

Convenio internacional para evitar la doble tributación: breve acotamiento al acuerdo celebrado entre España y México

Yesenia del Carmen Trejo Cruz*

RESUMEN: El presente artículo, tiene como objetivo dar a conocer los lineamientos que deben observarse en la celebración de los Tratados Tributarios Internacionales, para evitar la doble imposición en materia hacendaria y garantizar la seguridad jurídica de los sujetos fiscales participantes. Los Estados en sus relaciones internacionales buscan la interacción de sus sistemas normativos internos, con la creación de normas específicas, que serán aplicadas en sus respectivos territorios, por medio de un convenio internacional en materia tributaria.

México y España participan de estos escenarios al signar el Convenio Tributario para impedir la doble imposición en materia de renta y patrimonio, así como para la eliminación del fraude y la evasión fiscal.

Palabras Clave: Derecho fiscal internacional, convenio tributario internacional, renta, patrimonio, derecho tributario interno.

ABSTRACT: This article has the objective to show the guidelines that must be observed in the celebration of International Tax Treaties, to avoid the double imposition in taxing matter and guaranteeing juridical security of the tax payers involved.

The states, in their international relationships seek the interaction of their internal normative systems with the creation of specific norms, that will be applied in their territories, by means of an international convention in taxing matter.

Mexico and Spain participate in these scenarios by signing the Tax Convention to prevent the double imposition in the matters of rent and heritage, as well as the elimination of fraud and tax evasion.

Key Words: International Tax Law, international tax convention, rent, heritage, internal tax law.

SUMARIO: Introducción. 1. Aspectos generales de los convenios fiscales internacionales. a) Superioridad del Derecho Tributario Internacional por mandato constitucional. b) Superioridad del Derecho Comunitario frente al

* Licenciada y Doctora en Derecho Fiscal, Investigadora de Tiempo Completo en el Instituto de Investigaciones Jurídicas, Docente de la Facultad de Derecho en la Universidad Veracruzana, Miembro del Sistema Nacional de Investigadores y del Colegio Nacional de Profesores e Investigadores en Derecho Fiscal y Finanzas Públicas, A. C.

Tratado Internacional. 2. Derecho tributario internacional. 2.1 Convenios para evitar la doble imposición internacional. 2.2 Principios de aplicación a los convenios tributarios internacionales para evitar la doble imposición. 2.3 Doble imposición tributaria. 2.4 Causas que produce la doble imposición. 2.5 Medidas para evitar la doble imposición internacional. 2.6 Convenios para evitar la doble imposición internacional. 3. Consideraciones al convenio internacional para evitar la doble tributación: España-México. Conclusiones. Bibliografía.

Introducción

En el presente trabajo de investigación se tiene como finalidad conocer los lineamientos que se deben observar en el marco de los Convenios Internacionales para evitar la doble imposición.

Los escenarios internacionales de los países cada vez están más cerca debido a las relaciones económicas y políticas que celebran, por medio de la constitución de los Tratados Internacionales, situación que permite una interrelación de diversos Sistema Jurídicos, de manera implícita en esas relaciones internaciones económicas y de mercado.

La actuación del Derecho en estos escenarios cobra importancia, al establecer por medio de normativas a cada sujeto miembro de los convenios, los supuestos y márgenes de acción y limitación conjunta.

En el caso de la materia tributaria, se observa un constante acercamiento entre naciones por este fin, en la celebración de tratados que les permitan el desarrollo de sus relaciones comerciales y económicas. Así como las implicaciones que ello tiene en los Sistemas Tributarios de cada país.

En este orden de ideas los Convenios Tributarios Internacionales, representan un instrumento central para la interrelación recíproca entre países, independientemente de su vinculación cultural, histórica, idioma, etc.

La temática a desarrollar dentro de la presente investigación, se hará en función a los aspectos que se deben considerar en la celebración de los Convenios Tributarios Internacionales (que sirven de plataforma), para pasar al estudio específico del contenido del Convenio celebrado por España y México, cuyo fin es evitar la doble tributación, en el tráfico jurídico y comercial de las personas, bienes, capitales, servicios y consumo.

Convenio internacional para evitar la doble tributación: breve acotamiento al acuerdo celebrado entre España y México

En este se observarán los gravámenes objeto de dicho convenio y los elementos específicos correspondientes a cada Sistema Tributario.

1. Aspectos generales de los convenios fiscales internacionales

El desarrollo y efectos de los actos de los Estados en el ámbito nacional implican, una correlación también en los escenarios internacionales, debido a su interrelación con otros países.

Ante esta reciprocidad, los países deben conocer de antemano cuál es el comportamiento por asumir en los sujetos participantes; para el logro de los fines predeterminados en dichas relaciones de colaboración mutua.

En este sentido afirma Pérez González,¹ “que el Derecho Internacional respeta el principio de la autoorganización interna de los Estados, traducido éste como los principios de soberanía y no intervención.”

La soberanía de los Estados constituye un elemento a destacar en el marco de las relaciones internacionales, en el entendido de respeto a la constitución jurídica interna de cada Estado miembro. Esta soberanía constitucional se hace latente en Estados de composición Federal, -como es el caso de México- y en Estados Compuestos -como España-.

Cita el autor Remiro Brotons,² que las relaciones internacionales de los países soberanos por medio del Derecho Internacional, “dan paso a la cooperación entre sujetos con intereses comunes interdependientes en la satisfacción de sus compromisos con sus pueblos respectivos”.

El derecho internacional por lo tanto, adquiere matices propios de acuerdo a las relaciones específicas en cada convenio, en donde se aprecien la reciprocidad y ayuda mutua de las partes, por lo tanto señala Iñaki³ que “el Derecho Internacional de coexistencia ha dado paso a un derecho de cooperación.”

¹ PEREZ GONZALEZ, Manuel y PUEYO LOSA, Jorge, “Las Comunidades Autónomas ante el orden internacional”, *Constitución, Comunidades Autónomas y Derecho Internacional*, Xunta de Galicia, Santiago de Compostela, p. 24

² REMIRO BROTONS, Antonio, “La estructura compleja del estado y la atribución de competencias en el ámbito de las relaciones internacionales”, Artículo 149.1.3 de la Constitución, en la obra colectiva de ALZAGA VILLAMIL, Óscar, *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, Tomo XI, Derecho Reunidas, Madrid, 1999, p. 623.

³ LASAGABASTER HERRARTE, Iñaki, *El ordenamiento jurídico comunitario, el estatal y el autonómico*, IVAP, Madrid, 1986, p. 13.

En cuanto a la titularidad para el desarrollo del Derecho Internacional, la doctrina ha estudiado los planteamientos relativos de que solo el Estado es titular de estas potestades o se hacen extensivas a sus demás entes territoriales. A este respecto consideramos oportuno el comentario de la autora Mangas Martín,⁴ al señalar que “el ámbito del tratado recaiga sobre materias de competencia exclusiva de algunas de sus entidades territoriales”.

El desarrollo y evolución del Estado en conjunto, involucra a todas sus partes en su actuación internacional, “lo que se ha acentuado desde el momento en que las entidades territoriales infraestatales han mostrado mayor preocupación por intervenir en el ámbito de las relaciones internacionales”.⁵

Lo que debemos destacar de acuerdo a los comentarios anteriores, es que las relaciones internacionales se encuentran reconocidas *a priori* en el Texto Constitucional de los Estados partes, cita Pérez Calvo,⁶ que la competencia exclusiva del Estado se debe al principio de unidad, traducida como “personalidad jurídica única del Estado en el ordenamiento jurídico internacional y la del interés general que afecta al conjunto del Estado”.

En este orden de ideas, las acciones que en los ámbitos internacionales efectúe el Estado por mandato constitucional, siempre van a tener una repercusión positiva o negativa al interior de sus respectivas jurisdicciones, en razón de que serán los entes públicos de la Administración Federal, Estatal y Municipal, así como los particulares; los que recibirán la incidencia interna de los acuerdos internacionales.

Los convenios de doble imposición tienen como finalidad:

1. Eliminar la doble imposición
2. Luchar contra la no-imposición
3. Eliminar la discriminación por motivo de nacionalidad

Estos principios al formar parte del Derecho Tributario Internacional, tienen que ser vistos por las partes en la celebración de los convenios fiscales internacionales.

⁴ MANGAS MARTIN, Araceli, *Derecho comunitario europeo y Derecho español*, 2ª ed., Ed. Tecnos, Madrid, 1987, p. 219.

⁵ FERNANDEZ SEGADO, Francisco, *El marco constitucional de la acción exterior*, en RODRIGUEZ, Jaime, *Curso de derecho público de las comunidades autónomas*, Ed. Montecorvo, España, 2003, p. 621.

⁶ PEREZ CALVO, Alberto, *Estado Autonomico y Comunidad Europea*, Ed. Tecnos, Madrid, 1993, p. 629.

Convenio internacional para evitar la doble tributación: breve acotamiento al acuerdo celebrado entre España y México

El Doctor Philippe menciona que los Tratados Internacionales, que se celebren con un país tercero y un Estado miembro de la Unión Europea, deberán de tomar en consideración para su constitución, los siguientes apuntamientos al margen de una prelación normativa:

- a) Superioridad del Derecho Internacional.
- b) Superioridad del Derecho Comunitario.
- c) Alcance de las grandes libertades del Tratado de la Unión frente a los convenios bilaterales.
- d) La articulación entre convenio bilateral y derecho europeo para los contribuyentes individuales.
- e) Articulación entre el convenio bilateral y derecho europeo para las empresas.

