

CAPITULO IV.

DOBLE TRIBUTACION

4.1. DOBLE TRIBUTACIÓN

En este capítulo abordaremos el tema de la doble tributación, sus múltiples definiciones y acepciones (conurrencia impositiva, múltiple imposición, doble imposición, etc) al igual que sus elementos y las situaciones en las que se presenta este fenómeno tributario.

Al analizar la cuestión relativa a la competencia tributaria entre la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios, dejamos establecido que ante la carencia de las reglas específicas, sucede con gran frecuencia que *dos o más sujetos activos establecen dos o más contribuciones sobre el mismo ingreso gravable*. Igualmente apuntamos que, debido a la falta de consistencia de las fuentes de ingreso tributarios, en varias ocasiones *un solo sujeto activo impone dos o más gravámenes sobre idéntico ingreso*. Esta situación, incorrecta a todas luces, conduce directamente al problema de la doble tributación.

El problema de la doble imposición, sostiene Fernando Vázquez Pando¹, "deriva, en última Instancia, del hecho de que nuestro sistema federal implica necesariamente el que las entidades federadas cuenten con los recursos necesarios para atender a sus necesidades. Lo anterior, da lugar a la coexistencia

¹ Adolfo Arrijo Vizcaíno. "Derecho Fiscal". 15ª Edición. Editorial Themis. México 2001. Pág.. 246

dentro de la República de una pluralidad de legislaciones fiscales locales, la 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.”

La doble imposición interna que consiste cuando un mismo hecho imponible origina obligaciones tributarias distintas, o cuando dentro del territorio de un estado un mismo hecho imponible ha de tributar por dos o más impuestos.²

El diccionario del instituto de investigaciones jurídicas de la UNAM señala que la múltiple tributación: “es considerada el efecto originado por la acción concurrente de autoridades fiscales de distintos niveles de imposición, que ejercen su facultad impositiva sobre la misma materia”. Esto se produce cuando un mismo contribuyente recibe el impacto de dos o más impuestos establecidos en diversos actos legislativos, que gravan el mismo objeto y se establecen por la misma entidad titular del poder fiscal.

Por su parte Flores Zavala³ señala que: “la doble imposición se presenta cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos, ya los establezca

² Adolfo Arrijo Vizcaíno. *“Derecho Fiscal”*. 15ª Edición. Editorial Themis. México 2001. Pág.. 247.

³ Ernesto Flores Zavala. *Finanzas Públicas Mexicanas*, 33ª Edición, Editorial Porrúa, México 2001

una misma entidad , o bien por que concurren en esta fuente dos o mas entidades diversas.”

Para el autor Arrijoa, las causas de fondo de la doble tributación debemos encontrarlas en los dos siguientes factores:

En la ausencia de un sistema constitucional definido que delimite con precisión los campos de acción fiscal de la Federación de las Entidades y de los Municipios; y en el abuso, principalmente del legislador federal ordinario, de determinadas fuentes de ingreso altamente redituables, que son gravadas en repetidas ocasiones por el mismo sujeto activo o por dos o más sujetos activos.

La deficiente estructura competencial que caracteriza a nuestro sistema tributario prohíba la existencia de incontables casos de concurrencia fiscal que irremediamente configuran situaciones de doble tributación.⁴

En efecto, la fracción XXIX del Artículo 73 Constitucional indica una serie de fuentes de riqueza que sólo pueden ser gravadas por la Federación y que, por ende, están vedadas a la potestad hacendaría de los Estados y Municipios. Sin embargo, con base en la fracción VII del propio Artículo 73 Constitucional, la Federación puede decretar contribuciones sobre fuentes distintas de las mencionadas en la fracción XXIX, las que, al no estar prohibidas a los fiscos

⁴ Adolfo Arrijoa Vizcaíno. *"Derecho Fiscal"*. 15ª Edición. Editorial Themis. México 2001. Pág. 279.

estatales y municipales, se convierten en el campo propicio para la doble tributación.

