

DOBLE IMPOSICIÓN JURÍDICA INTERNACIONAL

(ESTUDIO MEDIANTE EL MÉTODO COMPARATIVO ENTRE EL DERECHO ESPAÑOL Y EL DERECHO MEXICANO)

CARLOS PANIAGUA BOCANEGRA

I. INTRODUCCIÓN

Este breve estudio tiene por objeto desarrollar el tema marcado como A.2, denominado "Doble Imposición Jurídica Internacional", que dentro del Programa de Tributación Internacional elaborado por el señor doctor Fernando Serrano Antón, profesor titular de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad Complutense de Madrid, es parte integrante del posgrado de Doctorado de Derecho de la Empresa impartido coordinadamente con la Universidad Anáhuac, en México.

Durante mis estudios profesionales de licenciatura tuve el honor y fortuna de tener como maestros a grandes juristas españoles, que con gran abnegación y generosidad transmitieron sus grandes conocimientos jurídicos y sociológicos a quienes tuvimos la fortuna de ser alumnos. Mi reconocimiento y gratitud a don Manuel Pedroso, a don Mariano Jiménez Huerta, a don Joaquín Rodríguez y Rodríguez.

Estos distinguidos maestros españoles, quizá por el tiempo de radicar en México, exponían sus conceptos en las acepciones que la doctrina y los maestros mexicanos, también extraordinarios mentores, expresan en sus obras y en sus clases. En el curso de doctorado que decidí llevar para complementar mi realización profesional como abogado, he encontrado que los docentes españoles emplean palabras en sentidos diversos a los que comúnmente se usan en México para identificar nociones jurídicas, con las mismas voces pero con distintos significados, como es el caso, entre otros, de los conceptos doctrinarios

y de los objetos de las leyes o de las materias. Se usa la palabra concepto para determinar el tema a tratar.

Se nos enseñó que la palabra **concepto**, del latín *conceptus* significa gramaticalmente la idea que concibe o forma el entendimiento. El Pensamiento expresado con palabras, y que desde el punto de vista jurídico es la suma de elementos esenciales que conforman la idea que concretiza el conocimiento, en forma distinta el vocablo definición requiere la precisión del genero próximo y de la diferencia específica, y ante la dificultad que implica el cumplimiento de estos requisitos formales, jurídicamente se debe conceptualizar y no definir.

La cuestión retórica y gramatical planteada, que no impide la comprensión de las ideas que durante el curso se han expuesto brillantemente, como es el caso del impartido por el señor profesor y doctor Fernando Serrano Antón, me lleva a precisar algunas ideas "mexicanas" para cumplir con la obligación de llevar a cabo el presente ensayo, y que no implican crítica alguna, sino el sincero y respetuoso deseo de compartir nociones por parte de un alumno con su distinguido Profesor de Posgrado, para así intentar acreditar el tema.

A.2. *Doble imposición jurídica internacional*

A.2.a) *El nombre: doble imposición jurídica internacional*

Kelsen¹ opina que "Cualquier intento de definición de un concepto debe tomar como punto de partida el uso común de la palabra que designa el concepto en cuestión", es decir, el genio jurídico originario de Praga, establece la necesidad que un *concepto* jurídico se precise a partir del análisis gramatical o literal de la palabra o palabras con las que se concretiza esa noción.

Siguiendo la tesis kelseniana, López Portillo² determina también la importancia del nombre como punto de partida para fijar una idea jurídica, y dice: "Siempre fue importante el nombre: lo mismo en la etapa mágica del conocimiento en la que dar el nombre era, en cierta forma, entregar el destino; como en los albores del pensamiento consciente y sistemático: Sócrates exigía, como base de su dialéctica, la precisión del término; y Aristóteles, la Ciencia Occidental en su raíz, le da, a cada disciplina especial, un nombre en el que se pretende sintetizar la intención científica: física, metafísica, etcétera.

El nombre es, pues la primera y necesaria característica lógica del conocimiento; es identificación; es precisión; es orden. Realmente, continúa diciendo el ex presidente de los Estados Unidos Mexicanos (*Con un recuerdo de gratitud al Maestro, por las enseñanzas recibidas, y de respeto*) el hombre se hizo

¹ KELSEN, Hans, *Teoría General del Derecho y del Estado*, traducción de Eduardo García Máynez, Dirección General de Publicaciones, UNAM, México, 1988, 4ª reimpresión, p. 4.

² LÓPEZ PORTILLO Y PACHECO, José, *Génesis y Teoría General del Estado Moderno*, Editor Joaquín Porrúa, S. A. de C. V, 3ª ed., México, 1982, p. 56.

tal cuando dio, a cada cosa su nombre: es la primera función ordenadora de su razón; vehículo fundamental de comunicación.

En apego a los razonamientos vertidos, y aun conociendo que la doctrina por lo general menciona la doble imposición internacional, excluyendo lo jurídico, considero que el nombre “doble imposición jurídica internacional” provoca confusión al no identificar la cuestión planteada, materia del Derecho Tributario Internacional y objeto del presente ensayo: la doble tributación que grava a una misma fuente de riqueza, por lo siguiente.

