



308909
74
2es.

UNIVERSIDAD PANAMERICANA
CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO
FACULTAD DE DERECHO

**LOS TRATADOS INTERNACIONALES COMO UN
INSTRUMENTO EFICAZ PARA EVITAR LA DOBLE
IMPOSICION FISCAL**

TESIS

QUE PARA OPTAR POR EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:
ANGEL JOSE TURANZAS DIAZ

DIRECTOR DE TESIS:
LIC. ARTURO PEREZ ROBLES

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

MEXICO, D. F.

258910
MAYO DE [REDACTED]



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

*A Dios, como a su santa madre,
la Virgen María.*

*A todo aquel hombre que muere,
sin conocer el precio de su dignidad*

*A mis Padres,
Don Angel Turanzas Coro
y
Doña Ruht C. Díaz de Turanzas,
a los cuales agradezco todo lo que tengo,
el cariño y amor que me brindan,
y de quienes me siento muy orgulloso
de ser su hijo.*

*A mis hermanos; Juan Gerardo y
María del Pilar, por estar siempre conmigo.*

AGRADECIMIENTO

Sirvan las presentes líneas para agradecer a todos mis compañeros y amigos, que desinteresadamente siempre estuvieron conmigo, en las buenas y en las malas.

Me resultaría difícil nombrar a cada uno de ellos, ya que gracias a Dios me siento afortunado de tener a mi lado a mucha gente que me estima y me apoya, a ellos, les dedico este trabajo como muestra de agradecimiento por todo el apoyo brindado a lo largo de mi vida universitaria, dentro y fuera del aula.

*A la Universidad Panamericana
y al Despacho Ortiz, Sainz y Tron,
a los cuales considero mis dos
Alma Mater.*

*Al licenciado Manuel E. Tron,
quien sin su apoyo y paciencia
este trabajo no se hubiese logrado.*

INDICE GENERAL

<u>INTRODUCCION.-</u>	<u>V</u>
------------------------------	-----------------

<u>CAPITULO I.- EL PROBLEMA DE LA DOBLE IMPOSICION</u>	<u>1</u>
---	-----------------

1.- CONCEPTO	1
A) DISTINCIÓN DEL TÉRMINO	1
B) CONCEPTO DE DOBLE IMPOSICIÓN	5
2.- CLASES DE DOBLE IMPOSICIÓN.....	11
3.- ORIGEN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN	13
4.- EFECTOS DE LA DOBLE IMPOSICIÓN	19

<u>CAPITULO II.- LA DOBLE IMPOSICION A NIVEL NACIONAL</u>	<u>22</u>
--	------------------

1.- LA COMPETENCIA FISCAL EN LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.....	22
A) BREVE HISTORIA DE LA COMPETENCIA FISCAL EN LAS CONSTITUCIONES MEXICANAS.....	27
B) EL PROBLEMA DE LA CONCURRENCIA FISCAL ENTRE LOS ESTADOS Y LA FEDERACIÓN	32

2.- LA COORDINACIÓN FISCAL	38
A) LAS CONVENCIONES NACIONALES DE COORDINACIÓN FISCAL ...	44
B) LEY DE COORDINACIÓN FISCAL	48
3.- BREVE ANÁLISIS DE LOS CRITERIOS JUDICIALES SOBRE LA DOBLE IMPOSICIÓN	52

CAPITULO III.- LA DOBLE IMPOSICION A NIVEL

INTERNACIONAL 56

1.- NATURALEZA Y CAUSAS DE LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL	56
2.- MEDIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL	61
A) MEDIOS UNILATERALES	65
B) MEDIOS BILATERALES	77
C) MEDIOS MULTILATERALES	79

CAPITULO IV.- LOS TRATADOS INTERNACIONALES, COMO INSTRUMENTO EFICAZ PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

INTERNACIONAL 83

1.- JERARQUÍA DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES EN EL DERECHO MEXICANO	83
A) FUENTE DEL DERECHO FISCAL	92
B) LEY DE CELEBRACIÓN DE TRATADOS	97
C) LA CONVENCIÓN DE VIENA	103

2.- VENTAJAS QUE SE PRODUCEN POR LA CELEBRACIÓN DE TRATADOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN	108
3.- MODELOS PARA LA CELEBRACIÓN DE TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN FISCAL INTERNACIONAL.....	113
4.- INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL	115
A) INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS, A LA LUZ DE LA CONVENCION DE VIENA	117
B) INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS, BAJO EL MODELO DE LA OCDE.....	119
C) LA INTERPRETACIÓN EN EL DERECHO MEXICANO	124

CAPITULO V.- PRINCIPALES ASPECTOS QUE SE REGULAN EN UN TRATADO O CONVENIO INTERNACIONAL PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION **127**

1.- AMBITOS DE APLICACIÓN DE LOS TRATADOS FISCALES	127
A) EN EL TIEMPO	128
B) EN EL ESPACIO	133
C) LOS SUJETOS	137
D) IMPUESTOS USUALMENTE COMPRENDIDOS.....	140
2.- MÉTODOS QUE ESTABLECEN LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN ENTRE LOS ESTADOS CONTRATANTES.....	142
A) ACREDITAMIENTO DE IMPUESTOS O MÉTODO DE IMPUTACIÓN O CRÉDITO (TAX CREDIT)	143

B) MÉTODO DE DEDUCCIÓN	146
C) MÉTODO DE EXENCIÓN	147
D) DIVISIÓN DEL PRODUCTO.....	150
3.- INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN	151
<u>CAPITULO VI.- CONCLUSIONES</u>	156
<u>BIBLIOGRAFIA.-</u>	161

INTRODUCCION

La reciente política que ha adoptado México para celebrar Tratados internacionales en materia fiscal, ha traído como consecuencia que dentro de la legislación mexicana se incorporen diversos principios internacionales con los cuales México se ha obligado a negociar los Tratados de los cuales forma parte.

Los Tratados o Convenios internacionales constituyen, sin lugar a dudas, la forma más expedita para eliminar o en su caso ahuyentar el problema de la doble imposición internacional así como también evitar el problema de la evasión fiscal, además, sirven como elemento de armonización tributaria entre los diversos países que los suscriben, promoviendo la cooperación y el intercambio de experiencias, lo cual facilita el control de los Estados para prevenir la evasión fiscal.

Así las cosas, no cabe duda que los Tratados o Convenios para evitar la doble imposición internacional, logran su propósito limitando de diversas formas, la potestad de gravar determinadas categorías de ingresos a alguno de los Estados contratantes y por otro lado prevenir la evasión.

Por otra parte, es importante señalar que los Tratados o Convenios celebrados para evitar la doble imposición, se limitan a otorgar

beneficios a las personas físicas o morales que son residentes de uno o de ambos Estados contratantes y sólo son aplicables a los impuestos sobre la renta y al patrimonio.

Sobre el contenido de los Tratados o Convenios internacionales, en estos pueden incluirse, como parte de las obligaciones que asumen los Estados contratantes, las reglas definitorias relativas a conceptos tales como residencia, establecimiento permanente y empresas asociadas, entre otros; así como la distribución de la potestad tributaria.

Los problemas de orden práctico que enfrentan los métodos para evitar la doble imposición y la evasión fiscal, consisten en las limitaciones y estructura jurídica interna que se encuentran plasmadas en las constituciones de los Estados que intervienen, las cuales en ocasiones no permiten una adecuada solución al fenómeno en estudio.

Los Tratados o Convenios internacionales, se negocian con base en modelos, denominados también Convenios-Tipo, que han aprobado organizaciones internacionales, como lo son la Convención de las Naciones Unidas sobre la doble Tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, publicada por la Organización de las Naciones Unidas en el año de 1980.

Otro modelo, que desde nuestro punto de vista ha sido el más fructífero para la negociación de Tratados, es el propuesto por la Organización

para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), y el cual nuestro país ha utilizado para negociar los Tratados celebrados en esta materia.

El fenómeno de la doble imposición (que algunos conocen como doble tributación), produce consecuencias funestas en las relaciones económicas y comerciales internacionales, lo cual no es un fenómeno reciente, *sin embargo*, nuestro país hasta hace poco tiempo se empezó a preocupar por las consecuencias que se originan en el ámbito internacional, motivo por el cual, *recientemente* se han celebrado Tratados internacionales para evitar la doble imposición con diversos países.

A través del presente trabajo se busca resaltar la problemática que se produce como consecuencia del fenómeno de la doble imposición y cuyos efectos inciden directamente en los contribuyentes, produciendo un grave injusticia para estos.

Para tal efecto, se analiza el fenómeno de la doble imposición desde su ámbito nacional así como internacional, pasando por la terminología adecuada que se le debe de dar, ya que como se verá en el Capítulo primero del presente trabajo, la denominación que se le ha dado ha este fenómeno como *doble tributación*, no es la mas indicada, toda vez que el tributar significa la voluntad del contribuyente para acudir al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, en cambio, el término *doble*

imposición refleja la injusticia que se produce cuando un sujeto pasivo es asediado por dos o mas soberanías fiscales.

También se analizan en el presente trabajo, los ámbitos en que se presenta el fenómeno de la doble imposición, ya sea en el tiempo, espacio, sujetos y en los impuestos, haciendo hincapié en lo establecido en los diversos Tratados que México ha celebrado con varios países, para tal efecto, se adjunta el presente trabajo un anexo, donde se establece el estado que guardan los Tratados celebrados por nuestro país, ya sea que estén en un proceso de negociación o en su caso, se encuentren en vigor

Por otro lado, también se habla de aquellos medios unilaterales que pueden adoptar los Estados para prevenir o en su caso atenuar el fenómeno de la doble imposición. Dichos medios unilaterales, como se verá en el Capítulo correspondiente, son adoptados por los Estados al negociar un Tratado, por lo que surge la importancia de su estudio para comprender mejor el papel que juegan los Tratados.

Por ultimo, se hace una breve reflexión sobre el papel que desempeña el intercambio de información que se realiza entre las distintas soberanías fiscales con el fin de evitar la doble imposición, por un lado y, por otro, prevenir la evasión fiscal. Cabe señalar que dicho intercambio de información, se encuentra establecido en los propios Tratados para evitar la doble imposición, celebrados por nuestro país,

así como también se han negociado acuerdos internacionales, cuyo contenido ha sido exclusivamente el intercambio de información, como lo son el Acuerdo celebrado entre nuestro país y los Estados Unidos de América o el celebrado con Canadá.

Finalmente, el presente trabajo tiene como objetivo el exponer la importancia que tiene el fenómeno de la doble imposición internacional, así como la naturaleza de dicho fenómeno y sus consecuencias, ya que como se podrá desprender a lo largo del presente trabajo, la materia fiscal internacional y en específico, la doble imposición internacional han sido objeto de múltiples estudios y tratados, sin embargo, hasta hace poco nuestro país ha tomado un lugar protagonista para evitarla.

CAPITULO I.- EL PROBLEMA DE LA DOBLE IMPOSICION.

1.- Concepto.

A) Distinción del término.

Antes de analizar el concepto propio de la doble o múltiple imposición, considero que es conveniente aclarar el significado que se dará a este fenómeno en el presente estudio.

Efectivamente, la terminología que se ha utilizado para referirse a este fenómeno, ya sea doble o múltiple imposición o tributación, ha sido a mi parecer de manera arbitraria y en algunos casos fuera de lugar, ya que la propia denominación establece un problema de origen, ya sea que se le denomine imposición o tributación.

Así las cosas, cuando escuchamos el término "doble tributación" nos lleva a pensar que el problema surge de la obligación que tiene el sujeto pasivo frente a uno o mas sujetos activos, ya sea que uno solo grave dos o mas veces un mismo ingreso o que dos o mas sujetos activos graven la obtención de una misma renta, esto es, una persona

física o jurídica, se encuentra obligada a pagar mas de un impuesto, por la obtención de un mismo ingreso.

Ahora bien, cuando se hace referencia al fenómeno de la "doble imposición", este nos indica que se origina, cuando el sujeto pasivo se encuentra bajo la potestad de dos soberanías fiscales distintas, que le obligan o mejor dicho, le imponen, una carga tributaria idéntica, ocasionada por la obtención de una misma renta, o en su caso, una misma soberanía fiscal grava con dos impuestos idénticos la obtención de un mismo ingreso.

Por otro lado, de un análisis gramatical del significado de tributación o imposición, se podrá desprender que son dos cosas totalmente distintas.

En este sentido, el significado que tiene la palabra "tributación", la cual se encuentra definida por el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, es el siguiente:

"Tributación. f. Acción de tributar. / 2. Lo que se tributa. / 3. Régimen o sistema tributario."

“Tributar. fr. Entregar el vasallo al señor en reconocimiento del señorío, o el súbdito al Estado para los cargos y atenciones públicas cierta cantidad en dinero o en especie...”¹

Como se podrá desprender del significado de la palabra tributación, esta se origina del sujeto pasivo (contribuyente) al sujeto activo (fisco), por lo que dentro de un principio lógico, no considero que el contribuyente busque encontrarse bajo la potestad de dos soberanías fiscales distintas, sino que en todo caso, se encuentra obligado a estarlo.

En cuanto al término imposición, hace referencia a un tipo de relación de supra a infra, esto es, de una potestad superior a una potestad inferior, a lo cual el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española ha definido de la siguiente forma:

“Imposición. (Del int. impositivo...) f. Acción y efecto de imponer, poner una cosa sobre otra o imponerse. / 2.... / 3. carga, tributo u obligación que se impone...”

“Imponer (Del lat. imponere) tr. Poner carga, obligación u otra cosa...”²

¹ Cfr., Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, Ed. Espasa Calpe, Madrid, 1994, Tomo II, pag. 2024

² Idem, pags. 1146 y 1147.

Así las cosas, el término imposición refleja el problema que surge entre los sujetos de la relación tributaria que se pretende analizar en el presente trabajo.

A este respecto, Dalimier intenta precisar la noción de la doble imposición, desde dos puntos de vista, los cuales se pueden identificar de la siguiente forma:

a) Desde el punto de vista de los poderes públicos, consiste en la concurrencia de varias soberanías fiscales, como consecuencia lógica de una pluralidad de ellas, que son independientes entre sí, sin que exista ninguna regla de Derecho de Gentes y sancionada por una jurisdicción internacional que tienda a limitar el ejercicio de estas diferentes soberanías y a circunscribirlas en su ámbito respectivo.

b) Desde el punto de vista del contribuyente, consiste en tener que soportar en razón de un mismo hecho imponible, impuestos exigidos por dos o más Estados.³

Como se podrá desprender de lo anterior, aun cuando la precisión del término se hace desde un ámbito internacional, no cabe duda que el término "imposición" es el mas adecuado para calificar el fenómeno que se plantea, ya que hace referencia a la carga que tiene que

³ Cfr., Borrás, Alegría, La doble imposición: Problemas jurídico-internacionales, Madnd, Ed Ministerio de Hacienda, p. 28.

soportar el contribuyente, ya sea dentro de un plano estatal, nacional o internacional.

A manera de comentario, hay que señalar que muchos autores y los mismos Tratados o Convenios internacionales en materia fiscal que ha suscrito nuestro país, utilizan el término doble imposición y no doble tributación.

Por consiguiente, se utilizará el término doble o múltiple imposición, según sea el caso a lo largo del presente trabajo, ya que considero que es el término adecuado para calificar este fenómeno.

B) Concepto de doble imposición.

Muchos han sido los criterios que se han tomado para definir el fenómeno de la doble imposición, por otro lado, en nuestro sistema legal no se encuentra tipificado dicho concepto, por tanto, los criterios para definir la doble imposición, en la mayoría de los casos, obedecen al ámbito en que se presentan, pudiendo ser a nivel nacional o internacional. Los conceptos que se analizarán en el presente apartado, parten del ámbito en que se originan y encontramos autores que llegan a establecer que la doble imposición es un fenómeno típico internacional, y no conciben que éste se presente dentro de un ámbito

nacional y por otro lado, encontramos autores como Romero Pardo⁴ que se preocupan más por el problema numérico (doble o múltiple imposición), que por el principio de justicia que se viola.

Así las cosas, dentro de la doctrina mexicana, el licenciado Sergio F. de la Garza define la doble imposición como aquella que se produce cuando un mismo contribuyente recibe el impacto de dos o más impuestos, establecidos en diversos actos legislativos, que gravarán el mismo objeto y se establecen por la misma entidad titular del poder fiscal, lo que consiste en un atentado contra los principios de proporcionalidad y equidad tributaria.⁵

La definición propuesta por el licenciado de la Garza, se encuentra limitada al señalar que en una sola entidad con poder fiscal se presenta el problema, ya que el contribuyente puede estar bajo la imposición de una o más soberanías fiscales.

Por su parte, la doctora Dolores B. Chapoy señala que la doble imposición o múltiple imposición como ella define este fenómeno, es el efecto originado por la acción concurrente de autoridades fiscales de distintos niveles de imposición, que ejercen su facultad impositiva sobre la misma materia.⁶

⁴ Cfr., Romero Del Pardo, Derecho Internacional privado, Volumen III, Córdoba (Argentina), 1961, p 553.

⁵ Cfr., De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa, México, p. 277.

⁶ Cfr., Chapoy, Dolores B., Medidas internas para evitar la doble imposición. Trimestre Fiscal, Año 12, No. 37, Junio 1991, México.

De acuerdo a lo señalado por la autora, considero que no se precisa adecuadamente el alcance de la doble imposición, como se apreciará en otras definiciones, ya que en su definición, en ningún momento señala el efecto originado en el sujeto pasivo de la relación tributaria.

Ahora bien, el maestro Carlos Giuliani señala que existe doble (o múltiple) imposición, cuando las mismas personas o bienes son gravados dos (o más) veces por análogo concepto, en el mismo período de tiempo, por parte de dos (o más) sujetos con poder tributario.⁷ El mismo autor señala también que la doble imposición consiste 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.⁸

Como se podrá desprender de lo anterior, el maestro Giuliani, al definir el problema de la doble imposición, que desde mi particular punto de vista es la más completa en virtud de que hace referencia a todos los elementos que ocasionan la doble imposición, aclara que este problema puede presentarse en cualquier esfera de competencia, ya sea nacional o internacional.

⁷ Cfr., Giuliani Fonrouge, Carlos M., Derecho Financiero, Buenos Aires, Ed. Depalma, Tomo I, p.324

⁸ Idem, p. 331

Efectivamente, se resalta la importancia de la definición del maestro Giuliani, en virtud de que muchos autores, entre ellos Alegría Borrás⁹, señalan que el fenómeno de la doble imposición tiene el carácter de internacional, y que es en ese único plano donde se puede presentar este fenómeno, dicha autora establece 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 (si se trata de impuestos periódicos) y por una misma causa.¹⁰

La misma autora señala, que este problema no puede presentarse dentro de un nivel nacional, sino que es un fenómeno específicamente internacional, en el sentido de que supone la intervención de dos o más soberanías fiscales, con lo cual se diferencia de la superposición de impuestos en el interior de un mismo país, ya que a nivel local, existe una fiscalidad federal y por tanto hay una autoridad superior común, situación que no se presenta, al menos, en nuestro sistema legal, ya que los Estados se encuentran facultados para imponer impuestos, en virtud de su soberanía.

Sobre esta polémica, el maestro Giuliani señala que ciertos autores consideran que desde el punto de vista jurídico, sólo puede hablarse de doble imposición en el ámbito internacional, ya que en el ámbito

⁹ Cfr., Borrás, Alegría, op. cit. p. 28.

¹⁰ Cfr., Borrás, Alegría, op. cit. p. 29

nacional únicamente existe imposición múltiple o sobre imposición, pero esta distinción a criterio del autor, parece un mero juego de palabras carente de fundamento racional y, desde luego, inconciliable con la práctica de un federalismo efectivo; por otro lado, los autores europeos, como Alegría Borrás, están habituados a reconocer el poder tributario exclusivamente al gobierno nacional, colocando en un plan inferior o de subordinación jurídica a las restantes entidades del Estado.¹¹

Por otro lado, Dalimier, quien es citado por Alegría Borrás, dice que puede ocurrir que el poder legislativo federal haya trasladado a las autoridades de cada estado, provincia, cantón o territorio de la federación, la totalidad de la competencia legislativa y reglamentaria en materia fiscal para que la doble imposición pueda producirse.¹² Finalmente, la autora, no esta de acuerdo en que haya doble imposición nacional, por dos razones, no se da la cesión completa sobre la competencia en materia fiscal de forma tan absoluta y por otro lado, en los Estados Federales existe una autoridad superior común, lo que implicaría un control impositivo en las distintas esferas del poder fiscal de un Estado.

Para Rodríguez Ramón la doble imposición es el resultado de los actos de dos soberanías que ejercen su actividad fiscal por una misma

¹¹ Cfr., Giuliani, Carlos, *op. cit.* p. 324.

¹² Cfr., Borrás, Alegría, *op. cit.* p. 25.

causa, sobre una única materia imponible¹³, para este autor, la doble imposición puede presentarse, tanto en el plano nacional o internacional.

De las definiciones antes señaladas, podemos concluir que los elementos fundamentales que deben concurrir para que sea posible hablar de doble imposición, son los siguientes:

- a) Dos autoridades fiscales diferentes (dos soberanías fiscales independientes, ya sea dentro de un plano nacional o internacional).
- b) Dos impuestos que se encuentren en distintos cuerpos legislativos.
- c) Un mismo elemento material del hecho imponible.
- d) Una sola causa de imposición.
- e) Identidad en el sujeto pasivo.
- f) Y como dice el maestro Carlos Giuliani, dentro de un mismo periodo de tiempo.

¹³ Cfr. Borrás, Alegría, op. cit. p. 29.

Finalmente, hay que señalar que hay otras definiciones o conceptos de doble imposición, dentro del ámbito internacional, las cuales serán analizadas en el Capítulo III del presente trabajo, en el momento en que se hable de este fenómeno dentro del ámbito internacional.

2.- Clases de doble imposición.

Como se podrá desprenderse de lo establecido en el punto inmediato anterior, se puede señalar que hay doble imposición tanto nacional como internacional, cuya diferencia consiste en el ámbito en que se presentan.

Ahora bien, como señala el Manuel E. Tron podemos distinguir dos clases de doble imposición, en función del criterio que se utilice para definirla. Partiendo de un criterio económico objetivo que atenderá al contenido patrimonial de una determinada transacción, encontramos la doble imposición económica y, a partir de un criterio jurídico subjetivo que atenderá al efecto impositivo en el patrimonio de los sujetos que intervienen, encontramos la doble imposición jurídica.¹⁴

El objeto del presente trabajo, es la doble imposición jurídica y es por ello, por lo que es necesario saber que se entiende por doble imposición económica.

¹⁴ Cfr., Tron, Manuel E., "Régimen Fiscal de los extranjeros en México", México, Ed. Themis, 1994, p. 6.

Para Temple Lang, la distinción radica en que la doble imposición económica consiste en gravar una misma renta dos veces, generalmente por una misma soberanía fiscal. La doble imposición jurídica consistiría en la imposición de la misma renta en dos jurisdicciones.¹⁵

La distinción que hace Temple Lang con respecto a la doble imposición jurídica, puede ser criticable en virtud de que descarta que hay una identidad del sujeto pasivo en los dos impuestos, mientras que esa identidad no se da en la doble imposición económica, cuestión que si se resalta en la distinción que hace Manuel E. Tron.

Por su parte, Ottmar Buhler señala que existe doble imposición 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 por un mismo periodo de tiempo. Cuando se añade de la misma persona (identidad de sujeto), se obtiene el concepto en sentido estricto¹⁶ lo que podemos entender como doble imposición jurídica.

Finalmente, cabe señalar que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, ha definido a la doble imposición jurídica, como el resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o mas

¹⁵ Cfr , Borrás, Alegría, op. cit , p 26.

¹⁶ Cfr , Buhler, Ottmar, Principios de Derecho Internacional Tributario, Ed. de Derecho Financiero. Madrid, 1968, p. 44.

Estados a un mismo contribuyente, respecto de la misma materia imponible y por el mismo periodo de tiempo.¹⁷

3.- Origen de la doble imposición.

Hay que hacer resaltar en primer lugar, que la doble imposición no tiene como origen el que la Administración Fiscal de una soberanía tributaria persiga a los contribuyentes, salvo en casos especiales como en nuestro país, sino que es su independencia frente a las demás Administraciones Fiscales incluso su ignorancia de lo que ocurre en las demás soberanías, cuestión que en el ámbito nacional produce un verdadero repudio y violación de garantías.

Así las cosas el origen remoto de la doble imposición, según como lo establece Manuel Díaz de Velasco Vallejo, hay que buscarlo en los efectos territoriales de las leyes tributarias, nacidas de la soberanía tributaria o fiscal de los distintos Estados, y su origen próximo en la concurrencia de una serie de factores como son el de la proyección de dos soberanías tributarias que se manifiestan a través de dos impuestos sobre un mismo hecho imponible, con base a una misma causa de imposición y repercutiendo en última instancia, sobre un mismo sujeto pasivo del impuesto, ya sea una persona física o jurídica.¹⁸

¹⁷ Cfr., Modelo de Convenio Fiscal Sobre la Renta y el Patrimonio, París, 1994, p.7.

¹⁸ Cfr., Prólogo de Manuel Díaz de Velasco Vallejo al libro de Alegría Borrás.

Por otro lado hay que rechazar la afirmación de que la doble imposición tiene por causa la diversidad de principios consagrados en las leyes tributarias, ya que ésta puede existir, en el ámbito internacional, entre países con un sistema idéntico de imposición.

Niboyet aclara que el origen de la doble imposición consiste en la yuxtaposición que se produce en las diversas normas legales de carácter fiscal¹⁹, esto es, la coincidencia que puede presentarse entre dos o más sistemas legales, para grabar una misma actividad o ingreso.

