

TESIS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION EN EL CAMPO INTERNACIONAL EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA BASADA EN LA TEORIA DE LA FUENTE DEL INGRESO GRAVABLE

POR EL LICENCIADO EN DERECHO

HUGO B. MARGAIN

PROFESOR DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y DE DERECHO FISCAL DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO. EX DIRECTOR GENERAL DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES. DIRECTOR GENERAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

CAPITULO I

LA DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL

1. Antecedentes. 2. Supuestos de la doble tributación. Elementos normativos. Elementos jurídico-objetivos. 3. Conclusiones.

1. ANTECEDENTES

Se presenta la doble imposición internacional, cuando las legislaciones de dos estados coinciden en gravar un mismo ingreso, obtenido por un contribuyente, provocándose una situación de injusticia que puede remediarse por medio de un convenio entre los estados interesados para evitar la doble tributación.

La coincidencia de dos o más impuestos de distintos estados sobre un ingreso de una misma persona física o moral, por encontrarse dentro de los supuestos legales previstos en las leyes, ocasiona la doble imposición en el terreno internacional, sobre todo cuando la legislación interna no prevé ningún sistema de deducción del impuesto pagado en otro estado o de segregación del ingreso ya gravado. Y aun cuando existan determinados principios en la legislación interna para evitar el fenómeno de la doble imposición internacional, es preferible establecer conceptos admitidos por dos estados en un tratado bilateral, con el fin de resolver definitivamente el problema, y superar cualquier resolución unilateral, apoyada en el derecho interno, la cual sería notoriamente insuficiente si se tiene en cuenta que los principios admitidos en la legislación de un estado con frecuencia no son aceptados en la del otro.

Además, al fijarse en un tratado los principios para evitar la doble tributación, se consigue de paso, la colaboración de las autoridades fiscales de ambos países en distintos aspectos: el intercambio de informaciones que de otro modo no pueden ser obtenidas; el establecimiento de sistemas de vigilancia para evitar la evasión fiscal y la fijación de un procedimiento de ejecución de los contribuyentes morosos radicados

en otro país, que por ese hecho escapan a los sistemas económico-coactivos del Estado en que son causantes y en el cual no están radicados. Estas y otras ventajas, hacen deseable la firma de tratados bilaterales para evitar la doble imposición y la evasión fiscal.

2. SUPUESTOS DE LA DOBLE TRIBUTACION

El problema de la doble tributación internacional, requiere el estudio de dos supuestos substanciales:

- A) Las legislaciones de los países contratantes, y
- B) El sujeto del impuesto.

Para los fines de este estudio, el primero se designará como elementos normativos y el segundo, como elementos jurídico-objetivos.

A) *Elementos normativos.* Con relación al primero de los puntos señalados, nace el problema de la doble tributación cuando ambos estados coinciden, de acuerdo con sus legislaciones, en gravar un mismo ingreso.

En este trabajo sólo se tocará el Impuesto sobre la Renta, que agrava los rendimientos de la actividad económica de los sujetos, y se referirá a los casos en que las legislaciones de dos países sobre esta materia, se yuxtaponen en relación con una misma actividad o ingreso.

Si a determinada actividad o ingreso sólo los grava uno de los países contratantes, no se producirá la doble tributación, ya que el otro país no los considera gravados.

Por lo tanto, únicamente en la zona de coincidencia de ambas legislaciones se presenta el fenómeno de la doble tributación; de donde se desprende que al estructurarse un tratado sobre la doble imposición entre dos países, debe tomarse como base la Ley del Impuesto sobre la Renta del país que tenga una menor órbita de aplicación, para delimitar la coincidencia con la ley del otro país.

Una vez fijada la zona común de imposición, ésta será la que sirva de base, en lo normativo, al tratado con el cual se evite el pago del doble gravamen.

B) *Elementos jurídico-objetivos.* Es menester estudiar el segundo de los supuestos, con relación a tres conceptos: nacionalidad, residencia y fuente de ingreso, que intervienen substancialmente en la determinación del estado al que corresponde el impuesto, y desplazan al otro evitando la yuxtaposición de tributos que provoca la doble imposición.

Es bien sabido que la nacionalidad, por sí sola, obliga a un sujeto al pago de impuestos al país a que pertenece, como una de las ligas de soberanía reconocidas por el Derecho Internacional, obligación que no se pierde aun cuando el nacional no se encuentre en su país.

La residencia, o sea el domicilio permanente de un sujeto en un determinado estado, le impone la obligación de cubrir gravámenes al país en donde se encuentra radicado.

La fuente del ingreso gravable es el lugar de donde se obtiene la utilidad, base del impuesto, independientemente de la nacionalidad o de la residencia del sujeto.

Del juego de estos tres conceptos: nacionalidad, residencia y fuente del ingreso, surgen los seis casos en que puede producirse la coincidencia de impuestos en el campo internacional, y que en seguida se enumeran tomando como base uno de los países contratantes:

a) Cuando un nacional que reside en el extranjero obtiene ingresos de fuentes de riqueza situadas en el extranjero.

b) El del nacional, con residencia en su país, que obtiene ingresos de fuentes ubicadas en el extranjero.

c) La situación de un nacional, con residencia en el extranjero, que obtiene ingresos de fuentes de riqueza localizadas en su país.

d) El caso de un extranjero, residente en el país, que obtiene ingresos de fuentes de riqueza situadas en el mismo.

e) Cuando un extranjero, residente en el extranjero, obtiene ingresos de fuentes ubicadas en el país.

f) Finalmente, el extranjero residente en el país, que obtiene ingresos de fuentes de riqueza extranjeras.