Es cierto que el problema ha tratado de resolverse a través de la llamada "Ley de Coordinación Fiscal", que tiende a la creación de impuestos federales únicos, en cuyos rendimientos se concede una participación porcentual a entidades y municipios. Pero semejante ordenamiento legal, además de que no ha contribuido a la solución eficaz de este complejo problema, debe rechazarse por constituir un instrumento de centralismo político que a la larga puede llegar a destruir el sistema federalista que se encuentra consagrado en la Constitución de la República como forma de organización política de la Nación Mexicana. Aunado a lo anterior, una Ley de Coordinación Fiscal no puede, por su misma naturaleza, impedir los casos de doble tributación que derivan del establecimiento de dos o más gravámenes sobre un mismo ingreso por parte de un solo sujeto activo.⁵

Dentro de este contexto, la doble tributación aparece como un fenómeno jurídico y económico, por completo negativo para nuestro 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, desalentado en consecuencia, realización de actividades productivas, Ahora bien, como esta cuestión suele presentarse en forma engañosa,

⁵ Ídem. Pág. 281.

es absolutamente necesario precisar en qué casos existe efectivamente la doble tributación y cuándo asume caracteres de inconstitucionalidad.

Para comprender con exactitud la existencia de la doble tributación es necesario definir como *fuentes* a “la actividad gravada por el legislador”, y como *objeto del tributo* debemos entender “el ingreso que en la respectiva ley es señalado como punto de incidencia de la propia contribución”. Como sostiene Margain Manautou⁶: “Por regla general, en el título de la ley se expresa el objeto, lo que ella grava: Ley del Impuesto Sobre la Explotación Forestal, Ley del Impuesto a la Producción del Petróleo, Ley del Impuesto Sobre la Explotación Forestal, Ley del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, etc.”

De tal manera que la distinción entre ambos conceptos es bastante clara. La fuente representa una actividad económica que se manifiesta a través de diferentes facetas: producción, distribución o comercialización y consumo. Por el contrario, el objeto constituye el ingreso, rendimiento o utilidad específicamente gravados por el legislador fiscal. Lo anterior da origen a una relación de género - especie entre la fuente y el objeto, en virtud que dos o más tributos pueden incidir sobre las diversas facetas (producción, comercialización y consumo) que integran una actividad económica, convirtiendo a cada una de esas facetas en objeto del tributo respectivo.

⁶ Emilio Margain Manautou. *“Introducción al Estudio del Derecho Tributario”* 6ª Edición. Editorial Universitaria Potosina. México 1983.

De ahí que, resumiendo nuestras ideas sobre el particular, podemos afirmar que la fuente de una contribución es la actividad económica considerada en las diversas etapas o facetas que la componen, por el legislador tributario. Por su parte, el objeto de una contribución es el ingreso, la utilidad o el rendimiento provenientes de una actividad económica y/o cualquiera de sus facetas, que son señalados en la norma jurídica respectiva como el punto de incidencia que sirve para la determinación en cantidad líquida del tributo. Por esa razón se dice que el objeto equivale al ingreso gravable.⁷

La doble tributación tiene por fuerza que hacer referencia al ingreso, a la utilidad o al rendimiento gravables, debido a que los mismos, al ser objetos de dos o más impactos tributarios, disminuyen en tal forma el ingreso bruto que dejan al contribuyente una percepción neta tan escasa o nula, que da pie para sostener que se le está obligando a contribuir de manera exorbitante o ruinosa, es decir, en una proporción que va más allá de su verdadera capacidad económica. "Estaremos en presencia de una doble imposición, afirma Margain Manautou, cuando la misma entidad pública establezca más de un impuesto sobre la misma fuente. Por ejemplo, la energía eléctrica está gravada con un impuesto a 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

⁷ Ernesto Flores Zavala. "*Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*". 33ª edición. Editorial Porrúa. México 2001. Pág. 233.

impuesto por la misma entidad. El impuesto a la producción grava la generalización de la energía eléctrica, y el impuesto al consumo grava la adquisición, el consumo que se hace de la energía. Por ello, se prefiere hablar de que hay doble imposición inconstitucional cuando la misma entidad establece más de 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, sin que sean inconstitucionales esas tres formas de impuestos, ya que se están gravando tres objetos distintos, tres situaciones o circunstancias diferentes unas de otras.”⁸

Con base a lo anterior Arrijo Vizcaíno⁹ establece las siguientes hipótesis o casos de doble tributación:

Cuando un mismo sujeto establece más de un gravamen sobre el mismo objeto; cuando dos o más sujetos activos establecen de un tributo sobre el mismo objeto; y cuando dos o más sujetos activos establecen dos o más gravámenes cada uno de ellos sobre el mismo objeto.