Por su parte, el licenciado Emilio Margain²⁰ sostiene que la causa principal del fenómeno que se analiza, consiste cuando la misma entidad pública establece más de un impuesto sobre el mismo objeto, por otro lado el mismo autor sostiene que la doble imposición se presenta en el objeto y no en la fuente, porque considera que la fuente puede estar gravada por mas de un impuesto de la misma entidad, sin que pueda considerarse inconstitucional. Por ejemplo, la energía eléctrica está gravada con un impuesto en la producción y con otro impuesto al consumo y, sin embargo, no hay inconstitucionalidad en ninguno de ellos, por cuanto que el mismo objeto no está gravado con más de un impuesto por la misma entidad, por ello, prefiere hablar de que hay doble imposición cuando la misma entidad establece más de

¹⁹ Cfr., Borrás, Alegría, op. cit. p. 22.

²⁰ Cfr., Margain, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, San Luis Potosí, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1973, p. 306.

un gravamen sobre el mismo objeto porque la misma fuente puede ser gravada desde el punto de vista de la producción, la enajenación y el consumo.

A este respecto, el maestro Carlos Giuliani coincide con lo establecido por Niboyet, al señalar que el origen de la doble imposición nace en la coexistencia de entidades dotadas de poder tributario, actuando en el plano nacional así como en el internacional, originado en conflictos de atribuciones y deriva en superposiciones de gravámenes. El problema tiene raíces económicas y políticas y se complica por la inexistencia de un criterio único de atribución del poder tributario.²¹

Así las cosas, se puede afirmar que la doble imposición se presenta cuando las legislaciones de dos o más Estados coinciden en gravar un mismo ingreso, obtenido por un contribuyente, provocándose una situación de injusticia, dicha coincidencia, como señala el licenciado Hugo B. Margain²², *"se presenta en dos o más impuestos de distintos Estados sobre el ingreso de una misma persona física o moral, por encontrarse dentro de los supuestos legales previstos en las leyes, ocasionando la doble imposición"*, el autor lo señala desde el punto de vista internacional.

²¹ Cfr., Giuliani, Carlos. op. cit. pags. 322 y 323.

²² Cfr., Margain, Hugo B. Tesis para evitar la doble tributación en el campo internacional en materia del impuesto sobre la renta, basada en la teoría de la fuente gravable, México, sin editorial, 1956, p. 5.

Por su parte, el licenciado Vázquez Pando²³ señala que la doble imposición, surge en el ámbito nacional, en última instancia del hecho de que nuestro sistema federal implica necesariamente el que las entidades federadas cuenten con los recursos necesarios para atender sus necesidades, lo cual da lugar a la coexistencia dentro del territorio de la República de una pluralidad de legislaciones fiscales locales, lo cual propicia que en un momento dado, una misma llave impositiva se encuentre gravada en diversas entidades federadas, en virtud de que frecuentemente las legislaciones locales adoptan criterios dispares para la atribución de la potestad tributaria.

De las diversas causas de doble imposición antes señaladas, se puede establecer que el origen de la doble imposición, ya sea nacional o internacional, se presenta por la coincidencia de normas que gravan un mismo hecho generador, esta coincidencia o yuxtaposición, término que es utilizado por Niboyet²⁴, obedece a la potestad que tienen las diferentes soberanías para imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de la actividad estatal y cumplir con la estimación de ingresos necesarios para desarrollar dicha actividad.

²³ Cfr., Vázquez Pando, Fernando. Notas sobre la parte final de la fracción II del artículo 317 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal. Un precepto atinente a la doble imposición en materia del impuesto sobre productos de capitales. Revista Jurídica de la Universidad Iberoamericana. Número 8. México. 1976.

²⁴ Infra, p.12.

Lo criticable de esta situación, es cuando surge la doble imposición con motivo del ánimo recaudatorio de las distintas legislaciones, ya sean locales o internacionales, que en su afán de establecer criterios de sujeción impositiva, ya sea la fuente, la residencia y/o la nacionalidad, hacen que un contribuyente, por la obtención de una misma renta, se encuentre obligado al pago de dos o mas impuestos, en virtud de las jurisdicciones que le son aplicables.

Ahora bien, es evidente que si los Estados se pusieran de acuerdo en el sentido de adoptar el mismo y uno solo de los sistemas descritos en el párrafo anterior, particularmente como trataremos de demostrar más adelante en el Capítulo III del presente trabajo, si todos hicieran suyo el de la fuente con carácter de exclusividad, no se daría la denominada doble tributación internacional. Lo típico es que cada uno de los Estados haga suyos dos o tres sistemas, con la pretensión de desbordar la acción fiscal fuera de sus fronteras, sujetando cierto tipo de ingresos que también quedan afectados por otro Estado. Y por lo que respecta al ámbito nacional, se deberá de contar con una verdadera delimitación de competencia fiscal consagrada en la Constitución, y que cada legislatura local no invada las materias reservadas a la Federación y viceversa.

A este respecto, el licenciado Jorge Sainz Alarcón señalaba en el año de 1978 con respecto al el origen de la doble imposición nacional, lo siguiente: *"...vemos crecer el número de impuestos y derechos a través*

de diferentes nombres, nuevas fuentes gravadas, nuevos objetivos de los múltiples gravámenes, derechos sobre servicios que anteriormente eran a cargo del presupuesto público, etc., pero además, encontramos que una misma fuente, actividad u objeto es gravado no sólo por la Federación, sino también por las entidades federativas o viceversa".²⁵

Como atinadamente señala el autor, falta una delimitación de la soberanía fiscal, ya que muchas actividades se encuentran gravadas tanto, por la Federación como por los Estados, o en su caso, dentro de la Constitución se permite que concurren las diversas soberanías fiscales a gravar un mismo ingreso. Por otro lado, hay que señalar que en virtud de los Convenios de coordinación fiscal, y de los anexos que se han sumado a estos, se ha minorizado el problema de la doble imposición, tema que será analizado en el Capítulo II del presente trabajo.

Finalmente, hay que señalar que la doble imposición se origina únicamente en los impuestos, es decir, a las prestaciones debidas a la autoridad, en virtud de encontrarse los sujetos obligados a contribuir al gasto público. La doble imposición no se presenta en los pagos hechos a la administración fiscal como precio de una prestación de servicios, ni a los pagos exigidos con ocasión de autorizaciones, permisos o concesiones otorgadas por la autoridad pública, esto es, el fenómeno

²⁵ Cfr., Sainz, Jorge M., La concurrencia de la Federación y de las entidades federativas en materia impositiva, Revista de Investigaciones jurídicas de la Escuela Libre de Derecho, México, 1978, p.393.

en estudio se presenta únicamente en los impuestos y no en las demás contribuciones, como pudiesen ser los Derechos, aportaciones de seguridad social, etc.

A este respecto, el licenciado Hugo B. Margain²⁶ señala que los ingresos que dan motivo a las distintas situaciones de *doble tributación*, son todos aquellos que tienen un efecto en el patrimonio de los sujetos del impuesto y que provienen de tres conceptos: el capital, el trabajo y la combinación de ambos.

4.- Efectos de la doble imposición.

El primer efecto que se origina por la doble imposición, consiste en que el afectado de tal situación se rebele en contra de una carga tributiva que considere injusta y excesiva, ya que se encuentra pagando más de un impuesto por la obtención de un mismo ingreso y por tanto recurre a diversas artimañas para evadir la carga impositiva. Pero no queda solamente aquí el efecto, sino que desalienta la actividad productiva.

El maestro Carlos Giuliani²⁷ señala que la imposición múltiple no es condenable, únicamente, por consideraciones económicas y morales, por constituir una barrera contra el comercio exterior y las inversiones internacionales o por significar una distribución injusta de la carga

²⁶ Cfr., Margain, Hugo, B., op. cit. p. 21.

²⁷ Cfr., Giuliani, Carlos, op. cit. p. 352

tributaria, en una palabra, por ser perjudicial o no, sino cuando ella resulta por la consecuencia del ejercicio ilegítimo de los poderes financieros de los Estados.

Por su parte, el licenciado Adolfo Arrijoja²⁸ señala que los efectos negativos de la doble imposición en el ámbito nacional, (el autor utiliza el término doble tributación) aparecen como un fenómeno jurídico y económico, por completo negativo para el régimen fiscal, desde el momento en que al propiciar la imposición de varios tributos sobre los mismos ingresos, obliga a los particulares a contribuir en exceso de sus verdaderas capacidades económicas, desalentando en consecuencia, la realización de actividades productivas; el mismo autor señala que es primeramente un acto de injusticia que obliga al ciudadano a sacrificarse mas allá del límite de su capacidad contributiva y que en un régimen jurídico como el nuestro, que otorga a los causantes a través de la Constitución, garantías de proporcionalidad, equidad y legalidad como elementos rectores de la relación tributaria, la doble imposición, considerada exclusivamente conforme a las tres hipótesis antes señaladas, sólo puede revestir caracteres de inconstitucionalidad, aun y cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido lo contrario, como más adelante se verá.

²⁸ Cfr., Arrijoja Vizcaino, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Ed. Themis, México, pags. 258, 262.

Por lo que respecta a los efectos que se presentan en el campo internacional, el mismo Arrijo señala que los efectos negativos de este fenómeno consisten principalmente en el encarecimiento de bienes y servicios de origen extranjero pero de consumo necesario; elevación del costo de los empréstitos y del flujo en general de capitales del exterior, requeridos para programas de inversión y producción; obstaculización del suministro de conocimientos tecnológicos indispensables para el desarrollo industrial; y en general, el establecimiento de barreras que dificultan, y que a veces imposibilitan, el libre acceso a los mercados internacionales de comercio, de capital y de tecnología.²⁹

A manera de conclusión, se puede señalar que la doble tributación es un fenómeno antieconómico y de injusticia en virtud de que tiende a agotar los recursos disponibles para el ejercicio de la potestad tributaria del sujeto activo de la relación tributaria, en virtud de que el exceso de gravámenes sólo ahuyenta el desarrollo de actividades productivas, y por otro lado, viola la garantía de los contribuyentes al momento de contribuir en forma excesiva y exorbitante y aun mas cuando la doble imposición es buscada por el legislador dentro del ámbito nacional.

²⁹ Ídem, p.273.

CAPITULO II.- LA DOBLE IMPOSICION A NIVEL NACIONAL.

1.- La competencia fiscal en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Como se desprendió del capítulo anterior, el problema de la doble imposición es un fenómeno que se presenta tanto en el ámbito nacional como internacional, motivo por el cual, y aun cuando el presente trabajo tiene como finalidad principal el destacar la eficacia de los tratados internacionales para evitar la doble imposición, considero conveniente analizar el fenómeno en estudio, cuando se presenta dentro del ámbito nacional.

Así las cosas, la doble imposición en México se ha presentado como un problema derivado de la competencia fiscal que se establece en la Constitución, permitiendo afirmar¹ que la materia fiscal, en nuestro país, es uno de los aspectos en donde resulta más evidente la tensión entre el centralismo y el federalismo, y no solo eso, sino que nos

¹ Cfr., Mijangos Borja, María de la Luz, *Federalismo fiscal en México: la necesidad de redefinir el régimen de facultades constitucionales en materia fiscal*, Boletín No. 84, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México 1995, p.1075.

encontramos ante un sistema constitucional verdaderamente complicado en materia de competencia impositiva, basta con señalar el criterio sostenido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual establece lo siguiente:

"IMPUESTOS, SISTEMA CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE. La Constitución General no opta por una delimitación de la competencia federal y estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes: a) concurrencia contributiva de la Federación, y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingreso (artículo 73, fracción VII, y 124); b) limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (artículo 73, fracciones X y XXIX), y c) restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII y 118)."

Amparo administrativo en Revisión 121/54. Martínez Esteban y coags. 27 de agosto de 1954. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo administrativo en Revisión 5883/50. Cuzin Rene y coags. 16 de agosto de 1954. Unanimidad de cinco votos.

Amparo Administrativo en Revisión 346/54.- Sindicato de Trabajadores de la Construcción, Excavación, etc., de la República Mexicana.- 1o. de julio de 1954.- 5 votos.²

² Cfr., *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Epoca, T. CXXI, p.110.

Como se podrá desprender de la tesis antes transcrita, la delimitación de la potestad impositiva en la Constitución es ambigua y poco precisa, ya que mientras se reserva a la Federación la facultad de gravar por exclusión, como es el caso del artículo 117 constitucional, que prohíbe a los Estados el gravar determinadas actividades, como el tránsito de personas, el consumo, la producción del tabaco, etc., lo mismo sucede para con los Estados, en el que se establece que éstos podrán gravar determinadas materias, como se dispone en el artículo 124 constitucional.

Ahora bien, una muestra de lo anterior lo constituye la controversia suscitada entre la Federación y el Estado de Oaxaca, donde el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, expuso lo siguiente:

***"FEDERACION.** Conforme al artículo 40 de la Constitución, la República Mexicana es un Estado Federal, en el que, por lo mismo, están divididas las atribuciones del poder soberano entre la Federación y los Estados. Ahora bien, respecto a tal división de facultades, la teoría jurídica del Estado Federal admite tres métodos distintos para realizarla, los cuales consisten: el primero, en enumerar en forma tan completa como sea posible, las atribuciones del Poder Central y las de los Estados; el segundo, en enumerar las atribuciones del Poder Central, de manera que todas las no especificadas, competen a los estados; y el tercero,*

en enumerar las atribuciones de los Estados, haciendo que recaigan en el Poder Central todas las no comprendidas en esa enumeración; y aunque el tercero de los métodos enunciados es el más conveniente, desde el punto de vista constitucional, o sea aquel en que enumeran las atribuciones o facultades de los Gobiernos Locales, de manera que la presunción exista a beneficio del Poder Central, en razón de que una de las consecuencias de la evolución política y social, es la transformación de las necesidades de orden local, en intereses de orden general, y éstos, como es natural, deben ser administrados por el Gobierno Central que es el representante del interés general, la Constitución nuestra adoptó, al parecer, (dados los términos de su artículo 124), el segundo de los métodos enunciados, determinando que las facultades que no están expresamente concedidas por la misma Constitución, a los funcionarios federales, se entiendan reservadas a los Estados; pero es notorio que el principio no aparece admitido por el constituyente, en toda su pureza, puesto que, en algunos artículos de la Carta Federal, se confieren a los Estados algunas atribuciones; en otros, se les prohíbe el ejercicio de otras, que también se especifican; y a veces se concede la misma facultad atributiva a la Federación y a los Estados, estableciéndose así una jurisdicción concurrente; de donde acaso sea lógico concluir que el sistema adoptado por el Constituyente, fue una combinación de los tres métodos, por lo que no es sostenible el

argumento, sacado únicamente del artículo 124 de la Constitución, de que la Federación sólo puede ejercer las facultades legislativas que expresamente le confiere el artículo 73 constitucional; pues esas facultades van implícitas también en las demás jurisdicciones y facultades conferidas a la Federación, en otras materias no comprendidas expresamente en el citado artículo 73, o quedaron reservadas a la Nación, en diversos artículos de la propia Constitución.”

TOMO XXXVI, Pág. 1067.- Controversia 2/32.- Federación y Estado de Oaxaca.- 15 de Octubre de 1932.- Mayoría de 14 votos.³

Como se podrá desprender de la tesis antes transcrita, las facultades atribuidas a la Federación y a los Estados, no obedecen a un solo principio, sino que en el sistema constitucional de atribuciones, se conjugan diversas formas para determinarlas, a este respecto, el licenciado Jorge Sainz Alarcón⁴ manifiesta que nuestro Sistema Constitucional, no sigue una delimitación en materia tributaria aplicable a la Federación y a las entidades federativas motivo por el cual surge la principal causa al problema de la concurrencia fiscal, o mejor entendida como doble imposición nacional, lo que permite señalar la existencia de

³ Cfr , Semanano Judicial de la Federación, Quinta Epoca, T. XXXVI, p.1069.

⁴ Cfr , Sainz Alarcón, Jorge. La concurrencia de la Federación y de las entidades federativas en materia impositiva, Revista de Investigaciones Jurídicas de la Escuela Libre de Derecho. México, 1978, p 395.

un conflicto permanente, entre Federación y Estados donde el más afectado resulta ser el gobernado.

Sobre este fenómeno, la Doctora Dolores B. Chapoy⁵ señala que dentro del campo previsto por la Constitución, los Estados están en libertad para formular su política fiscal al igual que la Federación, pero esta coexistencia de niveles de imposición lleva ineludiblemente a la múltiple imposición y a la generación de conflictos fiscales entre las distintas entidades fiscales.

Por lo anterior, en el presente capítulo se desarrollará el fenómeno de la doble imposición dentro de nuestro sistema legal, y en específico, el problema que surge por la concurrencia fiscal, así mismo, cabe señalar que no es objeto del presente trabajo identificar los casos concretos donde se presenta este fenómeno, sino resaltar la problemática, que en su contexto general, representa la doble imposición nacional, por lo cual no se hará mención de los artículos constitucionales o disposiciones legales relativas a dicho problema.

A) Breve historia de la competencia fiscal en las constituciones mexicanas.

⁵ Cfr., Chapoy Bonifaz, Dolores, Problemas derivados de la múltiple imposición interestatal, Ed. Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1972, p 115

La preocupación por el régimen de facultades fiscales surge con anterioridad a la Constitución de 1824 en donde se adoptó el sistema federal como forma de organización política. En efecto, un mes antes de la promulgación de la Constitución de 1824, se había expedido la Ley de Clasificación de Rentas, en la cual se reservaba a los Estados las fuentes no atribuidas a la Federación y se establecía la obligación de que dichas entidades aportaran una cantidad al gobierno federal.

En materia fiscal, la Constitución de 1824 no delimitó los ámbitos de competencia entre la Federación y los Estados para establecer contribuciones, excepto la prohibición de que éstos pudieran gravar el comercio exterior. Se estableció así implícitamente un régimen de facultades concurrentes, con limitaciones exclusivamente para los Estados.

En el Estatuto Orgánico⁶ provisional expedido por Comonfort el 15 de mayo de 1856, se reconocía la existencia de las haciendas federal, local y municipal; en el artículo 109 se establecía lo siguiente: *“La propiedad raíz, la industria fabril y el comercio extranjero pagarán según las leyes y decretos del Gobierno general, un impuesto común y uniforme en toda la República y los Gobernadores no podrán imponer mayores derechos sobre esos ramos”*; y en el artículo 112 se dice que por ley especial de clasificación de rentas se fijarán las que

⁶ Cfr., Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas*, México, Ed. Porrúa, 29a. edición, p. 362.

corresponden al Gobierno General, a los Estados y Territorios y a las Municipalidades, como podrá apreciarse, se empieza a limitar el campo de las facultades impositivas de la Federación cuestión que en la Constitución de 1917 nuevamente se reflejaría.

En el proyecto de Constitución sometido a la consideración del Congreso Constituyente, el artículo 120 decía: "*Los Estados, para formar su hacienda particular, sólo podrán establecer contribuciones directas. La Federación sólo podrá establecer impuestos indirectos*".⁷

No obstante la redacción del precepto antes señalado, la misma Comisión⁸ que lo formuló no pretendía hacer una delimitación de los campos impositivos; en efecto, Ocampo, miembro de la Comisión y defensor del proyecto dijo que la clasificación de rentas no puede ser punto constitucional; considera que la Constitución en esta materia no puede dar más que bases generales sin entrar en los pormenores de una clasificación de rentas. El criterio sostenido por Ocampo, constituye en última instancia el problema de la doble imposición nacional.

Don Ignacio Vallarta, al fundar su voto en el amparo contra la contribución impuesta a las fábricas de hilados y tejidos, por la Ley de Ingresos del 5 de junio de 1879, sostiene que los Estados no pueden establecer derechos de puerto, ni sobre las importaciones o

⁷ Idem

⁸ Idem

exportaciones, ni acuñar moneda, ni emitir papel sellado; pero con excepción de esos impuestos exclusivos a la Federación, los Estados pueden decretar cuantos crean convenientes sobre todos los valores que existan dentro de su territorio y que constituyan su riqueza, sin excluir los que representan las cosas importadas después de la importación; la Federación, a su vez, no puede ocupar ni disponer de las rentas de los Estados; ni impedir la recaudación de las contribuciones de éstos, porque esto infringe el artículo 40 de la Constitución, el mismo jurista señala que las facultades del Congreso Federal y de las Legislaturas de los Estados en materia de impuestos son concurrentes y no exclusivas, es decir, aquél puede decretar una contribución que recaiga aun sobre el mismo ramo de la riqueza pública ya gravado por el Estado. Fuera de esta última conclusión, sostenida fuertemente por los textos constitucionales que he analizado, ninguna otra doctrina es posible en nuestras instituciones, que no sea subversiva del equilibrio en que deben mantenerse la soberanía federal y la local.⁹

En este orden de ideas, se debe destacar que para el jurista Ignacio Vallarta, las facultades de la Federación así como de los Estados son concurrentes, cuestión que a mi parecer es el inicio de la problemática, ya que si no existe una competencia definida en la Constitución, estaremos en presencia, cada vez mayor, de un conflicto que surge por

⁹ Idem.

la facultad que tienen dos sujetos activos para gravar una misma actividad, produciéndose, además de una doble imposición, un perjuicio para el contribuyente y el desgaste de una actividad económica.

La situación creada en la Constitución de 1857 se conservó en la de 1917, como bien señala el maestro Flores Zavala¹⁰, pues tampoco en ésta se hizo una discriminación de los campos impositivos, y sólo se agregó entre las prohibiciones de los Estados la de emitir estampillas, reservándose para sí la Federación, el Impuesto del Timbre.

Así las cosas, señala el maestro Ernesto Flores Zavala¹¹, que el problema se hubiera solucionado, o mejor dicho, no se habría presentado, si en las Constituciones de la República se hubiera determinado el campo impositivo de cada una de esas Entidades, es decir, si se hubieran señalado los impuestos y derechos que cada una de ellas podía percibir; pero las Constituciones de 1857 y de 1917 deliberadamente no hicieron esta delimitación de los campos impositivos, siguiendo el ejemplo de la Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica que tampoco hace esta delimitación, precisamente para dejar en la posibilidad, tanto a la Unión como a los Estados el establecer los impuestos necesarios para cubrir sus necesidades, con la única excepción de los impuestos sobre

¹⁰ Idem.

¹¹ Idem.

exportación e importación, que son exclusivos de la Unión y que los Estados sólo pueden establecer con el consentimiento de aquélla.

B) El problema de la concurrencia fiscal entre los Estados y la Federación.

El problema de la concurrencia fiscal, no es un fenómeno que únicamente se presente en México, sino que la concurrencia fiscal se presenta en cualquier ámbito en el que dos o más sujetos activos, dentro de un orden jurídico nacional, tengan la facultad de gravar un mismo ingreso.

Como se señaló en el capítulo anterior, hay autores que no reconocen la existencia del problema cuando se presenta dentro del ámbito nacional, sin embargo, el maestro Giuliani¹² aclara que la doble imposición se puede presentar tanto en el ámbito nacional como en el internacional.

Por lo anterior, y al ser la concurrencia fiscal un motivo de origen de la doble imposición, señalaremos sus efectos dentro de nuestro sistema legal.

¹² Cfr., Giuliani Fonrouge, Carlos M., Derecho Financiero, Buenos Aires. Ed Depalma. Tomo I, p 324

Así las cosas la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha señalado que la Constitución permite la existencia de la concurrencia fiscal, al establecer que el sistema de facultades en materia fiscal es complejo y no se encuentra limitado a una división específica de las materias que pueden ser gravadas por los sujetos activos. Por otro lado, no debemos olvidar que dicho fenómeno atenta contra el principio de justicia, cuestión que es puesta en tela de juicio por nuestro supremo tribunal.

En la obra de Adam Smith¹³, “La Riqueza de las Naciones”, se señala que la concurrencia de varios sujetos activos a una misma fuente tributaria, es contraria al principio de justicia, porque no habrá ni generalidad ni uniformidad en la imposición, pues los particulares quedarán diversamente gravados según en el Estado o Municipio en que residan, este principio, es el que posteriormente será conocido como el de equidad.

Asimismo, el propio Adam Smith establece que también se atenta contra los principios de comodidad, de certidumbre y de economía, ya que se causan molestias al contribuyente en virtud de tener que rendir cuentas a más de un sujeto activo, presentar más de una declaración y conocer las múltiples disposiciones legales que rigen los impuestos que lo afectan.

¹³ Cfr., Smith, Adam., La riqueza de las Naciones, traducción española, Ed. Aguilar, Madrid, 1956. p. 684.

Sobre este fenómeno, también se ha pronunciado la doctrina anglosajona al establecer que la utilización de las mismas fuentes impositivas por los diferentes niveles de gobierno sin ningún tipo de coordinación, producen lo que es llamado "la jungla fiscal", en donde se produce la superposición para los contribuyentes con distintos impuestos de la misma naturaleza establecidos en legislaciones diferentes.

Por su parte, Luis del Arco Ruete y Félix de Luis Díaz¹⁴, inspectores hacendarios en España, señalan que la concurrencia fiscal origina para los contribuyentes una duplicidad de la presión fiscal indirecta con todo lo que esto implica, como lo es el de conocer dos legislaciones, presentar dos declaraciones y por otro lado, para el Estado se originará una duplicidad en el costo de la administración recaudadora.

Asimismo, los mismos autores españoles señalan que el ejercicio independiente y sin coordinación del poder tributario por la Federación y por los Estados podría elevar la presión fiscal por encima de los niveles aconsejables, lo que se podría traducir en un descontento e inconformidad general que produciría consecuencias graves para el país.

¹⁴ Cfr., del Arco Ruete, Luis y Félix de Luis Díaz, La distribución de los impuestos en una Hacienda federal, Instituto de Estudios Fiscales, Ed. Estudios de Hacienda Pública, Madrid, España, p. 39.