De acuerdo al Derecho Constitucional interno de cada país, se guarda cierta prioridad al Derecho Tributario internacional, pues el texto constitucional, establece una prelación normativa que se debe observar para dar cumplimiento a la celebración de tratados internacionales y su debida incorporación a los Sistemas Tributarios internos de los Estados participantes en ellos.

Bajo este orden de ideas podemos señalar que el Derecho Tributario Internacional guarda cierta superioridad sobre el sistema normativo impositivo, (se reconoce expresamente en los textos constitucionales, como es el caso de las constituciones española y mexicana), y se establece su superioridad frente a las demás leyes que integran el sistema jurídico.

a) Superioridad del Derecho Tributario Internacional por mandato constitucional

El Tratado Internacional, con fundamento en la concepción dualista, su incorporación en el sistema jurídico interno se realiza por conducto de su celebración. Así el texto constitucional español, en su artículo 96, establece:

Los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formaran parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional.

En la Constitución mexicana, (al igual que su homóloga española), en su artículo 133 determina la superioridad de los Tratados Internacionales, frente a las demás leyes del sistema jurídico mexicano, dándosele inclusive un carácter

preferencial, frente a las leyes federales secundarias. Situación que ha sido criticada por especialistas en materia constitucional, como el Doctor Ignacio Burgoa Orihuela y Jorge Carpizo Magregor; quienes han manifestado sus teorías a favor, son los versados de la academia de Derecho Internacional, como Leonel Pérez-Nieto Castro.

El tratado como fuente de derecho interno, representa diversos aspectos, pues en un sentido general, éste muestra un “carácter subsidiario frente a la ley” al momento de que los órganos del Estado en el desempeño de sus funciones aplican en primer orden la ley concreta, pero en el caso específico de los tratados para evitar la doble tributación, éstos tienen que ser observados como norma primaria entre ellas; pues debe considerarse que la celebración de los Tratados Internacionales Tributarios, será de acuerdo a las normas internas de las partes, en acatamiento a la certeza y seguridad jurídica para los sujetos participantes.

b) Superioridad del Derecho Comunitario frente al Tratado Internacional

1. Ambos ordenamientos poseen competencias diversas.
2. El Tratado tiene como finalidad evitar la doble imposición.
3. El Derecho Comunitario tiene como fin realizar un mercado interior.
4. El Derecho Comunitario se puede decir que goza de cumplimiento efectivo.
5. El Derecho Comunitario determina su jerarquía frente a otras normas de los Estados miembros, por medio de las resoluciones del Tribunal de Justicia.
6. El Tratado tiene una observancia específica dentro del sistema jurídico interno de los países, a pesar de su alcance prioritario frente a las demás leyes.

El Derecho Comunitario como derecho originario de la Comunidad Europea, tiene como antecedente un Tratado Internacional, con características diversas a las que se encuentran en los convenios bilaterales internacionales, por lo tanto:

1. El Derecho Comunitario se encarga de uniformar o armonizar los tributos, que constituyen el objeto sobre el cual recae la celebración de los tratados.
2. Con el Derecho Comunitario, se busca la unificación de los derechos arancelarios.
3. Realiza la armonización de los impuestos indirectos.
4. Su armonización no recae en materia de impuestos directos.
5. Existe una gran intervención del Tribunal de Justicia en materia de impuestos directos, por las razones siguientes:

Convenio internacional para evitar la doble tributación: breve acotamiento al acuerdo celebrado entre España y México

- a) A petición de los particulares-contribuyentes y de los tribunales nacionales.
- b) Con la finalidad de garantizar el respeto y cumplimiento del Tratado por las legislaciones tributarias de cada país.
- c) Para dotar al contribuyente de mayor protección jurídica en su país y toda la Comunidad Europea.
- d) La finalidad de la jurisprudencia del Tribunal y Tratado de la Comunidad Europea, es dar cumplimiento al principio de no discriminación.

El principio de la no discriminación, considerado como un concepto propio de la OCDE y en atención al artículo 24 del Tratado de la Unión Europea establece:

Los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que no sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia. No obstante las disposiciones del artículo 1º, la presente disposición es también aplicable a las personas que no sean residentes de uno o de ninguno de los Estados contratantes.

De acuerdo al precepto anterior, la protección otorgada a los nacionales de un Estado miembro, se hace extensiva a los sujetos no residentes de éstos. Aspecto que se considera del todo favorable para la celebración de acuerdos internacionales, para brindar un trato equitativo y no discriminatorio en los sujetos que sean nacionales de un Estado tercero.

- e) El convenio bilateral tiene como finalidad consagrar aquellos supuestos que puedan consistir en una doble imposición.
- f) El Derecho comunitario a pesar de poseer un nivel superior a las normas del derecho interno, tiene además un carácter subsidiario frente a éste.
- g) La competencia sobre la cual descansan los Tratados Internacionales Fiscales son:
 - 1. Sujetos en los que va a incidir el objeto del tratado.
 - 2. Impuestos
 - 3. Ámbito espacial (delimitación territorial)
 - 4. Definiciones
 - 5. La Potestad para la imposición del pago de la renta.
 - 6. Métodos para eliminar la doble imposición: Exención-Imposición, No Discriminación, Intercambio de información.
- h) El Derecho Comunitario tiene como contribución evitar los tratamientos discriminatorios: Compensación entre ventajas y desventajas tributarias.
- i) Asegurar las libertades del Tratado de la Comunidad Europea:

1. Libertad de circulación de Trabajadores
2. Libertad de Establecimiento
3. Libertad de prestación de Servicios
4. Libertad de circulación de capitales.
5. Ciudadanía europea.⁷

De los elementos antes enunciados, existe un mayor número de ventajas que pueda ofrecer el Tratado de la Comunidad Europea en materia tributaria, con relación a los Tratados Internacionales Tributarios, cuya finalidad se reduce a pocos aspectos, en razón de su vigencia determinada, como contraposición al Tratado de la Comunidad Europea; el cual comprende además del factor económico, aspectos que van más allá de un convenio internacional para evitar la doble imposición; sobre todo en el caso de seguridad jurídica y defensa de los ámbitos jurídicos y patrimoniales de los nacionales de los países miembros.

2. Derecho tributario internacional

El derecho como norma jurídica tiene como finalidad reglar las relaciones interpersonales en sociedad, en sectores determinados y actividades que se produzcan entre si.

De acuerdo al Doctor Alfredo García Prats,⁸ el Derecho Internacional Tributario en el siglo XX se ha formado en función del residente y no residente.

Este autor señala que la residencia es una barrera que restringe la libertad de comercio por medio de una medida tributaria, pues actualmente la base de los impuestos directos es la capacidad económica o de pago, en este sentido el impuesto se traduce en una carga que restringe la actividad y la acción de los sujetos fiscales.

Los residentes pagan en función de la identidad y vinculación territorial con su país, la renta al ser territorial se traduce en una ganancia obtenida en un lugar determinado.

Parafraseando al autor citado, decimos que el Impuesto Sobre la Renta obedece a los nacionales, porque reciben la protección de su país, así como los

⁷ MARCHESOU, Philippe, *Derecho Tributario Internacional y Derecho Tributario europeo*, Universidad Robert-Schuman, Estrasburgo, Universidad de Castilla la Mancha, Toledo, España, Conferencia del día 13 de febrero de 2008.

⁸ GARCIA PRATS, Francisco Alberto, *Armonización fiscal comunitaria*, Universidad de Castilla la Mancha, Toledo, España, Conferencia del día 12 de febrero de 2008.

Convenio internacional para evitar la doble tributación: breve acotamiento al acuerdo celebrado entre España y México

servicios, carreteras, puentes. Y cuando se trata de un Convenio para evitar la doble imposición el Impuesto Sobre la Renta deja de ser territorial y pasa a convertirse en personal.

Así el Derecho Tributario Internacional, no implica la doble imposición, pues sería un error confundirlos, sin embargo el primero se realiza por medio de instrumentos jurídico-tributarios como los Convenios para evitar la doble imposición.

Por lo tanto, la política fiscal de un país significa potencializar el sistema tributario, para obtener mejores condiciones de vida de sus habitantes. En tal virtud, los Estados ya no pueden planear una política fiscal aislada, con fines sólo hacia su interior; por el contrario deben de buscar las mejores condiciones y ventajas para sus nacionales.

El Derecho Tributario Internacional por lo tanto, se forma de la integración de las normas específicas del ámbito tributario, para ser aplicadas en espacios internacionales. Es decir, se trata de un derecho que integra los sistemas jurídicos de los Estados participantes:

- a) El internacional, derivado de la conflictividad producida por el enfrentamiento de distintas soberanías nacionales;
- b) El tributario, que califica la materia en la que los conflictos internacionales van a generarse: la potestad tributaria de los diversos Estados.⁹

Vistos los dos enfoques anteriores del Derecho al Tributario, podemos considerar que el contenido de éste, siempre estará ligado a normas tributarias de carácter interno y las reglas aplicables del Derecho Internacional como tal. Esta diversidad en su contenido, puede dar lugar a problemas específicos en su aplicación, al ser homologadas ambas materias en un solo derecho, y fusionar los sistemas jurídicos correspondientes.

