía moderna, el Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) presentó en 1963 un modelo de convenio para evitar la doble contribución internacional en materia del impuesto sobre la renta y el patrimonio, que dio origen a un sin número de tratados.

Podemos definir en este punto al tratado internacional en materia fiscal que pretende evitar la doble contribución internacional, como:

**“Aquel conjunto de normas que se rigen por el derecho internacional tendientes a la regulación entre las partes contratantes con el fin de equilibrar los sistemas fiscales nacionales adaptando criterios de tributación bien definidos que eviten una carga fiscal excesiva imputable a un mismo período de tiempo, sobre una materia gravable de un mismo**

**titular; sin que se afecte la aplicación de los demás impuestos nacionales de los suscritos”<sup>37</sup>**

Sin perjuicio de las consideraciones hechas en los Capítulos posteriores, podemos adelantar que los objetivos generales de los tratados internacionales en esta materia son:

- Imponer una carga fiscal justa.
- Ser el medio adecuado para que surtan efectos los incentivos fiscales que los países en desarrollo conceden para atraer capitales, sin que tales incentivos queden anulados por la legislación del otro Estado.
- Mejorar las relaciones fiscales entre los Estados contratantes, debido a la aparición de asistencia recíproca y solución amistosa de conflictos.
- Estabilizar las fluctuaciones legislativas para los extranjeros, con lo que las inversiones ganan en seguridad y claridad.

Los tratados que ha celebrado nuestro país, aceptan los principios básicos de estos instrumentos internacionales, mismos que cito enseguida no obstante realizar un desarrollo más amplio en su oportunidad:

- La renuncia de los contratantes para gravar ingresos de sus residentes cuando provengan del extranjero.
- La aceptación para gravar determinados ingresos por tasa tope.
- Las reducciones o acreditamiento para el residente, de impuestos pagados en el extranjero.

Actualmente el foro internacional de Comercio: la Organización mundial de Comercio, creada en 1994, también fomenta la realización de tratados internacionales diversos, incluso aquellos en materia fiscal, por virtud del artículo XXIV del GATT de 1994, antes GATT de 1947.

---

<sup>37</sup> MORENO PADILLA, Javier. Los convenios para evitar la doble contribución internacional celebrados por México, Dentro de la obra Convenio fiscales internacionales. Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1993. p.126.

Esos acuerdos se orientan en las siguientes direcciones:

a) En lo referente a impuestos sobre la renta y los bienes e impuestos sucesorios, los países europeos utilizan preferentemente el sistema de asignación, esto es, de atribuir la potestad fiscal a uno de los países contratantes, con sujeción a determinados criterios (residencia, domicilio y fuente), otorgando preferencia a la vinculación económica.

b) Los acuerdos angloamericanos posteriores a la segunda guerra mundial, se inclinan en cambio, hacia el método de rebaja de impuestos, especialmente abonos (créditos o deducciones), reducciones y exenciones, sistema particularmente conveniente para los países exportadores de capitales.

c) Tiende a desarrollarse la inclusión de disposiciones sobre asistencia administrativa recíproca, mediante canje de informaciones y ayuda en la percepción de impuestos por vía ejecutiva, con el fin de evitar la evasión fiscal.

3. En la “armonización” de las legislaciones, o bien, su tratamiento al interior en las legislaciones de los países. Solución que se conoce con el nombre de unilateral, en virtud de que se basa en la decisión unilateral de cada Estado.

Los métodos unilaterales son aquellos que se contienen en disposiciones internas, normalmente legislativas, de un determinado Estado. Dichos métodos pueden ser variados y aun incluirse como parte de convenciones o tratados internacionales la obligación de adoptarlos, lo cual no implica que pierdan por ese hecho su naturaleza de regulación interna.<sup>38</sup>

Eduardo Abril A, clasifica los métodos llamados unilaterales, en dos grupos:

- Métodos que atenúan la doble contribución: Método de deducción y método de tipo impositivo especial.

---

<sup>38</sup> ORTIZ SAINZ Y TRON. Tratados Internacionales en Materia Fiscal, Editorial Themis. 2ª edición, México, 2000; p.p. 9-11.

- a) Método de deducción: El impuesto pagado en el extranjero se considera como un gasto deducible de la renta global gravable de la persona o entidad en el Estado en el cual es residente; es decir, el Estado de residencia obliga a la acumulación de la renta percibida de fuente ubicada en el extranjero, pero permite deducir como un gasto que fue necesario para la obtención de dicho ingreso, el impuesto pagado en el Estado de la fuente.
- b) Método de tipo impositivo especial: Impone sobre los ingresos percibidos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, tasas o tipos inferiores a los aplicables sobre los ingresos de origen nacionales.

• Métodos que evitan la doble contribución internacional: Método de imputación y método de exención.