Por su parte, el licenciado Roberto Hoyo¹⁵ señala que la concurrencia de facultades impositivas de la Federación y de los Estados, si bien es posible constitucionalmente, no constituye una solución deseable en un sistema federal, sino un problema que el constituyente deliberadamente no resolvió al no delimitar campos exclusivos de imposición, y no es una solución deseable, porque al estar sujetos los contribuyentes a un doble poder tributario, en razón de una misma manifestación de capacidad económica, se ven expuestos a dobles o múltiples gravámenes establecidos por autoridades diferentes que, si bien cada uno de ellos puede resultar proporcional y equitativo, en su conjunto pueden producir cargas fiscales exageradas.

De acuerdo con lo anterior, aun y cuando no comparto la idea de que el constituyente no resolvió el problema de la concurrencia, ya que como se señaló en el apartado anterior, el constituyente no solo no resolvió, sino que busco y aprobó que en la República Mexicana pueda existir la concurrencia fiscal entre los diversos sujetos activos de la relación tributaria como lo manifestó el jurista Ignacio Vallarta¹⁶, por otro lado, la apreciación del licenciado Hoyo constituye el origen del problema ya que se comete una falta de justicia con el contribuyente, además, el licenciado Hoyo establece que por la concurrencia fiscal se producen cargas fiscales exageradas, en contra del mismo sujeto pasivo.

¹⁵ Cfr., Hoyo D'Addona, Roberto, Las facultades impositivas de la Constitución Política, Curso de especialidad en Derecho Fiscal, Universidad Panamericana, 1979.

¹⁶ Cfr. Supra. p. 3.

Al contrario de lo que sostienen la gran mayoría de los doctrinarios fiscalistas, en el sentido de que la concurrencia fiscal, como fenómeno de la doble imposición, es a todas luces injusta y violatoria de los principios constitucionales, aun cuando en esta no se prohíba y no se encuentre delimitada a las facultades impositivas entre la Federación y los Estados, hay autores, como el licenciado Enrique Calvo Nicolau¹⁷, que señalan que la doble imposición no puede ser considerada dentro del ámbito nacional como inconstitucional, ya que mientras la Constitución no lo prohíba, no puede ser atentatorio de ella, razonamiento que no se comparte, ya que mientras el iuspositivista se detiene a atacar los comentarios del licenciado Adolfo Arrijoa Vizcaino¹⁸, el cual señala los vicios que produce la concurrencia fiscal y sus fundamentos de inconstitucionalidad localizados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, concretamente en los principios de proporcionalidad y equidad, el licenciado Calvo Nicolau sostiene que no hay violación alguna a la Constitución, y por tanto, es legal la doble imposición.

Efectivamente, como bien señala el licenciado Arrijoa, la acumulación de dos o más tributos, sobre el mismo ingreso, ocasiona que los causantes afectados por esta situación tengan que soportar un sacrificio fiscal que excede sus respectivas capacidades económicas, por tanto la concurrencia (doble imposición), al incidir repetidamente

¹⁷ Cfr., Calvo Nicolau, Enrique, Tratado del Impuesto Sobre la Renta, Ed. Themis, México, T. I, pags. 108 y 109

¹⁸ Cfr., Arrijoa Vizcaino, Adolfo, Derecho Fiscal, Ed. Themis, México, 1995, pags. 265 y 266.

sobre las percepciones gravables disponibles y existentes en el territorio nacional, es por definición contraria a una de las características primordiales del principio de proporcionalidad; la de la justa y adecuada distribución de las cargas fiscales entre los recursos económicos generados por la Nación.

Así pues, al coincidir un gravamen federal con un tributo establecido por una determinada entidad federativa o municipio sobre idéntico objeto, se crea una notoria situación de desigualdad entre los contribuyentes sujetos a la doble tributación y aquellos que por radicar en diferente entidad o municipio, sólo deben afrontar el tributo federal, lo que propicia a la violación del principio de equidad.

Sobre este punto, el licenciado Fernando Vázquez Pando¹⁹ sostiene que la doble imposición es inconstitucional en virtud de que se violan los principios de equidad y proporcionalidad que deben presidir todo nuestro sistema tributario.

Por tanto, mientras que para los licenciados Arrijoa y Vázquez Pando, la concurrencia fiscal va más allá de la capacidad contributiva y no permite una sana limitación de la competencia fiscal, el licenciado

¹⁹ Cfr., Vázquez Pando, Fernando. Notas sobre la parte final de la fracción II del artículo 317 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal. Un precepto atinente a la doble imposición en materia del impuesto sobre productos de capitales Revista Jurídica de la Universidad Iberoamericana. Número 8. México 1976.

Calvo Nicolau sostiene que la doble imposición dentro del ámbito nacional, no viola el principio de proporcionalidad.

Creo que el problema va más allá de establecer si un contribuyente paga dos impuestos, que en suma son menores a un solo impuesto, como pretende desvirtuar el licenciado Calvo Nicolau, considero que ese no es el problema, sino que el problema radica en permitir que un contribuyente sea asediado con mas de un tributo, por el mismo ingreso, ya sea por la Federación o por los Estados.

Así las cosas, aun cuando en nuestra Constitución se permita la concurrencia fiscal de los sujetos activos, por mas legal que sea ésta, no deja de ser injusta, nos parezca o no.

2.- La coordinación fiscal.

Ante la gran problemática que se ha presentado para establecer los diversos gravámenes de las distintas fuentes de riqueza, así como determinar quien puede cobrar dichos gravámenes, los sujetos activos de la relación tributaria se han encontrado con problemas para el desarrollo de su actividad, por lo cual, han tratado de establecer entre ellos mismos, ciertos criterios para determinar quien puede gravar determinada actividad, quien cobrarlo y posteriormente, establecer un porcentaje de participación sobre las contribuciones recaudadas.

Por lo anterior, los sujetos activos, entiéndase Federación, Estados y Municipios han visto la necesidad de coordinar sus acciones teniendo cada vez mayor fuerza, ya que las tendencias impositivas han ido evolucionando de tal manera que se ha considerado inconveniente para el contribuyente, para los fiscos y para el país mismo, que la concurrencia de varias entidades impositivas en una misma fuente resultan contrarios a todos los principios fundamentales de la imposición así como de la recaudación.

En este orden de ideas, la coordinación fiscal resulta una armonización del ejercicio tributario entre los sujetos activos, para que en la medida de lo posible no se cause un perjuicio al contribuyente, además, la coordinación fiscal no implica una prohibición para el establecimiento de gravámenes, sino un sistema de repartición de los mismos, en el que la Federación cobra dicho gravamen y reparte a la entidad federativa un porcentaje, con lo cual se fortalece la hacienda estatal, en lugar de que sea el mismo Estado el que establezca y cobre el impuesto, ya que muchas veces le representa un gasto mayor a lo que recauda.

Por otro lado, la coordinación fiscal tampoco implica una delegación de facultades o una invasión de las mismas, sino que previene la concurrencia de facultades entre los sujetos activos, para que sanamente puede llevarse a cabo la actividad recaudadora del Estado

sobre el particular, se transcribe, en lo conducente, el criterio sostenido por nuestros tribunales en relación a la coordinación fiscal:

"COORDINACION FISCAL. NO EXISTE DELEGACION DE FACULTADES DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO, AL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, EN LOS TERMINOS DE LOS ARTÍCULOS VIGESIMOPRIMERO Y TRIGESIMO DEL ACUERDO A AMBAS AUTORIDADES PARA LA COLABORACION ADMINISTRATIVA DE LA SEGUNDA EN MATERIA FISCAL FEDERAL. (DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION DE 21 DE Diciembre DE 1983).-

...

Pues de conformidad con el mismo, los órganos centralizados supraindicados, pueden realizar en forma separada, cada uno por su lado, las funciones operativas de administración de los impuestos y derechos federales a que se alude en el artículo segundo (al valor agregado, sobre tenencia o uso de vehículos excepto aeronaves, sobre la renta, sobre las erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón, etc.), o bien colaborar en dichas funciones que consisten, según el artículo segundo, en el registro federal de contribuyentes, en la recaudación, notificación, cobranza, informática, asistencia al contribuyente, en la realización de consultas y autorizaciones, fiscalización,

liquidación, imposición y condonación de multas, resolución de recursos administrativos e intervención en juicio. Dicho en otro giro: respecto a un mismo contribuyente, una sola de las entidades centralizadas, puede realizar todos esos actos de administración en torno a un impuesto o derecho determinado, hasta el surgimiento de la cosa juzgada en cuanto al mismo; o bien, ambas autoridades pueden colaborar en esa determinación, bien sea, realizando una los actos de fiscalización y otra los actos de liquidación, etc., pues no de otra suerte puede interpretarse esa disposición cuando prescribe: "la Secretaría podrá en cualquier tiempo ejercer las atribuciones a que se refiere este acuerdo, aunque hayan sido conferidas expresamente al Departamento, pudiendo hacerlo en forma separada o conjunta con este último". En estas condiciones, a la luz de ese precepto, es insostenible que en el acuerdo de colaboración exista, en absoluto, una delegación de las facultades que corresponden a la Secretaría de Hacienda, en términos de las leyes federales reguladoras de tales impuestos y derechos, hacia el Departamento del Distrito Federal, y si resulta claro que lo que el legislador previno en ese acuerdo, fue una colaboración entre ambos, en las funciones operativas inherentes a los mismos. Esto es, no se estableció una competencia exclusiva para el Departamento, sino una concurrencia de facultades, lo que se robustece con la definición del sustantivo "colaboración" que forma parte de la denominación del acuerdo de marras:

Colaboración F. Acción y efecto de colaborar/“Colaborar Intr. Trabajar con otra u otras personas...” (Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia, Decimonovena Edición).

...

Lo anterior porque la coordinación fiscal no significa pérdida de atribuciones por parte de la autoridad a la que le corresponden, sino una armonización en su ejercicio, cuyo objeto fundamental es la participación de las entidades federativas, municipios y Distrito Federal, en el rendimiento de determinados gravámenes, bien que estos correspondan en forma exclusiva a la Federación, como lo determina el artículo 73, fracción XXIX, de la Carta Magna; o bien en los gravámenes en los que exista coincidencia tributaria, porque constitucionalmente pueden ser establecidos tanto por la Federación, como por las entidades federativas (artículo 73, fracción VII, 117 y 124 del Código Político), como sucede, entre otros, con el Impuesto al Valor Agregado. Así pues, interpretando el artículo vigesimoprimer del acuerdo en comento, en concordancia con la exposición de motivos preinserta, resulta claro que la coordinación de facultades no es una delegación, sino una armonía, un concierto o colaboración de dichas facultades, tanto en la participación de los ingresos, como en su administración, con el objeto fundamental de evitar la doble o triple tributación, pues las entidades que los celebren deben renunciar a legislar sobre dichos impuestos y derechos o a

*mantener en suspenso la vigencia de esa legislación, si la
hubiere, en tanto dura el convenio."*

*Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer
Circuito.*

*Revisión fiscal 8/88. Construcciones Urbanas Nacionales, S.A.,
12 de abril de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro
David Góngora Pimentel. Secretaria: María Guadalupe Saucedo
Zavala.²⁰*

Resulta interesante la tesis antes transcrita, ya que además de señalar el carácter de la coordinación fiscal, en el sentido de que no significa una delegación de facultades, resulta sorprendente también que se establezca que la coordinación fiscal es un método para evitar la doble imposición, se reitera esta situación ya que como se verá más adelante, la gran mayoría de los criterios judiciales se señala que el fenómeno de la doble imposición es querido y buscado por el legislador.

Así las cosas, es plausible el criterio sostenido por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, ya que son pocos los criterios jurisdiccionales que sancionan o tratan de mitigar el fenómeno de la doble imposición.

²⁰ Cfr., Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo I Segunda Parte-1, p. 211.

A) Las convenciones nacionales de coordinación fiscal.

Antes de hablar sobre la Ley de Coordinación Fiscal, es necesario señalar los esfuerzos encaminados para lograr una mejor delimitación de la competencia fiscal.

Así las cosas, desde el año de 1925 en el que se llevó a cabo la primera Convención Nacional Fiscal se han realizado esfuerzos conjuntos entre la Federación y los Estados por delimitar los campos impositivos que, posteriormente, se han traducido en ordenamientos jurídicos. La tendencia a lo largo de poco más de cinco décadas ha sido que los gobiernos estatales han renunciado paulatinamente a exigir impuestos que alguna vez fueron locales, a cambio de recibir una parte de los ingresos que se obtengan, ya que con este sistema, perciben más que si ellos mismos establecieran el impuesto.

De acuerdo con este sistema, los ingresos estatales quedan reducidos a ciertos impuestos, aclarando que renuncian a establecer algunos de ellos, cuando ingresan o se incorporan al sistema de coordinación fiscal.

La primera Convención fiscal, fue celebrada bajo la Presidencia del general Plutarco Elías Calles, siendo secretario de Hacienda y Crédito Público el Ingeniero Alberto J. Pani quien preocupado por este

problema, convocó a los Estados de la República a una Convención Nacional Fiscal con el objeto de estudiar la forma de delimitar los campos de imposición. Esta Convención se inició el 10 de agosto de 1925. El programa de trabajos comprendía siete capítulos: Teoría General del Impuesto; el Problema de la Concurrencia en el Estado Federal; Exposición del Sistema Fiscal (Impuestos); Productividad de los Impuestos; Necesidades de la Federación, de los Estados y de los Municipios según sus presupuestos; Plan de árbitros; Distribución de los árbitros; de la Administración de los productos, posteriormente se agregó un capítulo relativo a los problemas que interesaban particularmente a algunos erarios locales.²¹

Sobre el problema de la concurrencia de impuestos y reformas constitucionales la Convención llegó a ciertas conclusiones, de entre las cuales se destaca la adición del artículo 131 de la Constitución General de la República en los siguientes términos: *“Cada cuatro años, o cuando lo crea necesario la mayoría de los Estados, o el Ejecutivo de la Unión, se reunirá en la Capital de la República una Convención integrada por un representante de cada uno de los Ejecutivos de los Estados y por un representante del Ejecutivo de la Unión. Esta Convención se ocupará de poner los impuestos que deben causarse en toda la República, de uniformar los sistemas de impuestos y de establecer la competencia de las distintas autoridades fiscales”*.²²

²¹ Cfr op. cit Flores Zavala, p.

²² Idem.

A este respecto, la Dra. Dolores Chapoy²³, señala que la extensión misma de los problemas que la reunión debió abordar, la falta de antecedentes que permitiera sentar bases firmes de colaboración entre las autoridades fiscales de la Federación y de los Estados, y en cierto sentido la ausencia de estudios e investigaciones previas, dieron lugar a que las resoluciones de ésta sólo tuvieran el carácter de recomendaciones generales.

En cumplimiento de los acuerdos de la Primera Convención Nacional Fiscal, la Secretaría de Hacienda en el año de 1926, envió al Congreso de la Unión un proyecto de reformas constitucionales que no fue tomado en consideración y pronto cayeron en el olvido las conclusiones de la Convención.

El 11 de mayo de 1932, siendo Presidente de la República el ingeniero Pascual Ortiz Rubio, el Secretario de Hacienda y Crédito Público, ingeniero Alberto J. Pani, se convocó a una Segunda Convención Nacional Fiscal que perseguía, entre otras finalidades el estudio del problema de delimitación de las jurisdicciones fiscales de la Federación, de los Estados y de los Municipios, y la determinación de las bases de unificación de los sistemas locales de tributación y de la coordinación de ellos con el sistema federal.

²³ Cfr. , op cit Chapoy, p. 116.

Sin embargo, la segunda reunión se celebró en los momentos en que estaba por concluir el ejercicio presidencial y por esa causa no pudieron dictarse desde luego medidas de carácter legislativo que condujeran a la realización de las conclusiones tomadas en dicha reunión.²⁴

En el año de 1947, se celebró la Tercera y última Convención Nacional Fiscal, la cual recogió los trabajos efectuados en las convenciones anteriores, resaltándose el esfuerzo para delimitar los campos impositivos de la Federación y de los Estados, cuestión que sigue constituyendo un problema en la práctica.

Así las cosas, el objeto principal de la Tercera Convención Fiscal fue el establecer los parámetros para fijar un esquema de distribución de las contribuciones, en razón del costo de los servicios públicos a cada uno encomendados y en relación también con su capacidad de control sobre los causantes respectivos, así como establecer las bases para lograr una mejor coordinación.²⁵

Desgraciadamente, la Tercera Convención Fiscal tampoco tuvo los frutos que se deseaban, sin embargo dejó la inquietud tanto a los funcionarios hacendarios como a los estudiosos del derecho fiscal de la

²⁴ Idem.

²⁵ Idem.

existencia del problema, que posteriormente se reflejaría en la Ley de Coordinación Fiscal.

Finalmente, de la Tercera Convención Nacional Fiscal surgió la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, que en el sistema fiscal federal vino a sustituir al Impuesto del Timbre sobre la compraventa y que permitió que los Estados renunciaran al cobro de dicho impuesto, siempre que estos recibieran una participación.²⁶

B) Ley de coordinación fiscal.

Desde el año de 1952, la coordinación fiscal ha recorrido un largo camino en nuestro país, comenzando con una proyección modesta, pero que ha desarrollado fórmulas de solución al problema de la concurrencia fiscal.

En el año de 1977 se planteó la necesidad de formular una nueva Ley de Coordinación Fiscal que substituyera a la vigente a partir de 1952, cuya finalidad principal era la de sancionar las restricciones al comercio entre los Estados.

²⁶ Cfr., García Camberos, Gilberto, Evaluación de resultados de las reuniones nacionales de tesoreros de las entidades federativas y funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Revista de Difusión Fiscal No. 14, México, 1975, p. 68.

Así las cosas, la Ley de Coordinación Fiscal²⁷ que entro en vigor el primero de enero de 1980, señala en su primer artículo que el objeto de la Ley es el coordinar el sistema fiscal de la Federación con los de los Estados, Municipios y el Departamento del Distrito Federal, establecer la participación que corresponda a sus haciendas publicas en los ingresos federales; distribuir entre ellos dichas participaciones; fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales; constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento.

El primer párrafo del artículo primero, define con precisión la finalidad de dicha ley así como establecer la congruencia y la armonización de los sistemas tributarios de los tres niveles de gobierno, permitiendo una sana economía presupuestal del gobierno, para hacer frente a la prestación de servicios públicos.

Asimismo, se establece en la Ley la celebración de convenios entre la Secretaria de Hacienda y Crédito Público y los Estados, para que estos últimos se integren al sistema nacional de coordinación fiscal, con la finalidad de que participen en los beneficios de los impuestos que cobra la Federación.

²⁷ Cfr., Publicada el 27 de diciembre de 1978 en el Diano Oficial de la Federación.

Dichos convenios comprometen y obligan a los Estados a derogar o suspender el cobro de impuestos locales, cualquiera que sea su denominación, ya que si no es respetado el convenio de adhesión, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá disminuir las participaciones de la entidad que contravenga el sistema de coordinación, en los términos de lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley de Coordinación Fiscal.

Por otro lado, también se establece en la ley que la Federación, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá celebrar convenios de colaboración administrativa, con el objeto de facilitar la labor de registro de contribuyentes y la recaudación misma.

Con base en lo anterior, con la Ley de Coordinación Fiscal se logran los objetivos principales de las Convenciones Fiscales así como de la sana política fiscal, los cuales consisten en el fortalecimiento de los fiscos estatales y municipales, la armonización de los sistemas fiscales federal y estatales, así como la cooperación y apoyo mutuo en las tareas de administración fiscal.

Los tres objetivos antes señalados, son los que permiten afirmar que no se busca, al menos en el papel, la concurrencia de facultades en materia impositiva, lo que representa un gran alivio para el contribuyente nacional, que muchas veces se ve asediado por la presión de varias soberanías fiscales, dentro del país.

Efectivamente, con esta medida se ha logrado la armonización tributaria a través del proceso de coordinación y las convenciones de adhesión, lo cual ha tenido como consecuencia la suspensión o derogación de múltiples gravámenes estatales y municipales, pero por otro lado, los Estados se han beneficiado con los fondos de participación. Así mismo, la recaudación fiscal se ha fortalecido, aparentemente sin implicar una violación a las garantías del contribuyente.

Por otro lado, hay que señalar que la adhesión al sistema de coordinación fiscal es optativo para los Estados, en el entendido de que si se adhieren a dicho sistema, dejan en suspenso los impuestos establecidos en sus legislaturas, mientras que si no se adhieren al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, pueden establecer libremente los impuestos que estimen convenientes, salvo los señalados en la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional.

Un ejemplo de la importancia de la coordinación fiscal, lo constituye el hecho de que en materia de derechos, todas las entidades federativas se encuentran coordinadas con la Federación, según se dispone en la Regla 312 de la Resolución que establece para 1996 reglas de carácter general aplicables a los impuestos y derechos federales, excepto a los relacionados con el comercio exterior, publicado el 29 de marzo de 1996 en el Diario Oficial de la Federación.

Finalmente, la coordinación fiscal, en específico el Sistema de Coordinación Fiscal ha permitido atenuar la doble imposición, sin embargo lo mas recomendable sería efectuar una verdadera limitación a la competencia impositiva, ya que el día que desaparezca el sistema de coordinación o muchos Estados lo rechacen, se volvería a tener el mismo problema de que un ingreso se encuentre gravado por mas de un impuesto, por entidades distintas.

3.- Breve análisis de los criterios judiciales sobre la doble imposición.

En el presente apartado, se buscara reflejar el criterio sostenido por nuestros tribunales, en el sentido de afirmar que la doble imposición no es inconstitucional, más aun, que es querida por el legislador para lograr una determinada política fiscal.

Así las cosas, se exponen los criterios mas sobresalientes de nuestros tribunales, en los cuales se puede apreciar el criterio reiterado para establecer que la doble imposición, en si misma, no es inconstitucional.

“DOBLE TRIBUTACION. EN SI MISMA NO ES INCONSTITUCIONAL.- Es tendencia de la política fiscal en la mayoría de los países, entre ellos el nuestro, evitar la doble tributación con el objeto de realizar una efectiva justicia fiscal; sin

embargo, éste fenómeno impositivo no está prohibido por ningún artículo de la Constitución Federal de tal suerte que en sí mismo no es inconstitucional. Lo que la Carta Magna prohíbe en su artículo 31, fracción IV, entre otros supuestos, es que los tributos sean desproporcionados, que no estén establecidos por ley o que no se destinen para los gastos públicos; pero no que haya doble tributación."

Amparo en revisión 6168/63. Alfonso Córdoba Mendoza y coagraviados. 12 de febrero de 1974. Mayoría de 18 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez. Secretario: Juan Muñoz Sánchez.²⁸

"DOBLE TRIBUTACION. PRUEBA DE SU DESPROPORCIONALIDAD E INEQUIDAD.- *La doble tributación se justifica si la obligación de aportar la contribución establecida en la ley reclamada no destruye la fuente que le da origen. Teniendo la fuente del impuesto siempre un contenido económico, pues se basa, entre otros supuestos, en el rendimiento del capital, del trabajo, de la combinación de ambos o del conjunto de bienes que integran el patrimonio del contribuyente, es necesario que los particulares promoventes de los juicios de amparo en los que se reclaman leyes que permiten*

²⁸ Cfr., Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo I, Primera parte-1, Tesis: J/P 23/88, p. 139.

la multigravación, demuestran con pruebas idóneas que la doble tributación es desproporcional en relación con la fuente impositiva a la cual se aplica y que podría poner en peligro la existencia de la misma, produciéndose, por ende, una violación al artículo 31, fracción IV, constitucional; por el contrario, la falta de acreditamiento de esos extremos provoca la imposibilidad de declarar la inconstitucionalidad de la figura en análisis."

Amparo en revisión 1597/65. Pablo Legorreta Chauvet y coagraviados. 12 de abril de 1977. Unanimidad de dieciocho votos. Ponente: Ramón Canedo Aldrete. Secretario: Efraín Polo Bernal.²⁹

"DOBLE TRIBUTACION, SI NO ES LA MISMA ENTIDAD QUIEN ESTABLECE TRIBUTO NO PUEDE HABLARSE DE UNA. (DECRETO 532 DEL CONGRESO DEL ESTADO DE TAMAULIPAS).- *No surge el fenómeno fiscal de la doble imposición entre el impuesto federal sobre ingresos mercantiles y el impuesto sobre operaciones civiles, contenido en el Decreto 532 de 29 de diciembre de 1951, del Congreso del Estado de Tamaulipas, pues basta observar que el primero es creado por la Federación y el segundo por la entidad federativa, para advertir que no se trata de una auténtica doble imposición, al no ser la misma entidad quien establece el tributo; pero todavía en caso de*

²⁹ Cfr., *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Epoca, Tomo II Primera parte, p.133.

que se tratara de una doble imposición, el quejoso tendría que demostrar a través de pruebas o argumentos la violación a los requisitos de proporcionalidad y equidad previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.”

Amparo en revisión 1300/75. Automotores Roma, S.A. 4 de mayo de 1976. Unanimidad de 16 votos. Ponente: Rafael Rojina Villegas.³⁰

³⁰ Cfr., *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Primera Parte, p.13.

CAPITULO III.- LA DOBLE IMPOSICION A NIVEL INTERNACIONAL.

En el presente capítulo, se abordara el problema de la doble imposición internacional la cual deriva, como la gran variedad de conflictos del Derecho de Gentes¹, en la pluralidad de legislaciones fiscales de los países que integran la comunidad internacional.

Así las cosas, se tratara de establecer cuales son lo medios que sirven para evitar o en su caso, sólo atenuar la doble imposición internacional.

1.- Naturaleza y causas de la doble imposición internacional.