Para Buhler, el contenido del Derecho Internacional Tributario comprende dos aspectos:

- a) Derecho Internacional Tributario en sentido estricto: normas de conflicto de origen internacional.
- b) Derecho Internacional Tributario en sentido amplio: dichas normas de origen internacional más las normas nacionales que constituyan normas de conflictos.¹⁰

⁹ DEL ARCO RUETE, Luis, *Doble imposición internacional y Derecho tributario español*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977, p. 21.

¹⁰ BUHLER, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, en Del Arco Ruete, *op. cit.*, p. 21.

Con la creación del Derecho Tributario Internacional, se retoman las funciones del Poder Tributario estatal, para su desarrollo internacional.

Sainz de Bujanda,¹¹ señala una concepción más amplia acerca del contenido del Derecho Tributario Internacional, como sistema jurídico que se integra por los convenios y otras fuentes.

El Derecho Tributario Internacional esta constituido por el conjunto de normas de Derecho Interno que disciplinan relaciones jurídicas tributarias cuyos elementos -personales, reales o formales- quedan insertos dentro del ámbito de eficacia de ordenamientos jurídicos de diversos Estados. El Derecho Internacional Tributario constituye en cambio, una rama del Derecho Internacional cualificada por la naturaleza tributaria de las relaciones entre Estados que en ese Derecho se regulan.

Consideramos que la terminología no constituye un factor determinante para precisarlo en nuestro estudio y brindarle más tiempo, pues como se observa de la opinión del autor anterior, el Derecho Tributario Internacional implica siempre los elementos del Derecho tributario interno y los elementos y principios del Derecho Internacional, independientemente de la eficacia de los ordenamientos que implica su contenido, pues a nuestro juicio éstos son elementos de observancia práctica y cumplimiento del Convenio respectivo.

Por lo tanto se destaca a los Convenios para evitar la doble imposición, como fuente de Derecho Tributario Internacional, que se caracteriza por estar comprendido por normas de conflicto que delimitan la soberanía tributaria de los Estados.

El Derecho Internacional Tributario, regulado como tal dentro del Derecho Tributario nacional, debe atender un mercado internacional, distinguiendo:

- a) La creación de convenios que retomen las normas de aplicación territorial de los impuestos del sistema tributario de cada país objeto del acuerdo.
- b) Incluir los elementos de los tributos, así como las definiciones que permitan un mejor cumplimiento del acuerdo fiscal internacional, como sería la nacionalidad, residencia.
- c) Establecer con precisión las disposiciones que tiendan a evitar la doble imposición para dar cumplimiento a las figuras tributarias como la deducción de impuestos, del país extranjero y la exención del pago de rentas hechas en el extranjero.

¹¹ SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª ed., Universidad Complutense, Madrid, 1993, p. 57.

Convenio internacional para evitar la doble tributación: breve acotamiento al acuerdo celebrado entre España y México

- d) El cumplimiento al reconocimiento de no sujeción a tributo, en determinadas personas y rentas como elementos del convenio, en atención al principio de reciprocidad o cortesía internacional.

Ante estos aspectos, las partes deben estar de común acuerdo para determinar los elementos que permitan un buen cumplimiento del Convenio internacional, y los sujetos contribuyentes, puedan gozar de igualdad de trato al tenor del tratado internacional.

Al mismo tiempo y además de la obligación de las autoridades internas de los Estados contratantes, se tendrán que tomar las medidas legislativas correspondientes para homologar o integrar el convenio a la legislación interna, por medio de la modificación a las leyes específicas en las que se de la incidencia del convenio, y que en términos de Sainz de Bujanda estas adecuaciones legislativas constituyen parte del Derecho Internacional Tributario.

De esta forma se puede decir que los convenios tendrán como finalidad brindar un trato equitativo, en la búsqueda de obtener mejores condiciones para ambos países partes.

En relación a lo anterior, el artículo 25 del modelo convenio de la OCDE, en su párrafo tercero establece el deber para las autoridades de los respectivos países en vigilar el óptimo cumplimiento del tratado celebrado, en la forma siguiente:

Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver, mediante acuerdo amistoso, las dificultades o disipar las dudas que surjan por la interpretación o aplicación del presente convenio. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de evitar la doble imposición en los casos no previstos en el mismo.

2.1 Convenios para evitar la doble imposición internacional

Los Convenios para eliminar la doble imposición internacional “son acuerdos internacionales entre Estados, de carácter bilateral o multilateral, que tienen como objetivo garantizar a los contribuyentes la eliminación de la doble imposición internacional, mediante la renuncia a un ámbito de soberanía fiscal por parte de las partes signatarias.”¹²

¹² MONTOYA LOPEZ, María del Prado, “Los convenios para evitar la doble imposición internacional”, *Estudios sobre fiscalidad internacional y comunitaria*, Centro Internacional de Estudios Fiscales, Universidad de Castilla la Mancha, Madrid, 2005, p.39.

Los Tratados Tributarios internacionales, cuya finalidad se traduce en evitar la doble imposición internacional, su desarrollo se remonta a las normas del derecho convencional, actúan como un medio para garantizar el cumplimiento de las disposiciones fiscales en el ámbito internacional.

A continuación destacamos algunos aspectos propios a su naturaleza jurídica:

1. Ámbito de aplicación

- a) Geográfico, representa el ámbito espacial de aplicación de los acuerdos celebrados para su debido cumplimiento al interior del territorio de los Estados contratantes, en función al ejercicio del Poder Tributario que detentan como entes públicos en sus países soberanos. Se puede decir que el tratado es un acuerdo inspirado en la igualdad de las partes, se realiza en forma extraterritorial o supranacional, y debe ser integrado en los respectivos sistemas jurídicos tributarios de los Estados. Es decir, se trata de una norma externa cuya observancia y cumplimiento le dan el carácter de norma interna.
- b) Temporal, se refiere a la entrada en vigor del Convenio, tal como si se tratase de una ley de carácter interno, en este ámbito se indica la vigencia y duración de dicho acuerdo internacional así como su terminación por medio de la denuncia que se presente.

En cuanto a la entrada en vigor de los Convenios Internacionales para evitar la doble imposición, el Convenio tipo de la OCDE, da a las partes la libertad para que ellos fijen la fecha de inicio y duración del mismo, de acuerdo al artículo 29.

La fecha en que comienzan a surtir efecto el convenio puede implicar efectos retroactivos o prospectivos e incluso no ser la misma para los distintos tributos.¹³

- c) Subjetivo, agrupa al conjunto de personas que se ven involucradas en el convenio, en razón de que serán ellos quienes detenten las cargas tributarias, en virtud del giro de sus actividades como contribuyentes. Independientemente que se tenga una residencia o sólo se perciban rentas del otro país contratante.

Este ámbito, es muy importante, porque en razón de su precisión se puede determinar un cumplimiento efectivo del Convenio para evitar la imposición, y al mismo tiempo se les estará garantizando sus respectivos derechos y garantías como nacionales de cada país.

¹³ *Ibidem*, p. 29.

Convenio internacional para evitar la doble tributación: breve acotamiento al acuerdo celebrado entre España y México

En el caso de España, con los convenios que ha suscrito, toma el modelo de la OCDE, y define con similitud a éste, el ámbito subjetivo.

d) Objetivo, hace referencia a los tributos materia del convenio, los cuales deberán ser mencionados, y determinar el tipo de impuestos de que se trate, para ambos países, por ejemplo para los años 1943, México seguía el método enumerativo de los modelos de Convenio de la Sociedad de Naciones, sobre un convenio bilateral para evitar la doble imposición en materia de Impuesto Sobre la Renta. Actualmente, en la determinación del ámbito objetivo se sigue el método de la doble vía de la definición general y la enumeración de impuestos, establecida por el convenio de la OCDE en su artículo 2º.

2. Interpretación

Cuando los autores se refieren a la interpretación de los convenios internacionales para evitar la doble imposición, consideran que se remontan al problema de la bipolaridad del Derecho Internacional Tributario, (antes señalado), y que al tratarse de normas tributarias internas que adquieren un contenido dual, se considera que en materia de interpretación se deberá atender a los métodos que se sigan en materia tributaria al interior de cada país.

Así el Derecho Tributario interno hará la remisión a la legislación tributaria que contenga la regulación de los métodos interpretativos, en el caso de España, aplica las reglas comunes al Derecho Tributario interno, reguladas en el contenido de la Ley General Tributaria y en el caso de México, las reglas de interpretación serán las establecidas en el Código Fiscal de la Federación.

Si la finalidad de un Tratado Tributario internacional es evitar la doble imposición, haciendo menos gravosa la tributación de un impuesto en especial, y al mismo tiempo se pueda cumplir con el intercambio jurídico y comercial de los nacionales de los países contratantes; se recomienda observar las siguientes precisiones:

- a) La interpretación de un Convenio para evitar la doble imposición no puede generar una imposición más gravosa que la que resultaría de la aplicación interna del derecho nacional tributario.
- b) Como corolario de la anterior proposición cabe afirmar que la aplicación de un convenio no puede interpretarse en el sentido de restringir de alguna forma los beneficios fiscales reconocidos por la legislación interna de un Estado.