Los seis casos descritos se plasman, para mayor claridad, en el siguiente diagrama por virtud del cual se observa la forma en que los elementos nacionalidad, residencia y fuente cambian de un país a otro para agotar las posibilidades en que dos países pueden gravar un mismo ingreso, provocando el doble tributo en lo internacional.

<i>País</i>	<i>Extranjero</i>
a) Nacional	Residencia Fuente
b) Nacional Residencia	Fuente
c) Nacional Fuente	Residencia
d) Residencia Fuente	Nacional
e) Fuente	Nacional Residencia
f) Residencia	Nacional Fuente

Como corolario de lo antes expuesto, queda evidente la siguiente conclusión: no existe la doble imposición cuando los tres elementos estudiados, nacionalidad, residencia y fuente coinciden dentro de las fronteras de un país.

Aun cuando escapa a los lineamientos de este trabajo, debe apuntarse el caso de que, cuando cada uno de los elementos jurídico-objetivos se encuentre en distintos países, cuyas legislaciones coincidan en considerar el ingreso como hecho generador del crédito fiscal, tal ingreso se vería gravado por tres impuestos. Para evitar la reincidencia de gravámenes, debe señalarse la importancia o predominio que se dará a cada uno de los tres elementos estudiados.

Así debe establecerse que el elemento más importante es el de la fuente y que, por lo tanto, el país donde ella se encuentre será el que grave en primer término, el de la residencia en segundo y, por último, el de la nacionalidad.

Ahora bien, si la solución de la múltiple tributación fuera la segregación de los ingresos, el problema quedaría superado al gravar cada país los ingresos en él obtenidos.

3. CONCLUSIONES

a) Para evitar la doble tributación no bastan las normas de legislación interna; conviene la celebración de tratados bilaterales.

b) La base normativa del tratado debe ser la ley del estado que tenga una menor órbita de aplicación, en cuanto coincida con la ley del otro estado.

c) Con relación a los elementos jurídico-objetivos: nacionalidad, residencia y fuente, la doble tributación se presenta cuando cualquiera de ellos se sitúa en el otro país.

d) No hay doble tributación cuando los tres elementos jurídico-objetivos se encuentran dentro de las fronteras de un solo país.

CAPITULO II

CLASIFICACION DE LOS INGRESOS SUJETOS AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

4. Ingresos que dan motivo a la doble tributación. 5. Clasificación de los ingresos gravados por el Impuesto sobre la Renta. Ingresos provenientes del capital. Ingresos del trabajo. Ingresos de las empresas. 6. Conclusión.

4. INGRESOS QUE DAN MOTIVO A LA DOBLE TRIBUTACION

Los ingresos que dan motivo a las distintas situaciones de doble tributación, son todos aquellos que tienen un efecto en el patrimonio de los sujetos del impuesto y que provienen de tres conceptos: el capital, el trabajo y la combinación de ambos.

En este estudio sólo nos ocuparemos del impuesto que grava los rendimientos, generalmente conocido como Impuesto sobre la Renta, y queda fuera de su propósito la doble tributación provocada por el ingreso proveniente de sucesiones, donaciones y de juegos de azar.

5. CLASIFICACION DE LOS INGRESOS GRAVADOS POR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Sin pretender establecer una nueva división doctrinaria de los impuestos, y sólo para los fines de este estudio, el de la renta se clasificará atendiendo al origen de los ingresos, reputándose objetivos los impuestos que recaen sobre los ingresos del capital; personales los que gravan los rendimientos del trabajo, y reales, los que se aplican a la renta que produce el capital y el trabajo unidos en las empresas.

Esta clasificación se justifica por el diverso tratamiento que a cada una de sus ramas debe darse en un tratado bilateral.

A) *Ingresos provenientes del capital.* Estos ingresos son los que se derivan de los rendimientos que el capital produce al imponerse, sin que medie, por parte de su dueño, ningún otro tipo de actividad.

Los impuestos que gravan las operaciones de imposición de capitales son objetivos, porque recaen sobre los rendimientos del capital, independientemente de cualquier circunstancia personal, tanto del acreedor como del deudor. Por ello se causan mientras el capital produzca réditos, o la ley los presuma. En consecuencia, deben causarse en donde resida el deudor, quien debe quedar obligado a retener y pagar el impuesto.

Lo importante, en este caso, es la operación en sí y no las personas que en ella intervienen. De ahí el nombre de impuestos objetivos.

B) *Ingresos del trabajo.* Los ingresos provenientes del trabajo están gravados por impuestos de carácter personal, ya que tienen su origen sólo en la actividad individual desplegada en cualquiera de las dos grandes clasificaciones que del trabajo se han hecho: trabajo desempeñado bajo la dirección y dependencia de un tercero o trabajo desarrollado libremente. Como se observa, la fuente del ingreso en este caso es únicamente el trabajo personal, en tanto que en la clasificación anterior, es solamente el capital, sin el trabajo.