Por otra parte Flores Zavala¹⁰ enumera los supuestos que considera se puede presentar la doble tributación.

⁸ Emilio Margain Manautou. *"Introducción al Estudio del Derecho Tributario"* 6ª Edición. Editorial Universitaria Potosina. México 1983.

⁹ Adolfo Arrijo Vizcaíno *"Derecho Fiscal"*. 15ª Edición. Editorial Themis. México 2001. Pág. 289.

- 1.- Cuando una misma entidad impositiva (federación, estado o municipio), establece dos o más gravámenes sobre una misma fuente de ingresos.
- 2.- Cuando concurren en una misma fuente dos estados soberanos.
- 3.- Cuando en los estados federales gravan la misma fuente de la federación y los estados que la integran.
- 4.- Cuando concurren en el gravamen los estados miembros de la federación y los municipios que lo integran.

Desde luego, la doble tributación es esencialmente antieconómica, puesto que tiene a agotar los recursos disponibles para el ejercicio de la potestad tributaria de la Federación, de la Entidades Federativas y de los Municipios. El exceso de gravámenes solo ahuyentan el desarrollo de actividades productivas, las que invariablemente dejaran de realizarse si el cúmulo tributario es de tal magnitud, que no sea posible obtener un margen de utilidad razonable; por lo que dentro de este contexto, no es aventurado afirmar que la concurrencia de los Fiscos Federal, Estatal y Municipal sobre el mismo objeto convierte, a corto plazo , en antieconómico a cualquier sistema hacendarlo.

Pero independientemente de sus graves repercusiones en el nivel general de ingresos del Estado, la doble tributación es primariamente un acto de injusticia

¹⁰ Ernesto Flores Zavala. "*Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*". 33ª edición. Editorial Porrúa. México 2001. Pág. 293

que obliga al ciudadano a sacrificarse mas allá del límite de su capacidad contributiva, al tener que deducir de su patrimonio las cantidades necesarias para contribuir al mismo tiempo y sobre la mismas percepciones, al sostenimiento de tres entidades públicas distintas.

A todo lo anterior es necesario agregar que la doble tributación basada en la acumulación de impuestos rompe con cualquier noción de justicia fiscal al gravar, no un ingreso, una utilidad o un rendimiento obtenidos por un contribuyente como consecuencia de la realización de actividades productivas, si no un impuesto con otro impuesto, es decir, obligando a tributar sobre un gasto, puesto que no debemos olvidar que, en esencia, pagar impuesto representa invariablemente para el contribuyente una necesaria disminución patrimonial. Por lo tanto, al cobrarse impuesto sobre impuesto, se está forzando a los particulares a efectuar aportaciones tributarias justas y adecuadas a sus respectivas capacidades contributivas, vulnerándose a nuestro entender, el principio de proporcionalidad o de justicia fiscal estableciendo en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal.

Estaremos en presencia de una doble imposición, cuando la misma entidad pública establece mas de un impuesto sobre el mismo objeto. Dentro de esta tesis, Fernando A. Vázquez Pando¹¹ sostiene que: "las situaciones de doble o

¹¹ Fernando Alejandro Vázquez Pando

múltiple imposición... son en última instancia indebidas desde el punto de vista constitucional, en virtud de los principios de equidad y proporcionalidad de que debe presidir todo nuestro sistema tributario, por imperativo de la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución.”