La interpretación de los Convenios para evitar la doble imposición, posee características distintas, que los hace requerir del empleo de reglas especiales que no coinciden con las internacionales y propiamente internas.

Por lo tanto se sugiere que los países establezcan ciertos acuerdos al margen del Convenio, con fundamento a la interpretación doméstica que se haga en los preceptos tributarios de sus respectivas normativas, bajo este orden, la necesidad de articular una interpretación común posee dos grandes implicaciones:

- a) Emplear un lenguaje fiscal internacional (común) en los convenios.
- b) Se debe tomar en cuenta la interpretación común que quisieron establecer los países en la elaboración del tratado, como los materiales empleados sobre los lineamientos seguidos por la OCDE.¹⁴

2.2 Principios de aplicación a los convenios tributarios internacionales para evitar la doble imposición

La celebración de Convenios Tributarios Internacionales, obliga a los Estados contratantes a observar ciertos principios que conduzcan a un mejor cumplimiento de los objetivos establecidos en aquél.

La incorporación de tales principios permite a las partes contar con lineamientos predeterminados que orientan la creación del Convenio, lo cual les brinda mayor certeza jurídica, así el apego a estos principios les evita incurrir en excesos u omisiones.

- a) Principio del deslinde de soberanías fiscales

Este principio tiene como finalidad dar una armonización a las legislaciones tributarias de los Estados Contratantes, desde el punto de vista de su derecho territorial, para evitar la doble imposición internacional.

Con el presente principio se trata de resolver también los problemas que puedan surgir, en atención a la soberanía tributaria de cada Estado, por la falta de cumplimiento a los supuestos normativos que eviten la doble imposición. De esta forma las autoridades de los Estados contratantes están obligadas a definir los criterios para precisar la sujeción a tributo por los contribuyentes y evitar la doble imposición.

¹⁴ Vid. MARTIN JIMENEZ, Adolfo J. y CALDERON CARRERO, José Manuel, "Los tratados internacionales. Los convenios de doble imposición en el ordenamiento español: Naturaleza, efectos e interpretación," *Convenios Fiscales Internacionales*, CISS, Valencia, 2005, p. 39.

Convenio internacional para evitar la doble tributación: breve acotamiento al acuerdo celebrado entre España y México

Luis del Arco señala que la falta de precisión de los parámetros que identifiquen la sujeción a los supuestos normativos tributarios, (dentro del Convenio Tributario Internacional), puede ocasionar los siguientes conflictos:

1. Conflictos positivos, cuando se da existencia a la doble imposición internacional.
2. Conflictos negativos, se trata de una baja o falta imposición tributaria.

En este orden de ideas el comentado principio implica también el estudio relativo a la falta de lineamientos a observarse en la celebración de Convenios Tributarios Internacionales, para una mejor armonización e integración de los sistemas jurídicos tributarios involucrados. Ejemplo de ello es el caso de la armonización fiscal que se comenzó a gestar en la todavía llamada Comunidad Económica Europea, pues de esta forma sólo se dan “limitaciones parciales en la definición del ámbito territorial de los impuestos de cada sistema fiscal nacional para reducir al mínimo los supuestos de superposición de éstos.”¹⁵

b) Principio de la no discriminación

Se trata de un principio de aplicación general en el Derecho Internacional, que tiene como finalidad impedir un trato discriminatorio a los sujetos fiscales en quien se aplique el Convenio Tributario Internacional.

El contenido de este principio se apoya en el concepto de establecimiento permanente, y la generalidad de impuestos a que puedan estar sometidos, (siendo objeto del Convenio), aunque se trate principalmente de los impuestos que recaen sobre las rentas y el patrimonio, a efectos de evadir la doble imposición internacional.

El artículo 24, párrafo 1º del modelo de convenio de la OCDE, señala en los siguientes términos el principio de la no discriminación:

Los nacionales de un Estado contratante, no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto ni obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquéllos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de este otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones. No obstante lo dispuesto en el artículo 1º, la presente disposición se aplica también a las personas que no sean residentes de un Estado contratante o de los dos Estados contratantes.

¹⁵ DEL ARCO RUETE, Luis, *op. cit.*, p. 41.

A pesar de la existencia del presente principio para salvar la no discriminación, la doctrina considera que este no se cumple en forma objetiva, pues en la práctica se hacen diferencias de trato e imputación tributaria distintas entre las partes, como en el caso de sociedades y los establecimientos permanentes.

c) Principio de la reciprocidad internacional

El contenido de este principio estriba en determinar que las reglas del convenio se hagan por igual para los Estados contratantes, y ambos tengan las mismas obligaciones recíprocamente.

Los estudios a este respecto consideran que dicho contenido no se cumple al pie de la letra, a pesar de que tomen como ejemplo el modelo de Convenio de la OCDE, para evitar la doble imposición.

Entre las razones que podrían determinar una falta de cumplimiento a dicho principio se mencionan las siguientes:

- a) En razón de las diferencias de desarrollo económico distintas que posean los países partes. En este caso se hará constar en el Convenio las condiciones expresadas, dándole un trato preferencial al país más pobre.
- b) Por la disparidad que tengan los sistemas fiscales, en donde se causa una asimetría entre algunos impuestos, al igual que en las reglas determinadas.
- c) Por la libre elección que se les da a los países que intervienen en el Convenio, para elegir los métodos para evitar la doble imposición. En atención al artículo 23 del modelo de Convenio de la OCDE, que no limita a los Estados a utilizar un mismo método.

En consecuencia puede ocurrir que un Estado opte por aplicar el método de exención con progresividad, mientras que el otro lo haga por el de imputación ordinaria,... Aún cuando ambos pretenden evitar la doble imposición sus efectos pueden ser distintos en función de los niveles relativos de imposición de los dos Estados contratantes.

d) Principio de la cortesía internacional

Por medio de este principio los países se brindan un trato preferencial en sus relaciones internacionales. Es el caso de los representantes consulares en los Estados extranjeros, que actúan como extensión del territorio de sus países de origen.

Convenio internacional para evitar la doble tributación: breve acotamiento al acuerdo celebrado entre España y México

En materia tributaria este principio se desarrolla sobre la exención del pago de impuestos que se realice sobre las representaciones del Estado en el exterior, es decir, que de acuerdo con el principio de la cortesía internacional, no se les considera como sujetos pasivos obligados al pago de impuestos, en virtud de relaciones jurídico-tributarias.

Este principio reconocido por el Derecho Tributario Internacional, (en el Convenio que se celebra); también debe ser incluido en las legislaciones fiscales internas de cada Estado contratante.

e) Principio de asistencia técnica administrativa

Aunque este principio tiene una connotación formal frente a los demás principios de carácter material, no deja de ser importante, pues en atención a su cumplimiento depende el buen desarrollo del Convenio para evitar la doble imposición.

También permite un intercambio de información tributaria entre las autoridades de los Estados partes, para la aplicación de las reglas del convenio.

Se trata de la existencia de una buena colaboración, comunicación y disposición, para que fluya la información necesaria y se cumplan los objetivos tributarios internacionales con beneficios para los sujetos fiscales en los que recae el pago de los tributos materia del Convenio.

Este principio el modelo de la OCDE lo regula en su artículo 26, como una asistencia administrativa recíproca, con la única finalidad del intercambio de información para facilitar la aplicación del Convenio.

Debido a las diferencias que cuentan los países contratantes, requieren de algunas especificaciones y orientación informativa, que haga viable el desarrollo y cumplimiento de las cláusulas del Convenio.

2.3 Doble imposición tributaria

Analizados los principios que deben ser observados en la celebración de Convenios Tributarios Internacionales, (para evitar la doble imposición), pasamos a definir lo que debemos entender por doble imposición.

Buhler¹⁶ señala que existe doble imposición internacional “cuando el mismo o semejante impuesto es percibido por varios Estados en virtud de un mismo presupuesto de hecho y para un mismo periodo de tiempo”.

La presente definición es considerada como doble imposición en sentido amplio o económico, y la doble imposición será en sentido estricto cuando agrega que se trata de la misma persona.

Koch¹⁷ analiza la doble imposición en atención a la persona:

Se da una doble imposición internacional cuando varios Estados ejercen su poder soberano para someter a la misma persona a impuestos sustancialmente iguales y por razón del mismo objeto.¹⁸

De acuerdo a la definición anterior se manifiesta Luis del Arco, al mencionar los elementos que identifican con claridad la doble imposición internacional:

1. Intervención de dos o más soberanías fiscales.
2. Identidad o similitud de impuestos.

De este elemento se desprende la valoración de la doble imposición que recae en los presupuestos de naturaleza jurídica y la económica:

3. Identidad de sujetos gravados.

El autor añade en atención a la definición de Buhler, dos elementos más que enlista con los de Koch:

- 4 Identidad de un periodo impositivo.
- 5 Acumulación de cargas tributarias.

De esta forma se conjugan las definiciones de los autores citados para precisar los elementos que permitan identificar o evitar la doble imposición internacional, y que deben de considerar los países al celebrar dichos acuerdos tributarios.