Como se menciona en el primer capítulo del presente trabajo, el origen remoto de la doble imposición internacional, hay que buscarlo en los efectos territoriales de las leyes tributarias, nacidas de la soberanía tributaria o fiscal de los distintos Estados, y su origen próximo, en palabras de Manuel Díez de Velasco Vallejo², en la concurrencia de

¹ Cfr., Flores, Enrique, La doble imposición internacional, trimestre fiscal, No. 37, Guadalajara, Jal., 1991, p. 203.

² Cfr., Borrás, Alegría, La doble imposición Problemas Jurídico-Internacionales, Madrid, Ed. Ministerio de Hacienda, p. 2.

una serie de factores como son el de la proyección de dos soberanías tributarias que se manifiestan a través de dos impuestos sobre un mismo hecho imponible, con base en una misma causa de imposición y repercutiendo en última instancia, sobre un mismo sujeto pasivo del impuesto.

De acuerdo con lo anterior, podríamos señalar que el problema u origen de la doble imposición internacional se origina dentro de las distintas legislaciones de cada uno de los sujetos activos.

Sobre el problema del origen de la doble imposición internacional, el maestro Sergio Jarpa Fernández³ señala que ésta surge cuando un mismo contribuyente, por la renta que percibe en un país se ve afectado por tributos tanto en éste como en otro, como consecuencia de la potestad tributaria de los Estados para imponer tributos a quienes se encuentran bajo su jurisdicción. En otras palabras, podríamos identificar como causa inmediata de la múltiple imposición internacional, los diferentes criterios de imposición que aplican los Estados soberanos, lo cual coincide con el criterio sostenido por Díez de Velazco.

³ Cfr., Jarpa Fernández, Sergio, La doble Imposición Internacional. Revista de Derecho. Universidad de Concepción, Chile, No 192, p. 61.

Por su parte, el licenciado Manuel E. Tron⁴ señala que la causa primaria de la doble o múltiple imposición internacional, lo constituye el hecho de que los diversos Estados no respetan en su totalidad los límites existentes al ejercicio de su potestad tributaria, o bien, parten de interpretaciones diversas de los mismos.

El mismo criterio sostenido por Manuel E. Tron, lo defiende el maestro Carlos Giuliani⁵ al señalar que el problema de la doble imposición tiene su origen en la utilización de criterios dispares para la atribución de la potestad tributaria de los Estados y por ello se ha generalizado el problema en estudio.

El mismo autor⁶ señala que los criterios atributivos de la potestad tributaria pueden clasificarse conforme a lo siguiente:

- (i) Sujeción personal: la nacionalidad y la residencia.
- (ii) Sujeción económica: será la sede de negocios y la fuente.

Sobre este punto, Sorondo⁷ señala que el problema consiste, básicamente, en una violación formal al principio general de que una

⁴ Cfr., Tron, Manuel E., Régimen Fiscal de los extranjeros en México, Ed. Themis, 4ta Edición, México, 1994, pags. 2 y 3.

⁵ Cfr., Giuliani Fonrouge, Carlos, derecho financiero, Ed. Depalma, Buenos Aires, Argentina, Tomo I, p. 351

⁶ Idem p. 352.

⁷ Idem.

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, sin embargo y replicando a Sorondo, una operación o actividad, desarrollada por un mismo sujeto pasivo, puede encajar dentro del hecho imponible contenido en más de una legislación fiscal, en virtud de las consecuencias extraterritoriales de las operaciones comerciales, lo que en todo caso podría resaltarse, sería en que los Estados renunciaran a determinados impuestos, en favor de los contribuyentes.

Desgraciadamente, la solución propuesta por Sorondo no puede ser aplicable ya que por las operaciones internacionales, los contribuyentes pueden ubicarse dentro de varias legislaciones impositivas, con base en los criterios atributivos de la potestad tributaria a que hace referencia Giuliani.

Como se podrá desprender de lo anterior, el problema de la doble imposición internacional surge por los distintos criterios de imposición que se encuentran contenidos en las distintas legislaciones nacionales, sin embargo y como bien señala Alegría Borrás⁸ no se puede afirmar que la doble imposición internacional surge únicamente por la diversidad de principios consagrados en las leyes tributarias, ya que la

⁸ Cfr., Borrás, Alegría. op cit. p. 23.

doble imposición puede existir entre países con un sistema impositivo idéntico.

En este mismo sentido, el Comité Fiscal⁹ de la Sociedad de las Naciones en la Convención celebrada en México sostuvo que la doble imposición internacional también puede surgir por la coincidencia de criterios jurisdiccionales impositivos, como lo señala Alegría Borrás, así como también por las diferencias en la forma de determinar la base imponible, esto es, las diferencias de criterio respecto a los gastos deducibles, amortizaciones permitidas y demás conceptos que pueden ampliar o disminuir la base gravable.

Sobre el origen del fenómeno en estudio, el licenciado Hugo B. Margain¹⁰ señala que el problema se presenta cuando las legislaciones de dos Estados coinciden en gravar un mismo ingreso, obtenido por un contribuyente, provocándose una situación de injusticia, el mismo autor señala que la coincidencia de dos o más impuestos de distintos Estados sobre un ingreso de una misma persona física o moral, por encontrarse dentro de los supuestos legales previstos en las leyes, ocasiona la doble imposición en el terreno internacional.

⁹ Cfr., Borrás, Alegría. op. cit. p. 23.

¹⁰ Cfr., Margain, Hugo B., Tesis para evitar la doble tributación en el campo internacional en materia del impuesto sobre la renta, basada en la teoría de la fuente gravable, México. sin editorial, 1956, p. 5

Así las cosas, de los criterios sostenidos por los doctrinarios antes señalados podemos concluir que la doble imposición internacional no solo surge por la diferencia de criterios jurisdiccionales impositivos, los cuales al coincidir en un mismo hecho generador, ocasionan una superposición de gravámenes, sino también puede nacer el problema cuando dos legislaciones son idénticas, y el problema se complica cuando la doble imposición internacional se origina por la invasión de competencias fiscales, lo cual consideramos como el hecho más grave del fenómeno.

Señaladas las causas mas comunes de la doble imposición internacional, la mayoría de los doctrinarios coinciden que las consecuencias de dicho fenómeno consisten en primer lugar en una injusticia para los contribuyentes, así como la creación de barreras al comercio, a la inversión y al flujo de capitales, entre otros, lo que implica un freno para el desarrollo de los países, sobre todo, los que se encuentran en vías de desarrollo.

2.- Medios para evitar la doble imposición internacional.

Dada la complejidad de la doble imposición, dice Niboyet que es muy difícil dar una solución clara y única¹¹, la cual fuese ideal para evitar de

¹¹ Cfr , Borrás, Alegría, op. cit. p. 67

una forma total y definitiva el molesto fenómeno de la doble imposición internacional.

Por otro lado, muchos han sido los criterios que se han considerado para eliminar o en su caso atenuar la doble imposición, estos criterios han ido desde establecer el derecho de los Estados a gravar únicamente los ingresos que provienen de la fuente de riqueza ubicada en su territorio, hasta los acuerdos bilaterales para evitar la doble imposición, los cuales implican en principio, una renuncia de los Estados en la percepción de impuestos, sin embargo a través de los cuales se obtienen beneficios para sus nacionales.

Así las cosas, por lo que respecta al criterio de la fuente para evitar la doble imposición, el licenciado Enrique Flores¹² sostiene que el criterio jurídico que debe tomarse en cuenta para evitar el problema, debe ser el de la fuente, ya que de esta forma únicamente se grava las rentas y se prescinde absolutamente de la nacionalidad o residencia de los contribuyentes.

De esta suerte, el impuesto recae verdaderamente sobre la entidad de donde se obtiene la renta, no importándole a la Ley que el sujeto esté en un país o fuera de él, y que tenga tal o cual nacionalidad. Basta que

¹² Cfr., Flores, Enrique, *op cit.* p. 208.

la renta se haya originado en el país que adopta este sistema, para que esté tenga la obligación de contribuir con la carga fiscal.

Sobre este punto, atinadamente ha señalado el licenciado Margain¹³ que la teoría de la fuente, atiende al lugar donde se han generado los ingresos y resuelve que es allí donde debe pagarse el impuesto, sin importar la residencia de los contribuyentes ni el sitio en que se hubieren celebrado los contratos que dieron motivo a la operación, en otras palabras, como dice Sorondo¹⁴ una persona no puede estar sujeta a más de una soberanía fiscal.

El principio de la fuente, ha sido reconocido por muchos autores que señalan, como Buhler¹⁵ que el problema de la doble imposición se resolvería si quien grava los ingresos es el Estado de donde se obtiene la renta, lo cual supera el concepto de residencia.

Sobre esto último, el licenciado Margain sostiene, en apoyo de la teoría de la fuente, que cuando existe un establecimiento permanente, entendido este como todo local fijo destinado al desarrollo de una actividad mercantil gravada por el Impuesto sobre la Renta, se evita la doble tributación en los casos de las operaciones realizadas en los dos Estados, ya que los ingresos que perciban cada uno de los

¹³ Cfr., Margain, Hugo B. op. cit. p. 16.

¹⁴ Cfr., *Infra* p 3.

¹⁵ Cfr., Buhler, Ottmar, Principios de Derecho Internacional Tributario. Versión castellana de Fernando Cervera Torrejon, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968

establecimientos, van a ser motivo de pago de impuestos solamente en el país en donde se encuentre situado el establecimiento permanente del negocio.

Por cuanto a los casos de negociaciones que cuenten con dos o más establecimientos permanentes, radicados en distintos países, la regla para evitar la doble imposición consiste, señala el licenciado Margain, en gravar los ingresos de cada uno de los establecimientos permanentes, en la medida en que fueron percibidos por cada uno de ellos, y permitir que la casa matriz deduzca del impuesto total que debe pagar al Estado donde se halle ubicada, el cubierto en los países donde se encuentren los diversos establecimientos.

Siguiendo los comentarios del licenciado Hugo B. Margain¹⁶, se puede evitar la doble imposición, además de la teoría de la fuente antes señalada, a través de dos maneras, cuando el problema se presenta en impuestos reales. Dichos medios consisten en:

- (i) Método de deducción de ingresos.- Deduciendo del impuesto que debe cubrir la empresa en el lugar de su residencia, el pagado en el país de la fuente.

¹⁶ Cfr., Margain, Hugo B op. cit. p 27.

- (ii) **Método de segregación de ingresos.-** No acumulado al ingreso gravable en el país en que resida la empresa, el obtenido en el de la fuente real externa, sobre el cual ya se debió haber cubierto el impuesto.

Los dos métodos propuestos por el licenciado Margain, obedecen a los criterios de sujeción a una potestad tributaria ya sea por la fuente o por la residencia, los cuales pueden ser clasificados dentro de los métodos conocidos como unilaterales o bien, pueden contenerse en un Tratado para evitar la doble imposición, sobre los cuales mas adelante se hablara.

El autor apoya el método de segregación, porque establece que los Estados se encuentran en un plano de igualdad y reciprocidad, sin embargo y como se menciona en el apartado anterior, esto no siempre sucede en virtud de la coexistencia de las soberanías fiscales, las cuales muchas veces invaden la esfera de competencia de otro Estado.

Así las cosas, los métodos que se han utilizado para evitar la doble imposición, empiezan desde el plano nacional, conocidos por la doctrina como métodos unilaterales, y en el plano internacional, los llamados Convenios o Tratados internacionales.

A) Medios unilaterales.

Los primeros intentos de clasificación de este tipo de métodos, dice Alegría Borrás¹⁷, se remontan a los tiempos de la Sociedad de Naciones, pues ya en 1925 presentó León Dufour una nota al Comité de expertos técnicos exponiendo nada menos que siete diferentes sistemas, algunos de los cuales no son sino diferentes formas de un mismo sistema.

Recogiendo este trabajo y los posteriores del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones, dice Dalimier¹⁸ que los posibles métodos para evitar o reducir la doble imposición son: la deducción ; la exención; la división del producto y el reparto de la materia imponible.

Por su parte, Udina señala que los métodos unilaterales son los que de modo más simple pueden adoptarse¹⁹, pues cada Estado espontáneamente autolimita su potestad tributaria, lo que podríamos traducir como un beneficio hacia los sujetos pasivos.

En realidad, los métodos unilaterales, desafortunadamente no solucionan de manera íntegra el problema de la doble imposición, pero definitivamente podemos señalar que si sirven para atenuarla, ya que en determinado momento establecen una seguridad jurídica para el contribuyente.

¹⁷ Cfr., Borrás, Alegría, op. cit p. 67

¹⁸ Idem

¹⁹ Idem p. 73.

Como se ha mencionado, cada Estado es absolutamente libre para determinar los criterios de sujeción impositiva, pero lo que ocurre es que si adopta unas determinadas medidas para evitar la doble imposición éstas no serán efectivas, en tanto que otro Estado no haya adoptado otras medidas que ayuden a ese fin.

Señala Niboyet²⁰ que el campo propio del método unilateral es el de los conflictos de imposición interprovinciales, pues en esos casos no es tanto la adopción de medidas unilaterales como que éstas sean tomadas por una autoridad superior que las implante, esto es, que estos métodos para el autor, solo sirven cuando se presenta el fenómeno dentro de un plano nacional, sin embargo, dichos métodos son aplicables en el ámbito internacional, ya que hasta en los propios tratados se recogen.

Como es sabido, dicha autoridad, la que señala Niboyet, no existe en el orden internacional, sin embargo creemos que dichos métodos si pueden resolver, en determinado momento, los conflictos que se presentan cuando un sujeto pasivo paga un impuesto extranjero y puede acreditarlo en su país, sin la necesidad de existir una potestad superior hacia el Estado.

²⁰ Idem. p 66

Sobre el objetivo o finalidad de los métodos unilaterales para evitar la doble imposición, Temple Lang quien es citado por Alegría Borrás²¹, hace un estudio sobre los países que aplican las medidas unilaterales, intentando distinguir los intereses que un país desarrollado y un país en vías de desarrollo tienen en que la doble imposición no se produzca.

En estas consideraciones se pone de relieve el interés de los países exportadores de capitales en que sus nacionales no sufran el problema de doble imposición, pero simultáneamente se ve, señala Temple Lang, que las medidas adoptadas por los Estados importadores de capitales, también están encaminadas para que la doble imposición no se produzca, tanto para atraer a los capitales extranjeros, como para proteger a sus nacionales que realizan pequeñas inversiones en el exterior.

En este mismo sentido, el licenciado Adolfo Arrijo Vizcaino²² señala que la importancia de los métodos unilaterales, tiene como finalidad el alentar las inversiones llevadas a cabo en el exterior y el facilitar el acceso a los mercados internacionales de los nacionales de un Estado, en virtud de las enormes disparidades que existen en los sistemas tributarios, balanzas comerciales e intereses económicos.

²¹ Idem. p 70

²² Cfr., Arrijo Vizcaino, Adolfo, Derecho Fiscal, Ed Themis, México D F. 1994. p 280.

El análisis que hace el licenciado Arrijo a nuestro parecer es muy meritorio, ya que al señalar la importancia de los métodos unilaterales, podemos desprender que estos no solo sirven para proteger las inversiones como señala Temple Lang, sino que también son una disposición justa y equitativa para los contribuyentes, ya sean residentes en países en vías de desarrollo o no.

En cuanto a los métodos utilizados para evitar la doble imposición internacional, en las legislaciones internas no se encuentra un único método, por el contrario, existen diversos métodos unilaterales establecidos en las distintas legislaciones, los cuales en muchos casos también forman parte de un Tratado o Convenio para evitar la doble imposición.

Efectivamente, en los ordenamientos internos que contienen normas para evitar la doble imposición internacional, no se encuentran normas de carácter general, aplicables a todos los impuestos, un ejemplo de esta situación es nuestro artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual establece el acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero, dicho método es el conocido como el de imputación o crédito (*tax credit*) y del cual mas adelante se hablará, sin embargo el sistema establecido en el artículo 6 de la Ley antes señalada, solo sirve para evitar la doble imposición en el Impuesto sobre la Renta.

Según Udina, es un grave inconveniente que en los diferentes ordenamientos internos se establezcan normas para evitar la doble imposición según sea cada tributo, lo cual dificulta al contribuyente el poderse formar una visión clara de la posición global de cada Estado ante el problema de la doble imposición internacional.²³

Hay autores que cuestionan la eficacia de los métodos unilaterales²⁴, ya que consideran que estos se encuentran restringidos por la falta de una coordinación entre los Estados, sin embargo a nuestro entender los métodos unilaterales han conseguido reducir los efectos de la doble imposición. Por consiguiente, si los medios unilaterales no son suficientes para eliminar la doble imposición, esta medida ha sido complementada por la acción concertada entre los Estados, es decir, por los Tratados o Convenios internacionales.

Así las cosas, pasaremos a analizar cada uno de los métodos unilaterales mas comunes para evitar el problema que se analiza en el presente trabajo.

a) Acreditamiento de impuestos o método de imputación o crédito (*tax credit*).

²³ Cfr., Borrás, Alegría, op. cit. p.173

²⁴ Cfr., Cubillo Valverde, Aspectos sobre el problema de la doble imposición en las inversiones extranjeras, Información Comercial Española, 1963, Madrid p. 51.

Sobre este método Manuel E. Tron²⁵ señala, citando a Eduardo Abril, que puede definirse como aquel método 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.

Señala Dalimier²⁶, que para que este sistema pueda aplicarse, son necesarias las condiciones siguientes:

- (i) Es preciso que en cada uno de los Estados exista un impuesto que grave la materia considerada.
- (ii) Es preciso, además, que en cada caso el impuesto que se va a deducir haya sido efectivamente atribuido.
- (iii) Además, es preciso que el contribuyente que pretenda realizar la deducción, pueda justificar ante las autoridades fiscales del Estado en que la realiza, el monto exacto del impuesto devengado en el otro país.
- (iv) No es indispensable que se establezca mediante Tratado, puesto que puede establecerse este sistema mediante declaración unilateral de la legislación de un determinado Estado. Sin embargo, el sistema funcionará mejor si se

²⁵ Cfr., Tron, Manuel, op. cit. p. 15.

²⁶ Cfr., Borrás, Alegría, op. cit. p.

establece mediante Tratado ya que así se aplicará de forma recíproca en ambos Estados y si hay una corriente equilibrada de inversiones, los ingresos fiscales no se verán perjudicados.

Este método que denominamos de imputación o crédito, también es denominado "*tax credit*" en la terminología anglosajona.

Cabe señalar que Alegría Borrás también contempla ese método y al igual que Manuel E. Tron, cita a Eduardo Abril, el cual hace una distinción de clases o tipos de imputación, la integral y la ordinaria.

- (i) La llamada "imputación integral", es la que consiste en que el Estado de residencia deduzca la cantidad efectivamente pagada en el extranjero.
- (ii) La llamada "imputación ordinaria", es la que consiste en que el Estado de la residencia deducirá una cantidad limitada, que no podrá exceder de la fracción del impuesto propio que correspondería pagar por la renta que se ha obtenido en el extranjero.

Señala Manuel E. Tron²⁷ que este método es el que se utiliza en nuestro país, en específico el del tipo ordinario es decir, que el impuesto extranjero sólo será acreditable en la medida o proporción en la cual se cause el impuesto mexicano por los mismos ingresos; dicho de otra forma, el acreditamiento se encuentra limitado por el monto del impuesto que causen esos ingresos en México.

b) Método de deducción.

Este método²⁸ consiste en que el impuesto pagado en el extranjero se considera como un gasto deducible de la renta global de la persona o entidad en el Estado en el cual es residente; es decir, el Estado de residencia obliga a la acumulación del ingreso percibido 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.

Sobre este sistema, podemos entender que el procedimiento consiste en que cada uno de los países (generalmente en el país en que la renta se obtiene y el país en el que está domiciliado el sujeto pasivo que obtiene el ingreso), liquide el impuesto según su legislación interna, pero en uno de los dos países, deducirá del impuesto que allí debió

²⁷ Idem p 21.

²⁸ Idem. p 14.

pagarse, la cantidad cubierta en el otro país por la misma materia imponible.

Este sistema de deducción, puede ser también acogido en un Tratado o Convenio internacional para evitar la doble imposición.

c) Método de tipo impositivo especial.

Siguiendo nuevamente al licenciado Manuel E. Tron²⁹, este método impone sobre los ingresos percibidos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, tasas o tipos impositivos inferiores a los aplicables sobre los ingresos de origen nacional; es decir, el Estado de residencia concede un beneficio en la tasa aplicable a los contribuyentes con ingresos originados en el extranjero, partiendo de la base de que dichos ingresos estarían gravados normalmente en la fuente, pero sin que la existencia de dicho gravamen sea requisito para la procedencia de tratamiento diferencial.

Podríamos decir, que este método lo pueden aplicar los países que protegen u otorgan beneficios a sus nacionales para que los ingresos que obtienen en el extranjero, sean repatriados a su país de residencia. Un ejemplo de este tipo de método, podría ser el impuesto sobre repatriación de capitales, donde se concede una tasa muy baja para

²⁹ Idem.

aquellos que deciden transferir sus recursos mantenidos en el extranjero, a México.

d) Método de exención.

La exención consiste, según Dalimier³⁰, en que un Estado renuncia a la percepción del impuesto a que tiene derecho percibir, cuando éste reincidenta sobre contribuyentes que tengan determinados lazos con el otro Estado.

Dice Niboyet³¹ que este sistema se utiliza, sobre todo, para determinadas personas, atendiendo a las funciones que realizan o a su particular situación.

Este tipo de método, se encuentra en la mayoría de las legislaciones, incluida la mexicana. Efectivamente, según se desprende del tercer párrafo del artículo primero del Código Fiscal de la Federación y de la fracción XII del artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los cuales establecen ciertas exenciones para los agentes diplomáticos y Estados extranjeros.

También se utiliza la exención respecto a los estudiantes, que aun hallándose en un país extranjero, reciben fondos de sus padres,

³⁰ Cfr., Borrás, Alegría, op. cit. p. 67.

³¹ Idem.

gravándose esa cantidad únicamente en su país de origen y no donde residan en razón de sus estudios.

La razón de utilización de este sistema es simple, ya que al declarar un Estado la exención para unas determinadas personas con residencia en países extranjeros, espera ese Estado que, recíprocamente, en esos países declaren la exención para sus nacionales, en idénticas circunstancias.

Manuel E. Tron³² señala que este método puede también, a su vez, tener dos variantes, la primera de las cuales es una exención integral o completa, en la cual el Estado de residencia *“prescinde por completo de las rentas procedentes del país de origen”* o bien, una exención con progresividad, en la cual los ingresos provenientes de fuente de riqueza en el extranjero que resultan gravados en el país de la fuente, se acumulan para determinar la tasa aplicable, pero se excluyen de la base gravable.

Sobre la segunda variante a que hace referencia Manuel E. Tron, es decir, la exención con progresividad, somos partidarios de ella, entendiendo que mediante este sistema se tiene en cuenta, verdaderamente la capacidad impositiva de cada persona, mientras que en aplicación del método de exención integral, el contribuyente que

³² Cfr., Tron, Manuel, op. cit p 15

obtiene rentas en varios países se vería beneficiado con la aplicación de un tipo impositivo más bajo que el que correspondería a otros contribuyentes.

B) Medios bilaterales.

Como medios bilaterales, deberemos entender a los Tratados o Convenios internacionales, los cuales constituyen, sin lugar a dudas, la forma más expedita para eliminar o en su caso ahuyentar el problema de la doble imposición internacional, los cuales además sirven de elemento de armonización tributaria entre los países, promoviendo la cooperación y el intercambio de experiencias, lo cual facilita el control del Estado para prevenir la evasión fiscal.

Así las cosas, no cabe duda que los Tratados o Convenios para evitar la doble imposición internacional, logran su propósito limitando de diversas formas, la potestad de gravar determinadas categorías de ingresos a alguno de los Estados contratantes.

Por otra parte, es importante señalar que los Tratados o Convenios celebrados para evitar la doble imposición, se limitan a otorgar beneficios a las personas físicas o morales que son residentes de uno o de ambos Estados contratantes y sólo es respecto de los impuestos sobre la renta y al patrimonio.

Sobre el contenido de los Tratados o Convenios internacionales, el licenciado Manuel E. Tron³³ señala que en estos pueden incluirse, como parte de las obligaciones que asumen los Estados contratantes, cualquiera de los métodos unilaterales, así como las reglas definitorias relativas a conceptos tales como residencia y establecimiento permanente, entre otros; así como la distribución de la potestad tributaria.

El mismo autor señala que uno de los problemas de orden práctico que enfrentan este tipo de métodos, consiste en las limitaciones y estructura jurídica interna que se encuentran plasmadas en las constituciones de los Estados que intervienen, las cuales en ocasiones no permiten una adecuada concentración, en el siguiente capítulo veremos como se enfrenta esta problemática dentro de nuestro sistema constitucional.

Los Tratados o Convenios internacionales, se negocian con base en modelos, denominados también Convenios-Tipo, que han aprobado organizaciones internacionales, como la Convención de las Naciones Unidas sobre la doble Tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, publicada por la Organización de las Naciones Unidas en el año de 1980.

³³ Idem p.16.

Otro modelo, que desde *nuestro punto de vista* ha sido el mas fructífero para la negociación de Tratados, es el propuesto por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y el cual nuestro país ha utilizado para negociar los Tratados celebrados en esta materia.

Este tipo de métodos, los bilaterales o Tratados, constituyen el objetivo principal del presente trabajo, por lo cual, en este apartado solo se mencionan para que en el capítulo siguiente se desarrollen con la *seriedad y la profundidad* suficiente, en virtud de que consideramos que este método es el mas efectivo para eliminar el problema que mas ataña a los contribuyentes, cuando realizan operaciones internacionales.

C) Medios multilaterales.