La voz española *imposición* significa: “acción y efecto de imponer, poner una cosa sobre otra, imponerse. Exigencia desmedida con que se trata de obligar a uno. Carga, tributo u obligación”. A su vez, la palabra imponer se refiere a poner carga, obligación u otra cosa. Imputar, atribuir falsamente a otro una cosa. Instruir a uno en una cosa, enseñársela o enterado de ella.³

La locución jurídico-a, del latín *iuridicus* que denota juez, en el idioma español significa: “En forma de juicio, conforme a la ley, conforme a derecho.”⁴

La palabra *internacional*, traducción literal de la expresión inglesa *international* fue utilizada por primera vez por el jurista y pensador inglés Jeremías Bentham, en su obra *International Law*, traducida literalmente al español como *Derecho Internacional*, pues, la palabra “nation” en el idioma inglés significa Estado, Nación, País, según Roob.⁵ Estado en el concepto de representación jurídica de la Nación, o como lo concibe Kelsen orden jurídico. Así, la voz internacional hace referencia a situaciones o acciones entre Estados. En el idioma inglés para citar a entidades federativas se emplea la palabra *state* (estado).

En los términos de los conceptos gramaticales vertidos y utilizando en conjunto las palabras “imposición jurídica internacional” esta expresión indica la acción y efecto de imponer entre Estados, en forma de juicio y conforme a la ley o Derecho, una cosa; idea literal que no tiene sentido respecto al problema legal consistente en que dos o más impuestos nacionales o extranjeros gravan una misma fuente de riqueza.

A.2.1. *Definición y características de la doble tributación*

A.2.1.A. *La doctrina mexicana*

Para Margáin,⁶ “Se presenta la doble tributación internacional, cuando las legislaciones de los Estados coinciden en gravar un mismo ingreso, obtenido

³ *Diccionario de la Lengua Española*, Real Academia Española, 21ª ed., Impresión Unigraf, S.L., Madrid, 1992.

⁴ *Idem*.

⁵ ROOB A., Louis, *Diccionario de Términos Legales, Español-Inglés e Inglés-Español*, Ed. Limusa, S.A., México, 1978.

⁶ MARGÁIN B., 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 preparado para el X Congreso de la Asociación Fiscal Internacional,

por un contribuyente, provocándose una situación de injusticia que puede remediarse por medio de un convenio entre los Estados interesados para evitar la doble tributación. La coincidencia de dos o más impuestos de distritos 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, sobre todo cuando la legislación interna no prevé ningún sistema de deducción del impuesto pagado en otro Estado o de segregación del ingreso ya gravado.”

El eminente fiscalista y maestro mexicano, Lic. Hugo B. Margáin, quien fuera, entre otros importantes cargos en la Administración Pública, Director General de Impuesto sobre la Renta en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y, posteriormente titular de dicha dependencia federal, y Embajador de México ante los Estados Unidos de América, además sustentando que: “aun cuando existan determinados principios en la legislación interna para evitar el fenómeno de la doble imposición internacional, es preferible establecer conceptos admitidos por dos Estados en un tratado bilateral con el fin de resolver definitivamente el problema, y superar cualquier reducción unilateral apoyada en el Derecho interno, lo cual sería notoriamente insuficiente si se tiene en cuenta que los principios admitidos en la legislación de un Estado con frecuencia no son aceptados en la del otro”.

En los comentarios a la OCDE, en su parte introductoria, Vogel⁷ entre otros conceptos aplicables en la materia objetivo de estudio dice: “(Definition of international juridical double taxation) International juridical double taxation can be generally defined as the imposition of comparable taxes in two (or more) States on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods. Its harmful effects on the exchange of goods and services and movements of capital, technology and persons are so well known that it is scarcely necessary to stress the importance of removing the obstacles that double taxation presents to the development of economic relations between countries.”

De acuerdo a las consideraciones de Derecho y doctrinarias que se han mencionado, en una traducción con sentido jurídico y no literal de la “definición” copiada, procede asentar que:

“La doble tributación internacional establecida conforme a las leyes de dos o más países, generalmente puede ser definida como la aplicación de impuestos similares en dos o más estados, respecto a la misma materia de que se trata, sometida a esos gravámenes, y por idénticos períodos. Los efectos de la doble tributación son perjudiciales para el intercambio de bienes y servicios, movimientos de capital, tecnología y de personas, por lo que resulta de gran impor-

celebrada en Roma, del 1 al 5 de octubre de 1956, publicación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, revista de dicha dependencia.

⁷ VOGEL, Klaus, *Recopilación de Comentarios a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)*, p. 2.

tancia remover los obstáculos que representa la doble tributación para el desarrollo de las relaciones económicas entre países.”

De la definición copiada y traducida del inglés al español, resulta que existe doble tributación cuando una misma fuente de riqueza es gravada por dos o más Estados, conforme a sus respectivas leyes aplicables, respecto a una actividad empresarial realizada en un mismo período, por un mismo contribuyente, en un territorio del que no es nacional, y por lo tanto no residente en éste, y con un establecimiento permanente en el Estado que lo considera nacional.

Para efectos del desarrollo del presente subtema únicamente se contemplará al Impuesto sobre la Renta que grava los rendimientos de la actividad económica de los sujetos pasivos de dicho tributo, y los casos en que las leyes fiscales aplicables vigentes de los Estados parte en el problema de doble tributación se yuxtaponen en relación con una misma fuente de riqueza, una misma actividad empresarial o ingreso de un contribuyente determinado, durante idéntico período.

