

**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DEL ESTADO DE MÉXICO
UNIDAD ACADÉMICA PROFESIONAL CUAUTITLÁN IZCALLI**



**“ANÁLISIS DEL ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL CONVENIO
ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL REINO DE
ESPAÑA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN DEL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA, EN EL CASO DE TRABAJOS
DEPENDIENTES”.**

TESIS

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO INTERNACIONAL**

PRESENTA:

ALEJANDRA MORADO RIOS

ASESOR:

DR. EN D. C. MAURICIO JOSÉ HERNÁNDEZ SARTI

CUAUTITLÁN IZCALLI, ESTADO DE MÉXICO, 2017



Oficio No. UAPCI/DA/DEP/243/2017
Cuautitlán Izcalli, Estado de México a 10 de noviembre de 2017

DR. EN C. ED. ROLANDO HEREDIA DOMINICO
JEFE DEPARTAMENTO ACADÉMICO UAP CUAUTITLÁN IZCALLI
P R E S E N T E.

**ASUNTO: VOTO APROBATORIO ASESOR
Y REVISORES DE TRABAJO DE
INVESTIGACIÓN, Y AUTORIZACIÓN PARA
IMPRESIÓN.**

Los que suscriben, por este medio manifestamos que el trabajo de investigación en la modalidad de **TESIS** titulada "**ANÁLISIS DEL ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL CONVENIO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL REINO DE ESPAÑA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, EN EL CASO DE LOS TRABAJOS DEPENDIENTES**", del pasante **ALEJANDRA MORADO RÍOS**, número de cuenta **1028106**, de la Licenciatura en **DERECHO INTERNACIONAL**; cumple con los requisitos y cualidades que corresponden a esta opción de evaluación profesional.

Por lo anterior, **OTORGAMOS** nuestro **VOTO APROBATORIO** en términos del Reglamento de Evaluación Profesional de la Universidad Autónoma del Estado de México; asimismo, manifestamos que estamos de acuerdo en la impresión del mismo.

Sin otro particular, nos reiteramos a sus órdenes.

ATENTAMENTE
PATRIA, CIENCIA Y TRABAJO

"2017, Año del Centenario de la Promulgación de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos"

ASESOR

DR. EN D. MAURICIO JOSÉ HERNÁNDEZ SARTI

REVISOR

DRA. EN D. LILIANA ANTONIA MENDOZA GONZÁLEZ M. EN C.J. CLAUDIA OCAMPO BAUTISTA

REVISOR

C.C.P. ASESOR
REVISORES
PASANTE
ARCHIVO RHD/mmcc*

DEDICATORIAS.

A mi mamá.

A mi papá.

A mí hermana.

A mí hermano.

Al Dr. Mauricio José Hernández Sarti.

AGRADECIMIENTOS.

A mi asesor de tesis, el Dr. Mauricio José Hernández Sarti.

Le agradezco infinitamente por guiarme en esta investigación y transmitirme un poco de su conocimiento, pero sobre todo por la paciencia que me tuvo.

Estoy muy agradecida con usted.

A la Dra. Liliana Antonia Mendoza González.

Gracias por sus consejos y motivación durante los semestres y en este proceso de titulación y al igual muchas gracias por su paciencia y orientación.

Al Maestro Javier Contreras Domínguez.

Gracias por la manera en la que me enseñó Derecho Tributario Internacional y por ser guía inicial en este proyecto.

A mi mamá.

A ti que nunca has dejado de confiar en mí ni de apoyarme en los momentos complicados, te doy las gracias por educarme de la manera en la que lo hiciste.

A mi papá.

Gracias por todo el apoyo incondicional que me brindas todos los días, gracias por tus atinados consejos, te quiero mucho.

A mi hermana.

Muchas gracias por tu apoyo incondicional en esta etapa, gracias por mostrarme el camino hacia la superación profesional, no hay mejor hermana que tú.

A mi hermano.

Gracias por tu ejemplo de superación personal, gracias por enseñarme a que todo en la vida es posible.

A la UAEM

Por permitirme conocer la Lic. En Derecho Internacional.

RESUMEN

Desde hace algunos años la fiscalidad internacional muestra algunos problemas originados por la globalización, entre ellos se encuentra el fenómeno de la doble imposición, el cual genera un impacto negativo para el desarrollo económico de las empresas extranjeras, las cuales envían trabajadores dependientes para prestar servicios personales subordinados a sus filiales o subsidiarias mexicanas.

La doble imposición se presenta cuando dos Estados someten a imposición a un sujeto, por la misma actividad, durante un periodo similar. Es entonces cuando los trabajadores dependientes de las empresas transnacionales se enfrentan a la problemática del pago de sus impuestos toda vez que no se sabe en qué país se debe realizar el pago del impuesto para que solo se lleve a cabo en una sola nación ya que en el caso de pagar a ambos países el trabajador tendría una carga tributaria excesiva.

Actualmente, para darle solución a la doble imposición, la comunidad internacional ha pactado Convenios internacionales, con el objetivo de solucionar este problema y que los trabajadores dependientes y las empresas transnacionales continúen laborando pacíficamente, respetando la soberanía del Estado receptor.

SUMMARY

Since some years ago, international taxation has presented some problems caused by globalization, among them is the phenomenon of double taxation, which has a negative impact on the economic development of foreign companies, which send dependent workers to provide personal services subordinated to its Mexican subsidiaries.

Double taxation occurs when two States apply taxation, for the same activity, during the same period. It is then that workers dependent on transnational corporations face the problem of paying their taxes since it is not known in which country the payment of the tax should be made if it is only carried out in a single nation that in the case of paying in both countries the worker has an excessive tax burden.

Currently, to solve double taxation, the international community has agreed on international agreements with the aim of solving this problem and that dependent workers and transnational corporations continue to work peacefully, respecting the sovereignty of the receiving State.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.	1
CAPÍTULO I. ANTECEDENTES HISTÓRICO-JURÍDICOS DE LOS IMPUESTOS Y LOS CONVENIOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.	4
1.1. Etapa primera: los primeros indicios (2000 a. C. - 1919 d. C.)	4
1.1.1. La tributación en general y el impuesto sobre la renta.	4
1.1.2. Doble imposición.	10
1.1.3. Convenios Internacionales para evitar la doble tributación.	10
1.2. Etapa segunda: guerras mundiales (1920-1959)	12
1.2.1. Impuestos en México.	12
1.2.2. Ley del Impuesto Sobre la Renta en México.	13
1.2.3. Convenios internacionales para evitar la doble imposición.	15
1.3. Etapa tercera: la Globalización tributaria (1960-2000)	19
1.3.1. Antecedentes de la ley del impuesto sobre la renta.	19
1.3.2. Antecedentes de los convenios internacionales para evitar la doble tributación.	20
1.4. Cuarta Etapa: México y los Convenios Internacionales para evitar la doble tributación del Impuesto Sobre la Renta (2000-2016).	23
1.4.1. Ley del Impuesto Sobre la Renta.	23
1.4.2. Convenios para evitar la doble tributación.	24
CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL DEL ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL CONVENIO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL REINO DE ESPAÑA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, EN EL CASO DE LOS TRABAJADORES DEPENDIENTES.	29
2.1. Derecho Internacional Tributario.	29
2.1.1. Fuentes.	31