- a) Método de imputación o crédito: Aquél mediante el cual el Estado de residencia grava la totalidad de la renta mundial, pero imputa o deduce los impuestos pagados en el extranjero de la cuota resultante, se conoce como sistema de “tax credit”. Este método es recogido por la legislación mexicana en su modalidad “ordinaria”, dando como efecto que sólo será acreditable el impuesto extranjero en la medida que no exceda del impuesto que corresponda pagar sobre esos ingresos en México.
- b) Método de exención: es aquél por el cual el Estado de residencia renuncia a gravar las rentas procedentes del país de la fuente, es decir, excluye de la base imponible las rentas que sus residentes obtienen en el extranjero. La exención puede recaer en el hecho imponible es su aspecto objetivo (exención objetivo), o bien, en el sujeto pasivo de la obligación (exenciones subjetivas).

Amén de lo anterior, Dalimier se refiere a los métodos que pueden adoptarse mediante convenios fiscales y propone su propia teoría, en los siguientes términos:

- 1) La deducción.
- 2) La exención.
- 3) La división de producto.
- 4) El reparto de la materia imponible.

1) **La deducción**, es un procedimiento que consiste en que cada uno de los países (generalmente el país donde se ubica la fuente de riqueza y el país donde reside el preceptor de la misma), liquide el impuesto según su legislación interna, pero uno de los dos países, deducirá del impuesto que allí debiera pagarse, la cantidad satisfecha en el otro país por la misma materia imponible.

El país que efectuara la deducción debe ser designado en el convenio, que en general, se decidirá porque la deducción la realice el país de residencia del receptor.

#### **ESTE MÉTODO RECAE EN LA BASE GRAVABLE DE LA CONTRIBUCIÓN.**

2) **La división del producto**, consiste en que mediante un tratado se establezca que únicamente uno de los Estados percibirá el impuesto, pero luego la cantidad cobrada será repartida con el país en el que la renta o el sujeto obligado se encuentren en determinada relación.

Este sistema representa gran complicación debido a que requiere de una colaboración muy estrecha entre las administradoras fiscales de los países contratantes.

**APRECIAMOS QUE ESTE MÉTODO IMPLICA DIRECTAMENTE AL RESULTADO DE LA CONTRIBUCIÓN**, es decir, una vez determinado el sujeto activo principal facultado para exigir el pago de la contribución y una vez efectuado éste, el producto recaudado será distribuido entre los Estados contratantes del convenio fiscal.

3) Reparto de la materia imponible, mediante este método, realizable sólo a través de un convenio fiscal, la imposición de un bien o producto se atribuye a título exclusivo, a aquel de los Estados con el cual el contribuyente se encuentra en una determinada situación, comprometiéndose por su parte el otro Estado, a abstenerse de toda acción fiscal sobre dicho objeto.

**EXISTE UNA INHIBICIÓN DE UNO DE LOS ESTADOS, A EJECITAR CUALQUIER ACCIÓN FISCAL REFERENTE A UN HECHO IMPONIBLE DETERMINADO.**

## CONCLUSIONES

1. Las características de las contribuciones nos proporcionan un panorama del concepto de “contribución”: posee carácter público debido a que encuentra sustento o base jurídica, precisamente en el Derecho Público, es una prestación en dinero o especie, es una obligación *ex-lege* lo cual quiere decir que sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico, deriva en una relación que se establece entre dos sujetos: acreedor y deudor o sujeto activo y pasivo, deben ser justas y tiene por objeto o finalidad proporcionar los recursos al Estado para la realización de sus funciones públicas.
2. Existe doble contribución en términos generales, cuando las mismas personas o bienes son gravados dos o más veces por concepto análogo, en el mismo período de tiempo, por parte de dos o más sujetos con poder tributario, es decir, sujetos activos de la tributación.
3. Las contribuciones, así como los demás ingresos que puede percibir el Estado, deben observar los principios rectores fundamentales en materia fiscal, legal, proporcionalidad, equidad, se clasifican en impuestos, aportaciones, contribuciones de mejoras y derechos.
4. La relación Jurídica Tributaria es el vínculo jurídico entre el Estado, que es acreedor Tributario, o una entidad pública, que en virtud de una ley posee este derecho, y el sujeto pasivo que puede ser el contribuyente (generador de esos supuesto legales) o los responsables (aquellos que sin tener la condición de contribuyentes, deben cumplir la obligación atribuida a este). Este vínculo jurídico, cuyo principal objeto es el tributo, se origina al cumplirse los presupuestos hipotéticamente encuadrados en la Ley.

**5.** La obligación jurídico tributaria consiste en aquél deber jurídico que tiene una persona, ya sea física o moral, de contribuir al gasto público al caer en el presupuesto de hecho o hipótesis contemplada en la Ley que da nacimiento al tributo de la manera proporcional y equitativa. La obligación tributaria es una obligación de dar, consistente en una prestación pecuniaria o en especie al Estado para el gasto público.