Los impuestos sobre los ingresos percibidos por el trabajo libre, o desempeñado bajo la dirección o dependencia de un tercero, se reputan personales, por considerarse como elemento fundamental del ingreso al individuo que lo recibe y no al contrato, que solamente subsiste en cuanto determinada persona lo celebra y cumple.

De tal manera es esto cierto, que en el primer grupo de impuestos, llamados objetivos, nada más importa el capital produciendo rendimientos, que son los que se gravan, y el elemento personal de quien los recibe o paga se relega a algo accesorio. Por ello, en el caso del fallecimiento del obligado, o del beneficiario, se continuará cubriendo el impuesto por el rendimiento del capital que está en producción, por haber sido motivo de cualquiera de las formas de imposición de capitales. En los impuestos personales, por el contrario, el puro trabajo del individuo genera el ingreso gravable y al individuo se le grava mientras trabaja. No es concebible que se siga gravando a una persona que ya no existe, y no sería legal cobrar impuestos personales, adeudados por dicho sujeto, a sus herederos o legatarios.

Con esto se ha querido hacer hincapié en la diferencia substancial entre el pri-

mero de los impuestos, que grava el capital y que tiene un carácter objetivo, y los impuestos que recaen sobre los ingresos derivados del trabajo, y que tienen la característica de personales.

C) *Ingresos de las empresas*. Los ingresos provenientes de la combinación del capital y del trabajo en las empresas o negociaciones, se consideran como gravados con impuestos reales, que gravitan sobre las mismas por los ingresos que obtienen en las actividades mercantiles que desarrollen.

Tienen carácter de reales ya que gravitan sobre dos factores: el capital y el trabajo, que unidos para producir, forman una entidad nueva, la empresa. En su conjunto, estos factores adoptan características peculiares distintas de los ingresos obtenidos sólo por el capital o sólo por el trabajo, y como al unirse forman la empresa, es a ésta a quien se considera sujeta al gravamen por las utilidades percibidas en donde opere, por lo que los impuestos que soporta se califican como reales.

En resumen, los impuestos pueden gravar ingresos derivados de:

- a) El trabajo;
- b) El capital, y de
- c) La combinación de trabajo y capital en las empresas.

Se denominarán, únicamente para los propósitos de este trabajo, y de acuerdo con su origen:

- a) Personales;
- b) Objetivos, y
- c) Reales.

6. CONCLUSION

El Impuesto sobre la Renta se clasifica atendiendo al origen del ingreso en: objetivo, cuando grava ingresos procedentes del capital; personal, cuando recae sobre los rendimientos del trabajo, y real, cuando gravita sobre la renta del capital y del trabajo unidos.

CAPITULO III

PRINCIPIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION. LAS TEORIAS DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y DE LA FUENTE DEL INGRESO GRAVABLE

7. Generalidades. 8. Teoría del establecimiento permanente. 9. Teoría de la fuente del ingreso gravable. Concepto general de la fuente. Clasificación de la fuente. Fuente del ingreso de las empresas. Fuente del ingreso por imposición de capitales. Fuente del ingreso por trabajos personales. Límites a la teoría de la fuente. La reversión de la fuente. 10. Conclusiones.

7. GENERALIDADES

Existen en la actualidad dos teorías para evitar la doble imposición en el campo internacional: la del establecimiento permanente y la de la fuente del ingreso gravable.

De los elementos jurídico-objetivos ya citados (supra 2-B), sólo se tomarán en consideración, en este capítulo, los de residencia de los sujetos y de la fuente de riqueza que soportan, respectivamente, las teorías del establecimiento permanente y de la fuente del ingreso gravable.

Sostiene la teoría del establecimiento permanente, que un causante tiene la obligación de pagar el impuesto a un determinado estado, siempre que en él opere a través de un establecimiento permanente. En términos generales se entiende por establecimiento permanente de las negociaciones, todo local fijo destinado al desarrollo de una actividad mercantil gravada por el Impuesto sobre la Renta. Con este criterio objetivo y simplista se evita la doble tributación en los casos de operaciones realizadas en los dos estados, por medio de las cuales se perciben ingresos que van a ser motivo de pago de impuestos solamente en el país en donde se encuentre situado el establecimiento permanente del negocio.

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

La teoría de la fuente, por su parte, atiende al lugar donde se han generado los ingresos y resuelve es allí donde debe pagarse el impuesto, sin importar la residencia de los contribuyentes ni el sitio en que se hubieren celebrado los contratos que dieron motivo a la operación.

Esta teoría trata de gravar de manera equitativa en cada país, el ingreso obtenido dentro de su territorio y, como lo acepta la teoría anterior, ésta permite también la deducción del impuesto pagado al estado donde se originó el ingreso gravable, del impuesto que debe cubrirse al estado de que sea nacional o en el que resida el sujeto que lo percibe.

Los tratados bilaterales que se han celebrado, aceptan la tesis del establecimiento permanente y la de la fuente del ingreso, en mayor o menor medida, pero en general acogen las dos teorías para resolver el problema planteado por la doble tributación.

8. TEORIA DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

La teoría del establecimiento permanente se ha utilizado para resolver los problemas de doble imposición, suscitados por los impuestos que hemos denominado objetivos, personales y reales. Como en este estudio se acoge la teoría de la fuente, no se hará una referencia concreta a las soluciones que aporta la teoría del establecimiento permanente en los casos de los impuestos objetivos y personales, y sólo se expondrá la que ofrece para los impuestos reales a las empresas, por ser los de mayor interés en el campo de la doble tributación internacional.