2.1.2. Principios.....	35
2.2. Doble imposición.	37
2.2.1. Causas.	39
2.2.2. Medidas para evitar la doble imposición.	41
2.3. Ámbito de aplicación del Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para evitar la doble imposición del Impuesto Sobre la Renta, en el caso de los trabajos dependientes.....	43
2.3.1. Generalidades del Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para evitar la doble imposición del Impuesto Sobre la Renta, en el caso de los trabajos dependientes.	43
2.3.2. Ámbito geográfico.	48
2.3.3. Ámbito temporal.	49
2.3.4. Ámbito objetivo.....	49
2.3.5. Ámbito subjetivo.	50
2.3.6. Trabajos dependientes.....	58
2.3.7. Requisitos para beneficiarse del Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para evitar la doble imposición del Impuesto Sobre la Renta, en el caso de los trabajos dependientes.	60
CAPÍTULO III. MARCO METODOLÓGICO DE LA INVESTIGACIÓN.....	64
3.1. Paradigma de la investigación.	64
3.2. Tipo de investigación.	65
3.3. Participantes en el estudio.....	65
3.4. Métodos y técnicas de investigación.	65
3.4.1. Métodos teóricos.....	66
3.4.2. Método empírico.....	66
3.4.3. Método cualitativo.	66
CAPÍTULO IV. DIAGNÓSTICO JURÍDICO DE LA SITUACIÓN ACTUAL DEL ANÁLISIS DEL AMBITO DE APLICACIÓN DEL CONVENIO ENTRE LOS	

ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL REINO DE ESPAÑA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.	67
4.1. Estado actual de los convenios para evitar la doble imposición en México.	67
4.2. Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para evitar la doble imposición del Impuesto Sobre la Renta.	73
4.3. Diagnóstico de los expertos sobre el estado que guarda el Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para evitar la doble imposición del Impuesto Sobre la Renta.....	74
4.4. Trabajos dependientes.	75
4.5. Caso práctico.	76
CAPÍTULO V. PRESENTACIÓN DE RESULTADOS Y RECOMENDACIONES DE LA INVESTIGACIÓN.	83
5.1. Resultados del análisis del ámbito de aplicación del convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para evitar la doble imposición del Impuesto Sobre la Renta.	83
5.2. Recomendaciones sobre los elementos del ámbito de aplicación del convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para evitar la doble imposición del Impuesto Sobre la Renta. En el caso de trabajos dependientes.	87
CONCLUSIONES.	89
REFERENCIAS	91
Anexo 1: Entrevista realizada a profesores en materia de Derecho Tributario Internacional	96
Anexo 2: Mapa mental para una mayor comprensión del tema.	97

INTRODUCCIÓN.

Los desastres naturales en México, la crisis política y social en la Unión Europea ha generado una incertidumbre económica, sin embargo, se mira a la inversión extranjera como un impulso para el fomento de creación de empleos en ambas latitudes, generando una reactivación monetaria entre estos Estados.

Esto ha provocado que cada vez más profesionistas o técnicos de empresas de todo el mundo sean trasladados a otras latitudes para realizar trabajos dependientes. Es decir, son contratados de manera subordinada por empresas de un Estado para realizar actividades en otro. El traslado de empresas y trabajadores dependientes de un lugar a otro del mundo puede provocar un fenómeno producto de la globalización tributaria denominado doble imposición.

Podemos decir que el fenómeno de doble imposición que adelante analizaremos consiste en que un contribuyente es gravado dos veces por la misma actividad y el mismo periodo por dos soberanías diferentes. Más adelante abordaremos un caso hipotético que demuestra el fenómeno de posible doble imposición que viven trabajadores dependientes en el siglo XXI.

Este fenómeno de doble imposición genera efectos negativos para los contribuyentes, toda vez que el interesado al prestar sus servicios profesionales en dos países puede estar sujeto al pago de sus impuestos a ambas naciones por concepto de Impuesto Sobre la Renta.

Por consiguiente, los contribuyentes obtienen una carga tributaria excesiva, lo cual desalienta no solo a los contribuyentes que trabajan bajo el esquema dependiente, sino también a las empresas multinacionales que los trasladan a México, ya que la carga excesiva representa una pérdida monetaria para estas empresas.

Ante esta problemática de la doble imposición, los principales organismos internacionales, entre ellos la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y la Organización de las Naciones Unidas (ONU), se han encargado de mitigar o reducir sus consecuencias, a través de modelos convenio para evitar la doble imposición. Estos modelos han influido en la creación de Convenios para evitar la doble imposición del Impuesto Sobre la Renta.

Cabe mencionar que México ha signado convenios de esta índole con más de 50 países, y uno de estos convenios, objeto de estudio del presente trabajo es el Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para evitar la doble imposición. Convenio que se constituye como uno de los principales convenios internacionales en materia tributaria situados en Europa.

La importancia del Convenio entre México y España para evitar la doble imposición del Impuesto Sobre la Renta, en el caso de los trabajos dependientes, radica en que España es el segundo país europeo con mayor inversión en México, y de igual manera México ha llevado sus filiales a este país. Lo que trae consigo el traslado de trabajadores dependientes de empresas de uno u otro país.

Tal como lo menciona José Carlos García de Quevedo, director ejecutivo de Invest in Spain, entidad pública que promueve la inversión extranjera directa (citado por Forbes) “Para los empresarios mexicanos, España es puerto de desembarque y acceso al mayor mercado del mundo, la Unión Europea, con cerca de 500 millones de consumidores y una renta per cápita cercana a 30,000 dólares anuales” (Forbes, 2017).

A lo largo del presente trabajo se tendrá como objetivo central analizar los elementos del ámbito de aplicación del Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para evitar la doble tributación del impuesto sobre la renta para el caso exclusivo de trabajos dependientes. Para ello abordaremos el fenómeno de la doble imposición, la actividad regulatoria del Derecho Internacional Tributario y la naturaleza del trabajo dependiente.

A efecto de una mejor comprensión del objetivo del presente trabajo, a continuación, se realiza un resumen de cada capítulo.

En el primer capítulo se dan a conocer los acontecimientos históricos que abrieron paso a la creación de los convenios internacionales para evitar la doble tributación, así como también la evolución de estos instrumentos jurídicos y los organismos internacionales que se han preocupado por darle una solución viable al fenómeno de la doble tributación.

En el segundo capítulo se detalla que es la doble tributación y se conceptualizan todos aquellos términos que son relevantes y complicados de entender toda vez que se conceptualizan en diferentes ordenamientos nacionales y se encuentran

involucrados con el fenómeno, examinando los instrumentos jurídicos nacionales e internacionales, así como también en la doctrina.