Para Juan Otero³⁴, las medidas multilaterales implican normas originadas por un poder supranacional, sin embargo el poder de establecer impuestos, se encuentra situado en manos del Estado, por lo cual, paulatinamente consideramos que los Estados se irán autolimitándose, para obtener una *mayor armonía* con las distintas legislaciones fiscales.

³⁴ Cfr., Otero Castello, Juan, *Fiscalidad Internacional Española*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, España, 1973, p 14

Así las cosas, veremos cuales son los medios que permiten lograr una armonización en materia fiscal internacional.

a) Tratados o convenios multilaterales.

Los Tratados o Convenios multilaterales, son aquellos que siguiendo los mismos principios de los tratados bilaterales, tratan de aglutinar a más de dos Estados para que armonicen su política recaudadora con el fin de lograr la erradicación de la doble imposición.

La suscripción de Tratados o Convenios multinacionales en materia tributaria, implican desde un principio, el inicio de intentos para lograr una armonización de la legislación fiscal de los países que manifiestan su voluntad de suscribir un Convenio de esta naturaleza.

b) Leyes uniformes internacionales.

Cuando encontramos que la doble imposición internacional tiene su causa última, señala Luis del Arco³⁵, en la existencia de diversas potestades tributarias, situadas a un mismo nivel jerárquico, y asentadas sobre sus respectivos territorios, se antojaría pensar en que si existiese una legislación uniforme internacional, se evitaría el problema de la doble imposición.

³⁵ Cfr., Del Arco, Luis, La doble imposición Internacional, Madrid, p. 7.

Sobre la lucha por alcanzar una armonización fiscal internacional, Buhler propone que los países se unan y constituyan un Derecho Tributario Internacional, lo cual, desde nuestro punto de vista sería muy difícil, porque no todos los países siguen un mismo principio de tributación y por otro lado, muchos países podrían ver mermada su soberanía fiscal.

Sin embargo, y aun cuando pareciera una replica a nuestra opinión, el autor alemán³⁶ sostiene que para obtener una legislación internacional, debe pensarse en la creación de un Tribunal especial porque ante el Tribunal de la Haya sólo pueden comparecer los Estados u Organizaciones Estatales, mientras que el objetivo principal de las intervenciones de un Tribunal Fiscal Internacional serían las reclamaciones de los contribuyentes mismos, contra la decisión de su suprema autoridad fiscal respectiva, así como, en ciertas circunstancias, contra el resultado de los procedimientos de consulta previstos en los Tratados de Doble Imposición.

El mismo Buhler insiste en que hay que reconocer la necesidad de la creación de un Tribunal especial, como ha sido solicitado siempre por la I.F.A. (Asociación Fiscal Internacional), en el congreso de Zurich de 1951, y de nuevo en el de Basilea de 1960. Debe decirse, que no es

³⁶ Cfr., Buhler op cit. p. 57.

urgente la realización de esta exigencia en tanto no esté vigente ningún tratado colectivo importante de carácter fiscal, cuya interpretación y desarrollo constituiría la finalidad más importante de la actividad jurisprudencial de dicho Tribunal especial.

Sin embargo, somos de la opinión de que dicho Tribunal también debería tener competencia para conocer sobre los conflictos que se presentan en los Tratados o Convenios bilaterales, en donde los gobernados de los Estados contratantes puedan acudir, por otro lado, creemos que por la especialización de dicho Tribunal se podría resolver en forma más rápida el conflicto suscitado, en lugar de acudir a los tribunales nacionales, que desgraciadamente, en muchos casos no tienen la experiencia necesaria.

CAPITULO IV.- LOS TRATADOS INTERNACIONALES, COMO INSTRUMENTO EFICAZ PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.

1.- Jerarquía de los tratados internacionales en el derecho mexicano.

Antes de entrar al análisis de los Tratados internacionales para evitar la doble imposición, consideramos conveniente señalar brevemente, las disposiciones constitucionales que le dan fundamento a este tipo de instrumentos de carácter internacional y los cuales al ser celebrados conforme a nuestra carta magna, forman parte de nuestro sistema legal. Así las cosas, a partir de este análisis se podrá determinar su alcance dentro del ámbito fiscal.

El artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a continuación y por brevedad la llamaremos Constitución Mexicana, establece la jerarquía de las disposiciones que se aplican en el ámbito espacial de validez de las normas en nuestro país. Dicho artículo contempla una misma jerarquía normativa entre las leyes federales y los Tratados internacionales.

Ahora bien, para que los Tratados internacionales tengan el carácter de leyes federales o estén situados dentro de su misma jerarquía, el precepto antes señalado, establece lo siguiente:

“Artículo 133.- Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. 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 Estados.”

Como se podrá desprender del artículo antes transcrito y del cual se hará referencia a lo largo del presente trabajo, para que un Tratado pueda estar dentro de la misma jerarquía de las leyes federales, debe estar celebrado por el Presidente de la República, aprobado por Senado de la República y además el Tratado no debe ser contrario a la Constitución, esto es, para que cualquier Tratado, así como también las leyes federales, puedan tener plena validez, deben de encontrar su fundamento en la Constitución Mexicana, en este sentido se han pronunciado nuestros tribunales federales según la tesis que a continuación se transcribe:

“TRATADOS INTERNACIONALES Y LEYES DEL CONGRESO DE LA UNIÓN EMANADAS DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. SU RANGO CONSTITUCIONAL ES DE IGUAL JERARQUÍA.-

El artículo 133 constitucional no establece preferencia alguna entre las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, puesto que el apuntado dispositivo legal no propugna la tesis de la supremacía del derecho internacional sobre el derecho internacional es parte del nacional, ya que si bien reconoce la fuerza obligatoria de los Tratados, no da a éstos un rango superior a las leyes del Congreso de la Unión emanadas de esa Constitución, sino que el rango que las confiere a unos y otras es el mismo.”

Amparo en revisión 256/81.- C. H. Boehring Sohn.- 9 de julio de 1981.- Unanimidad de votos.- Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.

Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del PRIMER Circuito.¹

¹ Cfr., Tribunales Colegiados, Séptima Época, Volumen Semestral 151-156, Sexta parte, p. 196 también ver: Tribunales Colegiados, Informe 1981 Tercera parte, Tesis 35, p. 138.

De acuerdo con lo establecido, podemos señalar que para la celebración de un Tratado internacional, deben de estar comprendidas dos voluntades, la del Presidente y la del Senado, por tanto los Tratados son Ley suprema de toda la Nación. Dichas facultades, se encuentran señaladas en la Constitución.

Efectivamente, de conformidad con lo establecido en la fracción X del artículo 89 Constitucional, es facultad y obligación del Presidente el dirigir las negociaciones diplomáticas y el celebrar los Tratados internacionales, sometiéndolos a la rectificación de la Cámara de Senadores.

Cabe recordar, que el Ejecutivo Federal es quien representa a México en sus relaciones con los demás países y con este título acredita y recibe enviados diplomáticos, se comunica con los gobiernos extranjeros y es el único poder que en materia internacional es informado internacionalmente², por lo cual es él quien frente a los demás Estados negocia la materia de los Tratados.

Por otro lado, la Cámara de Senadores es quien analiza la política exterior desarrollada por el Presidente, así como el aprobar los Tratados o Convenios que celebre el Poder Ejecutivo, según se contempla en la fracción I del artículo 76 de nuestra Constitución.

² Cfr., Tena Ramírez, Felipe, Derecho Constitucional Mexicano Ed Porrúa, México, 1991. p. 418.

Ahora bien, el Ejecutivo Federal no puede celebrar Tratados de cualquier índole, ya que la Constitución le establece diversas limitantes para la celebración de los mismos. Efectivamente, el artículo 15 de nuestra Constitución señala expresamente cuales son las materias que no pueden estar comprendidas en un Tratado, dicho artículo establece lo siguiente:

“Artículo 15.- No se autoriza la celebración de Tratados para la extradición de reos políticos, ni para aquellos delincuentes del orden común que hayan tenido en el país donde cometieron el delito, la condición de esclavos; ni de convenios o Tratados en virtud de los que se alteren las garantías y derechos establecidos por esta Constitución para el hombre y el ciudadano.”

Conforme a lo establecido, la materia de los Tratados internacionales debe respetar en todo momento las garantías y derechos establecidos en la propia Constitución, puesto que de lo contrario, dichos Tratados se celebrarían en contra de la misma y por lo tanto no formarían parte de la Ley Suprema de la Nación.

Aun cuando las limitantes antes señaladas no trascienden en el campo de la doble imposición internacional, consideramos conveniente señalarlas para tener presente que el Ejecutivo no puede celebrar Tratados en contra de las garantías individuales, ya que como se verá

mas adelante, los Tratados internacionales para evitar la doble imposición al establecer tasas preferentes, pudieran dar lugar a una falta de equidad de impuestos en perjuicio de otros contribuyentes, como algunos estudiosos afirman.

Por otro lado y entrando al campo propio de la valoración del derecho internacional y su aplicación en nuestro sistema legal, hay quienes opinan que la rama internacional es superior a nuestro sistema normativo, esto es, se ha cuestionado la jerarquía que guardan los Tratados respecto de las demás leyes federales.

Conforme a lo anterior, la licenciada Loreta Ortiz³ señala que la consecuencia de declarar la superioridad del derecho internacional no produce el efecto de declarar nulas las resoluciones judiciales del derecho interno; sino que la eficacia del derecho internacional, dentro de un Estado soberano, dependerá de la relación que se establezca en su derecho interno.

La misma autora establece que hay Estados que incorporan automáticamente el derecho internacional a su derecho interno y otorgan una jerarquía superior al primero. Por el contrario, otros Estados incorporan las normas del derecho internacional, previo acto

³ Cfr., Ortiz, Loreta, Derecho Internacional Publico, Ed Harla, México.

especial de incorporación, como es en el caso de nuestro sistema jurídico.

Sobre este aspecto, el licenciado Manuel E. Tron⁴ señala que de la redacción del artículo 133 Constitucional, no se desprende una relación de supremacía o superioridad entre las leyes del Congreso y los Tratados, sino una identidad o igualdad de rango jerárquico; es decir, ambas tienen el mismo rango o nivel.

El mismo autor señala que la controversia, consistente en la jerarquía entre los Tratados y las leyes federales, obedece a dos interpretaciones del artículo 133 Constitucional, esto es, mientras para unos las leyes federales a que hace referencia el precepto antes señalado, solo se refiere a leyes reglamentarias de artículos constitucionales, para otros, dicho precepto hace referencia a todas las leyes emanadas del Congreso de la Unión.

A este respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido lo siguiente:

"LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUIA NORMATIVA. De conformidad con el artículo 133 de la Constitución, tanto las leyes que emanen

⁴ Cfr., Tron, Manuel, Los Tratados internacionales para evitar la doble imposición, ARS IURIS, No 13, 1995, p. 380

*de ella, como los Tratados internacionales, celebrados por el Ejecutivo Federal, aprobados por el Senado de la República y que estén de acuerdo con la misma, ocupan, ambos, el rango inmediatamente inferior a la Constitución en la jerarquía de las normas en el orden jurídico mexicano. Ahora bien, teniendo la misma jerarquía, el tratado internacional no puede ser criterio para determinar la constitucionalidad de una ley ni viceversa. Por ello, la Ley de las Cámaras de Comercio y de las de Industria no puede ser considerada inconstitucional por contrariar lo dispuesto en un tratado internacional.*⁵

Amparo en revisión 2069/91. Manuel García Martínez. 30 de junio de 1992. Mayoría de quince votos. Ponente: Victoria Adato Green. Secretario: Sergio Pallares y Lara. El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el martes diecisiete de noviembre en curso, por unanimidad de dieciocho votos.

Ahora bien, como señala la licenciada Loreta Ortiz⁶ al celebrar un Tratado internacional el Presidente de la República realiza funciones legislativas, las cuales se encuentran materialmente limitadas sólo por los artículos 15 y 18 Constitucionales, y en estos casos corresponde al Senado vetar o no el Tratado. Dichos Tratados son de aplicación

⁵ Cfr., Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Octava Época. No 60. p. 27.

⁶ Cfr., Ortiz, Loreta, op. cit. p. 10

general en todo el territorio de la Nación, de manera que les corresponde el mismo rango que a las leyes nacionales.

Entrando al ámbito internacional, los Tratados son acuerdos entre sujetos de derecho internacional y por tanto estarán regidos por el derecho internacional público.

Así las cosas, y debido a la importancia que ha adquirido el derecho internacional entre los Estados, en 1949 la Comisión de Derecho Internacional de la Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas decidió codificar la materia de Tratados, el cual es adoptado en la Convención de Viena, el 23 de mayo de 1969.

Efectivamente, en el artículo 2 de la Convención de Viena, se establece la definición de Tratado y la cual señala lo siguiente:

“Se entiende por “Tratado” un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualesquiera que sea su denominación particular.”

Como mas adelante se señalará, la Convención de Viena es el marco jurídico para celebrar e interpretar un Tratado, solamente interesa resaltar en este apartado, la importancia que tiene la celebración de estos instrumentos del derecho internacional público.

A) Fuente del derecho fiscal.

De acuerdo con lo establecido en el punto inmediato anterior, respecto de que los Tratados internacionales celebrados por el Ejecutivo de la Nación y ratificados por el Senado de la República, son ley suprema de la Nación, en los términos del artículo 133 de la Constitución Mexicana, pasaremos al estudio de estos instrumentos como fuente del derecho fiscal.

Desde hace muy poco tiempo, se ha empezado a analizar el papel que representan los Tratados internacionales para evitar la doble imposición dentro de nuestro sistema legal, ya que es muy reciente la participación de México en este campo, por lo cual, muchos estudiosos de la materia impositiva le daban muy poca importancia a este tipo de instrumentos jurídicos internacionales, como fuente del derecho fiscal.

Lo anterior, resulta lógico ya que como bien señala el licenciado Jorge Sainz Alarcón, nuestro país estuvo durante mucho tiempo renuente a celebrar Tratados internacionales para evitar la doble imposición.

Así las cosas, los Tratados internacionales dentro de la ciencia del derecho, representan una fuente de este, ya que este tipo de instrumentos entran a formar parte de nuestro sistema legal. Para Hans

Kelsen⁷ los Tratados internacionales no solo representan un método de producción de derecho, dentro del ámbito internacional, sino que además, los Tratados son fuente del derecho, por ser un fundamento de validez, que en palabras del autor, se traduce en una fuente jurídico-positiva que llega a tener una fuerza obligatoria.

Sobre este tema, Buhler⁸ señala que la fuente más importante, con mucho, del derecho internacional tributario son los Tratados internacionales para evitar la doble imposición, en su modalidad de Tratados bilaterales. El autor, además de señalar la importancia de los Tratados como fuente del derecho, hace hincapié en aquellos Tratados bilaterales, los cuales y para el caso de México, son los que se han celebrado.

Por su parte, el maestro Carlos Giuliani Fonrouge⁹ señala que los Tratados o convenios internacionales ocupan un lugar singular y asumen relevancia excepcional en el derecho financiero internacional, pudiendo constituir una fuente indirecta, en la materia fiscal, por derivar su validez de la ley nacional aprobatoria.

⁷ Cfr., Kelsen, Hans, Teoría Pura del Derecho, traducción de Roberto J. Vernengo, Ed. Porrúa S A, México, 1991, pags. 242 y 243.

⁸ Cfr., Buhler, O Principios de Derecho Internacional Tributario, versión castellana de Fernando Cervera Torrejón, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1968, p. 52

⁹ Cfr., Giuliani Fonrouge, Carlos, Derecho Financiero, Tomo I, De. Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1970, pags 67 y 68

El mismo autor, hace referencia a un tipo especial de Tratados internacionales, los cuales establecen exenciones de impuestos entre los contribuyentes de dos Estados, el ejemplo que pone el maestro Giuliani, son los Tratados celebrados por Argentina, en materia de transportes, los cuales son severamente criticados por el autor, ya que no se establece un procedimiento específico para su aplicación y por otro lado, son celebrados por el Ministro de Finanzas, con posterior aprobación del Congreso.¹⁰

Ahora bien, en virtud de que el objeto del presente trabajo consiste en resaltar el papel que juegan los Tratados internacionales en el ámbito del derecho fiscal, y en específico, su eficacia para eliminar la doble imposición, debemos de ocuparnos también, sin lugar a duda, que los Tratados, por antonomasia, son la fuente principal del derecho internacional.

Efectivamente, las fuentes del derecho internacional se encuentran enumeradas en el artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia¹¹, y han sido aceptadas por los diversos países que ratificaron la Carta de las Naciones Unidas¹² o que con posterioridad se han

¹⁰ Idem.

¹¹ La Corte Internacional de Justicia es el órgano judicial de las Naciones Unidas. El Estatuto que rige su funcionamiento es prácticamente el mismo que el de la Corte Permanente de Justicia Internacional, que era el órgano judicial de la Sociedad de las Naciones. El artículo 92 de la Carta de las Naciones Unidas refiere al respecto lo siguiente: "la Corte Internacional de Justicia será el órgano judicial principal de las Naciones Unidas; funcionará de conformidad con el Estatuto Anexo, que está basado en el de la Corte Permanente de Justicia Internacional, y que forma parte integrante de esta Carta".

¹² Esta Carta se firmó en la ciudad de San Francisco, E.U.A., el 22 de junio de 1945.

adherido a ella. México ratificó dicha Carta el 7 de noviembre de 1945¹³ y como consecuencia de ello, ha aceptado como fuentes del derecho internacional las que en el citado precepto se señalan, las cuales consisten en:

“La Corte, cuya función es decidir conforme al derecho internacional las controversias que le sean sometidas, deberá aplicar:

a) Las convenciones internacionales, sean generales o particulares, que establecen reglas expresamente reconocidas por los Estatutos litigantes,

b) La costumbre internacional como prueba de una práctica generalmente aceptada como derecho;

c) Los principios generales de derecho reconocidos por las naciones civilizadas, y

d) Las decisiones judiciales y las doctrinas de los publicistas de mayor competencia de las distintas naciones, como medio auxiliar para la determinación de las reglas de derecho, sin perjuicio de lo dispuesto por el artículo 59.”

¹³ La Carta de las Naciones Unidas se publicó en el Diario Oficial de la Federación del 17 de octubre de 1945.

Así las cosas y en palabras del licenciado Enrique Calvo Nicolau, sin duda hoy en día, la fuente de derecho internacional más importante se constituye por las convenciones internacionales o Tratados, tanto bilaterales como multilaterales. Tienen la ventaja de que por contenerse generalmente por escrito, permiten una mayor certidumbre respecto del contenido del derecho, facilitándose su interpretación.¹⁴

Por su parte, Buhler¹⁵ señala que por la evolución del derecho internacional, los principios de derecho consuetudinario han sido incorporados más tarde a los Tratados internacionales, el mismo autor señala que en el campo del derecho internacional tributario ocurre lo mismo, por ejemplo, respecto a las normas sobre la exención de impuestos, respecto a los ingresos que perciben los representantes diplomáticos, sobre todo tratándose de los impuestos directos del Estado en que están acreditados, considerando este principio, como parte de la costumbre internacional, a partir de la Segunda Guerra Mundial.

A este respecto, resulta interesante ver artículo 27 del Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y el Patrimonio de la Organización para

¹⁴ Cfr., Calvo Nicolau, Enrique, Introducción al Marco Jurídico de los Tratados y algunas reflexiones al respecto, Tratados para evitar la doble imposición, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., p. 30

¹⁵ Cfr., Buhler, Op. cit. p. 54

la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), para el año de 1994, el cual señala lo siguiente:

"Art. 27. Las disposiciones del presente Convenio no afectaran a los privilegios fiscales de que disfruten los miembros de las misiones diplomáticas o de las oficinas consulares de acuerdo con los principios generales del derecho internacional o en virtud de las disposiciones de acuerdos especiales."

Como se podrá desprender de lo anterior, la costumbre o los principios generales de derecho internacionales, también son adoptados dentro del derecho internacional tributario, o lo que es lo mismo, dentro de los Tratados internacionales para evitar la doble imposición.

B) Ley de celebración de tratados.

Con fecha 2 de enero de 1992 se publico en el Diario Oficial de la Federación, la Ley sobre la Celebración de Tratados, aun y cuando algunas de sus disposiciones solo repiten preceptos constitucionales, esto es, los artículos 76 fracción I y 133 de nuestra Constitución, se debe reconocer que dicha ley establece interesantes conceptos y términos legales, en virtud de la reciente política adoptada por México, consistente en participar mas abiertamente en el derecho internacional, así como también por la celebración de múltiples convenios internacionales de los cuales México forma parte.

Las disposiciones contenidas en los artículos 1 y 2 de la Ley sobre la Celebración de Tratados, dice Rosendo López Mata¹⁶, desde el punto de vista del derecho comparado, son progresistas sin lugar a dudas. En este aspecto, no se podría calificar de aventurada la opinión que las declara como únicas en su género. En efecto, en las legislaciones de otros países, no existen preceptos que definan y hagan la distinción entre Tratados internacionales y otro tipo de acuerdos o convenciones internacionales.

El mismo López Mata señala, que dentro del ámbito del derecho constitucional los conceptos contenidos en la Ley sobre la Celebración de Tratados, son demasiado revolucionarios, si se considera que no hay un precepto constitucional que los apoye o les de origen, ya que dentro de la Ley que se comenta, se establecen acuerdos que en principio dan lugar a la posibilidad de que las dependencias u organismos descentralizados de cualquiera de los tres niveles de gobierno (federal, estatal o municipal) celebren acuerdos interinstitucionales.

Efectivamente, la Ley sobre la Celebración de Tratados define en la fracción II del artículo 2, que debe entenderse sobre acuerdos interinstitucionales, definiéndolos de la siguiente forma:

¹⁶ Cfr., López Mata, Rosendo, Notas para el Análisis sobre la Constitucionalidad de Algunas Disposiciones contenidas en la Ley Sobre la Celebración de Tratados, Jurídica, Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana, No 24, 1995-I, p. 237.

"Art. 2.- Para los efectos de la presente Ley se entenderá por:

I.- ...

II.- "Acuerdo interinstitucional": el convenio regido por el derecho internacional publico, celebrado por escrito entre cualquier dependencia u organismo descentralizado de la Administración Publica Federal, Estatal o Municipal y uno o varios órganos gubernamentales extranjeros u organizaciones internacionales, cualquiera que sea su denominación, sea que derive o no de un tratado previamente aprobado.

El ámbito material de los acuerdos interinstitucionales deberá de circunscribirse exclusivamente a las atribuciones propias de las dependencias y organismos descentralizados de los niveles de gobierno mencionados que los suscriben."

Sobre este tipo de acuerdos, López Mata¹⁷ señala que el sistema de gobierno federal, adoptado por nuestra Constitución, parece constituir un obstáculo para conceder validez a esta clase de acuerdos, desde una perspectiva de derecho interno. Cabe recordar que con fundamento en el derecho internacional, en general, las disposiciones de derecho interno de un país no pueden afectar la validez de un instrumento internacional concluido por sus órganos competentes.

¹⁷ Idem

En algunas legislaciones, existen los llamados acuerdos ejecutivos; los cuales son convenios internacionales que se celebran entre los poderes ejecutivos de dos o más Estados; pero que no requieren de la aprobación por parte de quien ejerce las facultades legislativas. La materia de estos acuerdos es de menor importancia que la de que se ocupan los Tratados. Ejemplo de ellos los encontramos en los convenios postales o de intercambio cultural.

En el derecho mexicano se reconocen los Tratados, aunque excepcionalmente también tienen cabida los acuerdos. La posibilidad de existencia jurídica de estos últimos podría dar lugar a conflictos internacionales si algún funcionario mexicano, entre ellos el Presidente de la República, contrajera obligaciones con otros Estados bajo el nombre de "Acuerdo Ejecutivo", respecto de alguna materia que constitucionalmente estuviera reservada para los Tratados y el documento que se firmara no se sometiera a la aprobación del Senado.¹⁸

El Tratado —como el contrato— señala Enrique Calvo, es un acuerdo de voluntades; es un acto creador de normas jurídicas. En el Tratado la manifestación de la voluntad se hace por conducto de uno o varios individuos facultados por el orden jurídico interno para expresarla y así

¹⁸ Cfr., Calvo Nicolau, Enrique, Op cit. p 31

vincular ese orden jurídico con otro (el de otro Estado). En cambio en el contrato, la voluntad la manifiesta un individuo sujeto al orden jurídico interno por que no actúa como un órgano del Estado.

En el Tratado, la manifestación de voluntad se formaliza por el procedimiento de la ratificación o aceptación; primero se firma el Tratado por el representante autorizado y después se ratifica. En cambio el contrato no requiere ser ratificado por las partes que en él intervienen. Mientras que en el contrato, es el orden jurídico interno el que le atribuye efectos legales al acuerdo de voluntades, en el Tratado es el orden jurídico internacional el que se lo atribuye, pues aunque el acuerdo de voluntades se expresa también por individuos, lo hacen en su carácter de órganos del Estado; expresan la voluntad de un orden jurídico determinado. Tanto en el Tratado como en el contrato se está frente a acuerdos de voluntades expresadas por individuos, pero la denominación que se da a ese acuerdo de voluntades permite determinar de qué orden jurídico adquieren su validez objetiva: el contrato del orden jurídico interno y el Tratado del orden jurídico internacional.¹⁹

Es costumbre en el derecho internacional dar a los Tratados diversas denominaciones; convención, estatuto, arreglo, acuerdo, protocolo, *modus vivendi*, pacto, concordato, etc. Sin embargo lo relevante no es

¹⁹ Idem.

la nomenclatura que se le asigne, sino su contenido, para determinar si se está en presencia de un tratado o, en su caso, de un acuerdo ejecutivo.

Ahora bien, por lo que respecta a los Tratados, materia de estudio del presente trabajo, la fracción I del artículo 2 de la Ley sobre la Celebración de Tratados, señala lo siguiente:

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

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

De la transcripción anterior, podemos desprender cual es la definición de Tratado para el derecho mexicano, concepto, que a nuestro criterio recoge interesantes elementos contenidos en el derecho internacional.