El modelo de convenio de la OCDE en su artículo 23 se le define a la doble imposición jurídica por: “aquella en que una misma persona tributa por la misma renta o el mismo patrimonio en más de un Estado.”

¹⁶ BUHLER en DEL ARCO RUETE, Luis, *op. cit.*, p. 49.

¹⁷ KOCH en DEL ARCO RUETE, Luis, *op. cit.*, p. 55.

¹⁸ DEL ARCO RUETE, Luis, *op. cit.*, p. 48.

Convenio internacional para evitar la doble tributación: breve acotamiento al acuerdo celebrado entre España y México

Con la definición anterior la OCDE, lisa y llanamente establece la doble tributación jurídica, indicando además el objeto del gravamen de los impuestos directos considerados en la celebración de los Convenios Tributarios Internacionales, cuya incidencia es la renta y el patrimonio.

La Dra. Gracia Maria Luchena Mozo¹⁹ cita como doble imposición la existencia de dos o más potestades fiscales, o el pago de dos rentas.

Santiago Marzo, no identifica a la doble imposición con un concepto único normativo, sólo atribuye importancia a la trascendencia económica que ésta produce, “es suficiente el decir que es doble imposición internacional el gravamen de una misma capacidad económica en más de un Estado.”

Distingue también entre la doble imposición internacional económica y la jurídica:

- a) Existe doble imposición internacional jurídica, cuando una persona se le grava la misma capacidad económica por más de un Estado.
- b) Existe doble imposición internacional económica, cuando una misma capacidad objeto de gravamen grava a personas diferentes por más de un Estado.²⁰

La Dra. Luchena Mozo establece en forma más asequible que la doble imposición jurídica, tiene lugar cuando se grava una misma renta en varias legislaciones. Doble imposición económica, se produce cuando un mismo beneficio se grava en dos o más países a nombre de sujetos distintos.

En la presente investigación delimitamos nuestro objeto de estudio a la doble imposición internacional jurídica, por ser la regulada en los Tratados Internacionales para evitar la doble imposición.

2.4 Causas que produce la doble imposición

¹⁹ LUCHENA MOZO, Gracia María, “Impuesto Sobre la Renta de no Residentes”, Conferencia de fecha 25 de marzo de 2008 ofrecida en la Universidad de Castilla la Mancha, Toledo, España.

²⁰ MARZO CHURRUCA, Santiago, *Curso básico de fiscalidad internacional*, Universidad Nacional a distancia, Madrid, 2002, p. 199.

El origen de la doble imposición internacional es debido a la libertad que posee cada Estado soberano para establecer tributos en sus legislaciones, sin ninguna limitante sistematizada por el Derecho Internacional.

En tal virtud los Tratados Internacionales cubren el vacío normativo internacional, y que a su vez se manifiesta en limitación sobre los Estados partes. Así tenemos que “como características propias de la eliminación de la doble imposición a través de los CDIs radica la coordinación jurídica de sistemas fiscales que el convenio permite articular.”²¹

La Dra. Luchena señala que la doble imposición se produce:

- a) Por la soberanía fiscal de los Estados y falta de principios del Derecho Internacional, y
- b) Por la diversidad de criterios para gravar la fuente.

Otro elemento que sumamos a los anteriores, consiste en que los Estados soberanos en forma unilateral establecen su sistema tributario en función a dos criterios:

- a) Personalista, por medio del cual se exige el pago de impuestos de acuerdo a los criterios de vinculación de los sujetos pasivos por su nacionalidad o residencia.
- b) Territorial, el Estado realiza el cobro de tributos en atención a las rentas que obtienen las personas dentro de su territorio.

Los criterios antepuestos constituyen la causa de la doble imposición, en razón de que no existe coordinación entre los Estados, situación que da nacimiento a la doble imposición por la “sujeción a gravamen de un mismo hecho imponible por más de un estado.”²²

Vistas las ideas preliminares, la doble imposición tributaria internacional, (consideramos que) se debe a la falta de armonización entre los Estados en establecer sus tributos, por las razones subsecuentes:

- a) Cuando el elemento subjetivo del hecho imponible es el mismo en diferentes Estados.

²¹ CALDERON CARRERO, José Manuel, “Métodos para eliminar la doble imposición”, *Convenios Fiscales Internacionales*, CISS, Valencia, 2005, p. 388.

²² MARZO CHURRUCA, Santiago, *op. cit.*, p. 197.

Convenio internacional para evitar la doble tributación: breve acotamiento al acuerdo celebrado entre España y México

- b) Cuando el elemento objetivo del hecho imponible, se absorbe en otro hecho imponible más amplio.
- c) Por las discrepancias en las legislaciones de la base imponible.
- d) Cuando dos Estados gravan la renta por criterios diferentes, pero emplean puntos de conexión diversos para adscribir las rentas a sus territorios.

La doble tributación internacional, se produce principalmente por la falta de coordinación entre los Estados partes, en la asignación de elementos que identifiquen la forma de tributar de los sujetos fiscales receptores del Convenio Tributario Internacional.

Esto se debe en muchas ocasiones a las diferencias intrínsecas que posee cada país en sus sistemas jurídico-tributario, al considerar definiciones en forma diversa, así como los hechos imposables que producen el nacimiento de obligaciones tributarias comunes.

Los criterios que prevalecen en cada legislación tributaria interna, -por el legislador fiscal-, marcan la diferencia específica para que se produzca la doble tributación.

Los países latinoamericanos como es el caso de México, los pilares que sostienen la estructura del sistema tributario, descansan en criterios económicos en atención a la estructura impositiva “basada en impuestos de producto o cedulares y a los movimientos de su balanza de pagos.”²³

2.5 Medidas para evitar la doble imposición internacional

Los Tratados Internacionales se traducen en medidas bilaterales para evitar la doble imposición internacional.

México ha sido uno de los países pioneros en crear un modelo de convenio para impedir la doble tributación internacional, en materia de patrimonio en 1943. Este convenio sirvió de precedente para el elaborado en Londres en 1946.

Estos acuerdos internacionales tienen como finalidad armonizar la legislación extranjera, promover inversiones, evitar el fraude, la evasión fiscal y la doble imposición mediante cláusulas especiales.

²³ *Ibidem*, p, 47.

Se trata de acuerdos internacionales que tienen un rango jurídico especial, debido a su aplicación sobre la legislación tributaria interna, realizada de oficio por los Tribunales Económico-Administrativos, aunque dicha práctica no represente una fuente de soberanía para quienes los celebran.

Debemos destacar que los efectos que se producen con la doble imposición jurídica internacional, “es que una capacidad económica es objeto de un gravamen total superior al soportado por otras capacidades económicas”²⁴ es un trato inequitativo de los sujetos fiscales, que afecta sus capacidades económicas por mínimas que sean las cantidades económicas sobre las que recaen el pago de tributos.

El incumplimiento al principio internacional de la no discriminación entre las partes, da como resultado la falta de certeza jurídica a los sujetos fiscales receptores del pago de los tributos objeto del convenio.

Se puede considerar que esta falta de cumplimiento al principio de no discriminación (o bien la aplicación de normas tributarias que impliquen una doble imposición para los sujetos), puede traducirse en obstáculos para la celebración de actividades empresariales que traigan beneficios económicos para los países.

Para eliminar la doble imposición internacional jurídica se debe analizar su causa, “alterando la estructura de los hechos imponibles, o bien utilizando la técnica de las exenciones, mediante la deducción de las cuotas tributarias de los impuestos satisfechos en otro país.”²⁵

La eliminación de la doble imposición puede hacerse a través de las siguientes medidas:

- a) En forma bilateral, cuando los países celebran el Tratado Internacional para renunciar a sus potestades tributarias.
- b) Por medidas unilaterales, que implica la renuncia a la tributación mediante su misma legislación en forma previa.

Ambas medidas tendrán como finalidad evitar la doble imposición internacional. La realizada por un convenio se puede entender que es *a posteriori*, una vez identificada la doble imposición internacional en las legislaciones tributarias respectivas, y también *a priori* para impedir que se produzca la doble imposición por conducto del convenio internacional.

²⁴ CALDERON CARRERO, José Manuel, *Métodos para eliminar la doble imposición*, op. cit., p. 198.

²⁵ *Ibidem*, p. 200.

Convenio internacional para evitar la doble tributación: breve acotamiento al acuerdo celebrado entre España y México

Las medidas unilaterales también pueden implicar las dos fases señaladas (para el caso del Convenio), serán *a priori* si con antelación a la celebración del convenio se adecua o reforma la legislación tributaria interna, y será *a posteriori* una vez creado el convenio, la legislación interna se adapta a él para cumplimiento de sus objetivos y se realice el desarrollo de las relaciones tributarias internacionales.²⁶

Acto seguido pasamos al estudio de la medida bilateral como eliminación de la doble imposición internacional.

2.6 Convenios para evitar la doble imposición internacional

Los países que siguen el modelo de la OCDE, para la celebración de los Tratados Internacionales y evitar la doble imposición, deben seguir la letra de su contenido, sin embargo es importante señalar que para obtener el máximo de los beneficios, en muchas ocasiones se requiere de su interpretación, por medio del procedimiento amistoso entre las partes.