En el tercer capítulo se expone la manera en la que se realizó este trabajo de investigación, observando el paradigma, con el objetivo de guiar la forma en que se abordará la explicación de la problemática y orientando los resultados que se presentaran.

Así como también el tipo de investigación con el fin de determinar los pasos a seguir del estudio, además se tendrá en cuenta a participantes en el estudio con la intención de recabar información a través de profesionales en la materia por medio de entrevistas y por último se explicarán los métodos y técnicas de investigación que se emplearán.

En el cuarto capítulo de esta sección de la investigación, se establecen los aspectos más trascendentales en los que se fundamenta el fenómeno de la doble tributación, tales como son las causas que la originan con respecto a los conflictos de jurisdicción entre las naciones, los efectos y sus consecuencias.

Para finalizar, en el quinto capítulo se analizan los elementos que conforman el ámbito de aplicación de los convenios para evitar la doble tributación, con el propósito de obtener como resultado la interpretación de estos elementos y así poder establecer a qué personas y en cuáles supuestos se beneficiarán del convenio con certeza y claridad.

CAPÍTULO I. ANTECEDENTES HISTÓRICO-JURÍDICOS DE LOS IMPUESTOS Y LOS CONVENIOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

En este primer capítulo se pretende dar a conocer los antecedentes histórico-jurídicos de los impuestos y del fenómeno de la doble tributación además se analizará los acontecimientos históricos que abrieron paso a la creación de los modelos-convenios internacionales para evitar la doble tributación, desarrollados por los Organismos Internacionales encargados de darle una solución viable a esta problemática a nivel global.

Desde tiempos remotos es bien sabido que las personas que gobernaban exigían a sus súbditos algo a cambio para poder sobrevivir como pueblo. En principio lo que los ciudadanos debían pagar era en especie: semillas u otro tipo de comida. Al paso de los años esta práctica se ha ido perfeccionando lo que ha llevado hoy a contar con un sistema de tributación que tiene por objetivo el proveer al gasto público.

En estos días existen diversas problemáticas fiscales debido a la globalización que provoca el intercambio de mercancías y servicios, tránsito de personas y movilización de capitales. Una de las complicaciones que rodea al Derecho Tributario Internacional, consiste en la doble imposición.

1.1. Etapa primera: los primeros indicios (2000 a. C. - 1919 d. C.)

Se explicará en esta etapa los momentos clave de la creación de los impuestos en las civilizaciones y naciones, demostrando la utilidad y necesidad de estos, así como también, el impacto que han generado en la economía del mundo. Igualmente se describirá la evolución de éstos en cuanto a su denominación y los supuestos de hecho que los generaban.

1.1.1. La tributación en general y el impuesto sobre la renta.

El surgimiento de los impuestos en el mundo es tan antiguo ya que fueron creados desde el levantamiento de las civilizaciones. Tal vez no bajo esta denominación, pero ya se tenía desde inicios de la civilización la idea de que los ciudadanos debían aportar dinero o algún objeto en especie a sus gobernantes con el fin de obtener beneficios o simplemente como pago por dejarlos establecerse en sus tierras.

Los impuestos o tributos se han ido presentado desde que el hombre apareció en la tierra. Desde la antigua China pasando por el Egipto faraónico hasta la Roma de los Césares, debido a que estas cargas se emplean en las diferentes actividades que el hombre realiza (Cartujano, 2010).

Por otro lado, se establece que desde antes de la aparición de las civilizaciones han existido los tributos. Desde las primeras civilizaciones como la egipcia ya existían los tributos para el faraón. De esta manera los egipcios empleaban un control de declaraciones de impuestos sobre frutos y animales (Sánchez, 2012).

Desde épocas antiguas las civilizaciones descubrieron que se podía obtener recursos económicos a través de sus gobernados a manera de exigencia y a cambio se les otorgaban ciertos beneficios. A pesar de que en esos años aún no se encontraba regulada esta práctica y por supuesto existía abuso y carencia de control en cuanto al monto o tasa de los impuestos, la cual generalmente asignaba una fuerte carga a los habitantes.

Toca el turno de describir los antecedentes y los motivos que fundamentaban la creación del impuesto sobre la renta y la manera en la que este gravamen actuaba en las antiguas civilizaciones de México y el mundo, tales como el Imperio Romano y Gran Bretaña.

A. En el mundo.

Imperio Romano.

En los años que abarca el periodo de 27 a. C. - 476 d. C. en el Imperio Romano, César Augusto fue considerado uno de los primeros fiscalistas, ya que durante su gobierno los derechos de aduana de importación y exportación, llamados portoria, fueron de los primeros tributos, así también asignó impuesto a la herencia y a las ventas con porcentajes. Además, le asignó la responsabilidad de recaudar los impuestos a las ciudades (Osorio, 2013).

El Emperador Tito del imperio Romano también decretó el cobro de impuestos por el uso de los urinarios públicos. Y si bien existía una organización bien fundada en asuntos tributarios, que se encargaban de asignar gravámenes, también existía la tiranía de sus emperadores que abusaba de las necesidades fisiológicas de sus súbditos (Sánchez, 2012).

Gran Bretaña.

En el periodo que abarcan los años 1337 - 1800, los principales tributos que se establecieron en esta época fueron sobre los bienes mercancías de los comerciantes, además de los de la tierra y otros diversos impuestos sobre consumo, los cuales tenían el fin de mantener el estado y financiar las guerras. Entre ellas la famosa Guerra de los cien años (el conflicto entre Inglaterra y Francia) la cual comenzó en 1337 y terminó en 1453. Así también, en 1369, la rebelión de los nobles de Aquitania contra las opresivas políticas fiscales de Edward, El Príncipe Negro (Osorio, 2013).

Cabe destacar que esta nación fue caracterizada por los conflictos bélicos en los que siempre se encontraban inmersos debido a la lucha de poder y territorio, por medio de la recaudación de impuestos, ellos encontraron la manera idónea de sustentar económicamente las guerras.

El impuesto sobre la renta se crea en Inglaterra debido a los gastos derivados de las guerras napoleónicas, ya que otros impuestos establecidos tales como los que se le impusieron al té, la sal, las sucesiones y el land tax, no eran suficientes para sostener los conflictos bélicos en los que participaban en esas épocas (Flores, 2017).

Por otro lado, Zorrilla establece que este impuesto fue establecido en el año 1798, por el Primer Ministro inglés William Pitt, a modo de obtener suficiente dinero para permanecer en guerra con Francia, y se abolió en el año 1816. En 1909 Lloyd George, introdujo en Inglaterra la progresividad del impuesto y creó un tributo extraordinario aplicable a ciertas rentas (Zorrilla, 2014).