En relación al planteamiento citado se precisa que si una cierta actividad o ingreso es tan sólo gravada por la Ley de uno de los países partes entonces no se estará ante la presencia de una cuestión de doble tributación por considerarse que el otro país no la determina gravable.

Expuestas las razones anteriores consideramos que el problema que para el desarrollo de las relaciones económicas o comerciales binacionales representa la existencia de la doble tributación, se debe estudiar a través del análisis de dos supuestos esenciales:

1. Conforme a los términos de las leyes fiscales vigentes en los respectivos territorios nacionales de los dos Estados partes en la cuestión; y

2. Respecto al sujeto pasivo del impuesto, en razón a la ubicación de la fuente, de su residencia, de su nacionalidad, de la actividad y el período de ésta.

1.1. En cuanto a las leyes fiscales binacionales aplicables, o elementos normativos de problema, como ya se asentó la cuestión de la doble tributación surge al momento en que dichas disposiciones legales.

A.2.1.1. *Concepto propuesto*

Si bien, desde el punto de vista de la sinonimia, definición y concepto son vocablos utilizados por algunos actores como voces de significación semejante, conforme a la técnica jurídica no lo son, pues, para definir una idea se deben precisar los elementos aristotélicos para tal efecto, la diferencia específica y el género próximo, por lo contrario, el concepto es la suma de elementos esenciales para determinar una idea en la mente, después de examinar las características de la noción concretizada a través de la palabra de uso común con la que se le identifica.

El problema de la doble tributación, en el ámbito del Derecho Internacional Público, se conceptualiza como el fenómeno jurídico que se origina cuando una misma fuente de ingreso gravable o fuente de riqueza ubicada en el territorio de un Estado, es gravada por impuestos a cargo de contribuyentes nacionales con capacidad tributaria y calidad de residentes, determinados por leyes aplicables en la materia que conforman el Derecho Positivo de los Estados partes en la cuestión, afectando las relaciones comerciales bilaterales ante un ambiente de injusticia tributaria.

A.2.1.B. *La legislación positiva mexicana*

Hemos asentado anteriormente, que de acuerdo a la doctrina mexicana imperante a principios de la segunda mitad del siglo XX, las leyes fiscales eran de naturaleza territorialista y consideraba como un elemento esencial la nacionalidad de los sujetos pasivos del impuesto y la ubicación de la fuente de riqueza en territorio mexicano, y pasaban por alto, por ser contrario a la soberanía nacional, la celebración de convenios internacionales para evitar la doble tributación. Los criterios teóricos y legales citados, obviamente promovían la doble tributación y marcaban un ambiente de injusticia tributaria, pero a la fecha esos errores se han enmendado como se comprueba con las disposiciones legales que se examinan a continuación.

El Código Fiscal de la Federación vigente establece en su artículo 1º que: "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico."

Para los efectos fiscales, el artículo 9º del Código citado establece que se consideran residentes en territorio nacional, las personas físicas que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país, y las personas morales constituidas de conformidad con las leyes mexicanas, así como las que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva. Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.

Asimismo, para efectos fiscales se considera domicilio fiscal de las personas físicas, cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios, y cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades o, en los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades. En el caso de personas morales, residentes en el país, el local en donde

se encuentre la administración principal del negocio; pero si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen. Lo anterior en los términos del artículo 10 del Código precitado.

El artículo 26 fracción XIII del Código en cita, determina que son responsables solidarios con los contribuyentes: "XIII Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del artículo 1º de la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución.

El artículo 27 del Código que se comenta establece la obligación de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes a cargo de las personas morales y de las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, y a este respecto el artículo 17 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación aclara para residentes en el extranjero que las personas físicas y morales residentes en el extranjero sin establecimiento permanente o base fija en el país, que no se ubiquen en los supuestos previstos en el presente artículo, podrán solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, proporcionando su número de identificación fiscal, cuando tengan obligación de contar con éste en el país en que residan, así como la información a que se refiere el primer párrafo de este artículo en los términos y para los fines que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, sin que dicha inscripción les otorgue la posibilidad de solicitar la devolución de las contribuciones.

Para su debido cumplimiento, las reglas de carácter general deben ser publicadas en el *Diario Oficial* de la Federación.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 1º, determina los sujetos pasivos obligados al pago de dicho impuesto, y señala a los residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan, así como a los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija, y a los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional.

Esta ley, en su artículo 2º, conceptualiza al establecimiento permanente como: cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales; y que se entenderá como tal, entre otros, a las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales. En los términos del artículo 3º de la ley en estudio y en relación al artículo 10

del Código Fiscal de la Federación, cuando un residente en el extranjero realice actividades empresariales en el país, a través de un fideicomiso, se considerará como lugar de negocios de dicho residente, en lugar en que el fiduciario realice tales actividades y cumpla por cuenta del residente en el extranjero con las obligaciones fiscales derivadas de estas actividades.

Los artículos 3º y 4º de la ley multicitada establecen las actividades que no constituyen establecimiento permanente, y los ingresos atribuibles a un establecimiento permanente o base fija, respectivamente.