C) La Convención de Viena.

Dentro del ámbito internacional, y conforme al artículo 2-1-a) de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados²⁰, se entiende por Tratado, un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular.

De la definición de Tratado establecida en la Convención de Viena, en palabras de Enrique Calvo Nicolau²¹, podemos decir que el Tratado constituye una manifestación de voluntad de los Estados que lo suscriben a fin de obligarse a realizar la conducta acordada. Su esencia radica en que constituye una fuente específica de una obligación de derecho internacional contraída voluntariamente por un Estado u otra persona del derecho internacional²² a favor de otra u otras y que origina derechos recíprocos entre los contratantes.

²⁰ México firmo la Convención de Viena el 23 de mayo de 1969, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 14 de febrero de 1975 y entro en vigor el 27 de enero de 1980.

²¹ Cfr. Calvo, Enrique, Op. cit. p. 30.

²² La doctrina actual, señala Enrique Calvo, clasifica los sujetos de derecho internacional en típicos y atípicos. Son típicos los Estados y atípicos los sujetos con peculiaridades propias que los apartan del prototipo de Estado, pero que no obstante se les reconoce como persona internacional. En este caso se encuentran los siguientes: Estados con subjetividad jurídica internacional parcial, Estados con capacidad de obrar limitada, la Santa Sede, la Ciudad del Vaticano, la Soberanía Orden de Malta, los beligerantes, los movimientos de liberación nacional, los insurrectos, el individuo como sujeto excepcional del derecho internacional público y las organizaciones internacionales.

Otro aspecto que debe resaltarse de la definición de Tratados que proporciona la Convención de Viena, es que debe regirse por el derecho internacional y no por el derecho interno de alguno de los Estados contratantes. Si esto último ocurriera, se estaría en presencia de un contrato celebrado entre dos o más Estados, y no ante un Tratado, y por lo mismo dicho documento no podría considerarse, en el ámbito jurídico mexicano por lo menos, como una ley nacional ni como un Tratado en el derecho internacional.²³

Retomando la definición de Tratado que establece la Convención de Viena, podemos decir que dicha convención solo se aplica a aquellos Tratados celebrados por Estados, por escrito y que estén regidos por el derecho internacional público.

Establecida la definición de Tratado, no menos importante es el principio establecido en la Convención de Viena, denominado "*pacta sunt servanda*".

Efectivamente, a partir de que entran en vigor los Tratados, los Estados quedan obligados por lo que en ellos se disponga. Existe al respecto un principio contenido en la Carta de las Naciones Unidas (artículo 2, inciso 2) que indica que para la realización y sus miembros procederán de acuerdo con los principios que en dicho dispositivo se establecen,

²³ Cfr , Calvo Nicolau, Op. cit. p. 31

entre los cuales se incluye el de que "los Miembros de la Organización, a fin de asegurarse los derechos y beneficios inherentes a su condición de tales, cumplirán de buena fe las obligaciones contraídas por ellos de conformidad con esta Carta".

Este mismo principio, se recogió en la Convención de Viena, señalando en el artículo 26 que todo Tratado en vigor, obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe.

El principio de "*pacta sunt servanda*" que significa que los Tratados deben ser cumplidos; que se celebran para cumplirse. Si esa regla se desechara, dice Michel Virally, toda la superestructura del derecho internacional contemporáneo se desplomaría, con resultados que son obviamente presumibles para la comunidad internacional.²⁴

Para Enrique Calvo, quien dice coincidir con la posición de Hans Kelsen, en el sentido de que el principio "*pacta sunt servanda*" es la constitución del derecho internacional.²⁵

En el mismo sentido se pronuncia Anzilotti, al referirse a este principio, señalando que lo que distingue al orden jurídico internacional, es que en él, el principio "*pacta sunt servanda*" no descansa como en el

²⁴ Cfr., Virally, Michel., Fuentes del Derecho Internacional, Manual de Derecho Internacional Público, Fondo de Cultura Económica, México, 1985, p. 158.

²⁵ Cfr., Calvo, Enrique, Op. cit. p.34.

derecho interno, sobre una norma superior: el principio mismo constituye la norma suprema.²⁶

Siguiendo a Enrique Calvo, este autor señala que el fundamento de validez de un Tratado no es la voluntad manifestada por los Estados contratantes que se consideran soberanos a la luz de sus propias constituciones particulares, sino que se encuentra en la voluntad del derecho internacional; es decir, del orden jurídico de la comunidad internacional expresada en el principio que se viene analizando. De esta manera, el derecho internacional y dicho principio se convierten en parte integrante del orden jurídico nacional o estatal.²⁷

De esta manera, sigue diciendo el mismo tratadista, así como un individuo no puede retractarse unilateralmente de la voluntad manifestada en un contrato sino de acuerdo con los demás que participaron en la creación de ese acto jurídico, cuando nos situamos ante un Tratado ocurre lo mismo; un Estado contratante no puede retractarse unilateralmente de la conducta a que se obligó con respecto a otro u otros Estados, a riesgo de incurrir en responsabilidad. Lo anterior tiene como consecuencia que una vez manifestado el consentimiento por los Estados contratantes, el Tratado se convierte en "ley de las partes", a pesar de que el derecho interno se contraponga a lo prescrito por el Tratado.

²⁶ Cfr., Anzilotti, Dionisio. Curso de Derecho Internacional, Madrid, 1935, p. 42

²⁷ Cfr., Calvo, Enrique, op. cit. p. 34

A este respecto señala el artículo 27 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, que *“una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un Tratado ...”*. Sólo procede declarar la nulidad de un Tratado conforme al artículo 46 de dicha Convención, cuando el consentimiento de un Estado haya sido manifestado en violación manifiesta de su derecho interno y afecte a una norma de importancia fundamental de éste. En ese mismo artículo se señala que *“una violación es manifiesta si resulta objetivamente evidente para cualquier Estado que proceda en la materia conforme a la práctica usual y de buena fe”*.

Por su parte la licenciada Loreta Ortiz²⁸, señala que la observancia del principio *“pacta sunt servanda”* de los Tratados, no se verá obstaculizada por el hecho de que existan normas del derecho interno contrarias a los mismos. Los Estados no pueden invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación para el incumplimiento de un Tratado.

Así las cosas, vemos como para la tratadista, el principio de *“pacta sunt servanda”*, representa la fuerza obligatoria de los propios Tratados

²⁸ Cfr., Ortiz, Loreta, op. cit. p.21.

internacionales, lo que nos llevaría a concluir dentro del ámbito fiscal, la fuerza de los Tratados internacionales para evitar la doble imposición.

2.- Ventajas que se producen por la celebración de tratados internacionales para evitar la doble imposición.

Como ya se dijo anteriormente, nuestro país no había celebrado Tratados en materia fiscal, esencialmente por no resultarle benéfico desde el punto de vista económico, no obstante las peticiones que en tal sentido le habían hecho diversos gobiernos extranjeros, principalmente de los Estados Unidos de Norteamérica, del Japón y de Francia, países con los cuales nuestro país, actualmente ha celebrado Tratados para evitar la doble imposición.²⁹

Ahora bien y como se había señalado con anterioridad, la renuencia de México para la celebración de Tratados internacionales en materia tributaria, consistía principalmente en que nuestro país se consideraba a sí mismo como un importador de capitales, y por tanto, poco beneficio podría representar la celebración de dichos Tratados.

El licenciado Hugo B. Margain³⁰ señala que la razón fundamental que da lugar a un Tratado, lo es sin duda la importancia del flujo económico

²⁹ Cfr., Margain, Hugo B., Tesis para evitar la doble tributación en el campo internacional en materia de impuesto sobre la renta, basada en la teoría de la fuente de ingreso gravable, México, 1956. p 19.

³⁰ Idem

entre ambos Estados y los efectos negativos sobre la inversión a los ingresos del contribuyente inversionista o del fisco. Por lo anterior, es difícil pensar en la celebración de un Tratado, entre países cuyas relaciones económicas no sean de trascendencia.

Al contrario de lo que sostiene el licenciado Margain, a nuestro parecer, México abrió su política de celebración de Tratados para atraer la inversión privada y de esta forma hacer a nuestro país más interesante a la inversión.

El propio licenciado Margain³¹ señala que al fijarse en un Tratado los principios para evitar la doble imposición, (el autor habla de doble tributación), se consigue de paso, la colaboración de las autoridades fiscales de ambos países en distintos aspectos: el intercambio de informaciones que de otro modo no pueden ser obtenidas, el establecimiento de sistemas de vigilancia para evitar la evasión fiscal y la fijación de un procedimiento de ejecución de los contribuyentes morosos, estas y otras ventajas, hacen deseable la firma de Tratados bilaterales para evitar la doble imposición y la evasión fiscal.

El autor empieza ya a establecer cuales son los beneficios que se producen por la celebración de los Tratados internacionales para evitar la doble imposición, los cuales sin lugar a dudas, son mucho mayores a

³¹ Idem p. 6.

los sacrificios que pudiesen presentarse respecto a la recaudación de impuestos.

Ahora bien, antes de establecer cuales son los principales beneficios que se producen por la celebración de los Tratados internacionales para evitar la doble imposición, debemos señalar como se inicia la negociación de este tipo de acuerdos, y en palabras de la Dirección General de Asuntos Fiscales Internacionales, de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público³², la cual, a través de un boletín informativo señaló que la celebración de los Tratados se inicia con un proceso, por el cual se estudia el monto y destino del tráfico de mercancías, servicios y capitales entre los países involucrados, posteriormente se inicia la explotación 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 el proyecto de Tratado, inspirándose o no en alguno de los modelos-tipo, de los cuales mas adelante se hablara, según los cuales se contemplan ya sea exenciones totales, parciales, unilaterales o recíprocas, y se considera específicamente el objeto imponible.

³² Cfr., Dirección General de Asuntos Fiscales Internacionales de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, Boletín Informativo.

Cada una de las cláusulas, señala la Dirección General de Asuntos Fiscales Internacionales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público 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 negociadas, se llega a la firma del Tratado.

Así las cosas, vemos como la negociación de un Tratado, implica entre otras muchas cosas, la armonización de distintos sistemas fiscales, aun sin tener que cambiar la legislación interna, pero las cuales entran en conflicto, ya que un país puede regirse por el principio de la fuente y el otro, por el de la residencia, lo que ocasiona que en el Tratado se establezcan procedimientos de integración, para determinar cual Estado grava la riqueza y bajo que parámetros.

El propósito que se persigue con la celebración de esta clase de Tratados internacionales, señala el licenciado Arrijo Vizcaino³³, es el impedir, o al menos atenuar, los efectos de la doble imposición internacional eliminándose así y en una medida importante, las barreras al comercio, a la inversión y al flujo de información tecnológica.

³³ Cfr., ARRIJOJA, Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial Themis, México, 1990 p.287

El mismo autor señala que los Estados deben buscar fórmulas de solución conjunta al problema de la doble imposición, ya que de otra manera la incosteabilidad del comercio exterior puede llegar a privarlos de importantes ingresos fiscales. Es cierto que, para lograr lo anterior, cada Estado involucrado debe sacrificar en alguna forma parte de su soberanía tributaria, pero ello es preferible y aconsejable señala Arrijoa, a cambio de permitir el flujo internacional de bienes y servicios, cuyo volumen reflejado en impuestos y divisas, lo resarcirá ventajosamente del sacrificio efectuado, lo anterior, manifiesta claramente uno de los principales beneficios de la celebración de Tratados internacionales para evitar la doble imposición.

Así las cosas, los Tratados internacionales para evitar la doble imposición, no solamente buscan eliminarla o en su caso atenuarla, sino que también, podríamos decir en palabras de Alegría Borrás³⁴, que son el único medio adecuado para conseguir que surtan efecto los incentivos fiscales que los países en vías de desarrollo, conceden para atraer capitales, sin que tales incentivos queden anulados por la legislación fiscal del otro país.

Por otro lado, otra ventaja que se logra, consiste en que se mejoran las relaciones fiscales entre los Estados contratantes, ya que al establecer normas de asistencia administrativa y de intercambio de información,

³⁴ Cfr. Borrás, Alegría, La doble Imposición: problemas jurídico-internacionales, Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, Madrid, 1974, p. 85

procedimiento que en el próximo capítulo se analizara, se logra una mayor armonía entre los sistemas fiscales y una fácil resolución de controversias.

Otro beneficio que se logra con la celebración de los Tratados internacionales para evitar la doble imposición, consiste en estabilizar y adecuar la legislación de los Estados, para gravar la riqueza que obtienen los extranjeros, lo que les da a estos últimos una mayor seguridad jurídica y confianza para invertir sus capitales.

3.- Modelos para la celebración de tratados para evitar la doble imposición fiscal internacional.

El licenciado Manuel E. Tron³⁵, señala que existen diversos "modelos de convenio" para evitar la doble imposición internacional; dichos modelos contienen las reglas básicas que se incorporan en un Tratado fiscal y están formulados de tal suerte que puedan ser adecuados a los requerimientos concretos de cada Estado.

Así las cosas, los modelos de convenio son un instrumento importante en los sistemas fiscales, que consideran dentro de su configuración de ingresos, aquellos que se obtienen en forma universal. Estos

³⁵ Cfr., Tron, Manuel, Régimen fiscal de los extranjeros en México, Editorial Themis. México, 1994, p. 16.

modelos³⁶, se desarrollan acorde con el crecimiento de las corrientes de inversión de los países desarrollados que buscan la prevención o eliminación de la doble imposición internacional.

Los modelos de convenio, se han generalizado entre las principales organizaciones internacionales, entre ellas, encontramos el de la Organización de las Naciones Unidas, el de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico, así mismo, hay Estados que también han desarrollado, con base en los modelos de las dos organizaciones antes señaladas, sus propios modelos.

Un ejemplo de esto, es el propio modelo de los Estados Unidos de América, país que participó en forma activa en la estructura tanto del Modelo de las Naciones Unidas como en la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico, sin embargo, por la experiencia generada al celebrar diversos Tratados internacionales para evitar la doble imposición, y con el objeto de adecuar los mismos a su legislación interna, ha elaborado su propio modelo de convenio, el cual utiliza para la negociación de los Tratados en que es parte.

Cabe señalar, que nuestro país ha elaborado un modelo de convenio, el cual fue realizado por la Dirección General de Asuntos Fiscales Internacionales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, del cual

³⁶ Cfr., Bettinger Barrios, Herbert, Estudios prácticos sobre los Convenios impositivos para evitar la Doble Tributación, México, Ed. ISEF, 1996, p. 81.

solo se han conocido diversos comentarios, pero desgraciadamente todavía no se ha dado a conocer.

Consideráramos que el hecho de que nuestras autoridades fiscales se hayan preocupado por elaborar un modelo, el cual les permita negociar los diversos Tratados para evitar la doble imposición, permitirá establecer en dichos Tratados, los principios y conceptos de nuestra legislación fiscal, lo que representará un verdadero logro al momento de su negociación.

4.- Interpretación de los tratados para evitar la doble imposición internacional.

Como se preciso el inicio del presente capítulo, los Tratados para evitar la doble imposición internacional, tienen una dualidad, respecto a su naturaleza jurídica, por un lado, corresponde a una norma de derecho internacional, lo cual implica un acuerdo entre Estados soberanos, y por otro lado, una vez ratificado el Tratado, entrará éste a formar parte del derecho positivo de un determinado Estado, por tanto, es normal que se utilice en su interpretación el método utilizado para el resto de las normas del derecho interno, como ya se vera mas adelante, en los casos de interpretación del Código Fiscal de la Federación.

Sin embargo, hay que añadir que los dos aspectos antes señalados, no son independientes, sino que se influyen mutuamente, ya que no se

puede desconocer ninguno de ellos cuando se trata de interpretar la aplicación de un Tratado.

Esta bipolaridad está reconocida por el profesor Sáinz de Bujanda³⁷, distinguiendo el autor, entre la interpretación normativa e interpretación aplicativa de los Tratados, indicando que la interpretación aplicativa no se plasma en disposiciones generales o de interpretación, sino que se produce al aplicar a situaciones jurídicas, concretas e individualizadas, la regla objetiva del derecho. De aquí deduce que este tipo de interpretación no requiere el consentimiento de los Estados contratantes cuando la regla de derecho que ha de aplicarse a una situación jurídica individualizada, aparece contenida en un Tratado internacional.

Por su parte, Luis del Arco³⁸ señala que esta afirmación no es totalmente correcta, ya que la interpretación que de un Convenio haga uno de los Estados en el momento de aplicar el mismo, exige un consentimiento tácito o expreso del otro Estado contratante siempre que tenga conocimiento del supuesto de aplicación (por lo general a través de la queja del contribuyente afectado). Será tácito en la medida en que acepte la interpretación del otro Estado y no impugne aquélla; será expreso, si discrepa de dicha interpretación pero, dentro del

³⁷ Cfr., Sáinz de Bujanda, F. " La interpretación, en Derecho español, de los Tratados internacionales para evitar la doble imposición", en Hacienda y Derecho, Madrid, 1962.

³⁸ Cfr., Del Arco Ruede, Luis, Doble Imposición Internacional y Derecho Tributario Español. Escuela de Inspección Financiera, Madrid, 1977, p. 35

procedimiento que el Convenio habilite para resolver estas disparidades, acepta la argumentación de la parte contraria.

A) Interpretación de los tratados, a la luz de la Convención de Viena.

Ahora bien, por ser normas del derecho internacional, puede perfectamente aplicarse a la interpretación de este tipo de Convenios, las reglas recogidas en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

Efectivamente en el artículo 31 de la Convención de Viena, se establece que un Tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos que se contienen en el Tratado, teniendo en cuenta su objeto y fin, lo que se traduce en el principio *"pacta sunt servanda"*. Señala el artículo en cuestión, que aquellos parámetros que habrán de tenerse en cuenta en la interpretación del texto de un Tratado y que constituyen el contexto del mismo, en palabras de Luis del Arco³⁹, son los siguientes: -

"a) Todo acuerdo que se refiera al Tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del Tratado;

³⁹ Idem.

b) Todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del Tratado y aceptado por los demás como instrumento referente al Tratado."

Por su parte, el artículo 32 de la Convención de Viena, recoge los medios de interpretación complementaria haciendo referencia, en particular, a los trabajos preparatorios del Tratado y a las circunstancias de su celebración.

Por último, el artículo 33 de la Convención de Viena, recoge las normas que deben tenerse en cuenta en relación con la interpretación de los Tratados autenticados en dos o más idiomas, supuesto común en el caso de los Convenios para evitar la doble imposición donde, dan fe con igual fuerza los dos idiomas.

Excepcionalmente, puede darse el caso de recurrir, además de los dos idiomas vernáculos, a un tercero al que se le reconoce una cierta prioridad en la interpretación del sentido, un ejemplo es el Convenio Hispano-Sueco redactado en español, sueco e inglés prevaleciendo este último en caso de duda.⁴⁰

⁴⁰ Idem

B) Interpretación de los tratados, bajo el Modelo de la OCDE.

Los Tratados para evitar la doble imposición pueden contener sus propias reglas para interpretar el texto de los mismos. Reviste especial interés analizar las normas interpretativas contenidas en el Convenio Tipo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, por ser normalmente aplicables a los Convenios suscritos por México.

El artículo 3.º, párrafo 2.º del mencionado texto, contiene la regla general de interpretación al establecer:

“Para la aplicación del Convenio por un Estado contratante, cualquier expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que se le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del presente Convenio.”

En la definición de las distintas expresiones que utiliza el Convenio, hay dos sistemas:⁴¹

a) Definir el término o la expresión en el propio Tratado. Dentro del artículo 3.º del modelo, se establecen un conjunto de definiciones

⁴¹ Idem.

generales. Sin embargo, a lo largo de su articulado se establecen conceptos específicos, dependiendo del artículo que se comenta, como lo es el caso de los impuestos comprendidos en el Modelo de la OCDE, intereses, cánones, servicios profesionales, intercambio de información, etc.

b) El Tratado se remite a la legislación nacional de uno de los Estados, en cuanto a la definición de determinados conceptos. Este es el caso, por ejemplo, del artículo 4.º al definir la expresión "residente de un Estado contratante" como aquél que lo es con base en la legislación nacional de uno o de ambos Estados contratantes.

En consecuencia, los ejemplos citados en el apartado *b)* anterior no son, sino la aplicación expresa de la regla general. Por el contrario, los ejemplos enunciados en el apartado *a)* son las excepciones previstas por dicha regla general.

Podemos señalar, que la interpretación de un Tratado para evitar la doble imposición no puede generar una imposición más gravosa que la que resultaría de la aplicación estricta del derecho interno, por lo cual, la aplicación de un Tratado no puede interpretarse en el sentido de restringir de alguna forma los beneficios fiscales reconocidos por la legislación interna de un Estado.

Ahora bien, al principio del presente apartado se hizo mención sobre la interpretación aplicativa de los Tratados, a la que hacia mención el licenciado Sainz de Bujanda, por parte de un Estado respecto de la voluntad consensual de ambos Estados contratantes.

Por otro lado, la necesaria garantía de que un Convenio está siendo correctamente aplicado por una parte se consigue concediendo a la otra parte, ciertas facultades fiscalizadoras. En otros términos, ha de habilitarse el procedimiento adecuado, para que una interpretación unilateral pueda transformarse en una interpretación admisible para ambos Estados.⁴²

Dentro del convenio modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, se establece un procedimiento amistoso previsto en el artículo 25 de dicho texto. De acuerdo con los dos primeros párrafos del mencionado artículo, se llega a este procedimiento amistoso entre Estados a instancia de parte, esto es, del contribuyente agraviado por la interpretación unilateral realizada por uno de ellos. Pero el ámbito de este procedimiento amistoso es más amplio, ya que puede ser utilizado para resolver las dificultades o aclarar ciertas dudas que pudiesen dar lugar la interpretación o aplicación del Convenio.

⁴² Idem.

Un aspecto muy importante de estos acuerdos amistosos es el de su efectividad jurídica, Sáinz de Bujanda⁴³ afirma, que no es posible considerar la interpretación de las cláusulas fiscales de un Tratado internacional como una cuestión prejudicial, de tipo político, que excede de la competencia de los órganos de la jurisdicción contencioso administrativa.

Así las cosas, en la medida en que las autoridades de cada Estado, especificadas por el propio texto del Tratado, lleguen a un acuerdo según el procedimiento señalado del artículo 25 del modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, éste habrá de considerarse como una interpretación bilateralmente aceptada y con la misma fuerza legal que del texto que se interpreta.

Puede ser que las partes no lleguen a un acuerdo o bien, el contribuyente afectado, no acepte la interpretación a la cual llegaron los Estados contratantes, lo que pudiese ocasionar, para el primer caso, que los Estados contratantes pudiesen recurrir al arbitraje internacional o ante un tribunal fiscal internacional, o en su caso, los contribuyentes afectados, ya sea ante sus propios tribunales o ante dichos órganos jurisdiccionales internacionales.

⁴³ Cfr., Sáinz de Bujanda, F. op. cit., ver " La interpretación, en Derecho español, de los Tratados internacionales para evitar la doble imposición".

Sobre la coacción de este tipo de instituciones, Buhler⁴⁴ señala sobre la necesidad de crear un Tribunal especial, porque ante el Tribunal de la Haya sólo pueden comparecer Estados —u organizaciones estatales—, mientras que se piensa que el objeto principal de las intervenciones de tal Tribunal Fiscal serían las reclamaciones de los contribuyentes mismos contra la decisión de su suprema autoridad fiscal respectiva, así como, en ciertas circunstancias, contra el resultado de los procedimientos de consulta previstos en los Tratados de doble imposición. El mismo autor, señala que hay que reconocer la necesidad de la creación de tal Tribunal especial, como ha sido solicitado siempre por la Asociación Fiscal Internacional, cuyas siglas en inglés son "I.F.A.", en el congreso de Zurich de 1951, y de nuevo en el de Basilea de 1960.

Finalmente, Dalimer⁴⁵ señala que hay cuatro reglas de interpretación para el caso de los Tratados internacionales para evitar la doble imposición, y los cuales son:

- a) En caso de conflicto entre un Tratado internacional y la legislación interna, las disposiciones del Tratado prevalecerán.

⁴⁴ Cfr., Buhler, O. op. cit. p. 57.

⁴⁵ Cfr., Borrás, Alegría, op. cit. p. 105.

- b) Dado que los Tratados expresan la voluntad concorde de los Estados contratantes, sus estipulaciones deben recibir la misma interpretación en todos los territorios en que se aplica.
- c) En caso de discordancia entre la simple exposición de motivos y las cláusulas substanciales, prevalecerán estas.
- d) Las cláusulas de igualdad de tratamiento para nacionales y extranjeros, así como la cláusula de nación mas favorecida deben, en materia fiscal, interpretarse según el principio de especialidad.

C) La interpretación en el derecho mexicano.

Por ultimo y a manera de comentario, resulta interesante señalar que en el artículo 5 del *Código Fiscal de la Federación*, se establece que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, son de aplicación estricta. Por lo que respecta a las otras disposiciones fiscales, se interpretaran aplicando cualquier método de interpretación jurídica.

Ahora bien, el artículo primero del *Código Fiscal de la Federación*, en su primer párrafo señala que las disposiciones del mismo se aplicaran en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los Tratados Internacionales de que México sea parte.

Por su parte, la Regla 15 de la Resolución que establece para 1996 Reglas de carácter general aplicables a los impuestos y derechos federales, excepto a los relacionados con el comercio exterior, publicada el 29 de marzo de 1996 en el Diario Oficial de la Federación, señala lo siguiente:

"Art. 15.- Para la interpretación de los Tratados celebrados por México para evitar la doble tributación, serán aplicables los Comentarios del modelo de convenio para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal, a que hace referencia la recomendación adoptada por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, el día 21 de septiembre de 1995 o aquella que la sustituya, en la medida en que los mismos sean congruentes con las disposiciones de los Tratados celebrados por México y de acuerdo con las explicaciones técnicas emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público."