La doble tributación, al incidir repetidamente sobre las percepciones gravables disponibles existentes en 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 una Nación. La lógica y la Economía Política aconsejan repartir entre los sujetos activos los ingresos tributarios de que el País disponga y no someterlos a imposiciones múltiples que sólo desalientan a las fuerzas productivas que, a fin de cuenta, son las únicas que le reportan al Fisco sea federal, estatal o municipal, Ingresos de consideración.

Al coincidir, por ejemplo, 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, solo deben afrontar el tributo Federal. Evidentemente, en estos eventos, el Principio Constitucional de Equidad resulta vulnerado al no existir un criterio de igualdad aplicable a todos los contribuyentes frente al mismo tipo de leyes fiscales.

Flores Zavala señala como regla general que debe evitarse la doble imposición porque es contraria al principio de justicia, pues la fuente doblemente gravada se encontrará en situación de desigualdad frente a otras gravadas con un solo impuesto, y por que constituye un obstáculo para el desarrollo económico de un país.

Señala también que la doble tributación tiene un fin, al que el legislador atribuye las siguientes razones: que con esto se pretende lograr un fin social, graduar la imposición en vez de aumentar las cuotas del primeramente establecido, darle el carácter de personal a un impuesto que era semi-personal.¹²

4.2. DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

A fin de dejar precisadas las características y naturaleza del problema que estamos abordando, es necesario enumerar las hipótesis o supuestos que deben presentarse en la práctica fiscal y mercantil para que tenga lugar el aludido fenómeno de la doble tributación internacional, esto con el fin de tomar como ejemplo las medidas que se han tomado en el ámbito internacional para evitar este fenómeno tributario en la esfera local :

¹² Ernesto Flores ZAvala. *Finanzas Públicas Mexicanas*, 33ª Edición, Editorial Porrúa, México 2001 P. 333

- Debe tratarse de una operación que lleve implícito un claro propósito de lucro económico, compra venta de mercancías, préstamos con interés, transferencia de tecnología incluyendo activos intangibles como las patentes y marcas, prestación de servicios profesionales, etc.
- La operación debe celebrarse entre personas físicas o morales, sujetas a la potestad tributaria de dos Estados diferentes.
- Por consiguiente, debe existir un flujo de bienes y servicios de una Nación a otra.
- Los ingresos, utilidades o rendimientos derivados de la propia transacción deben constituir objetos fiscalmente gravados en ambas naciones.
- Ambas naciones deben empeñarse en mantener incólumes sus respectivas potestades recaudatorias sin hacer ningún tipo de consideraciones ni otorgar tratamientos fiscales especiales, a pesar de tratarse de una transacción internacional.

Es decir, finalmente tienen que arribarse a la hipótesis o supuesto de que un mismo acto u operación celebrado entre sujetos pertenecientes a distintos países, y por ende colocados bajo diferentes soberanías tributarias, es gravado con dos o mas tributos por las respectivas naciones de origen o residencia de los sujetos.

Los principales efectos negativos de este fenómeno son: 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.

Hugo B. Margain¹³, sostiene que los principales rasgos de la hipótesis de la doble tributación internacional son:

- incidencia de dos o mas soberanías.
- Identidad o similitud de impuestos.
- Identidad de sujetos gravados.
- Identidad de período impositivo.
- Acumulación de la carga tributaria.

¹³ Tesis para evitar la Doble Tributación. UNAM. México. 1968

4.3 TRATADOS Y CONVENIOS COMO METODO PARA LA ELIMINACION DE LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL

Del análisis de los tratados internacionales, podemos llegar a las siguientes conclusiones que en gran medida, nos explican por qué no es factible pensar que los graves problemas económicos derivados de la doble tributación internacional pueden ser resueltos a corto plazo de manera integral:

Generalmente este tipo de pactos se concertan entre países que, debido a razones de vecindad geográfica o de dependencia económica, generan un continuo intercambio comercial de bienes y servicios. La razón fundamental que da lugar a un tratado lo es sin duda la importancia del flujo económico entre ambos países y los efectos negativos sobre la inversión a los ingresos del contribuyente, inversionista o del fisco. Por lo anterior, es difícil pensar en un tratado entre países cuyas relaciones económicas no sean de trascendencia.