La teoría del establecimiento permanente permite a un estado gravar las opera-

ciones mercantiles de las empresas, siempre que cuenten con un establecimiento permanente situado en su territorio. Esta teoría es defendida por los estados de alto desarrollo industrial y exportadores de capitales, que como países acreedores tienden a obtener utilidades derivadas de su actividad mercantil y del préstamo de sus capitales en el otro país, libres de impuestos en él, alegando la no residencia de los sujetos en su territorio.

Ahora bien, las empresas, debido a su mejor organización y al progreso de los modernos medios de transporte, pueden operar explorando mercados en distintos países, sin necesidad de contar con establecimientos permanentes en ellos, obteniendo ganancias derivadas de la realización de negocios en fuentes de riqueza del otro país, al cual se le niega el derecho de gravar las utilidades en él obtenidas, por razón de la ausencia de un establecimiento permanente del negociante.

Para este conjunto de actos mercantiles, los partidarios de la tesis del establecimiento permanente, por virtud de una serie de excepciones, admiten para casos concretos, la teoría de la fuente.

Los países deudores no deben aceptar esta solución, ya que el país acreedor obtendría la declaración de una tesis general que le es favorable, por cuanto que deberá aplicarse a los ingresos gravables percibidos por las empresas, siempre que cuenten con establecimientos permanentes en el otro país, y sólo en casos específicamente determinados, se admitirá que el estado donde se encuentre la fuente tenga derecho al gravamen.

Procediendo de esta manera se deja imposibilitado al país de menor desarrollo económico, importador de capitales, para gravar en la fuente una multitud de casos concretos que no se previeron en el tratado como excepción a la regla general, e inclusive, por no considerarse en forma expresa como situaciones gravadas en el país de la fuente, escaparán al impuesto, por virtud de la tesis del establecimiento permanente, las actividades no previsibles que empresas extranjeras, sin establecimiento permanente, pudieran realizar en el futuro.

9. LA TEORIA DE LA FUENTE DEL INGRESO GRAVABLE

A. CONCEPTO GENERAL DE LA FUENTE

Para llegar al concepto de la fuente, precisa tratar las tres distintas situaciones producidas en el campo internacional por los impuestos reales, objetivos y personales:

a) *Fuente en el caso de los impuestos reales.*

Por lo que toca a los impuestos reales, que recaen sobre la combinación del capital y del trabajo, unidos para formar las empresas, la fuente la constituye el espacio territorial donde la actividad mercantil de la empresa se desarrolla, y de la cual deriva ingresos gravables por impuestos reales.

b) *Fuente en el caso de impuestos objetivos.*

Tratándose de impuestos objetivos, la fuente pasa de un país a otro, cuando

existe remisión de capitales; acompaña al capital a donde quiera que se encuentre produciendo y, por lo tanto, no interviene en la determinación de la fuente, la residencia del dueño del mismo.

c) Fuente en el caso de impuestos personales.

En los personales, se sitúa la fuente en el territorio en donde resida el sujeto obligado al pago del trabajo desempeñado. La fuente económica de quien presta los servicios personales se ubica en el estado en donde se halla el origen de sus ingresos, y no se toma en consideración el sitio en donde desempeña sus labores.

B. CLASIFICACION DE LA FUENTE

La fuente se clasifica atendiendo a dos conceptos:

a) El jurídico-económico, según el cual, la fuente puede ser formal o real.

Se entiende por fuente formal, el lugar en donde se celebren los contratos que dan motivo a ingresos derivados del capital, del trabajo y de la combinación de ambos.

Se considera fuente real, el ámbito territorial donde dichos contratos se ejecutan y producen ingresos gravables.

b) El territorial, de acuerdo con el cual la fuente puede ser interna o externa.

Es fuente interna el territorio de operación de una empresa dentro de las fronteras del estado en que reside el sujeto del impuesto.

Es fuente externa el espacio territorial de operación, en cuanto rebasa las fronteras del país en que reside el contribuyente.

Para el estudio de la fuente de los ingresos, se clasifican éstos en la forma ya apuntada, y se estudiarán en el siguiente orden:

Fuente del ingreso de las empresas;

Fuente del ingreso por imposición de capitales, y

Fuente del ingreso por trabajos personales.

Sin embargo, la teoría de la fuente debe limitarse para evitar que se haga inoperante y para considerar, en forma especial, algunos ingresos; con ese fin, también se hará referencia a:

Los límites a la teoría de la fuente, y a

La reversión de la fuente.

C. FUENTE DEL INGRESO DE LAS EMPRESAS

a) Generalidades.

Desde el punto de vista de la empresa situada en un estado, se provoca la doble tributación en el momento de desplegar la actividad mercantil para la que fue organizada, en un territorio de otro estado, salvo cuando se trata de operaciones directas de ventas internacionales que no son gravadas por impuestos reales por el otro estado, sino únicamente por impuestos arancelarios sobre las mercancías. Este último conjunto

de operaciones no configura la tesis de la fuente que sirve de base a la teoría, aun cuando la empresa situada en un estado, que comercie en lo internacional, obtenga por ese tráfico ingresos de fuentes extraterritoriales.

b) *Actos habituales y accidentales.*

Para los efectos de este trabajo, los actos mercantiles que llevan a cabo las empresas, se dividen en dos grupos:

Se consideran habituales, los que ejecute una empresa en el país en que tenga un establecimiento permanente.