Liahut confirma el primer antecedente del impuesto en Gran Bretaña y aporta otros antecedentes sobre las primeras ocasiones en la que se empleó la denominación específica "Impuesto Sobre la Renta":

El impuesto sobre la renta se establece en 1798, por el primer ministro inglés William Pitt. Con el fin de obtener los fondos para hacer la guerra a Francia; este impuesto se abolió en 1816, para ser nuevamente adoptado en 1909. Suiza implantó el impuesto sobre la renta en el año 1840, Australia en 1849, Alemania en 1850 e Italia en 1864. En los Estados Unidos se adoptó en 1894, el cual se abolió

en 1895 y se volvió a establecer en 1913. España lo acogió en 1900, Francia en 1914 y la Unión Soviética en 1927. (2010, pág. 23)

B. En México.

Civilización Azteca.

En los años 1300-1500 en México, de acuerdo con Sanz (2004) los encargados de recaudar impuestos fueron los calpixquis, los cuales llevaban como signo distintivo o credencial una vara en una mano y un abanico y con la otra se dedicaban al cobro de tributos, considerando este acto extraño pero apropiado para la época en la que se desarrolló esta práctica.

Con respecto al Código Mendocino nos dice que se pagaban tributos también con artículos procesados como las telas, además de la elaboración de un registro (matrícula de tributos). Después el tributo en especie de los aztecas fue sustituido por el cobro de impuestos en monedas por el gobierno español (Osorio, 2013).

Sánchez (2012) afirma que el pueblo Azteca marca la pauta para lo que en nuestros días se conoce como impuestos ordinarios y extraordinarios, pues ellos de esta manera manipulaban impuestos normales y los impuestos de Guerra o para celebridades religiosas. Es así como se observa la actividad que más coincide con la práctica que se efectúa hoy en día.

Por otro lado, los códices aztecas denominados "tequiámatl" (papeles o registros de tributos), fueron de las primeras memorias de tributación en México antes de la colonia, en los cuales se estableció que el rey de Azcapotzalco, demandaba como tributo a los Aztecas, una barcaza sembrada de flores y frutos, una garza empollando sus huevos y al momento de recibirla ésta debería estar picando un cascarón; a cambio ellos recibirían beneficios en su comunidad (Osorio, 2013) Debido a la importancia del tributo en dicho tiempo, se denominaron a los "Calpixquis" (cobradores de impuestos), que se identificaban entre sí llevando un abanico en una mano y una vara en la otra, formalizando registros detallados de los tributos de los pueblos y ciudades, así como el inventario y valuación de las riquezas recibidas (Osorio, 2013).

Fundamentalmente, los Aztecas estaban sometidos con dos tipos de impuestos: en especie o mercancía y los tributos en servicios especiales que debían prestar los vecinos de los pueblos sometidos (Osorio, 2013).

Época de la conquista.

En esta época la construcción del sistema impositivo del México colonial se llevó a cabo después del siglo XVI, a partir de la fusión de dos sistemas fiscales preexistentes el azteca y el español, a los que se agregaron elementos originales. De los aztecas, se tomaron los tributos y se incorporaron a la Real Hacienda colonial. De los españoles se tomaron algunos elementos, incluyendo impuestos como las alcabalas, el papel sellado, la avería, el almojarifazgo, o la media anata (Lara, La recaudación tributaria en México, 2009).

Resulta interesante mencionar que es lógico que se basaran en los impuestos y en el sistema que anteriormente habían establecido los aztecas y los españoles, pues de esta manera se comprueba la eficiencia de obtener recursos por este medio a pesar de lo estricto que pudieran parecer, además es notable la continuidad y evolución del sistema tributario de aquellos años.

A partir del periodo de 1499-1550 años los gobernantes que ejercían su poder por órdenes del Reino de España eran los encargados de recaudar los impuestos, y aislar la parte que le correspondía a los reyes. Después el gobierno creó las instituciones para el recaudo de impuestos y este otorgó ciertos derechos a sus funcionarios (López, 2017).

El fisco del Virreinato a la República (1770-1830)

Durante la segunda mitad del siglo XVIII se llevaron a cabo las reformas borbónicas, las cuales cambiaron el Sistema fiscal, estableciendo porcentajes elevados causando una desigualdad económica y en el año 1810 en pleno movimiento armado fue cuando se sufrió una crisis fiscal (Lara, La recaudación tributaria en México, 2009), la cual sin duda contribuyó al descontento de los gobernados de ese entonces.

El fisco durante el porfiriato y la revolución.

Durante el gobierno del presidente Antonio López de Santa Anna (1833) se estableció el tributo de un real por cada puerta y cuatro centavos por cada ventana que tuvieran las casas, además de la carga mensual de dos pesos por cada caballo robusto y un peso por cada caballo flaco que tenían en su casa, incluyendo el pago mensual de un peso por perro, así como de cada animal del cual fueran propietarios (Liahut, 2010).

En el año de 1846 el presidente en turno Valentín Gómez Farías decidió ordenar por medio de un decreto suprimir las alcabalas, ya que él consideraba que estas afectaban directamente a la industria comercial, agrícola y fabril. Sin embargo, después de la promulgación de la Constitución de 1857 en su artículo 124 se estableció la supresión de las alcabalas. Las cuáles son definidas por Hernández (2014) como “un impuesto que gravó las transacciones mercantiles, su pago debía efectuarse en el momento de introducirse los efectos en el suelo alcabalatorio y sin aguardar a su venta”. Posteriormente el presidente Juárez instituyó su política fiscal la cual se caracterizó por emplear reformas sosegadas, que fortalecieron la economía del país basada en una Constitución liberal (Galván, 2016).

A partir del porfiriato (1876-1910), en esta época se centralizó el poder en manos del gobierno federal, ocurriendo una serie de reformas fiscales. El plan fue ideado desde 1867 por el ministro Matías Romero. Dicho plan contenía cambios radicales tales como: establecimiento de las rentas interiores del timbre, herencias y contribuciones directas sobre la propiedad raíz, la abolición de las alcabalas, apertura de la costa al comercio de exportación, establecimiento de líneas de vapor, impuesto a la cerveza, al tabaco etc. (Lara, La recaudación tributaria en México, 2009).

Por otra parte, en el intento de implementar el Impuesto Sobre la Renta en México debido a la influencia de las ideas socialistas adoptadas durante la Revolución son originadas desde el año 1810. Sin embargo, se puede considerar a Matías Romero como el precursor del Impuesto Sobre la Renta (en adelante ISR), ya que el menciona que: “una sola contribución directa general, impuesta sobre la propiedad raíz y el capital mobiliario sería más equitativa y produciría más recursos al erario que las que ahora se cobran” (Galván, 2016).

No obstante, fue imposible establecer el Impuesto Sobre la Renta en aquella época ya que el veto al clero y a la aristocracia semifeudal únicamente provocaron el fortalecimiento de la burguesía, y este grupo social decidió aplicar el sistema fiscal a su conveniencia, todo esto gracias al régimen que impuso el presidente Porfirio Díaz (Galván, 2016).