**6.** El hecho generador, es la realización del supuesto previsto en la norma, que dará lugar a la obligación tributaria en general, ya sea de dar, hacer o no hacer.

**7.** El hecho imponible, es la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto, se generara precisamente la obligación tributaria sustantiva, es decir, la obligación de dar; por ello vimos que se trata de un hecho o situación de contenido económico, que debe estar previsto en la ley, formal y materialmente considerada, con sus elementos esenciales: objeto, sujeto base, tasa o tarifa. Este juega un papel muy importante en el nacimiento de la obligación tributaria, puesto que al momento de realizarse el supuesto jurídico de hecho y convertirse en un hecho generador es cuando nace la obligación tributaria.

**8.** Los Tratados Internacionales son acuerdos de voluntades celebrados entre dos o más Estados soberanos en el ámbito internacional, con el objeto de sentar bases para la solución pacífica de problemas comunes.

**9.** Esta clase de acuerdos resuelve problemas económicos complejos que suelen llamarse “doble imposición internacional”, y actúan como factores de encarecimiento de todo tipo de importación y exportación de artículos de consumo, bienes de capital (maquinaria y equipo), conocimientos tecnológicos, así como de operaciones de financiamiento internacional.

**10.** Los tratados no pueden crear contribuciones o alterar los elementos de las existentes, pues corresponde al Congreso dicha facultad.

**11.** Los tratados no reforman a la ley interna, sólo pueden otorgar tratamientos específicos, ya que la reforma o derogación de la misma debe adecuarse a los lineamientos para su creación.

**12.** Podemos decir que el impuesto sobre la renta es una contribución por definición legal, distinta de las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos; del tipo directo y personal; creada mediante ley, en ejercicio de la facultad constitucional a cargo del Poder Legislativo de los Estados Unidos Mexicanos para imponer las necesarias a fin de cubrir el presupuesto (naturaleza federal) que obliga a su pago a las personas físicas y morales residentes en México por todos los ingresos obtenidos, a aquéllas residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país por los ingresos atribuibles a éste, así como a aquellas no residentes por los ingresos percibidos de fuente de riqueza ubicado en territorio nacional; tomando como base impositiva la utilidad obtenida, a la tasa o tarifa aplicables según las características especiales del contribuyente y de la actividad económica gravada; con un período de causación que por regla general es anual.

**13.** Los modelos de doble tributación son acuerdos fiscales entre países desarrollados y en vías de serlo, producto de los continuos esfuerzos internacionales orientados a eliminar el efecto de gravar más de una vez, un mismo ingreso.

**14.** El presente Tratado pretende un equilibrio en las tasas de retención y además permitir a los residentes de sus respectivos Estados la eliminación del efecto de la doble tributación, al considerar como deducible o acreditable el impuesto sobre la renta pagado en otro de los Estados Contratantes.

**15.** Este Tratado aplica a las personas de uno o ambos Estados Contratantes y comprende los impuestos sobre la renta exigibles para cada uno de esos Estados contratantes cualquiera que sea el sistema de su exacción.

**16.** Los impuestos y sus accesorios exigibles por Canadá cuya recaudación y cobro le sea solicitado a México por medio de la Asistencia Mutua, le serán aplicables las dispuestas en el Código Fiscal de la Federación por lo que hace a la notificación y ejecución de los créditos fiscales a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

**17.** El criterio general que se sustenta es el de imposición por el País de residencia, aplicándose el de la fuente de origen de la renta por excepción.

**18.** Son considerados Impuestos Sobre la Renta los que gravan la totalidad de la renta o cualquier parte de la misma, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles.

**19.** En el caso de México: el impuesto al que se aplica en concreto es el Impuesto Sobre la Renta, establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta. En el caso de Canadá: los impuestos establecidos por el Gobierno de Canadá bajo el Estatuto del Impuesto Sobre la Renta; (denominado “impuesto canadiense”).

**20.** El método empleado para eliminar la doble imposición es el del acreditamiento ordinario con sus dos modalidades el crédito directo y el indirecto. Es decir, México permitirá el acreditamiento del impuesto, generado directamente por el contribuyente (crédito directo) o por una subsidiaria extranjera (crédito indirecto), pagado en Canadá hasta por un monto que no exceda del impuesto mexicano que se causaría por las rentas obtenidas de fuente extranjera.

**21.** Canadá eliminará la doble imposición utilizando el método de acreditamiento ordinario en su modalidad de crédito directo. Sin embargo, establece que los dividendos que provengan del excedente exento de una filial canadiense residente en México, no serán acumulables y, adicionalmente, otorga un crédito ficto (“tax sparing”) del 15%.