Son accidentales, los que lleva a cabo una empresa en un país distinto, en el que no cuenta con establecimiento permanente.

c) *Situaciones de la doble imposición.*

En consecuencia, pueden darse estas situaciones:

Primera: Si la actividad se desarrolla en el estado de la residencia de la empresa, no existe doble tributación.

Segunda: Si rebasa los límites del estado de su residencia y actúa dentro de las fronteras de otro estado, habrá doble imposición, una en el país donde se encuentran, tanto la residencia de la empresa como la fuente interna de sus ingresos, y en otra en el estado en donde se sitúa su fuente externa de ingresos.

Cabe hacer notar que esta situación pretende resolverla la teoría del establecimiento permanente, recurriendo a una ficción para gravar en el país de la fuente, por excepción, el ingreso allí obtenido, proveniente de una actividad mercantil de una empresa que no cuenta con establecimiento permanente en ese lugar.

La teoría de la fuente es más congruente, y al admitir el principio general del derecho del estado de la fuente para gravar el ingreso, abarca la multiplicidad de casos que pueden presentarse. (Ver supra N° 8.)

Tercera. Finalmente, la situación de la empresa que opera en dos estados a través de establecimientos permanentes ubicados en ellos, caso en que la fuente y la residencia se confunden, y como reside al mismo tiempo en dos estados, se provoca la doble imposición.

Cuando las actividades se desarrollan en dos estados, se presentan las situaciones segunda y tercera, en las cuales el ingreso queda gravado por ambos países.

La tercera situación, o sea la de empresas que operan en forma constante en dos estados, a través de establecimientos permanentes ubicados en los mismos y que en consecuencia obtienen ingresos habitualmente, se resuelve, por lo que ve al problema de doble imposición, considerando cada establecimiento permanente como entidad autónoma y exigiéndole a cada una el pago del impuesto en relación al ingreso obtenido.

El principio admitido para evitar la doble imposición internacional, en el caso señalado, puede resumirse en los siguientes términos:

Cada estado gravará las ganancias de las empresas que cuenten con establecimientos permanentes dentro de sus fronteras, en la medida en que las hayan obtenido, sin tomar en cuenta la utilidad general de las empresas.

Como se ve, en este caso se gravan actos habituales de comercio, puesto que la empresa se encuentra establecida en los dos estados.

El problema que no logra resolver satisfactoriamente la teoría del establecimiento, lo ofrece la segunda situación, la de una empresa domiciliada en un estado, cuando opera en el otro sin establecimiento permanente, realizando actos accidentales de comercio dentro de sus fronteras, de los cuales deriva alguna utilidad de fuentes de riqueza allí situadas o de negocios en él efectuados.

Para configurar la fuente del ingreso en este caso, no debe tomarse en consideración la fuente formal de los ingresos, sino atenerse a un criterio de carácter objetivo, determinándose que el acto accidental de comercio se consuma en el país donde se encuentran los bienes o se prestan los servicios objeto de la transacción, conforme a la tesis de la fuente real externa.

Dicha fuente, en estos casos, se circunscribe claramente al país en donde se realizó, en forma objetiva, la transacción de la cual se deriva un ingreso gravable, para un sujeto determinado que carece de establecimiento permanente en el estado donde efectuó el negocio.

La solución radica, en consecuencia, en aceptar la fuente real externa como base para evitar la doble tributación, en el caso de actos accidentales de comercio.

D. FUENTE DEL INGRESO POR IMPOSICION DE CAPITALS

Los ingresos derivados de la imposición de capitales, tienen su fuente en el lugar donde reside el deudor. (Supra 9-A.)

Por ello, todos los ingresos derivados de intereses, premios, regalías, dividendos y, en general, todo el rendimiento que puede proporcionar el capital, se grava con impuestos objetivos en el país donde resida el deudor, ya que él constituye la fuente de riqueza para el acreedor.

Tratándose del arrendamiento de bienes muebles e inmuebles, la teoría de la fuente determina que debe gravar, con exclusión del otro país, aquel en que se encuentren situados los bienes de los cuales se percibe un ingreso por haberse concedido el uso o goce temporal de los mismos a otra persona.

Los bienes inmuebles arrendados, cuando el arrendamiento coincida con la situación prevista en la ley, causarán el impuesto en el país en donde se encuentran.

Cuando se trate del arrendamiento de carros de ferrocarril, gravará el país donde el material rodante se esté empleando, sin tomar en consideración, como se ha venido repitiendo, ni la fuente formal ni la residencia del arrendador.

E. FUENTE DEL INGRESO POR TRABAJOS PERSONALES

Los ingresos que se derivan del trabajo individual, y que se gravan con impuestos de carácter personal, tienen su fuente en el estado en que resida quien paga el trabajo prestado. (Supra 9-A.)

F. LIMITES A LA TEORIA DE LA FUENTE

Existe una serie de operaciones de compraventa en el mercado internacional, que pudieran considerarse como gravables por la teoría de la fuente y que deben excluirse, para no desbordarla. (Supra 9-C-a.)