1.1.2. Doble imposición.

Ribes (2016) afirma que, “fue en la reunión de Cambridge del Instituto de Derecho Internacional, en 1895, cuando este organismo incluyó por primera vez en su orden del día el problema de la doble imposición en las relaciones internacionales, especialmente en materia de sucesiones” (pág. 106). Podemos observar que aún en ese momento de la historia, en el cual no se presentaba el fenómeno de la globalización, el tema en análisis, ya era una inquietud de los estudiosos de los impuestos de la época.

Además de que el fenómeno de la doble imposición comenzaba a preocupar a la población mundial desde la creación de los impuestos, también se ocupaban en estudiarlo y de generar posibles soluciones, este fenómeno antecede desde hace más de cien años y había llamado la atención del fisco y de los contribuyentes de varios países que incursionaron en el comercio internacional (Serrano, 2015).

Cabe mencionar que después de la primera guerra mundial se incrementaron las relaciones económicas entre las Naciones como consecuencia de la colocación de actividades en el exterior, lo cual determinaba rentas pertenecientes a no residentes y a menudo, como sucede con las rentas de las empresas, la formación de la ganancia o renta en el ámbito de varios Estados. Ante esta situación algunas naciones decidieron aplicar la World Wide Taxation, en la cual los residentes debían tributar todas sus rentas, aun cuando dicha renta se hubiese producido en el territorio del Estado como en el exterior, provocando dobles imposiciones que complicaron las operaciones transnacionales (Uckmar, Corasaniti, & de´Capitani, 2010).

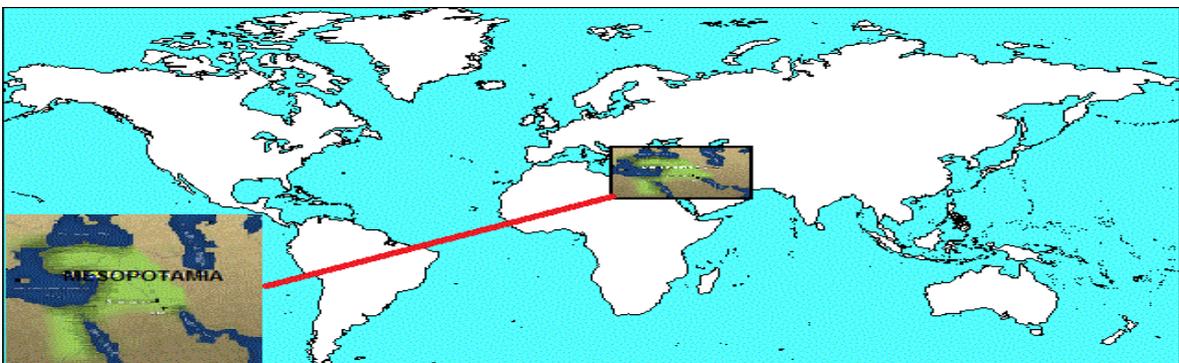
1.1.3. Convenios Internacionales para evitar la doble tributación.

La celebración tratados entre las naciones, no es algo nuevo. Desde la antigüedad, los príncipes y los Estados han firmado tratados internacionales, tales como los faraones de Egipto y el rey de los Hititas. Dentro de los conflictos de guerra parece ser que en vísperas de obtener un Estado pacífico, las naciones, ciudades e imperios, concluían pactos donde prevalecía la paz ante todo (Reuter, 2004).



https://www.google.com.mx/search?q=mapa+de+imperio+hitita&tbm=isch&source=iu&pf=m&ictx=1&fir=Kvh_RTb5YpMGVM%253A%252C2FE1cLf_IL_PYM%252C&usq=_mUYrclSvUx6N5t3HxS3AF2o8OXg%3D&sa=X&ved=0ahUKEwixrzK8L7XAhUB3yYKHVISDKAQ9QEILzAD#imgrc=1XdKBWAn7ugQvM:

Se determina que en el año 3100 (a. C.) Se signó el primer convenio internacional en sumerio, en la ciudad de Mesopotamia entre Eannatum, representante de Lagash y los discípulos de Umma, con el objeto de establecer los límites entre las ciudades de Lagash y Umma (Monroy, 2002).



https://www.google.com.mx/search?q=mapa+de+mesopotamia&source=lnms&tbm=isch&sa=X&ved=0ahUKEwjly6nr8L7XAhWKQiYKHx1IDRQQ_AUICigB&biw=1093&bih=530#imgrc=sGgXj5qdpLeYzM:

En cuanto a convenios para evitar la doble imposición, Serrano (2015) advierte: “...el primer caso de que se tiene noticia sobre esta materia es el convenio celebrado en 1899 por Austria, Hungría y Prusia para tratar de evitar la doble imposición entre contribuyentes residentes en estos tres países”.

Por otro lado, los primeros antecedentes con respecto a estos convenios son los tratados de Asistencia Administrativa Recíproca suscritos entre Bélgica,

Luxemburgo, Holanda y Francia en 1843; entre España y Francia en 1862; y entre Gran Bretaña y Francia en 1882; en los cuales contenían cláusulas que obligaban a las naciones firmantes a no exponer a sus ciudadanos a cargas impositivas excesivas (Arrijoja, 2015).

1.2. Etapa segunda: guerras mundiales (1920-1959)

En la siguiente etapa se estudiará el surgimiento y desarrollo de un importante ordenamiento tributario como lo es la Ley del Impuesto Sobre la Renta, posteriormente se analizará el tratamiento fiscal del fenómeno de la doble imposición en México.

1.2.1. Impuestos en México.

A pesar de los cambios que se presentaron durante la revolución, en el año 1920, se decidió continuar con el sistema tributario que había establecido Porfirio Díaz, el cual tuvo como ingreso más elevado al petróleo (Lara, 2009).

Por lo que se refiere en general a la tributación en México, en esta etapa se crearon impuestos de tipo general e impuestos específicos. A continuación, se presentarán dos tablas en las cuales se muestran los impuestos que se crearon en aquellos años.

IMPUESTOS ESPECÍFICOS	FECHA DE CREACIÓN
Petróleo	1917
Energía eléctrica	1917
Azúcar	1927
Cerillos y fósforos	1917
Producción de sal	1925
Bebidas gaseosas	1924

(Galván, 2016)

IMPUESTOS GENERALES	FECHA DE CREACIÓN
Impuesto Sobre la Renta	1924
10% adicional	1924

(Galván, 2016)

En los años que abarca la década de 1940 a 1950 el sistema tributario mexicano mostraba deficiencias debido a que los ingresos provenientes de los gravámenes no eran suficientes para proveer las necesidades esenciales del país, además el porcentaje establecido era menor comparado con otros países de América Latina que tenían similar desarrollo y estructura económica (Galván, 2016).

Hemos revisado, que en esta época de desarrollo y de estrategia fiscal el Estado Mexicano se vio en la necesidad de crear nuevos impuestos, lo que provocó la creación de leyes especiales y reformas a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

1.2.2. Ley del Impuesto Sobre la Renta en México.

Conviene subrayar que en adelante se dejará de estudiar todos los impuestos establecidos en México, únicamente se analizarán los antecedentes de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y evolución de la misma, haciendo referencia al fenómeno de la doble tributación, toda vez que esta es la materia que nos ocupa.