El artículo 4º-A de la Ley que se revisa admite la aplicación de los tratados para evitar la doble tributación y determina que los beneficios de dichos tratados sólo serán aplicables cuando el contribuyente acredite que es residente en el país de que se trate y se cumplan con las disposiciones del propio tratado. Las constancias que expidan autoridades extranjeras para acreditar la residencia harán fe sin necesidad de legalización y solamente será necesario exhibir traducción autorizada cuando la autoridad fiscal así lo requiera.

A.2.2. Supuestos de doble tributación internacional

El problema que para el desarrollo de las relaciones económicas o comerciales binacionales representa la existencia de leyes fiscales que graven una misma fuente de riqueza ubicada en el territorio nacional de uno de los Estados parte, como consecuencia de la actividad empresarial de un contribuyente nacional o extranjero respecto a los Estados parte del problema, y por lo tanto generen doble tributación, se debe estudiar a través del análisis de dos supuestos esenciales:

1. Conforme a los términos de las legislaciones fiscales vigentes en el territorio de dos Estados partes; y
2. Respecto al sujeto pasivo del impuesto de que se trate.

Para efectos de este trabajo únicamente se contemplará el Impuesto sobre la Renta, que grava los rendimientos de la actividad económica de los sujetos, y en cuanto a los casos en que las leyes aplicables de los Estados partes en el problema se yuxtaponen en relación con una misma actividad empresarial o ingreso. Si la determinada actividad o ingreso tan sólo se grava por la ley de uno de los países partes no se causará la doble tributación, considerándose que el otro país no las considera gravables.

A.2.3. Eliminación de la doble imposición internacional

Introducción

En los subtemas anteriores hemos analizado el concepto, características y supuestos de la doble tributación a nivel internacional, desde el enfoque de las

relaciones comerciales bilaterales, y de acuerdo al tema seleccionado del Programa Tributación Internacional determinado por el doctor Fernando Serrano Antón. En este apartado se precisarán los principios y los métodos generalmente admitidos por las legislaciones de México y de España a través de un estudio comparativo de sus respectivas legislaciones fiscales internas, y de las naciones doctrinarias generalmente aceptadas.

En México, el documento rector de las cuestiones de la doble tributación es el instrumento de fecha 3 de junio de 1939, que contiene los resultados de los estudios llevado a cabo por el Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones, organismo mundial anterior a las Naciones Unidas, que examina ese problema en base a los criterios de *sujeción personal* y de *sujeción real* que se plantearán en el siguiente punto en los términos de los antecedentes legales y doctrinarios que se exponen.

A.2.3.1. *Principios para evitar la doble tributación internacional*

A.2.3.1.A. *En la doctrina mexicana*

Al inicio de la segunda mitad del siglo XX se admitían en México dos teorías para evitar la doble imposición en el campo de las relaciones internacionales bilaterales, a saber:

a) La del establecimiento permanente o residencia, y b) La de la fuente del ingreso gravable o de riqueza.

a) En la teoría del establecimiento permanente o de la residencia, se sostiene que un contribuyente (*taxpayer*) tiene la obligación de pagar el impuesto a un determinado Estado soberano, en cuyo territorio opere comercialmente por medio de un establecimiento permanente. En términos generales, se acepta que la doble imposición surge de la potestad de los Estados soberanos para gravar a las personas (físicas o morales) que se encuentren en su territorio nacional, por razón de su nacionalidad, domicilio o residencia, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de sus ingresos gravables y de sus bienes, es decir por **sujeción personal**.

Asimismo, los Estados soberanos tienen el poder de gravar los ingresos o renta generales en sus respectivos territorios nacionales sin considerar la nacionalidad de los contribuyentes de sus domicilios o residencia, lo que se conoce doctrinalmente como **sujeción real**.

Por establecimiento permanente, en forma general, se acepta todo local fijo destinado al desarrollo de una actividad mercantil gravada por el Impuesto sobre la Renta. Con la Teoría del Establecimiento Permanente, por medio de un criterio objetivo y simplista, el problema de la doble tributación se evita en los casos de operaciones mercantiles realizadas en los Estados partes, gravando tan sólo los ingresos obtenidos en el lugar de la ubicación del establecimiento permanente.

En el supuesto de que en una negociación mercantil una de las partes, sujeto pasivo o contribuyente, tuviese dos o más establecimientos permanentes ubicados en territorios de diversos Estados, la regla para evitar la doble imposición consiste en gravar los ingresos obtenidos en cada uno de los establecimientos permanentes.

a) *Teoría del Establecimiento Permanente o Residencia*

La Teoría del Establecimiento Permanente se ha utilizado para resolver los problemas de doble imposición, suscitados por los impuestos que Margáin⁸ denomina objetivos, personales y reales. Esta teoría se acepta por los Estados de alto desarrollo industrial y comercial, y exportadores de capital, que en su calidad de acreedores tienden a obtener utilidades derivadas de esas operaciones libres de impuestos, alegando a su favor que los sujetos pasivos no son residentes.

Por otra parte las grandes empresas que operan en diversos mercados nacionales conocidas como transnacionales, dada su mejor organización y productividad, y ante el progreso de los medios de transporte, pueden operar en los mercados internos de diversos Estados, sin contar necesariamente con establecimientos permanentes en ellos, y obteniendo grandes utilidades de la explotación de fuentes de riqueza ubicados en otros países, a los cuales se les niega la potestad de gravar dichas operaciones por razón de la ausencia de un establecimiento en sus territorios.