**22.** La celebración de tratados Fiscales Internacionales para evitar la doble imposición en el caso del impuesto sobre la renta, debe verse en el contexto actual de los países latinoamericanos, que requieren de nuevas inversiones para retomar el ánimo del desarrollo, así como el marco de los procesos integradores de países y regiones.

## BIBLIOGRAFÍA

1. Antecedentes, Problemas y Perspectivas de la Doble Imposición Internacional. Estudio elaborado por la Dirección General de Asuntos Hacendarios Internacionales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1978.
2. Abril Abadin, Eduardo. Métodos para evitar la doble imposición internacional, en XX Semana de Estudios de Derecho Financiero; Editorial de Derecho Financiero; Madrid, 1973;
3. Arellano García, Carlos. Primer Curso de Derecho Internacional Público, Editorial Porrúa, 3ª edición, México, 1997
4. Arriola Vizcaíno Adolfo. Derecho Fiscal, décima quinta edición, Editorial Themis, México, 2000.
5. Berliri Antonio. Principios de derecho tributario, volumen I, traducción, estudio preeliminar y notas por F. Vicente-Arche Domingo, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964.
6. Bettinger Barrios, Herbert. Estudios prácticos sobre los Convenios Impositivos para evitar la Doble Tributación, Ediciones Fiscales ISEF, S.A, México 1994.
7. Borrás, Alegría. La doble imposición: problemas jurídico internacionales. Estudios Fiscales, Ministerios de Hacienda. Madrid, España. 1974.
8. Blumenstein, Ernst, Il Sistema di Diritto de Il3 Imposte. Editorial Giuffré, Italia, 1954.
9. Bulher, Ottomar. Principios de Derecho Internacional Tributario, versión castellana de Fernando Cervera Torrejón, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968.
10. Burgoa Orihuela, Ignacio. El juicio de Amparo, Editorial Porrúa, México, 1979.
11. Burgoa Orihuela, Ignacio. Las Garantías Individuales. Editorial Porrúa, México,
12. Carballo Balvanera, Luis. Marco Constitucional de los Tratados Internacionales en Materia Fiscal en la obra Convenios Fiscales Internacionales.
13. Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz. La Doble Imposición Internacional y las Medidas para evitarla. Revista de Investigación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, No. 13, enero de 1967

14. Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario, segunda edición, Editorial PAC, México, 1986.
15. De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, México, 1983.
16. De Juano, Manuel. Curso de Finanzas y Derecho Tributario, Tomo I, Ediciones Molachino, Rosario, Argentina, 1969.
17. Enciclopedia de Relaciones Internacionales y Naciones Unidas de Edmund Jan Osmańczyk. Fondo de Cultura Económica, México, 1976
18. Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa, Décimoquinta edición, México, 1974.
19. Fraga, Gabino. Derecho Administrativo, duodécima edición, Editorial Porrúa, México, 1968.
20. García Maynez, Eduardo. Introducción al estudio del Derecho. Editorial Porrúa, Trigésima edición, México, 1995.
21. García Mullin, Roque. El devengo en el Código Tributario, en Revista Tributaria, Tomo II, n.5. Montevideo, 1975.
22. Garza, Servando J. Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano, Tribunal Federal de Justicia Administrativa, México, 1949.
23. Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero. Volumen I. Ediciones de Palma, 2ª edición. Buenos Aires, Argentina, 1970.
24. López Bassols, Hermilio. Derecho Internacional Público Contemporáneo e instrumentos básicos. Editorial Porrúa, segunda edición, México 2003.
25. Margain Manautou, Emilio. Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano, Editorial Universitaria Potosina, México 1981.
26. Miaja de la Muela, Adolfo. Ensayo de delimitación del Derecho Internacional Económico. Valencia, 1971.
27. Moreno Padilla, Javier. Los Convenios para evitar la Doble Contribución Internacional celebrados por México. dentro de la obra Convenios Fiscales Internacionales. Tribunal Fiscal Federal, México, 1993.
28. Ortiz Sainz y Tron. Tratados Internacionales en Materia Fiscal, Editorial Themis. 2ª edición, México, 2000

29. Quintanilla Valtierra, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge. Derecho Tributario Mexicano. Editorial Trillas, México 1977.
30. Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Editorial Harla. 2ª edición, México, 1999.
31. Sánchez Piña. Nociones de Derecho Fiscal, 3ª edición. Editorial PAC, México, 1985.
32. Villalobos Ortiz, María del Consuelo. Convenios Fiscales Internacionales, Tribunal Fiscal de la Federación.

## **LEGISLACIÓN CONSULTADA**

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Código Fiscal de la Federación
- Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta.

## **SITIOS DE INTERNET**

**<http://tratados.sre.gob.mx/tratados/XXXII/03100001.GIF>**