A. Ley del Centenario 1921.

Después de la Revolución Mexicana, en el año de 1921, se crea la Ley del Centenario que incluyó al impuesto sobre la renta. Éste era un impuesto federal extraordinario y pagable por una sola vez sobre los ingresos o ganancias particulares, teniendo un carácter meramente transitorio (Calvo, 1999).

Dicha Ley fue promulgada por el presidente Álvaro Obregón la cual se mantuvo en vigencia durante cinco meses. Dentro de este periodo se logró recaudar \$1, 078,000 pesos, mismos que se destinaron para obtener barcos para la marina de comercio nacional, así como también para mejorar puertos mercantes y comunicaciones marítimas mexicanas. La tasa impositiva que se manejaba era

demasiado baja, variaba del 1% hasta el 4%, dependiendo de la actividad económica a la que se dedicara el contribuyente (Álvarez J. L., 2017).

La comentada norma tributaria, gravó los ingresos o ganancias particulares derivados del comercio o la industria, del profesionista y asalariado, de la colocación del dinero o valores con intereses, así como de participaciones o dividendos, exceptuándose de dicha contribución las utilidades que no excedieran de \$ 100.00 mensuales (Osorio, 2013).

B. Ley del Impuesto Sobre la Renta 1924.

Pocos años después, Calvo (1999) establece que “El 21 de febrero de 1924 se promulgó la ley para la recaudación de los impuestos establecidos en la ley de ingresos vigente sobre sueldos, salarios, emolumentos, honorarios, y utilidades de las sociedades y empresas” (pág. 112).

En aquellos tiempos México comenzaba a tener grandes cambios tanto económicos como sociales ya que la industria del cine y de las telecomunicaciones se fueron expandiendo en el país y por ende las empresas contrataban más personal; esas fueron las razones por las cuales se debía crear este impuesto. Su llegada aportó equidad y justicia, además de que México se encontraba dentro de la corriente fiscal internacional de aquella época (Liahut, 2010).

C. Ley del Impuesto Sobre la Renta 1925.

Es hasta el 18 de marzo de 1925 en que aparece ya definido en la ley que llevó ese nombre, el término “Impuesto Sobre la Renta”, aportándole una definición técnica de ingreso, el cual es el mismo nombre con el cual se le conoce hoy en día (Cartujano, 2010).

Por otro lado, afirma Álvarez (2017) que el presidente Plutarco Elías Calles promulgó dicha ley con el esquema de tributación muy semejante al de hoy en día, ya que se manejaban las declaraciones anuales obligatorias incluyendo un reglamento que regulaba dicha ley (2017).

Posteriormente se continuaron promulgando leyes del Impuesto Sobre la Renta que incluyeron algunas modificaciones. A continuación, una tabla que resume estas leyes y sus reformas.

Nombre de la ley	Publicación en D.O.F.	Núm. de reformas
Decreto determinando las personas que están obligadas al pago del impuesto sobre la renta y fijando las disposiciones a que se sujetará la recaudación	25 de marzo de 1925	20
Ley del Impuesto de la Renta sobre el Superprovecho	28 de diciembre de 1939	0
Ley del Impuesto sobre la Renta	31 de diciembre de 1941	12
Ley del Impuesto sobre la Renta	31 de diciembre de 1953	6

(Liahut, 2010)

1.2.3. Convenios internacionales para evitar la doble imposición.

Cuando hablamos de los antecedentes de los convenios para evitar la doble imposición lo correcto es referirse a ellos como modelos, ya que los órganos que se han preocupado por solucionar el fenómeno únicamente crean prototipos de convenio con el fin de que los países que se encuentren interesados en suscribir un convenio sigan este modelo en la medida de lo posible, respetando la soberanía de cada nación.

Existen dos modelos de Convenios para evitar la doble tributación los cuales se consideran como los más influyentes, uno es el Modelo de la ONU, y el otro es el Modelo de la OCDE. Ambos modelos se respaldan uno en el otro. Cabe mencionar que algunos países han elaborado sus propios modelos de Convenios, sin embargo, muchos de estos no se han aprobado y únicamente funcionan como medio de negociación (Arnold, 2017).

A. Modelo ONU.

Los primeros antecedentes que se tienen con respecto al modelo ONU Jiménez (2004) menciona que: Los primeros intentos por parte de una organización internacional para mitigar los efectos de la doble tributación por medio de un proyecto que actuará como modelo de convenio internacional, el cual tendría la función como guía para los procesos de negociación entre los diferentes países.

Por su parte, Borrás (1974) establece que el principal interés de esta Organización para crear un modelo de este tipo fue financiero. Creándose, por Resolución del Consejo de 27 de octubre de 1920, un Comité Económico, Financiero y Fiscal, subdividido en tres Comités: el económico, el financiero (que se ocupó de la Doble Tributación hasta 1928) y el fiscal, creado en dicho año y que fue el que se dedicó bien en exclusiva, y en colaboración con el Comité financiero a estudiar el problema que nos ocupa. Al respecto Bettinger (2015) comenta:

En 1921, la Sociedad de las Naciones, por conducto de su Comité Financiero, en respuesta a la necesidad planteada en la Conferencia Financiera Internacional de Bruselas de 1920, para que se adoptaran medidas encaminadas a eliminar la doble tributación, confió a un grupo de cuatro expertos (Estados Unidos de América, Italia, Países Bajos y Reino Unido), la tarea de preparar un estudio de los aspectos económicos de la doble tributación internacional. (Bettinger, 2015, p. 75)

Los autores Uckmar, Corasaniti y de´Capitani (2010), señalan que fueron cuatro expertos de finanzas públicas, los profesores Bruns (Holanda), Einaudi (Italia), Seligman (USA), y Stamp (Gran Bretaña), los nombrados por el Comité Financiero para elaborar un informe sobre los problemas que ocasionaba el fenómeno de la doble imposición y de igual manera proponer soluciones para aminorarlo.

Es importante mencionar que en 1925 el grupo especialista se modificó y se integraron expertos de Alemania, Argentina, Japón, Polonia y Venezuela. Y hasta el año de 1927 se decidió convocar por primera vez un funcionario de Estados Unidos de América (Bettinger, 2015).

Notablemente se puede decir que los países que estaban interesados en resolver el fenómeno son aquellos que se encontraban desarrollados económicamente y

que las personas asignadas para su estudio se encontraban perfectamente capacitados para conocer el caso.

En 1928 los expertos después de un análisis de la problemática, mostraron un proyecto de tratados de orden bilateral mediante los cuales se ofrecían soluciones, las cuales radicaban en la eliminación o en la reducción de tributación de ciertas rentas empresariales en el país fuente o de origen de la renta, y en el país de residencia del beneficiario receptor de la misma que debía otorgar un crédito por el impuesto ingresado en el país de origen de la renta (Figueroa, 2016).