Excepcionalmente, los Estados que admiten la Teoría del Establecimiento Permanente aceptan en casos concretos la Teoría de la Fuente de Riqueza o de Ingresos gravados.

b) *Teoría de la Fuente de Ingreso Gravable o de Riqueza*

Jurídicamente conceptualizó la expresión "Fuentes del Derecho" como las diversas causas o circunstancias que originan al Derecho, por lo que en forma análoga entiendo por fuente de riqueza o de ingresos gravables, las diversas causas o circunstancias generadoras de ingreso o de riqueza, susceptibles de ser gravados con impuestos.

Margáin⁹ establece un concepto general de la fuente "precisando tres distintas situaciones producidas en el campo internacional por los impuestos reales, objetivos y personales", y sostiene la existencia de tres clases de fuente en razón a esos impuestos, a saber:

⁸ MARGÁIN B., Hugo, *Tesis citada*, apartados 7, 8 y 9, hojas 7 y 8.

⁹ MARGÁIN B., Hugo, *idem*.

a) *Fuente en el caso de impuestos reales*

Para este autor, en este tipo de gravámenes la fuente de riqueza se constituye por el espacio territorial donde la actividad mercantil de contribuyente se desarrolla, y del cual derivan ingresos gravables por esos impuestos.

b) *Fuente en el caso de impuestos objetivos*

En este tipo de impuestos la fuente de riqueza se traslada de un territorio nacional a otro al existir revisión de capitales; es decir, acompaña al capital al lugar en que se producen ingresos, y por lo tanto, no interviene en la determinación de la fuente la residencia del capitalista.

c) *Fuente en el caso de impuestos personales*

En el supuesto del pago de impuestos personales la fuente de los ingresos gravables se ubica en el territorio donde resida el sujeto obligado al pago del trabajo desempeñado por el contribuyente, o sea, la fuente de riqueza del sujeto que presta sus servicios personales o el contribuyente se sitúa en el territorio del Estado en donde se halla la residencia del sujeto que paga los ingresos gravables, y no se considera el lugar en donde se desempeñan los servicios del contribuyente.

Clasificación de la fuente de riqueza o de ingresos gravables

La fuente de riqueza se clasifica en razón a **dos elementos**: el jurídico-económico y el material o territorial, y no como lo asiente Margáin¹⁰ en **dos conceptos**, en virtud de la idea que tenemos de concepto.

Desde el punto de vista jurídico-económico la fuente de riqueza es:

- a) Formal, y
- b) Real

La fuente formal se constituye en el lugar de celebración del contrato que genera los ingresos del contribuyente, derivados del capital, del trabajo o de la combinación de ambos elementos.

La fuente real se constituye en el lugar en donde el contrato se ejecuta produciendo ingresos gravables para el contribuyente.

Por el elemento material o territorial la fuente de riqueza es:

- a) Interna y b) Externa

Se trata de fuente interna del ingreso gravable cuando el lugar de operación de la actividad económica se encuentra dentro del territorio del Estado en que reside el contribuyente.

¹⁰ MARGÁIN B., Hugo, Tesis citada, hoja número 8.

Se considera fuente externa del ingreso gravable cuando el lugar de operación de la actividad económica trasciende fuera del territorio del Estado en que reside el contribuyente.

En conclusión la actividad económica o mercantil de un contribuyente residente en el territorio de un Estado, provoca doble tributación cuando los actos de esa actividad se realizan en el territorio de otro Estado, excepto en el caso de ventas internacionales directas no gravadas por impuestos reales por otro Estado, sino únicamente por aranceles de importación que gravan las mercancías. Por lo tanto, las actividades económicas o mercantiles mencionadas no se basan en los principios de la tesis de la fuente de riqueza en que se funda la teoría de la doble tributación internacional, aun cuando la actividad económica o mercantil se efectuó en el territorio del Estado en que resida el contribuyente.

A.2.3.1.B. *La doble tributación en la doctrina española*

En la exposición del tema “Líneas y tendencias de la Fiscalidad Internacional en España”, para el señor Profesor doctor Fernando Serrano Antón, el problema de la regulación fiscal internacional es consecuencia de la globalización, en cuyo proceso se presentan como rasgos:

- Elevado número de países afectados;
- Volumen de operaciones en los mercados financieros y variedad de productos;
- Rápido desarrollo de las redes mundiales y la economía de la información;
- Aceleración del proceso de liberalización;
- Creciente presencia de empresas multinacionales; y
- Crecimiento de bloques económicos regionales.

“Ante el problema que para el desarrollo de las relaciones económicas binacionales representa la existencia de legislaciones nacionales que graven una misma fuente residente en el territorio del Estado de que es nacional el sujeto que obtiene el ingreso gravable, existen dos sistemas para la eliminación de la doble imposición jurídica internacional que son:”¹¹

a) Sistema del Estado residencia, y b) Sistema del Estado de la Fuente.

a) *El sistema del Estado de residencia desarrolla dos métodos:*

I. El método de exención, que opera en la base imponible, que a su vez puede ser íntegra y con progresividad.

¹¹ Serrano Antón, Fernando, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario, Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, *Apuntes en clase del ensayista durante el curso impartido en la Universidad Anáhuac*, México, enero de 2004.