Conviene tener presente la clasificación de actos habituales y actos accidentales de comercio a que se ha hecho referencia (supra 9-C-b) y conforme a este criterio, determinar la solución que debe darse a cada uno de los casos en ellos considerados, de acuerdo con el principio de la fuente.

Para evitar que se extralimite la tesis de la fuente, deben separarse los ingresos obtenidos por el vendedor en operaciones directas de compraventa en el mercado internacional, ingresos que no podrán ser gravados con impuestos reales por el estado donde se entreguen las mercancías. Estas operaciones sólo deben dar motivo a los impuestos arancelarios.

Para la interpretación de lo que en forma restrictiva debe entenderse por fuente real externa del ingreso, se considera como operación directa de compraventa en el mercado internacional, toda venta efectuada sin que exista, en el país de residencia del adquirente, ninguna persona sujeta con relación de dependencia o subordinación con el enajenante, ni cuente el propio enajenante con existencias de mercancías para su venta en el país comprador.

G. REVERSION DE LA FUENTE

El principio general de la fuente del ingreso gravable sufre dos excepciones, por virtud de las cuales no se sigue el criterio general, sino que, por el contrario, se revierte la fuente en favor de determinado estado por considerarse, en estos casos, que el país donde se revierte la fuente es el que tiene derecho a gravar las utilidades correspondientes.

a) La primera de las excepciones se refiere a las empresas y considera dos casos:

El primero trata de las materias primas obtenidas por una empresa en el estado en que reside, que opera en el otro estado a través de un establecimiento permanente, dedicado a enajenar en él las materias primas que le envía la empresa.

Conforme a la teoría general de la fuente, la utilidad gravable se obtendría en el país que enajena las materias primas, puesto que hasta entonces se percibe una utilidad; de igual manera se resolvería este caso aplicando la teoría del establecimiento. Sin embargo, esta tesis, aun cuando del todo conforme con la teoría de la fuente y del establecimiento, lesionaría los intereses del país productor de materias primas. Por lo tanto se sostiene, para estos casos, que la fuente de la utilidad gravable regresa al país productor de las materias primas substrayéndola, en forma excepcional, del país en donde éstas se venden.

Esta excepción, por más radical que quiera considerarse, viene a proteger al país productor de materias primas, puesto que, al fin y al cabo son ellas la base de la utilidad de la empresa explotadora, aun cuando la fuente que produce esa utilidad se localice en el otro estado.

Puesto que se señala como base de la reversión del criterio de la fuente las exportaciones de materias primas, se comprende la necesidad de definir las en los siguientes términos: es materia prima exportada todo producto natural, de origen animal, vegetal o mineral, que se envía, para su transformación industrial o para su venta, a un establecimiento permanente de la misma empresa explotadora situado en el otro país.

Si se trata de la venta de dichas materias primas, la utilidad debe corresponder al país donde se obtuvieron; si de su transformación, la utilidad debe dividirse en proporción a la transformación sufrida para que sea gravada por ambos estados.

El segundo caso de excepción a la teoría de la fuente lo constituyen las empresas manufactureras que operando en un estado, vendan sus productos en una proporción mayor a través de un establecimiento permanente situado en el otro país.

Como en el anterior, en este caso de excepción se revierte la fuente a donde se encuentra la empresa manufacturera, lo que viene a evitar que el país productor se vea lesionado por empresas que remiten la mayor parte de su producción al otro país, cuando la fuente de riqueza que produce la utilidad, está efectivamente en el estado en donde se halla la empresa manufacturera.

b) La segunda excepción se refiere a la reversión de la fuente tratándose de ingresos derivados del trabajo personal, y comprende dos casos, como sigue:

Es el primer caso el de los trabajadores residentes en las fronteras, que suelen pasar de un estado a otro a prestar servicios en toda clase de empresas comerciales, industriales o agrícolas, pero conservando su habitación en un domicilio permanente del otro estado, al cual regresan, ya sea diariamente o cuando menos una vez por mes. Entonces se determina que las remuneraciones por el trabajo desempeñado en el país donde prestan sus servicios, no será motivo de imposición, aun cuando en él resida la empresa que les paga, sino sólo en aquel donde el trabajador esté domiciliado.

El tratamiento reservado a los trabajadores fronterizos reconoce como principio de imposición, no el de la fuente, sino el de la residencia en el estado que le proporciona servicios públicos de toda índole. Por ello, en forma excepcional para estos casos, la fuente se revierte al domicilio permanente del trabajador, en vez de situarla, de acuerdo con lo que se ha admitido, en la residencia de quien paga los servicios.

Tratamiento semejante se plantea para los trabajadores que de un estado pasan al otro en calidad de braceros, de acuerdo con convenios bilaterales celebrados entre ambos países, para desempeñar labores agrícolas de tipo estacional o trabajos temporales en las industrias.

Al igual que en los casos anteriores, estos ingresos sólo pagarán el Impuesto sobre la Renta en el estado en donde el trabajador tenga su domicilio permanente.

10. CONCLUSIONES

A) Un país en desarrollo no debe aceptar un tratado basado en la teoría del establecimiento permanente, aun cuando en forma excepcional se admita en él la teoría de la fuente.