En éste fase de aplicación del convenio, figura la participación de los órganos públicos de los Estados parte, cuando apunta el artículo 3º “siempre que el texto reclama la intervención de la autoridad competente es para aplicar e interpretar el convenio de éste.”²⁷ La autoridad competente recae generalmente en el titular de la Hacienda Pública del Estado, o en los delegados que al efecto se designen.

Los tratados internacionales para evitar la doble imposición, adquieren mayor injerencia en los sistemas tributarios internos; en razón de la concertación (vista en sus ordenamientos jurídicos) para su celebración. En virtud de las conveniencias económicas y políticas, que ello representa, pues los Estados definen su política fiscal interna en forma coyuntural a otras economías de Estados soberanos.²⁸

A *contrario sensu*, los tratados se convierten en limitantes a la actuación del ejercicio legislativo y ejecutivo del Poder Tributario, para lograr la “injerencia de

²⁶ Vid. CALDERON CARRERO, José Manuel, “Métodos para eliminar la doble imposición”, *Convenios fiscales internacionales*, CISS, Valencia, 2005, p. 389.

²⁷ ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES, SECCIÓN DE FISCALIDAD INTERNACIONAL, *Fiscalidad internacional. Convenios de doble imposición. Doctrina y Jurisprudencia de los Tribunales españoles*, (años 2001-2002-2003), Ed. Thomson, Navarra, 2004, p.38.

²⁸ *Notas de derecho Financiero*, Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, Sección de publicaciones de la Facultad de Derecho, Vol. 2º, Madrid, 1976, p. 301 en ALMUDI CID, José Manuel, *El régimen jurídico de transparencia fiscal internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005.

otros Estados en el proceso de creación y de aplicación de las normas tributarias.”²⁹

La aplicación de los tratados internacionales para evitar la doble tributación, se observa como una extensión del derecho tributario interno a otros Estados, de acuerdo a su vinculación con el Texto Constitucional de cada país, cuyo referente normativo lo cita la Ley General Tributaria en su artículo 11, “ nada impedirá que el hecho imponible de determinados tributos que integran el sistema tributario español, afecte a hechos o circunstancias acontecidos en el extranjero, pero que presentan algún tipo de conexión con el Estado español.”

Por lo tanto estas relaciones internacionales inciden en la legislación tributaria interna y actos concretos de aplicación, “un Estado no está autorizado a ejercer jurisdicción sobre aquellas materias o personas sobre las que no tiene ningún contacto.”³⁰

La doble imposición internacional se tiene que eliminar en atención a los movimientos de capitales, tecnologías, personas y la expansión de relaciones económicas internacionales que permiten el sostenimiento de las economías nacionales.

Estos convenios presentan como objetivos principales:

- a) Eliminar en forma completa la doble imposición, tomando en cuenta las características de los correspondientes sistemas fiscales, para ser gravada sólo por un Estado o ambos en forma coordinada.
- b) Permitir una reducción de la doble imposición, con la renuncia a ciertos ingresos en sus funciones recaudatorias.
- c) Brindar mayor seguridad jurídica a los sujetos fiscales que se les aplica el convenio.
- d) Promover las relaciones económicas y comerciales entre las partes, e incrementar también las transacciones.
- e) Combatir el fraude internacional, por medio de supuestos normativos incluidos en las legislaciones tributarias.³¹

²⁹ GONZALEZ POVEDA, V., “Tributación de no residentes”, *La Ley*, Madrid, 1989, p. 301.

³⁰ JIMENEZ DE ARECHAGA, E., *El Derecho Internacional contemporáneo*, Ed. Tecnos, Madrid, 1980, p. 217.

³¹ *Vid.* MONTOYA LOPEZ, María del Prado, *op. cit.*, p 41.

Convenio internacional para evitar la doble tributación: breve acotamiento al acuerdo celebrado entre España y México

Como producto de las relaciones bilaterales internacionales, surge el método convencional para la eliminación de los efectos de la doble imposición en dichos tratados. Éste método se considera autónomo frente a los métodos unilaterales.

El método convencional presenta aspectos como los siguientes:

- a) Se aplica en función a las rentas y definiciones propias del convenio.
- b) Se enfoca al elemento objetivo y subjetivo
- c) Contempla la determinación de origen económico
- d) Opera sobre las medidas unilaterales de los Estados.
- e) Articula el sistema impositivo de los Estados.
- f) Resuelve problemas de interpretación.
- g) Constituye una garantía para la seguridad jurídica de los sujetos fiscales.³²

La Doctora María del Prado,³³ señala que no obstante la finalidad de los Tratados para evitar la doble imposición internacional, (prevean reglas para este fin), se producen los supuestos normativos que impliquen una doble imposición. El tratado en tal circunstancia, prevé la aplicación de métodos tradicionales para evitar la doble imposición internacional, tales métodos son a saber:

- a) Método de exención, implica que el gravamen a las rentas o patrimonio en el Estado de la fuente, estén exentas en el Estado de residencia.
- b) Método de imputación, reconoce el gravamen pagado por la renta o patrimonio tanto en el Estado de la residencia como en el de la fuente, aceptando las deducciones en éste último de los gravámenes efectuados por concepto de rentas o patrimonio en el primero.

Ahora bien, los métodos de imputación y exención para evitar la doble imposición internacional (como ya dijimos), tienen aplicación después del convenio. Pero recordando que el contenido del Convenio tiene como base las normas tributarias internas de cada Estado parte; y en el supuesto de que estas legislaciones (de cada país) cuenten con métodos o reglas para evitar la doble imposición, se podrán aplicar por conducto del tratado con antelación a los métodos tradicionales, para lograr la eficacia de los Convenios.³⁴

³² CALDERON CARRERO, José Manuel, *op. cit.*, p. 389.

³³ *Vid.* MONTOYA LOPEZ María del Prado, *op. cit.*, p. 58.

³⁴ En este orden, se puede considerar que los métodos para eliminar la doble tributación internacional se clasificarán a) Métodos del propio convenio, b) Métodos previos existentes en la legislación tributaria interna de cada país participante y c) Métodos de imputación y exención.

Los principios del Derecho Tributario Internacional y los trabajos realizados por la OCDE, para evitar la doble imposición internacional, son considerados al interior de la Comunidad Europea, “pues la línea adoptada por el TJCE se guía por la aceptación de los principios del Derecho internacional tributario, recogidos básicamente por el MCOCDE o prácticas aceptadas por la generalidad de los ordenamientos tributarios de los Estados miembros, como pueden ser los métodos para la eliminación de la doble imposición, de forma que las reglas del Derecho Tributario Internacional pueden constituir excepciones a la aplicación de libertades comunitarias.”³⁵

3. Consideraciones al convenio celebrado entre España y México para evitar la doble imposición internacional

El Convenio celebrado entre los países de México y España para evitar la doble imposición en materia de renta y patrimonio, el 24 de julio de 1992 y ratificado el 24 de octubre de 1994, constituye un aporte más en el Derecho Tributario Internacional, para evitar además de la doble tributación, figuras contrarias a las normativas fiscales de cada Estado parte, como el fraude y la evasión fiscal.

Si trasladamos el contenido de los apartados ya analizados, (del presente trabajo de investigación) al Convenio celebrado por México y España (para eliminar la doble imposición en materia de renta y patrimonio); podemos considerar que se sigue el modelo de convenio establecido por la OCDE en el formato correspondiente al año 1977.³⁶

Con la entrada en vigor del presente Convenio, los sujetos fiscales obtendrán los beneficios relativos a los tributos objeto del mismo, en cuanto a sus actividades empresariales, prestación de servicios, bienes y utilidades.

³⁵ COLLADO YURRITA, Miguel Ángel, “Fuentes del Derecho Tributario Internacional,” en *Estudios sobre fiscalidad internacional y comunitaria*, Centro Internacional de Estudios Fiscales, Universidad de Castilla la Mancha, Madrid, 2005, p. 23. El presente autor en la idea expuesta, coincide con los autores citados en su estudio: MARTIN JIMENEZ, A. J., “Hacia una nueva configuración de las relaciones entre el Derecho comunitario y la normativa nacional en materia de imposición directa. El caso Gilly”, *REDF*, núm. 102/1999, p. 292 y CALDERON CARRERO, J. M., “Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario europeo: ¿Hacia la “comunitarización” de los CDIS?”, *Documentos IEF*, núm. 4/2002, p. 5

³⁶ Por haberse emitido antes de las modificaciones realizadas al Modelo de convenio de la OCDE en 1992.

Convenio internacional para evitar la doble tributación: breve acotamiento al acuerdo celebrado entre España y México

Por otra parte se rompen los obstáculos y fronteras entre los sujetos fiscales de los Estados participantes, para que exista una mayor interrelación comercial internacional.

También se da cumplimiento en el Convenio citado, a los principios generales del Derecho Internacional y el Tributario.

Las normas tributarias de cada país por medio del tratado, permitirán la coordinación de los Poderes Tributarios español y mexicano, para evitar las distorsiones fiscales que puedan surgir por la reciprocidad en la tipificación de los hechos hipotéticos generadores del gravamen.