II. El método de imputación que puede desenvolverse en forma íntegra y ordinaria. Respecto a este método, para efectos del convenio celebrado con México, se aceptó la similitud de imputación y crédito fiscal.

b) *A través del sistema del Estado de la fuente se determina la reducción de la retención WHT*

Ejemplos de tributación mediante el sistema del Estado de la fuente:

- Renta derivada de inmuebles situados en el Estado de la fuente.
- Beneficios atribuibles a un establecimiento permanente situado en el Estado de la fuente.
- Intereses pagados por un residente del Estado de la fuente a un residente de otro Estado.
- Dividendos pagados por una compañía residente en el Estado de la fuente a un residente de otro Estado.
- La renta del trabajo personal.

Existen prácticas de abuso en la celebración de tratados para evitar la doble tributación como son los casos siguientes:

Treaty Shopping: Comprando, negociando un tratado que más convenga.

Rule Shopping: Existe un tratado pero se busca la norma más favorable.

Siguiendo el modelo de convenio para evitar la doble imputación jurídica internacional, autorizado por la OCDE, el Reino de España tiene celebrados tratados multilaterales con terceros países, los siguientes:

- OCAM.
- Comunidad Andina.
- Liga Árabe.
- Convención Nórdica.
- CARICOM.
- MERCOSUR.
- Unión Europea-Arbitraje.

Los tipos de convenios para evitar la doble imposición internacional autorizados por la OCDE, tienen por objeto:

- Renta y Patrimonio.
- Sucesiones y donaciones.
- Transporte aéreo y marítimo,
- Asistencia mutua.
- Bilateral vs. Multilateral.

Actualmente se presentan 7 variables en el Derecho Tributario Internacional:

- Residencia.
- Fuente.
- Nacionalidad.
- Territorialidad.
- Exención.
- Imputación.
- Deducción.

El Derecho Tributario español acepta un **procedimiento amistoso** para evitar la doble imposición jurídica internacional, que instaura un **mecanismo para solventar las controversias** en la aplicación o interpretación de los convenios para evitar la doble imputación, que fija:

- Insuficiencias y obstáculos.
- Situación actual de mecanismos arbitraje consensual.
- Métodos alternativos jurisdicción fiscal internacional, por un grupo de expertos del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea.

Las características del procedimiento amistoso son:

- Artículo 23 del modelo de convenio de la OCDE; artículo 25 del modelo de convenio de la Unión Europea; artículo 25 del modelo de convenio con USA; y con la Comunidad Andina.
- Simultaneidad de los recursos jurisdiccionales internos y P.A.
- Primera fase ante el Estado de residencia, sólo ante contribuciones con el convenio para evitar la doble imposición.
- Emplazo de las autoridades competentes para resolver una imposición no conforme al convenio para evitar la doble imposición.
- Comunicación directa entre las autoridades, no vía diplomática.

Por otra parte, el procedimiento amistoso tiene también como característica que no hay renuncia a la soberanía fiscal de los Estados, y que se lleva a cabo mediante dos fases:

- I. Con el Estado de residencia al interponer la reclamación sobre doble tributación bilateral.
- II. Entre autoridades y con el fin de llegar a un acuerdo.

En 1992 se celebró entre México y España el Tratado Bilateral denominado Convenio para Evitar la Doble Tributación, que será materia de un breve análisis en el siguiente apartado.

A.2.3.2. *La Doble Tributación y el Derecho Internacional Público*

Introducción

Hemos expuesto en los subtemas anteriores que la forma idónea de eliminar la doble tributación internacional y promover la justicia tributaria y dar certeza jurídica a las relaciones comerciales entre Estados soberanos y jurídicamente iguales, es la celebración de tratados.

En este trabajo, breve por cierto, se emplea la palabra “tratado” sin complementarla con el adjetivo calificativo “Internacional”, por considerar redundante el mencionar el carácter internacional de los acuerdos de voluntades de los Estados, a través de sus respectivos representantes acreditados conforme al Derecho Internacional Público. Citar que los tratados son internacionales presupone la existencia de tratados de naturaleza jurídica privada, regidos por los respectivos Derechos Internos de cada Estado parte. En el sentido anterior, es de explorado Derecho, que los acuerdos de voluntades entre particulares se identifican legalmente como **Convenios y Contratos**.

En México, los artículos 1792 y 1793 del Código Civil Federal conceptualizan al Convenio como el acuerdo de voluntades entre particulares que crea, transfiere, modifica y extinguen **obligaciones**, y al **Contrato** como el convenio que produce o transfiere las obligaciones y derechos, respectivamente.

En Derecho Administrativo, se distinguen los contratos y convenios administrativos de los contratos y convenios civiles, en cuanto a que estos instrumentos jurídicos privados se rigen por el principio de la autonomía de la voluntad de las partes, y aquéllos por razones del interés general por las disposiciones legales administrativas aplicables en la materia, y además porque los acuerdos entre las entidades federativas, o de éstas con las dependencias y entidades de la Administración Pública, en los 4 niveles de Gobierno (Federal, Estatal, Municipal y del Distrito Federal), se identifican como **Convenios**; y los **contratos** se celebran únicamente entre las dependencias y entidades y los particulares, o bien, para modificar los términos y condiciones de los contratos principales.