Lo anterior permite aseverar que los problemas de la doble tributación pueden ser resueltos con mayor facilidad a través de pactos de tipo bilateral (celebrados exclusivamente entre dos naciones) que mediante medidas multilaterales, salvo el caso de situaciones verdaderamente excepcionales como las que se dan entre los países que integran la Comunidad Económica Europea. Dicho

en otras palabras, la aspiración de algunos internacionalistas de llegar a resolver esta delicada cuestión por medio de convenios multilaterales suscritos por casi todos los países del orbe, no pasa a ser una mera ilusión.

Como los tratados en materia de doble tributación implican sacrificios económicos para las naciones signatarias, éstos suelen celebrarse entre países cuyas respectivas balanzas comerciales¹⁴ arrojan cifras mas o menos equilibradas. De esa manera, el sacrificio económico resulta proporcional y equitativo en cada uno.

Ahora bien, por esa misma razón, la suscripción de esta clase de tratados se dificulta entre los países en vías de desarrollo¹⁵ y los países altamente industrializados¹⁶, ya que la disparidad de sus respectivas balanzas comerciales hace que los sacrificios económicos, por una parte, sean una carga gravosa y a veces insostenible para los países de economía deficitaria, y por otra, representan inconvenientes para lograr la rentabilidad máxima de las exportaciones, a la que tradicionalmente aspiran las naciones industrializadas.

Las dificultades que se presentan en la negociación de tratados sobre doble tributación han orillado a algunas naciones interesadas en promover y acrecentar su comercio exterior (Estados Unidos de América) a adoptar dentro de su propia

¹⁴ Volumen global del flujo recíproco de importaciones y exportaciones

¹⁵ importadores de bienes, capital y tecnología

¹⁶ exportadores de bienes, capital y tecnología

legislación interna, medidas unilaterales tendientes a neutralizar los efectos negativos de la doble tributación, como es el caso del "Foreing tax credit", o deducción de impuestos pagados en el extranjero.¹⁷

Los métodos de eliminación de la Doble Tributación Internacional son fundamentalmente dos. El primero de ellos lo constituye el método de la Imputación, el cual consiste en que el Estado de residencia, como hemos mencionado, somete a gravamen todas las rentas de la persona, incluidas las que obtiene en el extranjero, teniendo en cuenta los impuestos que el residente ha pagado en el país donde ha invertido, permitiéndole que se los deduzca o los reste del impuesto a pagar en su país.

Este método sólo elimina parcialmente la doble imposición, porque normalmente la deducción del impuesto pagado en el extranjero se permite sólo hasta el límite del impuesto que le habría correspondido pagar de haberse realizado la inversión en el Estado de residencia.

El otro método es el llamado Exención, en donde el Estado de residencia permite que no se incluyan las rentas obtenidas en el extranjero. Con este sistema, la inversión realizada tributa sólo en el Estado donde se hace la inversión. Por lo

¹⁷ Adolfo Arrijo Vizcaíno. "*Derecho fiscal*". Edit. Themis S.A. de C.V. México 1982. Pp. 290 ,293, 294.

tanto, es más ventajoso este método para el contribuyente que la imputación.¹⁸ Ejemplo de esto es el impuesto sobre las ventas, en donde se utiliza el método de la exención para los artículos que se exporten, que se supone pueden ser afectados en el país consumidor con gravámenes semejantes.

La Doble Tributación Internacional, es un obstáculo para el comercio internacional, puesto que encarece las inversiones exteriores. De ahí que los Estados tiendan a la neutralidad fiscal e intenten eliminar la doble imposición mediante la aprobación de convenios o tratados. La inmensa mayoría de los convenios firmados por España recoge el método de la imputación.