B) En vez de admitir, como regla general, la teoría del establecimiento permanente y prever la aplicación de la fuente para casos de excepción, debe estructurarse el tratado sobre la teoría de la fuente, como norma general.

C) La fuente, salvo los casos de excepción, siempre se ubica:

a) En los impuestos objetivos, en el lugar en donde se emplea el capital produciendo rendimientos.

b) En los reales, en el territorio, nacional o extranjero, donde la empresa desarrolla la actividad para que fue organizada.

c) En los personales, en el lugar en que resida quien paga el trabajo prestado.

D) Las compraventas directas en el mercado internacional, no corresponden a la órbita de la fuente real externa base de la ponencia.

E) En casos de excepción, la reversión de la fuente protege al país exportador de materias primas, al estado en que se encuentren empresas manufactureras que carezcan de mercado interior, y a los países que exporten mano de obra.

CAPITULO IV

FORMULA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION

11. *Normas para evitar la doble imposición en el caso de ingresos de las empresas.*
12. *Normas para evitar la doble tributación en el caso de ingresos procedentes de la imposición de capitales.* 13. *Normas para evitar la doble imposición en el caso de impuestos personales.* 14. *Conclusiones.*

Una vez establecido en el capítulo anterior el lugar de situación de la fuente del ingreso gravable de los impuestos objetivos, personales y reales, a continuación se analizan las normas para destruir la yuxtaposición de impuestos en lo internacional, según que los ingresos deriven del capital, del trabajo o de la combinación de ambos.

11. NORMAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION EN EL CASO DE INGRESO DE LAS EMPRESAS

La doble imposición, en el caso de impuestos reales, se evita de dos maneras:

A) Deduciendo del impuesto que debe cubrir la empresa en el lugar de su residencia, el pagado en el país de la fuente.

B) No acumulando al ingreso gravable en el país en que resida la empresa, el obtenido en el de la fuente real externa, sobre el cual ya se debió haber cubierto el impuesto.

A. *Método de deducción de ingresos.*

De los dos sistemas enunciados, el primero favorece a los países que tienen altas tasas en el Impuesto sobre la Renta, puesto que al permitir la deducción del gravamen

pagado en otro país, con tasas inferiores, siempre habrá una tasa diferencial a favor del fisco del país que cuente con impuestos más elevados.

Además, los impuestos directos influyen, hasta cierto punto, en los precios; por lo tanto, las compañías de un estado procurarán, al vender sus mercancías o servicios dentro del territorio de otro, obtener el dinero suficiente para cubrir el impuesto al fisco del país en que operen y la tasa diferencial que deba enterarse al país en que residan, y quedarse con un rendimiento adecuado para sus capitales. Esto se afirma sin desconocer que el Impuesto sobre la Renta es directo a la utilidad y por ello se reputa un impuesto no repercutible, como lo son los indirectos.

Estudiando el caso contrario, en operaciones de empresas residentes en un país de bajos impuestos que operen en otro país de impuestos elevados, el impuesto pagado al fisco de este último, siempre será mayor que el que debiera pagarse en el estado en que residen, dada la diferencia de tarifas y, en consecuencia, al hacer la deducción del impuesto pagado en el país de la fuente, no se dejaría oportunidad al país de la residencia de cobrar un solo centavo.

Por lo tanto, este sistema no es conveniente para los países en desarrollo.

B. Método de segregación de ingresos.

Por virtud del segundo método se consigue que cada uno de los estados contratantes grave únicamente los ingresos que se obtengan en su territorio. Así, el país donde resida la empresa, permitirá que ésta deduzca de sus ingresos totales, los obtenidos en el otro país contratante, única manera con la cual ambos estados quedan en un plano de igualdad y reciprocidad.

Otra de las ventajas que ofrece el método de segregación de los ingresos, se advierte en los casos en que un estado otorga una exención de impuestos con el propósito de alentar alguna actividad que le interesa. Para que el sacrificio de dicho estado no redunde sólo en un beneficio para el otro país, haciendo nugatorio el incentivo a las actividades que desee impulsar, debe sostenerse que los ingresos no sean gravados por el segundo país.

Con esa finalidad, los ingresos gravables a los cuales uno de los estados haya otorgado el beneficio de exención total o parcial del impuesto, serán tratados por el otro estado como si hubieran cubierto el impuesto, de no haberse concedido la exención y, en consecuencia, no volverán a ser gravados por éste.

Este principio es especialmente aplicable a sucursales y agencias de empresas extranjeras que, por virtud de la legislación protectora del desarrollo industrial, han obtenido en el país donde se hallan establecidas, una exención total o parcial de impuestos a las utilidades obtenidas en las operaciones que realicen, pero que están obligadas a consolidar sus resultados en el país donde se encuentre su casa matriz. En este caso la exención de que gozan dichas sucursales y agencias, debe ser respetada por el estado en que se encuentre domiciliada la casa matriz.

Con esto se reafirma el principio de que el ingreso gravado en un país, debe quedar excluido del gravamen en el otro país contratante, de acuerdo con el criterio

de la fuente del ingreso, debiéndose entender también por ingreso gravado, aquel al que un estado ha concedido exención total o parcial del Impuesto sobre la Renta, y que el otro estado debe considerar como ingreso ya gravado, aunque realmente no lo haya sido.