A mayor abundamiento, la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, establece en el artículo 2º, apartado *a*), que 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”**, y posteriormente, en los apartados de las letras *b*) a la *h*), del mismo numeral, al conceptualizar para efectos de dicho tratado, denominado particularmente Convención, las diversas formas de expresión del consentimiento, plenos poderes, reserva, Estado negociador, Estado contratante, partes, y tercer Estado, respectivamente, invariablemente se consigna la palabra “tratado”, sin complementarla con la voz “internacional”.

Por otra parte, en los términos del análisis del tratado multilateral denominado Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, materia de los

siguientes apartados, los **Convenios Internacionales para Evitar la Doble o Múltiple Tributación** son propiamente **TRATADOS**, según se desprende del concepto que de dicho instrumento jurídico internacional se transcribe en el párrafo inmediato anterior.

A.2.3.2.1. *La Organización de las Naciones Unidas y la Corte de Justicia Internacional*

El 26 de junio de 1945 se firmó en la Ciudad de San Francisco, estado de California, Estados Unidos de América, el Tratado Multilateral conocido como Carta de San Francisco o Carta de las Naciones Unidas, vigente a partir del 12 de octubre de 1945, fecha en que terminaron de depositarse las ratificaciones de la República de China, Francia, la Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas, el Reino Unido de la Gran Bretaña e Irlanda del Norte y los Estados Unidos de América, y por la mayoría de los demás Estados signatarios, según se determina en el artículo 110, numeral 3.

En el prolegómeno del instrumento jurídico internacional que se examina se impone como resolución de los pueblos de las Naciones Unidas, final del siguiente párrafo, el **“crear condiciones bajo las cuales pueden mantenerse la justicia y el respeto a las obligaciones emanadas de los tratados y de otras fuentes del derecho internacional”**.

En el punto número 3, del artículo 1º, dentro del Capítulo I denominado “Propósitos y Principios”, se establece como propósito de las Naciones Unidas el “Realizar la cooperación internacional en la solución de problemas internacionales de carácter económico social, cultural o humanitario, y en el desarrollo y estímulo del respeto de los derechos humanos y a las libertades fundamentales de todos sin hacer distinción por motivos de raza, sexo, idioma o religión, y...”

El artículo 7º, punto 1, del tratado multilateral en cita precisa como uno de los 6 órganos principales de las Naciones Unidas a la Corte Internacional de Justicia que se rige por las disposiciones de los artículos 92 a 96 y al Estatuto de la Corte Internacional de Justicia que como anexo forma parte integrante del tratado multilateral que se estudia y que por su naturaleza y efectos constituye norma imperativa o “ius cogens”, de Derecho Internacional General o Norma Fundamental.

La Corte Internacional de Justicia es el órgano judicial principal de las Naciones Unidas, y funciona de acuerdo a las disposiciones del Estatuto señalado, basado en el de la Corte Permanente de Justicia Internacional emitida por el tratado conocido como Liga de las Naciones, antecedente inmediato de la actual Organización de las Naciones Unidas (artículo 92).

La competencia de la Corte Internacional de Justicia se fija a los artículos 34 y 38 de sus Estatutos, en cuyo artículo 34, punto 1, se consigna que: “Sólo los Estados podrán ser partes en casos ante la Corte”; y en los términos de su artículo 36 su competencia se extiende a todos los litigios que las partes

le sometan; y en el numeral 2 de dicho artículo se impone que “Los Estados partes en el presente Estatuto podrán declarar en cualquier momento que reconocen como obligatorio ‘ipso facto’ y sin convenio especial, respecto a cualquier otro Estado que acepte la misma obligación, la jurisdicción de la Corte en todas las controversias de orden jurídico que versen sobre.”

a) *La interpretación de un tratado*

En el punto 6, del precitado artículo 36, se fija que “En caso de disputa en cuanto a si la Corte tiene o no jurisdicción, la Corte decidirá.”

Siguiendo el texto de los puntos 1, de los artículos 36 y 38 del Estatuto de la Corte, la jurisdicción de ese tribunal judicial internacional no es obligatoria para los Estados miembros de las Naciones Unidas, sino opcional. En el supuesto de que en una controversia internacional uno de los Estados parte en el problema no se someta a la jurisdicción de la Corte, ésta no tiene jurisdicción para conocer y resolver la cuestión. La jurisdicción de la Corte Internacional de Justicia debe ser obligatoria, en una de las reformas necesarias para hacer realidad el nuevo orden jurídico internacional.

Para confirmar la opinión vertida se transcribe el punto 1, del artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia: “1. La corte, cuya función es decidir conforme al derecho internacional las controversias que le sean sometidas, deberá aplicar:”

A.2.3.2.2. *La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados*

Consecuencia del desarrollo alcanzado por el Derecho Internacional Público durante el Siglo XX, en el que la **Costumbre** fue desplazada por los **Tratados** como fuente principal de ese orden normativo, regulador de las relaciones jurídicas y de otras materias entre Estados miembros de la Sociedad Internacional, como consecuencia de la tendencia a lograr su codificación y evitar los problemas de un Derecho no escrito. A este esfuerzo doctrinario se sumó la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar, tratado internacional multilateral firmado en Montego Bay, Jamaica.