Como se podrá desprender de la Regla antes transcrita, y en concordancia con las disposiciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación, la interpretación de los Tratados internacionales para evitar la doble imposición, en principio será seguida de las recomendaciones que emita la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, pero, estos podrán ser también interpretados a través de los métodos de interpretación que establece la ciencia

jurídica, ya que en el caso que nos ocupa, no se trata de normas que establezcan cargas a los particulares, salvo aquellas disposiciones que impliquen algún elemento de la contribución misma.

Al momento de acudir ante el Tribunal Fiscal de la Federación, en caso de presentarse un conflicto de aplicación de una norma contenida en un Tratado internacional para evitar la doble imposición, el argumento de la parte actora, sobre la interpretación de dicha norma, el particular deberá de demostrar ante el Tribunal, las recomendaciones que para tal efecto se contengan en el modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

CAPITULO V.- PRINCIPALES ASPECTOS QUE SE REGULAN EN UN TRATADO O CONVENIO INTERNACIONAL PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION.

1.- Ambitos de aplicación de los Tratados fiscales.

Antes de entrar al estudio de algunos de los aspectos mas relevantes de los Tratados internacionales para evitar la doble imposición, consideramos conveniente hacer referencia sobre algunas características formales de los mismos.

Efectivamente, los Tratados al formar parte del derecho internacional publico, deben contener ciertos aspectos relacionados con el ámbito de su aplicación, los cuales consisten en el tiempo; en el espacio; a los sujetos y finalmente, respecto a los impuestos usualmente comprendidos.

En el presente apartado se analizaran los distintos ámbitos en que se presentan los Tratados para evitar la doble imposición internacional, los cuales serán analizados a la luz del Modelo de Convenio fiscal sobre la

renta y el patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, en adelante y por brevedad OCDE

A) En el tiempo.

Al igual que cualquier otra disposición legal o cualquier norma nacional, los Tratados tienen un período de vigencia, determinado por un periodo, el cual transcurre desde la entrada en vigor de un Tratado, hasta el momento en que un Estado efectúe la denuncia del mismo.

La entrada en vigor de un Tratado, señala Luis del Arco,¹ plantea fundamentalmente dos tipos de problemas, por un lado hay que aludir a los requisitos formales o procedimientos a seguir para su publicación y, por otro, las distintas fórmulas para determinar la fecha de aplicación.

Respecto del primer aspecto y siguiendo la propuesta del Comité Fiscal de la OCDE, los Tratados han de ser objeto de ratificación. En definitiva, una vez firmado el Tratado por los ejecutivos respectivos, el texto ha de ser aprobado por el poder legislativo de cada uno de los dos Estados contratantes, recordemos que en el caso de México, los Tratados suscritos por el Ejecutivo de la Unión, deben ser ratificados por el Senado de la República.

¹ Cfr. Del Arco, Luis, *Doble imposición internacional y Derecho Tributario Español*, Escuela de Inspección Financiera, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977, p. 28.

Es lógico que así sea, ya que el Tratado, como una disposición legal, formará parte del ordenamiento jurídico-tributario del Estado, y no solo eso, sino que así se encuentra expresamente establecido en el artículo 133 Constitucional.

El modelo de la OCDE, deja en libertad a las partes para establecer las reglas que estimen oportunas para determinar la fecha en que empieza a surtir sus efectos el Tratado. Por esta razón, el artículo 29 de dicho Modelo regula la entrada en vigor, el cual establece lo siguiente:

"1. El presente Convenio será ratificado y los instrumentos de ratificación serán intercambiados en ... lo antes posible.

2. El Convenio entrará en vigor a partir del intercambio de los instrumentos de ratificación y sus disposiciones se aplicarán:

a) (En el Estado A) ...

b) (En el Estado B) ..."

Sobre este aspecto, nos interesa precisar cómo se han regulado estas disposiciones en los Tratados suscritos por México. En primer lugar habrá que distinguir entre la fecha de entrada en vigor del Convenio y la fecha en que comiencen a aplicarse las disposiciones del mismo.

Respecto a la entrada en vigor de un Tratado para evitar la doble imposición, el Modelo de la OCDE establece que esta procederá, al momento en que se efectúe el intercambio de los instrumentos de ratificación. Sin embargo, en la práctica, se suele establecer una "*vacatio legis*" entre la fecha del intercambio de instrumentos y la entrada en vigor del Tratado, con el fin de que en este periodo pueda llevarse a cabo la publicación oficial del texto.

Sobre este tema, el licenciado Enrique Calvo² comenta que en el caso de los Tratados fiscales celebrados por nuestro país, se señala que su entrada en vigor se efectuará, una vez que la partes contratantes se notifiquen que han quedado satisfechos todos los requisitos establecidos por cada orden jurídico, el mismo autor señala que en el caso de México, la notificación al otro Estado se efectuará mediante una nota diplomática, en la cual se establezca que nuestro país esta dispuesto a someter su conducta a lo estipulado en el Tratado.

Por otro lado, señala Luis del Arco³ que la fecha en que comienzan a surtir sus efectos los Tratados, puede implicar efectos retroactivos o incluso, no ser la misma para los distintos tributos. En este último caso se tiende a diferenciar entre los impuestos retenidos en la fuente (sobre dividendos, intereses y cánones) y los impuestos sobre la Renta exigibles por un periodo determinado.

² Cfr., Calvo, Enrique, *Entrada en vigor de los Tratados e Inicio de sus efectos*, Ed. Themis, México, 1994, p 12.

³ Cfr., Del Arco, Luis, op. cit. p.12.

Respecto a los Tratados para evitar la doble imposición, en los que se apliquen con carácter retroactivo sus normas, podría hablarse de retroactividad desde el momento en que las disposiciones se apliquen a impuestos cuyo período de imposición se hubiera iniciado ya, antes de la fecha de entrada en vigor de dichos Tratados. Esto ocurre en el Tratado suscrito por México con Canadá.

En cuanto a los impuestos cuya percepción se exigen en el país de la fuente, habrá retroactividad, señala Luis del Arco Ruete⁴, siempre que el Tratado sea de aplicación a impuestos devengados con anterioridad a la fecha de su entrada en vigor.

Ahora bien, para que una disposición legal pueda estar en vigor, debe ser necesaria su publicación, dicho requisito formal debe ser necesario conforme a nuestro sistema legal, en virtud de lo estipulado en el artículo 72 de nuestra Constitución.

En materia de Tratados, no es necesario cumplir con el requisito formal de la publicación y como bien dice Enrique Calvo, la publicación de un Tratado no forma parte del proceso de creación normativa, dicho proceso concluye con el intercambio de *notas diplomáticas*.

⁴ Idem, p. 13.

Sin embargo, conforme a la nueva Ley sobre la Celebración de Tratados, en el segundo párrafo de su artículo cuarto, se establece que los Tratados, para ser obligatorios en territorio nacional, deberán ser publicados en el Diario Oficial de la Federación, aun y cuando en nuestra Constitución no se establezca la publicación de los Tratados, consideramos que la medida adoptada en la Ley sobre la Celebración de Tratados, puede ser considerada pertinente, ya que de esta forma se da a conocer el contenido del mismo.

Cabe recordar que un Tratado, celebrado conforme a nuestra Constitución y al derecho internacional, en este caso la Convención de Viena, será válida aun sin ser publicado en el Diario Oficial de la Federación, por lo tanto, el requisito contenido en el segundo párrafo del artículo cuarto de la Ley sobre la Celebración de Tratados, va mas allá de la propia Constitución y del Derecho Internacional, recordemos el principio jurídico *"pacta sunt servanda"*.

Ahora bien, por lo que respecta a la terminación de la vigencia de un Tratado para evitar la doble imposición, se efectúa a través de la figura de la denuncia, la cual puede considerarse en cierta forma, simétrica de la de entrada en vigor. El Modelo de la OCDE ofrece la siguiente redacción en su artículo 30:

"El presente convenio permanecerá en vigor hasta que se denuncie por uno de los Estados contratantes. Cualquiera de

ellos podrá denunciarlo por vía diplomática, comunicándolo al menos con seis meses de antelación a la terminación de cada año natural y con posterioridad al año. En tal caso, el convenio dejará de aplicarse:

a) (En el Estado A) ...

b) (En el Estado B) ...”

Si la denuncia del Convenio significa la extinción total de la norma en el tiempo, es admisible la modificación parcial de un Tratado vigente, lo cual no puede equipararse a una denuncia parcial del mismo. Como claramente queda establecido en el artículo 30 del Modelo de la OCDE, el derecho a denunciar el Tratado, está reconocido a cualquiera de las dos partes contratantes, y la otra no puede oponerse a la misma.

Por el contrario, las propuestas de modificación a los Tratados, no son en esencia, distintos de los exigidos para la entrada en vigor del propio Convenio. En consecuencia, los nuevos preceptos modificados habrán de ser objeto de ratificación por ambos Estados y sometidos a la misma publicidad que el texto original.

B) En el espacio.

Los Tratados, por tratarse de una norma jurídica, tendrán una aplicación obligatoria dentro del territorio a que se extienda el poder

coactivo de la autoridad que lo ha dictado. Pero, como ya se dijo en los capítulos anteriores, un Tratado representa, desde el punto de vista jurídico, una doble circunstancia. Por una parte representa un compromiso entre Estados soberanos, contraído en un plano de igualdad; y por otro lado, representa una norma que será integrada al sistema jurídico nacional.

De aquí que el ámbito espacial de los Tratados, señala Luis del Arco⁵, venga determinado por la suma de los correspondientes territorios a los que se extiende el poder jurisdiccional de los Estados que suscriben un determinado Tratado. A este respecto hay que recordar que, si bien por lo general, los Tratados para evitar la doble imposición son de carácter bilateral, nada se opone a que pudieran extender sus efectos a una región integrada por diversos Estados, recordemos que cuando se hablo sobre los medios multilaterales para evitar la doble imposición internacional, se citaron varios ejemplos de Tratados multilaterales.

Ahora bien, desde nuestro punto de vista, interesa más analizar cuál es el sistema propuesto en el Modelo de la OCDE, ya que México pertenece a dicho Organismo internacional y a dicho texto se ajustan los Tratados suscritos por nuestro país.

⁵ Idem, p 15.

Parece obvio afirmar que este modelo tendrá el mismo ámbito geográfico de aplicación que el de los impuestos exigibles por cada uno de los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas y sus colectividades locales, cualquiera que sea el sistema de tributación. Sin embargo, y a pesar de que no se contiene en dicho texto una delimitación expresa de la zona geográfica, es un principio que en los Tratados suscritos por México, se contenga una definición del ámbito geográfico, al que se extiende la potestad tributaria de cada uno de los Estados contratantes.

Por ejemplo, en el Tratado celebrado entre México y el Reino de España, se establece en su artículo 3.1.a):

“a) El término “México” significa el territorio de los Estados Unidos Mexicanos, comprendiendo las partes integrantes de la Federación; las islas, incluyendo los arrecifes y los cayos en los mares adyacentes; las islas de Guadalupe y Revillagigedo; la plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes; las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fija el Derecho Internacional y las marítimas interiores; y el espacio aéreo situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio Derecho Internacional;”

Por su parte, en el Tratado celebrado entre México y Suiza, se establece como definición de nuestro país, lo siguiente:

“a) El término “México” significa los Estados Unidos Mexicanos;”

Como se podrá desprender de lo anterior, el término México utilizado en los diversos Tratados celebrados por nuestro país, no ha sido del todo constante, sin embargo se considera que lo anterior no produciría ningún conflicto a la hora de aplicar el Tratado, toda vez que la definición de *Estados Unidos Mexicanos*, se encuentra establecida en nuestra propia Constitución.

Retomando el Modelo de la OCDE, este prevé la posibilidad de extender los efectos del Tratado a territorios previamente no incluidos. Efectivamente, el artículo 28 de dicho texto establece lo siguiente:

“1. El presente Convenio podrá aplicarse, en su forma actual o con las modificaciones necesarias [a cualquier parte del territorio del (Estado A) o del (Estado B) que esté específicamente excluida del ámbito de aplicación del Convenio o] a cualquier otro Estado o territorio de los que (el Estado A) o (el Estado B) asuma las relaciones internacionales, que perciba impuestos de carácter análogo a aquéllos a los que se aplica Convenio. Dicha extensión tendrá efecto a partir del día, y con las modificaciones y condiciones, incluidas las relativas a la cesación de su aplicación,

que se fijen de común acuerdo entre los Estados contratantes por intercambio de notas diplomáticas o por cualquier otro procedimiento, que se ajuste a sus normas constitucionales.

2. A menos que los dos Estados contratantes convengan lo contrario, la denuncia del Convenio por uno de ellos, según lo dispuesto en el artículo 30, pondrá término a la aplicación del convenio en las condiciones previstas en este artículo [en cualquier parte del territorio del (Estado A) o del (Estado B) o] en cualquier Estado o territorio a los que se haya hecho extensiva, de acuerdo con este artículo."

NOTA: Las palabras entre paréntesis se refieren a los casos en que, en virtud de una disposición especial, el convenio no se aplique a una parte del territorio de un Estado contratante.

La utilidad de este artículo, señala Luis del Arco Ruete⁶ será cada vez más restringida en la medida en que desaparezcan las dependencias coloniales o semicoloniales. No obstante, el texto se encuentra presente en los Tratados suscritos por nuestro país con Francia y Países Bajos.

C) Los sujetos.

⁶ Idem, p 28.

Se entiende por ámbito subjetivo de un Tratado, al conjunto de personas a las que dicho Tratado puede afectar.

Así las cosas, se podría hablar de dos tipos de sujetos en la aplicación de los Tratados, los cuales son, los Estados, extendiendo a éstos como soberanías fiscales y por el otro lado, los contribuyentes, los cuales serán los beneficiarios de la aplicación de los Tratados.

Por lo que respecta a los Estados como sujetos de los Tratados, ya en los capítulos anteriores se ha hablado sobre la facultad con que cuentan para celebrar dichos instrumentos internacionales, por lo que en el presente apartado, sólo analizaremos a los contribuyentes, los cuales son los beneficiarios de la aplicación de los mismos.

Los modelos de Convenio elaborados por la Sociedad de Naciones iniciaban su texto con las siguientes palabras: *“el presente Convenio pretende evitar a los contribuyentes de los Estados contratantes, nacionales o no, la doble imposición en lo que se refiere a los siguientes impuestos ...”*. De lo anterior, se desprende que *“estos contribuyentes”* constituyen el ámbito subjetivo del correspondiente Convenio.

La definición antes señalada, en palabras de Luis del Arco, es muy amplia ya que en principio, comprende no sólo a los contribuyentes que tengan su domicilio en uno u otro de los Estados contratados, sino que

igualmente a cualquier otra persona que, teniendo su domicilio en un tercer país, pueda estar sujeta a imposición en estos Estados sobre una base parcial, al tener en alguno de ellos una fuente de riqueza.

Sin embargo, el modelo de Convenio de la OCDE es más restrictivo, ya que en su artículo 1.º establece *“El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes...”*, lo que en consecuencia, todas aquellas personas que, debiendo tributar en estos Estados por tener en ellos alguna fuente de riqueza, y no sean residentes de al menos de uno de ellos, no estarán beneficiados por las disposiciones del Tratado respectivo, lo que dicha limitación puede ser deseable por las administraciones fiscales de cada uno de los Estados contratantes.

Por lo anterior, al estar claramente delimitado el ámbito subjetivo a las personas que tienen sus vínculos fijos y estables en un determinado Estado, ya sea por su domicilio o por tener su centro de intereses vitales en dicho Estado, no se producirán conflictos al momento de aplicar el Tratado.

D) Impuestos usualmente comprendidos.

Los impuestos comprendidos en un Tratado, constituyen el ámbito objetivo del mismo, y la definición de éstos puede hacerse de una forma general y abstracta o a través de una enumeración especificada de las figuras tributarias vigentes en un determinado Estado. Sin embargo, en este último caso se precisa una norma que salve el espíritu de la ley en el sentido de aplicar igualmente el Tratado a aquellos impuestos de naturaleza idéntica o análoga a los Estados contratantes, puedan establecer con posterioridad a la conclusión del Tratado.

Los impuestos sobre la renta, en sus distintas formas, señala Ottmar Buhler⁷, constituyen el ámbito de aplicación principal de los Tratados para evitar la doble imposición internacional, y el mismo autor señala que este tipo de impuestos, considerados como directos, son los negociados en los Tratados, contrario a lo que sucede con los llamados impuestos indirectos.

Por su parte, el licenciado Margain⁸ señala que los ingresos que dan motivo a las distintas situaciones de doble imposición, son todos aquellos que tienen un efecto en el patrimonio de los sujetos del

⁷ Cfr. Buhler, Ottmar, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1968, p. 24.

⁸ Cfr. Margain, Tesis, Hugo B. Tesis para evitar la doble Imbutación en el campo internacional en materia del impuesto sobre la renta, basada en la teoría de la fuente gravable, México, sin editorial, 1956, p. 21.

impuesto y que provienen de tres conceptos: el capital, el trabajo y la combinación de ambos.

Ahora bien, el modelo de Convenio de la Sociedad de Naciones sigue el método enumerativo, si bien ya en el título del propio Convenio se hace referencia a qué clase de impuestos se aplicara el modelo. Un ejemplo, lo constituye el proyecto de México elaborado en el año de 1943, el cual fue denominado “Convenio bilateral pretendiendo evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta”. El de Londres, celebrado en el año de 1946, añade los impuestos sobre el patrimonio.

Por su parte, la determinación del ámbito objetivo que se lleva a cabo en el modelo de Convenio de la OCDE, se establece en artículo dos del citado modelo, el cual establece en los dos primeros párrafos, lo siguiente:

“1. El presente convenio se aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes, de sus subdivisiones políticas y de sus Autoridades locales, cualquiera que sea el sistema de su exacción.

2. Se consideran impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o parte de los mismos incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas

de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe de sueldos o salarios pagados por las empresas así como los impuestos sobre las plusvalías.”

De la transcripción anterior, señala Luis del Arco⁹ que del texto transcrito se desprende una delimitación de los impuestos desde dos puntos de vista: el sujeto activo y el hecho imponible.

En cuanto al primer aspecto, el autor considera que es indiferente la clase de entidad que esté facultada para exigir el tributo, ya sea en base a una potestad originaria o delegada. Este tema reviste especial importancia, en particular, cuando la estructura del sistema fiscal es federativa, y por consiguiente, los Estados federados puedan tener atribuciones fiscales independientes a la propia Federación.

2.- Métodos que establecen los tratados para evitar la doble imposición entre los Estados contratantes.

Como se menciona en el Capítulo III del presente trabajo, los medios unilaterales para evitar la doble imposición, muchas veces son utilizados en los propios Tratados, por lo que pasaremos a analizar brevemente cada uno de estos métodos, los cuales son adoptados en

⁹ Cfr. Arco, Luis del op cit p. 37.

los Tratados, a reserva de que ya fueron tratados ampliamente en el capítulo antes señalado.

A) Acreditamiento de impuestos o método de imputación o crédito (tax credit).

Sobre este método Manuel E. Tron¹⁰ señala, citando a Eduardo Abril, que puede definirse como aquel método 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.

Señala Dalimier¹¹, que para que este sistema pueda aplicarse, son necesarias las condiciones siguientes:

- (i) Es preciso que en cada uno de los Estados exista un impuesto que grave la materia considerada.
- (ii) Es preciso, además, que en cada caso el impuesto que se va a deducir haya sido efectivamente atribuido.
- (iii) Además, es preciso que el contribuyente que pretenda realizar la deducción, pueda justificar ante las autoridades

¹⁰ Cfr., Tron, Manuel, Régimen Fiscal de los Extranjeros en México, Ed Themis, 1994, p 15.

¹¹ Cfr., Borrás, Alegría, op cit.

fiscales del Estado en que la realiza, el monto exacto del impuesto devengado en el otro país.

- (iv) No es indispensable que se establezca mediante Tratado, puesto que puede establecerse este sistema mediante declaración unilateral de la legislación de un determinado Estado. Sin embargo, el sistema funcionará mejor si se establece mediante Tratado ya que así se aplicará de forma recíproca en ambos Estados y si hay una corriente equilibrada de inversiones, los ingresos fiscales no se verán perjudicados.

Esta última forma, es decir, la de imputación ordinaria; es la que se recoge en el artículo 23 B) del modelo de la O. C. D. E., el cual señala lo siguiente:

“1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que de acuerdo con las disposiciones de la presente Convenio pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar admitirá:

a) La deducción en el impuesto sobre las rentas de ese residente, de un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en ese otro Estado contratante;

b) La deducción en el impuesto sobre el patrimonio de ese residente de un importe igual al impuesto sobre el patrimonio pagado en ese otro Estado contratante.

En uno y otro caso, dicha deducción no podrá, sin embargo, exceder de la parte del Impuesto sobre la Renta o sobre el patrimonio, calculado antes de la deducción, correspondiente, según el caso, a las rentas o el patrimonio que pueden someterse a imposición en ese otro Estado contratante."

Al examinar este artículo, vemos que se incorpora el sistema que se denomina de imputación ordinaria, por otro lado, el propio Comité Fiscal de la OCDE dice que en realidad para que este sistema dé resultados satisfactorios, será preciso que el Estado de la fuente pueda notificar al Estado de la residencia la cantidad que hubiera percibido en concepto de impuesto de no haber existido la desgravación.

De todo lo que hasta aquí hemos dicho, parece que con todas las variedades y posibilidades de adaptación a la realidad, el sistema de imputación un sistema bastante aceptable en la práctica.

Sobre este método, Luis del Arco hace una crítica señalando que si lo pagado en el extranjero es una cantidad superior, lo único que se logra a través de este método, es mitigar los efectos de la doble imposición,

pero que por la mente del legislador no ha pasado siquiera la intención de evitarla, puesto que mediante tal criterio lo que hace es primeramente mirar los intereses del propio Fisco, sin ocuparse del interés del contribuyente, que en estos casos se ve perjudicado.

Señala Rivier otro inconveniente de este método, ya que considera que el impuesto liquidado en un Estado no puede ser imputado en el otro más que sobre un impuesto idéntico. Un impuesto sobre el producto no puede, por ejemplo, ser deducido de un impuesto sobre el capital. Esta restricción entraña consecuencias molestas cuando los sistemas fiscales de los dos Estados son muy diferentes. El impuesto pagado en uno de ellos no puede ser deducido y subsiste una doble imposición, al menos económicamente¹².

B) Método de deducción.

Este método consiste en que el impuesto pagado en el extranjero se considera como un gasto deducible de la renta global de la persona o entidad en el Estado en el cual es residente; es decir, el Estado de residencia obliga a la acumulación del ingreso percibido 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.

¹² Cfr., Arco, Luis del, op. cit.

Sobre este sistema, podemos entender que el procedimiento consiste en que cada uno de los países (generalmente en el país en que la renta se obtiene y el país en el que está domiciliado el sujeto pasivo que obtiene el ingreso), liquide el impuesto según su legislación interna, pero en uno de los dos países, deducirá del impuesto que allí debió pagarse, la cantidad cubierta en el otro país por la misma materia imponible. Este sistema puede ser acogido en los Tratados.

C) Método de exención.

La exención consiste, según Dalimier¹³, en que un Estado renuncia a la percepción del impuesto a que tiene derecho percibir, cuando éste reincida sobre contribuyentes que tengan determinados lazos con el otro Estado.

Dice Niboyet ¹⁴ que este sistema se utiliza, sobre todo, para determinadas personas, atendiendo a las funciones que realizan o a su particular situación.

Este tipo de método, se encuentra en la mayoría de las legislaciones, incluida la mexicana. Efectivamente, según se desprende del tercer párrafo del artículo primero del Código Fiscal de la Federación y de la

¹³ Cfr., Borrás, Alegría, op. cit. p. 67.

¹⁴ Idem.

fracción XII del artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los cuales establecen ciertas exenciones para los agentes diplomáticos y Estados extranjeros.

También se utiliza la exención respecto a los estudiantes, que aun hallándose en un país extranjero, reciben fondos de sus padres, gravándose esa cantidad únicamente en su país de origen y no donde residan en razón de sus estudios, un ejemplo de lo anterior, lo encontramos en el artículo 20 del Modelo de la OCDE, el cual señala lo siguiente:

“Las cantidades que reciba para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudios o formación práctica un estudiante o una persona en practicas que sea, o haya sido inmediatamente antes de llegar a un Estado contratante, residente del otro Estado contratante y que se encuentre en el Estado mencionado en primer lugar con el único fin de proseguir sus estudios o formación práctica, no pueden someterse a imposición en ese Estado siempre que procedan de fuentes situadas fuera de ese Estado.”

La razón de utilización de este sistema es simple, ya que al declarar un Estado la exención para unas determinadas personas con residencia en países extranjeros, espera ese Estado que, recíprocamente, en esos

países declaren la exención para sus nacionales, en idénticas circunstancias.

Manuel E. Tron¹⁵ señala que este método puede también, a su vez, tener dos variantes, la primera de las cuales es una exención integral o completa, en la cual el Estado de residencia "prescinde por completo de las rentas procedentes del país de origen" o bien, una exención con progresividad, en la cual los ingresos provenientes de fuente de riqueza en el extranjero que resultan gravados en el país de la fuente, se acumulan para determinar la tasa aplicable, pero se excluyen de la base gravable.