Finalmente, el sistema de segregación de los ingresos otorga un aliciente a la inversión de capitales en los países en desarrollo, con bajas tasas, inversión que, bien orientada, coadyuva, en forma relevante, a un rápido progreso económico de ese país.

12. NORMAS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION EN EL CASO DE INGRESOS PROCEDENTES DE LA IMPOSICION DE CAPITALES

A. *Norma general.*

Al tratar, en párrafos anteriores, de los ingresos de las empresas, se sostuvo, como principio, la separación de los obtenidos en distintos estados, evitándose de esta manera la doble imposición. Se afirmó la tesis de que un ingreso gravado por un estado, no debe serlo nuevamente en el otro.

Ahora, para impedir la doble tributación por lo que respecta a la imposición de capitales, se propone otro sistema, o sea el de deducir el impuesto pagado en el país donde se encuentre la fuente, del que está obligado a pagar el contribuyente en el estado en que radique.

De esta manera se dan reglas equitativas para hacer menos gravosos los distintos sistemas impositivos que tengan los estados contratantes, aun cuando uno de ellos sea de tipo cédular y el otro grave los ingresos globales de los individuos, y como quiera que el rendimiento de la imposición de capitales se refleja en los incrementos patrimoniales de los individuos, gravados por el país de su residencia y en el de su nacionalidad, la solución adecuada es la ya apuntada.

Es pertinente recordar, para el último caso citado, lo que se afirma en el capítulo I de este estudio. Por lo tanto, en la imposición de capitales, el ingreso obtenido de fuentes extranjeras debe manifestarse en el estado en que reside el acreedor, pero del impuesto que está obligado a cubrir, podrá deducir el pagado en el país en donde radica su deudor.

B. *Caso del impuesto sobre ganancias distribuibles.*

Las ganancias distribuibles de las empresas, así como las de las agencias y sucursales que desarrollan actividades en un país y cuentan con su casa matriz en el otro, quedan gravadas en el país donde residen.

a) *Las ganancias distribuibles de las empresas.*

La determinación de la fuente del ingreso gravable, en el caso de las sociedades, no ofrece dificultad alguna. Se considera generada la utilidad del accionista en el lugar en donde opere la sociedad que reparta dividendos, cualquiera que sea la residencia de quien tenga títulos representativos del capital de esa empresa. Este princi-

pio, admitido de esta manera, obliga a abandonar el precepto legal que, contrariando la idea de la fuente del ingreso gravable, establece un impuesto a los residentes sobre los ingresos obtenidos de la inversión de capitales en empresas situadas en el extranjero.

Si se admite como fuente del ingreso gravable el lugar en que se encuentren las sociedades que reparten o deban repartir utilidades, aun cuando el accionista radique en el extranjero, lo cual corresponde estrictamente al principio de la fuente, debe suprimirse la existencia de normas contradictorias que obligan a los accionistas radicados en un país, a cubrir un impuesto por los ingresos derivados de la imposición de capitales en empresas extranjeras, ya que dichos ingresos deben quedar sujetos al gravamen del país en donde las sociedades estén radicadas.

b) *Ganancias de las agencias y sucursales de empresas extranjeras.*

Por lo que ve al pago de dividendo a las agencias y sucursales de empresas extranjeras, se les da igual tratamiento que a las sociedades establecidas permanentemente, en determinado país, y sobre las utilidades que obtengan, se calculará el gravamen correspondiente a las ganancias distribuibles, aun cuando la utilidad percibida por las agencias o sucursales no la reparta la casa matriz situada en el extranjero, ni se conozcan los resultados de la operación general de la empresa, de acuerdo con la consolidación de los datos suministrados por todas sus agencias y sucursales en los distintos países.

La obligación que se establece a cargo de las sucursales o agencias en cuestión, para el pago del impuesto sobre ganancias distribuibles, se justifica plenamente al considerar que las utilidades que reparta la casa matriz, no serán otras que las obtenidas por ella y sus sucursales o agencias. Por lo tanto, la utilidad lograda en un determinado país a través de un establecimiento permanente, deberá gravarse en dos aspectos en dicho país: la utilidad gravable de la empresa en sí, en este caso agencia o sucursal, y las ganancias del accionista provenientes de las utilidades repartibles que puedan decretarse. Y como el país en donde se encuentra la fuente o sea aquél en el cual radica la sucursal o agencia, desconoce la utilidad que se reparte a los accionistas por la casa matriz, grava un dividendo teórico de la sucursal, en la proporción de la utilidad obtenida por ella, acudiendo al recurso de dar, en el aspecto de que se trata, un tratamiento autónomo a las sucursales o agencias.

En este caso, las ganancias gravadas en el país donde operan la sucursal o la agencia, darán motivo a dos situaciones distintas en el país en que la casa matriz radique: por una parte, el ingreso gravable de la sucursal no deberá ser objeto de nuevo impuesto por el estado en que se encuentre la casa matriz, evitándose de esta manera la doble imposición con relación a los ingresos de las empresas; por otra parte, el gravamen sobre las utilidades repartibles permitirá a los accionistas, en el país de su residencia, deducir de los impuestos que tengan que cubrir, el que se les haya retenido en el lugar en que esté establecida la sucursal o la agencia. De acuerdo con lo antes propuesto se evita la doble imposición en materia de renta, tanto en los países que siguen el sistema cedular, como en los que hayan optado por el personal global.