Para desarrollar una buena operación de inversión en el exterior, es necesario que el inversor conozca las alternativas que le permitan minimizar la carga tributaria, o al menos, diferir en el tiempo el pago del impuesto. Normalmente, es importante tener en cuenta si el país donde se va a realizar la inversión es políticamente estable, si tiene un buen sistema financiero y un buen número de convenios para evitar la doble imposición, en especial con el país donde el inversor mantiene su residencia. De esta forma, el contribuyente puede planificar la mejor forma de repatriar beneficios. Aunque también hay que señalar

¹⁸ Adolfo J. Campos B. Doble Tributación Internacional. Revista de derecho tributario, Pp. 48 No.17. septiembre 2001, Panamá.

que normalmente los convenios contienen una cláusula que impide el mal uso o abuso de las estructuras del convenio.¹⁹

De igual forma, ha de estudiarse el tipo de estructura que conviene constituir. Una entidad holding, que posea las acciones o participaciones de otras sociedades, puede recibir rentas de dividendos y de venta de acciones sin tributar por ellas. Un centro de financiación puede funcionar como un banco para el grupo, mejorando la gestión de los recursos del grupo, optimizando sus excedentes de tesorería y financiando a las sociedades del grupo. Un centro de distribución o de comercio canaliza las ventas del grupo y centraliza las gestiones administrativas.²⁰

¹⁹ Ídem.

²⁰ Para complemento de los señalamientos anteriores se encuentran las siguientes consideraciones expuestas por los expertos tributarios de la Universidad de Harvard, que textualmente dicen: "El aspecto de la incidencia tributaria no es el factor primordial que tiene en cuenta un inversionista extranjero cuando decide llevar a cabo inversiones en el extranjero. Se convierte en una consideración importante cuando él puede escoger entre varios países, cuando cualquiera de ellos puede servir de base de operación para cubrir a más de un país en una región. Además, la carga impositiva constituye una de las consideraciones que hay que tener en cuenta y puede ser decisiva para determinar en caso de duda el sitio de inversión. Como regla general no debe ejercerse discriminación alguna contra las compañías extranjeras. Se debe tener especial consideración en lo que concierne a la doble tributación. En general es deseable que el inversionista extranjero pueda escoger la forma del negocio el cual quiere tomar parte en el país donde va a invertir sin que tenga que referirse demasiado a las diferentes cargas impositivas. Por otra parte, el país en cuestión puede que desee canalizar las inversiones en determinadas formas, y por lo tanto usar sistemas de impuestos diferenciales. Constituyen los Tratados o acuerdos bilaterales, al igual que los acuerdos multilaterales, la solución más adecuada para la solución de la Doble Tributación Internacional. No obstante, en la práctica, resulta bastante difícil, aunque no imposible obtener acuerdos más que todo multilaterales sobre esta materia, debido a las dificultades de orden económico, político y jurídico. En estos acuerdos internacionales se pueden acordar mecanismos de compensación tributaria para evitar o contrarrestar el doble gravamen, como las de la reciprocidad, la deducción, la exención y el crédito de impuestos. Igualmente pueden establecerse exoneraciones totales o parciales de impuestos directos o indirectos, aun con base en la simple cooperación internacional. Pero, la tarea o el papel primordial que deben jugar estos acuerdos internacionales sobre esta materia, es buscar y adoptar criterios uniformes de gravabilidad que evite la interferencia de diversas facultades impositivas y por ende la Doble Imposición Económica Internacional. Debido a que los Estados no adoptan un criterio uniforme con respecto a la gravabilidad, como por ejemplo el carácter de gravar las rentas en el país donde se originen, es

Como herramienta para la eliminación de la Doble Imposición Internacional, es decir, que aquellas ganancias o rentas de cada uno de los Estados, en el territorio del otro país, estarán exentas de tributar o ser afectadas por impuesto alguno, de acuerdo a las leyes tributarias del otro país contratante del presente convenio.

Cuando se realiza una inversión en otro país, las rentas que se obtienen pueden verse sometidas a doble imposición, es decir, pueden verse gravadas tanto por el Estado de la inversión como por el Estado del inversor. Esto ocurre porque los sistemas fiscales se solapan entre sí.