Siguiendo la estructura que marca el modelo de la OCDE, (para los Convenios Internacionales para evitar la doble tributación en materia de renta y patrimonio), se observa la regulación de los tributos, objeto del presente Convenio, derivados de las legislaciones española y mexicana:

Artículo 2º Impuestos objeto del convenio

Se aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio que sean exigibles por cada uno de los Estados Contratantes, cualquiera que sea el sistema de su exacción.

Antes de enlistar los impuestos objeto del convenio, se precisa (en el mismo artículo 1º), el concepto de los impuestos sobre la renta y patrimonio, como los que:

Gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, así como los impuestos sobre las plusvalías.

De la cita anterior, podemos considerar que los impuestos nominativos que regula el Convenio como genéricos son: impuesto sobre la renta e impuesto sobre patrimonio, y los impuestos incluidos en los genéricos: impuesto sobre las ganancias por enajenación de bienes y los impuestos sobre plusvalías.

Los impuestos no genéricos pueden tener una naturaleza diversa a los genéricos, (regulados en las legislaciones fiscales de cada Estado), en función del tipo de gravamen, clasificación doctrinal y legislativa, con incidencia diversa en los sujetos fiscales. Situación que puede causar distorsiones en el momento de aplicación del Convenio, pues no se les define de manera explícita como los impuestos de renta y patrimonio.

Además, el elemento objetivo de los Convenios implica que los tributos deben ser descritos por las partes, así como establecer los tipos de impuestos y sus elementos.

Los Estados utilizan el método enumerativo de los impuestos sobre los que concretamente se aplica este Convenio:

- a. Para España:
 - El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
 - El Impuesto sobre Sociedades
 - El Impuesto sobre el Patrimonio
- b. Para los Estados Unidos Mexicanos:
 - El impuesto sobre la renta
 - El impuesto al activo

Como se aprecia, el conjunto de tributos que corresponden a la legislación tributaria española, gozan de un tratamiento distinto en su aplicación práctica, en razón de que el impuesto sobre patrimonio es un tributo cedido total a las Comunidades Autónomas, aunque posea naturaleza estatal. La cesión de dicho impuesto implica la intervención de autoridades fiscales distintas a las autoridades fiscales estatales, quizá en el sentido gramatical y literal de acuerdo al contenido del modelo de convenio OCDE, no implique algún problema, pues las Comunidades Autónomas también son autoridad competente para efectos de la OCDE.

Debido a las competencias normativas cedidas a las Comunidades Autónomas, (para las modificaciones de estos impuestos), pueden hacer regulaciones distintas -al tratamiento realizado a los impuestos controlados por el Poder Tributario Estatal,- pues al momento de la aplicación del Convenio, se produce una diversidad de criterios en atención a la autonomía que poseen (las Comunidades Autónomas) en materia tributaria.

Lo anterior, supone la creación de normas que requieran de una coordinación entre si, para establecer un denominador común, sobre todo si resulta necesario aplicar los métodos de interpretación, establecidos en la legislación tributaria interna. En estos casos el tratado deberá observar los Estatutos de Autonomía, en función de que las comunidades Autónomas, realizan la aplicación y administración de el Impuesto sobre el Patrimonio (de naturaleza estatal), cedido en sus legislaciones tributarias autonómicas.

Convenio internacional para evitar la doble tributación: breve acotamiento al acuerdo celebrado entre España y México

El presente Convenio también establece como objeto, los demás impuestos que posean una naturaleza similar o idéntica, se añadan a los actuales o los sustituyan, que se establezcan con fecha posterior a la celebración de este Convenio.

Las Autoridades competentes de los Estados Contratantes se comunicarán las modificaciones importantes que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.

Sobre este particular señalamos, la falta de precisión (en el Convenio) de todos los impuestos sobre los que recaerá, pues se hace alusión a impuestos atípicos que pueden estar regulados en las legislaciones fiscales de las partes, o bien de aquellos impuestos que todavía no existen. En sentido estrictamente jurídico, lo más recomendable para los sujetos partes, es la inclusión de impuestos ya regulados en sus legislaciones tributarias internas.

Además, esta omisión provoca incumplimiento a la determinación del elemento objetivo del Convenio. Por contemplar tributos indeterminados. Además se tienen que considerar las normas supletorias internas de cada país, por medio de las normas del Derecho Común que suplen las lagunas y vacíos legales del Derecho Tributario.

Habría que considerar que de acuerdo al Derecho Común las partes de un contrato (tributario) no se podrán obligar sobre actos y hechos indeterminados. De esta forma el Convenio, al establecer en su contenido las normas tributarias internas de los Estados miembros, también debe incluir las correlaciones que este orden jurídico posea sistemáticamente al interior.

Para evitar estas distorsiones en los particulares, una medida recomendada sería incluir dentro del Convenio una cláusula especial, la que permita adicionar los demás tributos que sobrevengan a la firma del Convenio y que correspondan a la misma naturaleza.

Aunado a lo anterior, podemos decir que el Convenio adolece de los elementos que identifican a cada impuesto en sus respectivas legislaciones tributarias internas.

La adición de un tributo, posterior a su celebración Convenio, puede provocar falta de certeza jurídica para los sujetos fiscales.

En el caso de México los tributos objeto del convenio, son los Impuestos sobre la Renta y el Impuesto al Activo, los que poseen naturaleza federal.

Estos tributos no tendrían porque provocar ninguna distorsión en su aplicación, sin embargo en la actualidad el Impuesto al Activo (IMPAC), es sustituido en el catálogo fiscal en el presente año 2008, por el nuevo tributo denominado Impuesto Especial sobre Tasa Única, -IETU-, su naturaleza recae en operaciones mercantiles y bancarias, distintas a las actividades que gravaba el IMPAC; como son los activos de los contribuyentes obligados al pago del Impuesto sobre la Renta.

México al crear su sistema tributario en función de la fuente de riqueza y la balanza de pagos, marca una diferencia de origen con el sistema tributario español, que se construye en forma diversa, teniendo como denominador la residencia y movilidad de los sujetos fiscales. Estos elementos de fondo en cada sistema tributario siempre estarán presentes en toda relación tributaria internacional, pues son aspectos básicos para cada Estado y que tendrán repercusión jurídica y económica cuando se da la interrelación de normas tributarias, provocando con ello distorsiones en estas leyes hacendarias; con efectos negativos para el cumplimiento del objetivo del convenio para evitar la doble tributación y los obstáculos en las relaciones tributarias internacionales.

Sobre los métodos para la eliminación de la doble imposición, se refiere el artículo 23.

En este artículo se establecen los métodos que los Estados señalan para evitar la doble imposición.

1. En España la doble imposición se evitará, con las disposiciones aplicables contenidas en la legislación española, de la siguiente manera:

- a) Cuando un residente de España obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, con arreglo a las disposiciones de este Convenio, puedan someterse a imposición en México, España permitirá la deducción del impuesto sobre las rentas o el patrimonio de ese residente de un importe igual al impuesto efectivamente pagado en México.
- b) Los dividendos pagados a una sociedad residente de España, que sea la beneficiaria efectiva de los mismos, por una sociedad residente en México que no controle directa o indirectamente a una sociedad residente en un tercer Estado, ni sea controlada por una tal sociedad, se considerará que han

Convenio internacional para evitar la doble tributación: breve acotamiento al acuerdo celebrado entre España y México

satisfecho en México un impuesto del 5 por 100 en el supuesto del párrafo 2.a) del artículo 10.

2. En lo que concierne a México la doble imposición se evitará, de acuerdo con las disposiciones aplicables contenidas en la legislación mexicana, de la manera siguiente.

- a) Los residentes en México podrán acreditar el Impuesto sobre la Renta pagado en España hasta por un monto que no exceda del impuesto que se pagaría en México por el mismo ingreso.
- b) Las sociedades que sean residentes en México podrán acreditar contra el Impuesto sobre la Renta a su cargo derivado de la obtención de dividendos, el Impuesto sobre la Renta pagado en España por los beneficios con cargo a los cuales la sociedad residente en España pagó los dividendos.

Los métodos contemplados para evitar la doble imposición en la legislación española son:

- a) Imputación parcial para el caso de rentas.
- b) Imputación total en el caso de patrimonio.
- c) Imputación de impuestos no pagados con medidas antielusivas en el caso de dividendos.
- d) Imputación de impuestos subyacentes para dividendos matriz-filial.

Mientras que la legislación mexicana contempla el método de:

- a) Imputación limitada para la renta.
- b) Imputación de impuesto subyacente para dividendos.

De la aplicación correcta de las disposiciones fiscales de estos países y el principio de colaboración recíproca, dependerá el empleo o no de los métodos que eviten la doble imposición.

Artículo 24 no Discriminación

El Convenio contiene el principio de la no discriminación, por medio del cual las partes se obligan a que:

1. Los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no

se exijan o que sean más gravosos que aquéllos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de este otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, particularmente en lo que concierne a la residencia.

2. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no serán sometidos a imposición en este Estado de manera menos favorable que las empresas de este otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta disposición no puede interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a conceder a los residentes del otro Estado contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.

De esta forma el convenio tendrá que garantizar un trato no discriminatorio, o someter a un no nacional a un gravamen distinto que no este sujeto el nacional. Este tratamiento también se hace extensivo para los establecimientos permanentes, en no recibir un trato diferente en el otro Estado contratante, salvo en los casos que correspondan a los beneficios propios relativos a la calidad de nacional en su relación jurídico-política interna con su Estado de origen.