Sobre la segunda variante a que hace referencia Manuel E. Tron, es decir, la exención con progresividad, somos partidarios de ella, entendiendo que mediante este sistema se tiene en cuenta, verdaderamente la capacidad impositiva de cada persona, mientras que en aplicación del método de exención integral, el contribuyente que obtiene rentas en varios países se vería beneficiado con la aplicación de un tipo impositivo más bajo que el que correspondería a otros contribuyentes.

El sistema, tal como se suele utilizar en los convenios internacionales, es el que actualmente se denomina *sistema de exención* y que

¹⁵ Cfr., Tron, Manuel, op. cit. p. 15.

tradicionalmente se ha venido denominando de reparto (*apportionment* en la terminología anglosajona).

Rädler¹⁶ también se muestra partidario del método de exención con progresividad, entendiendo que mediante este sistema se tiene en cuenta, verdaderamente, la capacidad impositiva de cada persona, mientras que en aplicación del método de exención integral el contribuyente que obtiene rentas en varios países se vería beneficiado con la aplicación de un tipo impositivo más bajo que el que corresponde a otras personas, con su misma capacidad impositiva, pero que obtienen toda su renta dentro del territorio nacional.

D) División del producto.

La división del producto, señala Dalimier, consiste en que mediante un Tratado se establezca que únicamente uno de los Estados percibirá el impuesto, pero luego, la cantidad cobrada la repartirá con el otro Estado con el que la renta o persona se encuentre en una determinada relación¹⁷.

Las dificultades de utilización de este sistema son manifiestas, pues requiere una colaboración muy estrecha entre las administraciones

¹⁶ Cfr. Borrás, Alegría, op. cit.

¹⁷ Cfr., Alegría Borrás, op. cit. p. 68.

fiscales. En cuanto al modo de esta colaboración, hay dos formas que se señalan como posibles:

a) Dalimier señala que este sistema únicamente puede funcionar entre territorios autónomos, pero que estén reunidos bajo una misma soberanía política, sea entre un Estado protector y un territorio o Estado protegido, sea entre dos Estados independientes, pero que uno de ellos esté, en todo o en parte en una situación geográfica tal que su territorio forme un enclave dentro de otro.

b) Por su parte, Niboyet establece que es posible la utilización del sistema que denomina de la tasación, el cual consistirá en que entre dos Estados al celebrar un Tratado se señalara en cada caso concreto, la forma de reparto del impuesto¹⁸.

3.- Intercambio de información.

La filosofía de la información, señala el licenciado José María de la Villa¹⁹, implica el deseo de conocer y estar enterado de aquella noticia o dato que puede ser de especial y de relevante importancia en relación con los ámbitos en que las personas se desenvuelven o están implicadas.

¹⁸ Idem.

¹⁹ Cfr., Villa, José María de la, El intercambio de información Aspectos generales Su impacto en la Administración Tributaria, Estudios de Doble Imposición Internacional, Instituto de Estudios Fiscales, 1979, Madrid, España, p. 319.

Así las cosas, para que los Estados puedan obtener información necesaria para evitar o radicar, por un lado, la evasión fiscal y por otro, el problema de la doble imposición, hace que se instrumenten diversos medios internacionales para lograrlo, ya sea a través de un Convenio específico, como lo hay entre nuestro país y los Estados Unidos de Norteamérica, o por otro lado, este tipo de mecanismos se establecen en los propios Tratados Internacionales para evitar la doble imposición.

La característica principal de la información suministrada por un Estado en materia fiscal, es precisamente su carácter confidencial, en el artículo 26 del modelo de la OCDE, se señala que las informaciones recibidas por un Estado contratante serán mantenidas en secreto, de igual forma que las informaciones obtenidas en la aplicación de la legislación interna de dicho Estado.

La cooperación internacional, señala José María de la Villa²⁰, sólo es viable si cada una de las Administraciones está segura de la discreción de la entidad receptora. No obstante lo dicho, hay que matizar que tal confidencialidad es y debe ser relativa, ya que los datos suministrados, para que sean de utilidad, deben hacerse llegar a las personas encargadas de su manipulación, y que serán lógicamente las que tengan a su cargo la inspección, gestión y liquidación de los tributos.

²⁰ Idem.

El contenido del intercambio de información puede ser múltiple, ya que puede versar sobre datos del lugar de residencia de una persona, o bien, puede referirse a los ingresos percibidos por dicha persona, etc., por otro lado, el intercambio de información, también puede ser respecto a los sujetos, dependiendo de los distintos regímenes jurídicos, que tengan los sujetos, ya sean personas físicas o personas jurídicas.

Por lo que respecta a las personas físicas, el autor señala que podría distinguirse el caso de la persona en cuanto tal, o como integrante de una cédula más amplia, bien social o familiar.

La información de las personas jurídicas, implica diversificar la que atañe a las de carácter público, como gestoras de determinados intereses económicos en el régimen de empresa, de la que se refiere a las de índole estrictamente privada (v. g. sociedades de personas o de capital). La existencia de las denominadas empresas multinacionales, así como la proliferación de filiales, sucursales o establecimientos permanentes en varios países hace especialmente sugestivo y alentador este tipo de información.

Ahora bien, el intercambio de información se referirá a aquellos presupuestos de naturaleza jurídico-tributaria, que originan o determinan la realización del hecho imponible; desde esta perspectiva,

el intercambio de información puede incidir sobre las rentas percibidas, como lo son los dividendos, intereses, cánones, rentas derivadas de trabajos independientes o dependientes, ganancias de capital, participaciones de consejeros, pensiones, entre otras.

Por otro lado, los datos intercambiados, señala el licenciado Villa, pueden referirse al patrimonio poseído por tal persona constituido por bienes muebles, inmuebles o cualesquiera otros elementos patrimoniales, o bien a las operaciones de contenido económico que aquélla haya efectuado, como lo son la suscripción de un capital en una empresa determinada, recepción de tecnología, otorgamiento de un préstamo, constitución de un establecimiento permanente, etc.

La información debe ser objetiva y concreta, circunscrita al ámbito de lo solicitado; por ello, el intercambio de información obedece al principio o criterio básico de que los datos así obtenidos sirvan para algo concreto, es decir para que sean eficaces. Tal operatividad puede analizarse bajo un prisma diverso, teniendo en cuenta una perspectiva inmediata o directa, o una panorámica más amplia, lo cual nos lleva a considerar sus efectos.

Las Autoridades de los Estados contratantes,²¹ intercambian las informaciones precisas para aplicar correctamente las normas del Tratado y las de la legislación interna de los países contratantes, relativas a los impuestos comprendidos en dicho instrumento, por lo que la eficacia del intercambio de información se circunscribe al ámbito de aplicación del Tratado, esto es, la determinación del centro de intereses vitales a efectos de fijar la residencia del contribuyente; consideración de un determinado lugar para calificarlo como establecimiento permanente; definición de lo que debe entenderse por bien inmueble de acuerdo con el significado que le atribuya la legislación del Estado contratante en que los bienes estén situados siempre que tenga que ver con los sujetos residentes en ambos Estados contratantes.

²¹ *Idem.*

CAPITULO VI.- CONCLUSIONES.

De lo dicho a lo largo del presente trabajo, podemos señalar que la doble imposición internacional incide fundamentalmente en que un mismo contribuyente, por la renta que percibe en un país se ve afectado por tributos tanto en éste como en otro, como consecuencia de la potestad tributaria con que cuentan los Estados para imponer tributos a aquellos que se encuentran bajo su jurisdicción y aparece como causa inmediata de la múltiple imposición internacional los diferentes criterios de imposición que aplican los países. Del estudio efectuado a lo largo del presente trabajo, se proponen las siguientes conclusiones, las cuales derivan de las consideraciones teóricas y prácticas vertidas con anterioridad:

1.- El fenómeno de la doble imposición no tiene su origen en una sola causa, sino que esta se produce, entre otras, por los distintos sistemas fiscales de los Estados, los cuales no contemplan dentro de su legislación interna principios sobre la delimitación de su potestad tributaria y por consiguiente, se produce para el contribuyente una concurrencia de impuestos, por un mismo hecho generador.

2.- Hay dos tipos de doble imposición, una en el sentido amplio —o económico— el cual se presenta cuando el mismo o semejante impuesto es percibido por varios Estados en virtud de un mismo presupuesto de hecho y por un mismo periodo de tiempo y por otro lado, la doble imposición jurídica, la cual fue materia de estudio en el presente trabajo y que se presenta cuando el fenómeno económico se suscita en el patrimonio de un mismo contribuyente.

3.- El problema se acentúa cuando la doble imposición tanto nacional como internacional es buscada por el propio legislador, argumentando necesidades de tipo recaudatorio, cuestión que no justifica de ninguna manera el hecho de que un contribuyente se encuentre bajo el yugo de un doble tributo.

4.- La lucha contra la doble imposición, debe partir de las soberanías tributarias para mitigar los efectos del fenómeno que se estudia y esta se realizará a través de la incorporación en la legislación de cada Estado, de los medios unilaterales para evitar la doble imposición, y dentro del plano internacional, la celebración de Tratados que tengan como objeto la erradicación del fenómeno.

5.- Los compromisos adoptados por nuestro país, al celebrar Tratados internacionales en materia de doble imposición, lo obligan a mantener una política estable y armónica en materia fiscal dentro de un marco internacional, lo cual conlleva no efectuar cambios drásticos

dentro de nuestra legislación interna, por el contrario, se deberán adecuar a los principios internacionales, para que realmente se logre evitar la doble imposición, mediante mecanismos internos que mitiguen la concurrencia fiscal y se facilite la promoción de inversiones en los diversos países.

6.- Los Tratados logran su propósito, limitando de diversas formas la potestad de gravar determinadas categorías de ingresos, y otorgándose beneficios a las personas físicas o morales que son residentes de uno u otro Estado contratante y sólo respecto de los impuestos sobre la renta y el patrimonio establecidos por las partes.

7.- Los Tratados internacionales constituyen sin lugar a dudas, la forma más expedita para mitigar la doble imposición internacional, sirviendo además como elemento de armonización tributaria entre los países contratantes, promoviendo la cooperación e intercambio de experiencias e informaciones sobre los contribuyentes, así como facilitándose entre sí, los controles y la represión de la evasión fiscal

8.- Los Tratados para evitar la doble imposición internacional, tienen una dualidad, respecto a su naturaleza jurídica, pues por un lado, corresponden a una norma de derecho internacional, lo cual implica un acuerdo entre los Estados soberanos y; por otro lado, una vez ratificado el Tratado, entrará éste a formar parte del derecho positivo de un determinado Estado, por tanto, es normal que se utilice en su

interpretación el método utilizado para el resto de las normas del derecho interno.

9.- La importancia que tienen los Modelos preparados por los organismos internacionales, como lo es la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, es indudable, pues facilitan a los Estados las negociaciones para trabajar sobre bases concretas y generalmente aceptadas que aseguren un mejoramiento en la técnica tributaria, en su justicia y en la reducción de la evasión fiscal.

10.- El intercambio de información en materia fiscal, es necesario para evitar o radicar la evasión fiscal por un lado y, por otro, el problema de la doble imposición, para lo cual, los Estados instrumentan diversos medios para lograrlo, ya sea a través de un Convenio específico, como lo hay entre nuestro país y los Estados Unidos de Norteamérica, o bien, este tipo de mecanismos se establecen en los propios Tratados Internacionales para evitar la doble imposición.

11.- El contenido del intercambio de información puede ser múltiple, ya que puede versar sobre datos del lugar de residencia de una persona, o bien, puede referirse a los ingresos percibidos por un contribuyente; por otro lado, el intercambio de información, también puede darse respecto de los distintos regímenes jurídicos a que esté sujeto un contribuyente, ya sean personas físicas o personas jurídicas.

12.- La doble imposición nacional, en nuestro país, se ha presentado como un problema derivado de la competencia fiscal que se establece en la Constitución, permitiendo afirmar que la materia fiscal, es uno de los aspectos en donde resulta más evidente la tensión entre el centralismo y el federalismo, y no solo eso, sino que nos encontramos ante un sistema constitucional verdaderamente complicado en materia de competencia impositiva, basta al efecto con señalar los criterios sostenidos por nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación.

ANEXO
ESTADO QUE GUARDAN LOS TRATADOS FISCALES CELEBRADOS POR MEXICO

PAIS	POR NEGOCIAR	EN NEGOCIACION	NEGOCIACION CONCLUIDA	FIRMADOS	APROBADOS POR EL SENADO MEXICANO	APROBADO EN EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	EN VIGOR	APLICABLE / DIARIO OFICIAL
ALEMANIA				23/III/93	27/V/93	11/XI/93	ESPAÑOL ALEMAN	30/XII/93	01/II/94 D.O. 16/III/94 D.O. 6/V/94 4/ D.O. 15/V/94 5/
AUSTRALIA			X						
AUSTRIA			X						
ARGENTINA /8				26/XI/97					
BELGICA				24/XI/92	01/VI/94	X	ESPAÑOL FRANCES NEERLANDES	1/II/97	01/II/98 D.O. 6/II/97
BRASIL		X							
CANADA				08/IV/91	08/VII/91	X	ESPAÑOL FRANCES INGLES	11/V/92	01/II/92 D.O. 17/VII/92
CANADA 2/				16/III/90	08/VII/91	X	ESPAÑOL FRANCES INGLES	27/IV/92	01/II/93 D.O. 15/VII/92
COLOMBIA	X 1/								
COREA				6/X/94	16/XII/94	X	ESPAÑOL COREANO INGLES	11/III/95	01/II/96 D.O. 16/III/95
CHILE		X							
CHILE /8			X						

1/ En materia de transporte internacional
2/ En materia de intercambio de información
3/ Sometido a consideración del Senado
4/ Publicación de Fe de Erratas

5/ Modificación al Protocolo
6/ Modificación al Tratado
7/ Entrada en vigor retroactiva
8/ Para Evitar la doble Imposición
en materia de Transporte
Internacional

ANEXO
ESTADO QUE GUARDAN LOS TRATADOS FISCALES CELEBRADOS POR MEXICO

PAIS	POR NEGOCIAR	EN NEGOCIACION	NEGOCIACION CONCLUIDA	FIRMADOS	APROBADOS POR EL SENADO MEXICANO	APROBADO EN EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	EN VIGOR	APLICABLE / DIARIO OFICIAL
CHINA		X							
DINAMARCA				11/VI/97	28/X/97		ESPAÑOL DANES INGLÉS		D.O. 26/XI/97
ECUADOR				30/VI/92	25/V/94	PENDIENTE	ESPAÑOL	06/X/94	01/II/95 D.O. 31/XII/94
ESPAÑA				24/VI/92	27/VI/93	X	ESPAÑOL		01/II/94
EUA				18/IX/92 08/IX/94 6/	12/II/93 16/XII/94 6/	20/XI/93 X	ESPAÑOL INGLÉS	28/XII/93 26/X/95 6/	D.O. 3/II/94 26/X/95 6/ D.O. 25/II/96 6/
EUA 2/				09/XI/89 09/IX/94 6/	19/II/89 16/XII/94 6/	*****	ESPAÑOL INGLÉS	18/II/90 26/X/95 6/	18/II/90 D.O. 23/II/90 26/X/95 6/ 25/II/96 6/
FINLANDIA				12/II/97	28/X/97		ESPAÑOL FINLANDES INGLÉS		D.O. 26/XI/97
FRANCIA				07/XI/91	18/XII/92	X	ESPAÑOL FRANCÉS	31/XII/92	01/II/93 D.O. 16/III/93
HUNGRIA		X							
INDIA		X							
INDONESIA		X							
ITALIA				08/VI/91	25/V/94	X	ESPAÑOL ITALIANO	10/III/95	1/II/96 D.O. 29/III/95
ISRAEL		X							
IRLANDA		X							
JAPON				9/IV/96	29/IV/96	X	ESPAÑOL JAPONÉS INGLÉS	6/XI/96	1/II/97 D.O. 6/II/97
MALASIA		X							
NICARAGUA		X							
NORUEGA				23/III/95	14/XI/95	X	ESPAÑOL NORUEGO	23/II/96	1/II/97 D.O. 26/X/III/96
PANAMA	X 1/								

1/ En materia de transporte internacional
2/ En materia de intercambio de información
3/ Sometido a consideración del Senado
4/ Publicación de Fe de Erratas

5/ Modificación al Protocolo
6/ Modificación al Tratado
7/ Entradas en vigor retroactiva
8/ Para Evitar la doble imposición en materia de Transporte Internacional

ANEXO
ESTADO QUE GUARDAN LOS TRATADOS FISCALES CELEBRADOS POR MEXICO

PAIS	POR NEGOCIAR	EN NEGOCIACION	NEGOCIACION CONCLUIDA	FIRMADOS	APROBADOS POR EL SENADO MEXICANO	APROBADO EN EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	EN VIGOR	APLICABLE DIARIO OFICIAL
PAISES BAJOS				27/IX/93	22/VI/94	X	ESPAÑOL NEERLANDES	13/X/94	01/II/95 D.O. 31/XII/94
POLONIA		X							
REINO UNIDO				02/VI/94	06/VI/94	14/XII/94	ESPAÑOL INGLES	15/XII/94	01/IV/94 7/ D.O. 15/III/95
REP. CHECA	X								
RUMANIA			X						
SINGAPUR				09/IX/94	26/IV/95		ESPAÑOL INGLES	14/IX/95	01/II/96 D.O. 23/VIII/96
SUECIA				21/IX/92	15/XII/92	21/IX/92	ESPAÑOL INGLES	18/XII/92	01/II/93 D.O. 10/III/93
SUIZA				03/VIII/93	01/VI/94	X	ESPAÑOL FRANCES	08/IX/94	01/II/95 D.O. 24/IX/94
TAILANDIA	X								
VENEZUELA				6/II/97			ESPAÑOL		

- 1/ En materia de transporte internacional
2/ En materia de intercambio de información
3/ Sometido a consideración del Senado
4/ Publicación de Fe de Erratas

- 5/ Modificación al Protocolo
6/ Modificación al Tratado
7/ Entrada en vigor retroactiva
8/ Para Evitar la doble imposición en materia de Transporte Internacional

BIBLIOGRAFIA.-

- 1.- ALEGRIA BORRAS. La Doble Imposición: Problemas Jurídico-Internacionales, Estudios de Hacienda Pública, Madrid, España, 1974.
- 2.- ARELLANO GARCIA, CARLOS. La Condición Jurídico Fiscal de los Extranjeros en México, Revista jurídica de la sociedad de alumnos de la Escuela Libre de Derecho, México, junio de 1977.
- 3.- ARRIJOJA VIZACAINO, ADOLFO. Derecho Fiscal, Editorial Themis, México, 1990.
- 4.- BAS PALMERO, JESUS. Legislación sobre la doble imposición, Tecnos, Madrid, España.
- 5.- BETTINGER BARRIOS, HERBERT. Estudio practico sobre los Convenios Impositivos para evitar la Doble Tributación, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, 1996.
- 6.- BUHLER, OTTMAR. Principios de Derecho Internacional Tributario, Versión castellana de Fernando Cervera Torrejón, Ed. de Derecho Financiero, España. 1968.
- 7.- CALVO NICOLAU, ENRIQUE. Tratado del Impuesto Sobre la Renta, Tomo I, Editorial Themis, México, 1995.

Colección Tratados Internacionales en Materia Tributaria, Definiciones Generales, Comentario 3, Editorial Themis, México, 1994.

- 8.- CERVANTES GARCIA, ALFONSO. Algunas implicaciones internacionales en materia del Impuesto sobre la Renta, Ed. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, México, 1974.
- 9.- CHAPOY B., DOLORES y FERNANDEZ Y CUEVAS, JOSE. Derecho Fiscal, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1991.
- 10.- CHAPOY BONIFAZ, DOLORES BEATRIZ. Medidas internas para evitar la doble imposición, Trimestre fiscal, Año 12, No. 37, junio 1991, México D.F.
- 11.- CHAPOY BONIFAZ, DOLORES. Problemas derivados de la múltiple imposición interestatal e internacional, Ed. Instituto de Investigaciones jurídicas, UNAM, México, 1972.
- 12.- DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO. Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, México, 1992.
- 13.- DEL ARCO RUETE, LUIS. Doble Imposición Internacional y Derecho Tributario Español, Escuela de Inspección Financiera, Ministerio de Hacienda, Madrid, España.
- 14.- ENTORNO FISCAL DE LA APERTURA ECONOMICA. Academia de Estudios Fiscales, Evento Anual 1994, México, D.F.
- 15.- ESTUDIO DE DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1980.
- 16.- FLORES, ENRIQUE. La doble tributación internacional, Trimestre fiscal, Año 12, No. 37, junio 1991, México D.F.
- 17.- FLORES, ENRIQUE. Las fundaciones ante los convenios de doble imposición, Trimestre fiscal, Año 12, No. 37, junio 1991, México D.F.

- 18.- GUIA DE LA CONVENCION DE MADRID SOBRE LA DOBLE IMPOSICION. Organización Mundial de la Propiedad Intelectual, Ginebra, 1986.
- 19.- GIL GIL MASSA. México ante la organización internacional, Ensayo publicado en la revista "OBRA JURIDICA MEXICANA" t.II, Procuraduría General de la República, México, 1987.
- 20.- GIULIANI FONROUGE, CARLOS. Derecho Financiero, Volumen I, 2a edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1970.
- 21.- GONGORA PIMENTEL, GENARO y ACOSTA ROMERO, MIGUEL. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cuarta edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1992.
- 22.- JARPA FERNANDEZ, SERGIO. La Doble Imposición Internacional, Revista de Derecho, Universidad de Concepción, No. 192, Año LX, Chile, 1992.
- 23.- LOPEZ MATA, ROSENDO. Notas para el Análisis sobre la Constitucionalidad de algunas Disposiciones Contenidas en la Ley Sobre la Celebración de Tratados, Revista Jurídica de la Universidad Iberoamericana, Número 24, México, 1995.
- 24.- MARGAIN, HUGO. Tesis para Evitar la Doble Tributación en el Campo Internacional en Materia del Impuesto Sobre la Renta, Basada en la Teoría de la Fuente del Ingreso Gravable, Estudio presentado en el Congreso de 1956 de la Asociación Fiscal Internacional (IFA).
- 25.- MARTINEZ LE CLAINCHE, ROBERTO. La Comunidad Económica Europea, Colegio de México, México, 1975.
- 26.- MENDEZ SILVA, RICARDO. La Constitución Política Mexicana y los Tratados, Ensayo publicado en la revista "OBRA JURIDICA MEXICANA" t.V, Procuraduría General de la República, México, 1989.

- 27.- **MODELO DE CONVENIO DE DOBLE IMPOSICION SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO.** Traducción al español a cargo de J. R. Fernández Pérez, J. N. de la Villa Gil y S. Sancada Peinado, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1978.
- 28.- **NAVA NEGRETE, JUSTO.** El convenio de París, una utopía para los países en desarrollo. Revista de Investigaciones Jurídicas. Año 9, No. 9, 1985, México D.F.
- 29.- **NAVA NEGRETE, JUSTO.** La convención de París, Trimestre fiscal, Año 9, No. 9, 1985, México D.F.
- 30.- **ORTIZ AHLF, LORETA.** Derecho Internacional Público, Harla, México, 1993.
- 31.- **ORTIZ, SAINZ Y TRON, S.C.** "Boletín Sobre la Reforma Fiscal para 1994", Edición Privada, México, 1995.
- 32.- **RIO RODRIGUEZ, CARLOS DEL.** La Doble Imposición Internacional. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Segundo Número Extraordinario, México, 1966.
- 33.- **ROMANO MUSSALI, EMILIO.** Convenios Internacionales en Materia Fiscal, Revista de Investigaciones Jurídicas, No. 18, Escuela Libre de Derecho, México, 1994.
- 34.- **SEIS ESTUDIOS SOBRE DERECHO CONSTITUCIONAL E INTERNACIONAL TRIBUTARIO.** Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1980.
- 35.- **SAINZ ALARCON, JORGE MANUEL.** La concurrencia de la federación y de las entidades federativas en materia impositiva, Revista de Investigaciones Jurídicas de la Escuela Libre de Derecho, México, 1978.

- 36.- SELLERIER, CARLOS M. Aspectos Relevantes de los Tratados para Evitar la Doble Imposición, Congreso IFA Grupo Mexicano, Mansión Galindo, México, 1994.
- 37.- SIQUEIROS, JOSE LUIS. Los problemas de la doble tributación en el campo internacional, *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Cuarto Número Extraordinario, México, 1971.
- 38.- SMITH, ERIC J. Perspectiva de la Política del Tratado Fiscal entre los Estados Unidos y México, *Revista Jurídica de la Universidad Iberoamericana*, Número 24, México, 1995.
- 39.- SMITH, JAMES FRANK (coordinador). DERECHO CONSTITUCIONAL COMPARADO MEXICO - ESTADOS UNIDOS, dos tomos, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1990.
- 40.- SZEKELY, ALBERTO. Instrumentos fundamentales de Derecho Internacional Público, cinco tomos, UNAM, México, 1990.
- 41.- TRON PEREZ, MANUEL ELIAS. Régimen de los extranjeros en México, Editorial Themis, México, 1994.

LOS TRATADOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION. *Revista del Instituto de Documentación e Investigación Jurídicas de la Facultad de Derecho de la Universidad Panamericana*, "Ars Iuris", No. 13, México, 1995.

- 42.- VAZQUEZ PANDO, FERNANDO. Notas sobre la parte final de la fracción II del artículo 317 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, Un precepto atinente a la doble imposición en materia del impuesto sobre productos de capitales. *Revista Jurídica de la Universidad Iberoamericana*, Número 8, México, 1976.

- 43.- VILLA, JOSE MARIA de la. La Organización de Cooperación y Desarrollo Económico y los Criterios Generales de la Tributación Internacional, Trimestre fiscal, Año 12, No. 37, junio de 1991, México D.F.
- 44.- TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 1992.