Los sistemas fiscales se basan en el principio de residencia y/o en el principio de la fuente. El criterio de la residencia implica que el Estado donde la persona tiene fijada la residencia grava toda su renta mundial. Por su parte, el principio de la fuente consiste en que el Estado somete a tributación todas las rentas con origen en su territorio. La aplicación conjunta de estos dos principios hace que ciertas rentas queden gravadas dos veces, en dos jurisdicciones distintas, y que por ende se origine la doble imposición.

decir que la inversión sólo tributa en el Estado donde se hace la inversión, independientemente del domicilio o residencia del sujeto beneficiado, propietario o poseedor.
Ídem. Pp. 46-48

4.4 LOS MEDIOS DE DEFENSA PREVISTOS POR LOS TRATADOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN.

En el caso de los tratados internacionales suscritos por México con diversos países con el objetivo de evitar la doble tributación internacional, cabe señalar que sería una tarea inútil el tratar de analizar todos y cada uno de esta clase de tratados firmados por nuestro país, por lo que nos limitaremos a precisar las reglas y principios que generalmente campean en esta clase de tratados.

No hay que olvidar que la inmensa mayoría de estos tratados se han realizado siguiendo el ejemplo del tratado tipo formulado por la OCDE²¹. Refiriéndonos especialmente a los medios de defensa, que se pudieran hacer valer contra los conflictos derivados de la aplicación de estos tratados, la regla general es que en contra de tales conflictos proceden los tres medios de defensa que en lo relativo a los tratados internacionales comerciales, esto es, los procedimientos alternativos de solución de controversias, que refiriéndose a esta clase de tratados el Código Fiscal de la Federación lo denomina específicamente como procedimientos de resolución de controversias previstos por los tratados para evitar la doble tributación, el recurso administrativo de revocación regulado por el

²¹ Organización Europea de Cooperación económica.

Código Fiscal de la Federación y el propio juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

En efecto, por lo que toca a los procedimientos de resolución de controversias previstos en los tratados para evitar la doble tributación, obviamente se requerirá que los mismos se encuentren previstos en el propio texto del tratado o convenio internacional, toda vez que, de lo contrario, no existiría base legal para la aplicación de este medio de defensa en la solución del conflicto suscitado por el tratado.

Respecto a este procedimiento, por disposición expresa del artículo 125 del Código Fiscal de la Federación, el mismo tendrá el carácter de optativo y podrá ser solicitado por el interesado con anterioridad o posterioridad a la resolución de los medios de defensa previstos por el Código Fiscal, esto es el recurso o el juicio; sin embargo, habría que cuestionarse si esta disposición resulta aplicable cuando en el propio tratado se establece una regla contraria, pues en este caso la preeminencia del tratado implica la imposibilidad de aplicación de la ley interna, preeminencia que resulta evidente de la forma en que los preceptos legales del Código Fiscal de la Federación subordinan la procedencia de los medios ordinarios de defensa, recurso y juicio, a la existencia y procedibilidad del procedimiento de resolución de controversias previsto en el tratado correspondiente.

Otra peculiaridad que pudiéramos señalar en relación con esta clase de tratados, es que a diferencia de lo expuesto en el caso de los tratados de libre comercio, en estos tratados no existe duda alguna en cuanto a la procedibilidad del recurso administrativo, por disponerlo así en forma expresa el legislador en los preceptos legales que han quedado señalados.

Por lo que toca al Juicio de Nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el mismo resulta procedente en los propios términos que en el caso de los tratados de libre comercio, esto es ante la Sala Superior del propio Tribunal, la cual tiene la facultad de resolver esta clase de controversias, en tanto que la Salas Regionales tienen la atribución y obligación de tramitar el juicio hasta dejarlo en estado de resolución. Cabe señalar que en estos casos, a diferencia de lo que sucede tratándose de las controversias suscitadas en materia de dumping o de prácticas desleales de comercio, la competencia de la Sala Superior es exclusiva y no puede ser renunciada como en los supuestos de la facultad de atracción.²²

²² Magdo. Leopoldo Rolando Arreola Ortiz, "REVISTA TEPANTLATO" Instituto de Ciencias Jurídicas de Egresados de la UNAM, Campus Aragón A.C.