Para una mayor eficiencia del Convenio, se plantea en su contenido la atribución para las Autoridades competentes de los Estados contratantes en poder comunicarse directamente entre sí, con la finalidad de llegar a acuerdos prácticos sobre la aplicación del Convenio, incluyendo las consultas que puedan plantearse y que permitan unilateralmente establecer sus métodos, técnicas y procedimientos en la vigencia del Convenio, así como la aplicación del procedimiento mutuo.

Artículo 26 Intercambio de Información

El presente artículo señala a las Autoridades competentes de los Estados contratantes el deber de intercambiar información que sea necesaria para una mejor aplicación del contenido del presente convenio, o bien con relación a lo establecido en el derecho interno de los Estados contratantes relativo a los impuestos comprendidos, siempre y cuando no contravengan lo establecido en el Convenio.

De esta forma el intercambio de información entre los Estados los obliga a no:

- a) Acoger medidas administrativas que resulten contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado contratante.

Convenio internacional para evitar la doble tributación: breve acotamiento al acuerdo celebrado entre España y México

- b) Proporcionar información que no se pueda obtener por ser propia (en la base) de su legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o del otro Estado contratante.
- c) Proveer datos que revelen un secreto comercial, industrial y profesional, así como procedimientos comerciales, cuya declaración sea contraria al orden público.

Conclusiones

Después de haber abordado los aspectos generales que permiten la concertación de Tratados Internacionales, teniendo como breve referente el convenio celebrado entre México y España, para evitar la doble imposición en materia de renta y patrimonio; podemos enunciar las siguientes consideraciones:

1. Los Tratados Internacionales para eliminar la doble imposición internacional, como fuente del Derecho Tributario Internacional, constituyen un instrumento trascendente para el derecho tributario interno y el internacional, para la coordinación entre las legislaciones fiscales de los países partes.

2. Los Tratados internacionales para evitar la doble imposición jurídica internacional, representan un dique a la actuación soberana del Poder Tributario, en el diseño de sus estructuras normativas internas.

3. La puesta en vigor de un Tratado Internacional que tenga como finalidad eliminar la doble imposición, debe garantizar la seguridad jurídica de los sujetos fiscales.

4. Los Estados que signan los Convenios internacionales para evitar la doble imposición, con la finalidad disminuir el fraude, la elusión y evasión fiscal, incrementan en los obligados tributarios la legitimidad en sus instituciones fiscales y órganos públicos.

5. Los convenios tributarios internacionales, (en su aplicación interna), coadyuvan al fortalecimiento de las relaciones económicas y tributarias de los países participantes.

6

7. El Convenio signado por México y España, cumple en lo general, con los requisitos establecidos por la OCDE y los principios generales del Derecho Internacional y Tributario.

8. Este Convenio en lo particular, no cumple con las precisiones relativas al elemento objetivo integrador de los tributos que permitan la aplicación de los gravámenes sobre las rentas y patrimonios, sin distorsiones.

9. Se establecen como impuestos objeto del Convenio, tributos innominados o no existentes, que dan nacimiento a obligaciones tributarias indeterminadas, que traen una falta de certeza y seguridad jurídica para las partes. De esta forma el Convenio no cumple con uno de sus objetivos: garantizar la seguridad jurídica de los sujetos fiscales, vista ésta como elemento vinculante a evitar la doble imposición.

10. El Convenio, para el caso de España, al incluir tributos con un tratamiento diverso en su interior -debido a las competencias tributarias constitucionales y estatutarias,- se pueden producir distorsiones por la peculiaridad que guardan los impuestos en atención a las competencias tributarias de la autoridad estatal, regional y local. De esta forma, en los impuestos patrimoniales y de renta (del convenio), intervienen las legislaciones Estatal, Autonómica y Local. En el caso de México, al sólo contemplar el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto al Activo (ya desaparecido a partir de enero del 2008), se delimita el campo de aplicación del Convenio a la legislación fiscal federal, por medio de los entes públicos correspondientes (Secretaría de Hacienda y Crédito Público -SHCP- y Servicio de Administración Tributaria -SAT-).

11. Al tratarse de sistemas tributarios distintos desde su origen, se puede provocar una asimetría en las relaciones tributarias internacionales, con relación a los efectos que se produzcan sobre la aplicación de los gravámenes objeto del presente Convenio, en el sentido de que España usa como base de su sistema fiscal la residencia y México la ubicación de la fuente.

12. Por otra parte, no se incluye en el contenido del Convenio, las obligaciones correlativas a los sujetos fiscales, en someterse al Derecho Comunitario originario y derivado, (aunque tal obligatoriedad resulte implícita para España como miembro de la Comunidad Europea, no siendo el mismo caso para México, que indirectamente y por medio del convenio signado, tiene el deber de observar dichas normas comunitarias).

13. En el caso de México no se hace mención a las reglas de carácter general contenidas en la Miscelánea Fiscal, que deben ser cumplidas por todos los contribuyentes, en forma conjunta a las reformas que se susciten cada año en los impuestos sobre renta y patrimonio.

Bibliografía

- Asociación española de asesores fiscales, Sección de fiscalidad internacional. *Fiscalidad internacional. Convenios de doble imposición. Doctrina y Jurisprudencia de los Tribunales españoles, (años 2001-2002-2003)*, Ed. Thomson, Navarra, 2004.
- CALDERON CARRERO, J.M., "Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIS?", *DOCUMENTOS IEF*, núm. 4/2002.
- CALDERON CARRERO, José Manuel, "Métodos para eliminar la doble imposición", *Convenios Fiscales Internacionales*, CISS, Valencia, 2005.
- COLLADO YURRITA, Miguel Ángel, "Fuentes del Derecho Tributario Internacional,", *Estudios sobre fiscalidad internacional y comunitaria*, Centro Internacional de Estudios Fiscales, Universidad de Castilla la Mancha, Madrid, 2005.
- DEL ARCO RUETE, Luis, *Doble imposición internacional y Derecho tributario español*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977.
- GARCIA PRATS, Francisco Alberto, "Armonización fiscal comunitaria," *Conferencia impartida en la Universidad de Castilla la Mancha*, Toledo, España, 12 de marzo de 2008.
- LASAGABASTER HERRARTE, Iñaki, *El ordenamiento jurídico comunitario, el estatal y el autonómico*, IVAP, Madrid, 1986.
- LUCHENA MOZO, Gracia María, "Impuesto Sobre la Renta de no Residentes", *Conferencia impartida en la Universidad de Castilla la Mancha*, Toledo, España, 25 de marzo de 2008.
- MANGAS MARTIN, Araceli, *Derecho comunitario europeo y Derecho español*, 2ª ed., Ed. Tecnos, Madrid, 1987.
- MARCHESSOU, Philippe, "Derecho Tributario Internacional y Derecho Tributario Europeo." Universidad Robert-Schuman, Estrasburgo. *Conferencia impartida en la Universidad de Castilla la Mancha*, Toledo, España, 13 de febrero de 2008.
- MARTIN JIMENEZ, A.J., "Hacia una nueva configuración de las relaciones entre el Derecho comunitario y la normativa nacional en materia de imposición directa. El caso Gilly", *REDF*, núm. 102/1999.
- MARTIN JIMENEZ, Adolfo J. y CALDERON CARRERO, José Manuel, "Los tratados internacionales. Los convenios de doble imposición en el ordenamiento español: Naturaleza, efectos e interpretación," *Convenios Fiscales Internacionales*, CISS, Valencia, 2005.
- MARZO CHURRUCA, Santiago, *Curso básico de fiscalidad internacional*, Universidad Nacional a distancia, Madrid, 2002.
- MONTOYA LOPEZ, María del Prado, "Los convenios para evitar la doble imposición internacional", *Estudios sobre fiscalidad internacional y comunitaria*,

Centro Internacional de Estudios Fiscales, Universidad de Castilla la Mancha, Madrid, 2005.

Notas de derecho Financiero, Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, Sección de publicaciones de la Facultad de Derecho, vol. 2, Madrid, 1976, p. 301 en obra de ALMUDI CID, José Manuel, *El régimen jurídico de transparencia fiscal internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2005.

PEREZ CALVO, Alberto, *Estado Autonómico y Comunidad Europea*, Ed.Tecnos, Madrid, 1993.

PEREZ GONZALEZ, Manuel y PUEYO LOSA, Jorge, “Las Comunidades Autónomas ante el orden internacional”, *Constitución, Comunidades Autónomas y Derecho Internacional*, Xunta de Galicia, Santiago de Compostela, 2002.

REMIRO BROTONS, Antonio, “La estructura compleja del estado y la atribución de competencias en el ámbito de las relaciones internacionales”, Artículo 149.1.3 de la Constitución, en ALZAGA VILLAMIL, Óscar, *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, Tomo XI, Derecho Reunidas, Madrid, 1999.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª ed., Universidad Complutense, Madrid, 1993.

Tratado Tributario Internacional (para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la Renta y el Patrimonio, y prevenir el fraude y la evasión fiscal) entre el Reino de España y los Estados Unidos Mexicanos celebrado en Madrid el 24 de julio de 1992 y ratificado el 27 de octubre 1994.