Por otro lado Arrijoa (2015) menciona que en 1928 en Suiza se celebró una conferencia entre expertos gubernamentales en la cual se tenía la intención de llegar a un acuerdo para evitar la doble imposición, sin embargo, no llegaron a un acuerdo favorable ya que existían diferencias entre los sistemas fiscales de los gobiernos que estaban involucrados.

A continuación, un resumen del desarrollo de las labores del Comité que aporta Bettinger (2015):

Año	Desarrollo del proyecto del Modelo ONU.
1929	Se consolidó un Comité Fiscal permanente. Fue así como se puso mayor atención al problema de formular, con fines fiscales, normas para la imputación de los ingresos comerciales de las empresas constituidas en diferentes países.
1933	Se reunieron en Nueva York y en Washington para realizar un proyecto de Convenio para la distribución de las rentas de las empresas entre los Estados afectados por la doble imposición.

1940	Se nombró a un Subcomité en los Países Bajos para evaluar los avances de los acuerdos fiscales pactados en 1929. Se mostraron los resultados en México.
------	---

En 1943, México organizó (nuevamente) una conferencia tributaria regional teniendo como asistentes a Canadá, Estados Unidos, Argentina, Bolivia, Chile, Colombia, Cuba, Ecuador, Uruguay, Guatemala, Perú y Venezuela. De esta conferencia surgió el Modelo de Tratado México, en la cual destaca la idea de que debe gravarse el ingreso de los extranjeros en la fuente, es decir, en el Estado en donde se desarrolla la actividad económica gravada (Arriola, Jurídicas UNAM, 2015).

Después del modelo de México, en el año 1946 se creó el Modelo de Londres en el cual participaron también los países que, por causas bélicas, no formaron parte de la elaboración del Modelo precedente, teniendo así un segundo modelo como alternativa para mitigar el fenómeno de la doble tributación (Uckmar, Corasaniti, & de Capitani, 2010).

B. Modelo OCDE.

El empeño de la Sociedad de las Naciones, seguido luego por las Naciones Unidas, en la lucha contra la doble imposición internacional por medio de un modelo uniforme de convenio, fue retomado y continuado por la OCEE (Organización Europea para la Cooperación Económica) antecedente de la OCDE que en 1956 instituyó el Comité Financiero (Uckmar, Corasaniti, & de Capitani, 2010).

El Consejo de la OCEE adoptó su primera recomendación sobre la doble tributación el 25 de febrero de 1955, esa recomendación se tradujo en el establecimiento del Comité Fiscal de la OCEE en marzo de 1956. La OCEE se convirtió en Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), en septiembre de 1961. (Bettinger, 2015)

En esos años el número de convenios bilaterales de carácter general firmados entre los países que actualmente son miembros de la OCDE era de 70. Y todo esto

gracias a los continuos esfuerzos por afrontar la problemática de la doble imposición por parte de la Sociedad de Naciones en 1921 (Cómite de asuntos fiscales de la OCDE, 2010).

Por otro lado, Uckmar, Corasaniti y de Capitani (2010) mencionan que entre 1956 y 1963 el Comité Fiscal se hizo cargo de la elaboración de un esquema de convenio sobre la doble imposición a la renta y al capital, el cual fue publicado en 1963. Y en 1961, la OECE (Organización Europea para la Cooperación Económica) tomo el nombre de OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico).

1.3. Etapa tercera: la Globalización tributaria (1960-2000)

A continuación, se desarrollarán los antecedentes histórico-jurídicos que sucedieron durante el surgimiento y el apogeo de la globalización tributaria. Fenómeno que renovó el sistema fiscalista de las naciones, incluyendo México.

1.3.1. Antecedentes de la ley del impuesto sobre la renta.

Como ya se había mencionado desde el año 1924 la Ley del Impuesto Sobre la Renta (de ahora en adelante LISR) se encontraba en constante cambio por medio de reformas, las cuales generaron la necesidad de ampliación del gasto público. Se planteó entonces una reestructuración integral del sistema fiscal, basada en las acciones internacionales de las demás naciones de aquella época que, establecería una estructura tributaria uniforme y equitativa, evitando así la doble o múltiple tributación ocasionada por la concurrencia de soberanías fiscales entre los tres niveles de gobierno (Liahut, 2010).

En la siguiente tabla se demuestra las actualizaciones de la LISR en el periodo que estamos analizando, así como también el número de reformas de la misma.

Nombre de la ley	Publicación en D.O.F.	Núm. de reformas
Ley del Impuesto sobre la Renta	31 de diciembre de 1964	15
Ley del Impuesto sobre la Renta	30 de diciembre de 1980	29

(Liahut, 2010)

Sin embargo, en el mes de julio del año 1992 hubo una reforma fiscal en la cual se expidió un decreto de ley que fue llamado “Ley que armoniza diversas disposiciones con el acuerdo general de aranceles y comercio, los tratados para evitar la doble tributación y para simplificación fiscal” (Domínguez, 2005).

Es hasta este año en el que se incorpora y se regula la doble tributación en México, a través de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, debido a que ya se encontraban en negociaciones los primeros Convenios para aminorar dicho fenómeno.

1.3.2. Antecedentes de los convenios internacionales para evitar la doble tributación.

Las consecuencias que provocaron la Primera Guerra Mundial en materia tributaria fue la consolidación del fenómeno de la doble tributación. Si bien es cierto que la doble tributación ya se conocía, se estudiaba y se solucionaba, con este acontecimiento se agravó aún más la situación. Según Rosales (2015) “a mediados de los años 80’s, gracias al desarrollo tecnológico, se dio el auge del comercio internacional, y con esto se empezó a manejar el concepto”.

Como parte fundamental del proceso de modernización del sistema tributario mexicano y ante la necesidad de ofrecer esquemas fiscales competitivos a la creciente inversión extranjera que al mismo tiempo mejoren las condiciones impositivas a las que enfrentan cada vez con más frecuencia las empresas mexicanas en sus operaciones con el extranjero, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público inició en el año de 1990, un ambicioso proceso de negociación de convenios para eliminar la doble tributación internacional en materia de impuestos sobre la renta (Romano, 1996).

En el caso de México, antes de la década de 1920 la economía era relativamente cerrada, sin embargo, México comenzó a negociar el Tratado de Libre Comercio con Estados Unidos de América y Canadá y al mismo tiempo aprovechando estos lazos diplomáticos, se signaron los primeros Convenios internacionales en materia tributaria internacional con las mismas naciones antes mencionadas (Aguilar & Gómez, 2017).

De igual manera Romano (1996) asegura que el primer tratado en esta materia fue el celebrado con Canadá. Entrando en vigor el 1º de enero de 1992. Los convenios con Francia y Suecia, firmados en 1991 y 1992 respectivamente, iniciaron su

vigencia el 1º de enero de 1993; el 1º de enero de 1994 entraron en vigor los convenios con los Estados Unidos de América y Alemania.