La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados se firmó el 23 de mayo de 1969, en la Ciudad de Viena, República de Austria, e inició su vigencia el 27 de enero de 1980 en los términos de lo dispuesto en el artículo 84 de dicho tratado multilateral, que consigna “La presente convención entrará en vigor el trigésimo día a partir de la fecha en que haya sido depositado el trigésimo quinto instrumento de ratificación o de adhesión. Conforme a lo dispuesto por los artículos 82 y 83 del tratado que se comenta, los instrumentos de ratificación se depositarán en poder del Secretario General de las Naciones Unidas con sede en Nueva York, Estados Unidos de América.”

La Convención de Viena a que se ha hecho referencia se aplica a los tratados entre Estados, según se asienta en el artículo número 1, y en el Apartado b del artículo 2º se asienta que se entiende por ratificación, aceptación,

aprobación y adhesión, según sea el caso, el acto internacional así denominado por el cual un Estado hace constar en el ámbito internacional su consentimiento en obligarse por un tratado.

Este tratado determina que se entiende por "Organización Internacional" una organización intergubernamental, según se asienta en el Apartado i del artículo 2º. Del texto anterior se desprende que los acuerdos internacionales constitutivos de una organización internacional son acuerdos entre los Gobiernos de los Estados, pero no obstante lo anterior, en el artículo 5º se establece que la presente Convención se aplicará a todo tratado que sea un instrumento constitutivo de una organización internacional y a todo tratado adoptado en el ámbito de una organización internacional, sin perjuicio de cualquier norma pertinente de la organización.

En la parte III denominada "Observancia, aplicación e interpretación de los tratados", en las secciones primera, segunda y tercera, artículos 26 al 33, establecen que todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe, en base al principio fundamental "*Pacta sunt Servanda*", y que un Estado parte del tratado no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 46 que establece que el hecho de que el consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado haya sido manifiesto en violación de una disposición de su derecho interno concerniente a la competencia para celebrar tratados no podrá ser alegado por dicho Estado como vicio de su consentimiento, a menos que esta violación sea manifiesta y afecte a una norma de importancia fundamental de su derecho interno.

Un Estado parte del tratado podrá alegar un error en un tratado como vicio de su consentimiento en obligarse por el tratado si el error se refiere a un hecho o a una situación cuya existencia diera por supuesto ese Estado en el momento de la celebración del tratado y constituyera una base esencial de su consentimiento en obligarse por el tratado. Un error que concierna sólo a la redacción del texto de un tratado no afectará a la validez de éste: en tal caso se aplicará el artículo 79, que dispone que cuando, después de la autenticación del texto de un tratado, los Estados signatarios y los Estados contratantes adviertan de común acuerdo que contiene un error, éste, a menos que tales Estados decidan proceder a su corrección de otro modo, será corregido:

- a) "Introduciendo la corrección pertinente en el texto y haciendo que sea rubricada por representantes autorizados en debida forma;
- b) Formalizando un instrumento o canjeando instrumentos en los que se haga constar la corrección que se haya acordado hacer; o
- c) Formalizando, por el mismo procedimiento empleado para el texto original, un texto corregido de todo el tratado."

Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin, tal y como se señala en el artículo 31.

Los tratados que estén en oposición con una norma imperativa de derecho internacional general o *ius cogens*, serán nulos cuando en el momento de su celebración, estén en oposición con una norma imperativa de derecho internacional general. Para los efectos de la presente Convención, una norma imperativa de derecho internacional general es una norma aceptada y reconocida por la comunidad internacional de Estados en su conjunto como norma que no admite acuerdo en contrario y que sólo puede ser modificada por una norma ulterior de derecho internacional general que tenga el mismo carácter.

Para los efectos del tratado en comento, una norma imperativa de Derecho Internacional General es una norma aceptada y reconocida por la comunidad internacional de Estados en su conjunto como norma que no admite acuerdo en contrario y que sólo puede ser modificada por una norma ulterior de Derecho Internacional General que tenga el mismo carácter, según se asiente en el segundo párrafo del artículo 53.

De las normas imperativas de Derecho Internacional Público transcritas anteriormente se desprende que cualquier controversia por interpretaciones contradictorias o por incumplimiento de uno de los Estados partes, a las cláusulas de un convenio para evitar la doble tributación, es decir, de un tratado bilateral o multilateral, según sea el caso, debe someterse por los Estados partes a la Corte Internacional de Justicia, y así pactarlo en el instrumento jurídico internacional de carácter fiscal respectivo, y sujetarse a la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

Procede distinguir de los supuestos anteriores, los actos dictados por las autoridades fiscales competentes de un Estado parte en un tratado, respecto a una inconformidad de un contribuyente residente en su territorio en relación al cobro de impuestos derivado de un convenio para evitar la doble tributación, pues, en este caso los Tribunales jurisdiccionales contenciosos administrativos nacionales son competentes para resolver esa controversia entre un particular y una autoridad administrativa que emite un acto administrativo estimado ilegal.

Por ejemplo, en México, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 202 fracciones XV y XVI señalan las causales y actos procedentes en juicios ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa y Fiscal (anteriormente denominado Tribunal Fiscal de la Federación), los que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversia **previsto en un tratado para evitar la doble tributación, y que será improcedente si el procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que recaiga a un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante ese tribunal, así como que sean resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios cuyo cobro y recaudación hayan sido solicitados a las autoridades fiscales mexicanas, de conformidad con lo dispuesto en los tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de los que México sea parte.**