Por otro lado, el convenio internacional más antiguo para evitar la doble tributación se celebró el 23 de febrero de 1993 con Alemania, mismo que entró en vigor el 30 de diciembre de 1993. (Asesores Stratego, 2017)

A. Modelo ONU.

En 1963 el Comité de la ONU volvió a reunirse en París, para la elaboración de un tercer modelo, con el objetivo de prevenir la doble tributación internacional, el cual reduce el criterio de imposición en la fuente, adoptado en México y en Londres con la intención de sustituirlo por el principio de residencia (Arriola, Jurídicas UNAM, 2015).

Sin embargo, estos Modelos de Convenio no tuvieron éxito, ya que no fueron aceptados por unanimidad, y años más tarde, la OCDE decidió continuar con los esfuerzos que había realizado la Liga de las Naciones y, pocos años después, la ONU decidió retomar los estudios que había llevado a cabo en esta materia (Arnold, 2017)

En el año de 1980 el Grupo de Expertos elaboró un Manual para la Negociación de Tratados Tributarios bilaterales entre los países desarrollados y los países en desarrollo, esto provocó la publicación del Modelo de Tratado de la ONU por las Naciones Unidas. En su resolución 1980/13, de 28 de abril de 1980, el Consejo Económico y Social dio al Grupo de Expertos el nuevo nombre de “Grupo ad hoc de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación” (Grupo ad hoc de Expertos), en reconocimiento de la importancia de la cooperación fiscal internacional en los asuntos no relacionados con los acuerdos fiscales (Arnold, 2017).

En el decenio de 1990, el Grupo ad hoc de Expertos tomó nota de las importantes transformaciones ocurridas en el entorno económico, financiero y fiscal internacional. Además, cada vez se prestaba mayor atención a las repercusiones fiscales de los nuevos instrumentos financieros y regímenes de precios de transferencia, al crecimiento de los paraísos fiscales y a la globalización, que afectaba a las relaciones económicas internacionales (Arnold, 2017).

B. Modelo OCDE.

El Comité de Asuntos Fiscales de este organismo basándose en los trabajos desarrollados por la Liga de las Naciones elabora en 1963 su primera versión del denominado Proyecto de Convenio, que para 1977 ya era el Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta (Jiménez, 2004).

En el informe que presentó el Comité Fiscal de la OCDE en 1963 evaluaron la idea de llevar a cabo nuevos estudios acerca de la problemática, con el objetivo de estudiar las experiencias que habían obtenido los países miembros en cuanto a la negociación y la aplicación de sus Convenios para evitar la doble tributación y no solo la firma de los mismos, sino también la modificación que realizaban en sus sistemas fiscales, su apego a políticas internacionales y observar el impacto que generaba el desarrollo del sector empresarial. Como consecuencia de la revisión del anterior proyecto, se tomó la decisión de que en el año de 1971 se publicará un nuevo Convenio Modelo junto con sus comentarios (Comité de asuntos fiscales de la OCDE, 2010).

A partir de 1971 notaron al interior del Comité que el hecho de estudiar los efectos que generaban los Convenios Modelo arrojaba que estos necesitaban estar en constante actualización debido a la globalización y el desarrollo del sector empresarial, económico, jurídico, tecnológico y social que se presentó en la década de 1980. Además, los métodos de elusión y de evasión fiscal hacían más complejo el objetivo de mitigar el fenómeno de la doble imposición. Por ello en 1977 comenzaron a realizar los denominados informes (Comité de asuntos fiscales de la OCDE, 2010).

Es así como, en 1991, el Comité de Asuntos Fiscales adoptó el concepto de un Convenio Modelo “dinámico” el cual permite actualizaciones y modificaciones periódicas, sin que sea necesaria una revisión completa. Finalmente, se resolvió publicar una versión revisada del Convenio Modelo en la que contempla el trabajo realizado desde 1977 añadiendo varias de las recomendaciones plasmadas en los informes mencionados anteriormente (Comité de asuntos fiscales de la OCDE, 2010).

Además, el Comité de Asuntos fiscales comenzó a tomar en cuenta otras aportaciones y puntos de vista con respecto a su trabajo por parte de las diferentes

Organizaciones internacionales y de los países que no forman parte de la OCDE, de esta manera las actualizaciones del Modelo Convenio se encontraban a la vanguardia de los principios internacionales. (Comité de asuntos fiscales de la OCDE, 2010).

Consideramos que parte del éxito de este Modelo Convenio de la OCDE consistió en tomar en cuenta otras opiniones ajenas a su Comité especializado, las cuales les permitían analizar los efectos de su continuo trabajo obteniendo como resultado ser estimado como un Modelo completo y adaptable a cualquier nación.

Un antecedente final pero fundamental por ser materia de estudio en el presente es el Convenio entre los gobiernos de los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para evitar la doble tributación del Impuesto Sobre la Renta.

Dicho Convenio se considera uno de los primeros en ser negociados en la historia de México ya que su fecha de adopción fue el 24 de julio de 1992 en Madrid, España; sin embargo, entró en vigor hasta el 6 de octubre de 1994 (Secretaría de Relaciones Exteriores, 2017).

1.4. Cuarta Etapa: México y los Convenios Internacionales para evitar la doble tributación del Impuesto Sobre la Renta (2000-2016).

En esta última etapa se continuará analizando los antecedentes de los Modelos Convenios para evitar la doble imposición del Impuesto Sobre la Renta, aportados por los dos organismos internacionales que se interesaron en la problemática de la doble imposición y la globalización. Además de estudiar la actualización de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

1.4.1. Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En esta etapa, como en las anteriores, existen diversas reformas en la LISR. La siguiente tabla ilustra la más reciente actualización:

Nombre de la ley	Publicación en D.O.F.	Núm. de reformas
Ley del Impuesto sobre la Renta	1 de enero de 2002	21
Ley del Impuesto sobre la Renta	11 de diciembre de 2013	2

(Cámara de Diputados, 2017)

Uno de elementos más importantes del fenómeno de la doble imposición del Impuesto Sobre la Renta, que será abordado en mayor extensión más adelante, es el de establecimiento permanente.

Son claros los continuos esfuerzos por actualizar y mejorar la legislación interna encargada de regular la doble tributación en México, además de aclarar aquellos términos que son ambiguos y ante esta situación algunos contribuyentes se aprovechan para aplicar una práctica fiscal indebida.

1.4.2. Convenios para evitar la doble tributación.

Debido a las actualizaciones de la Convención modelo de la OCDE, las cuales han sido constantes, demostraron que el Grupo ad hoc tenía la necesidad de realizar evaluaciones constantes con respecto a la cooperación fiscal internacional y como consecuencia de lo anterior se realizó una nueva versión de la convención modelo la cual se revisó en 1999 y posteriormente se publicó en el 2013 acompañado de una nueva versión del Manual. Por consiguiente, el Grupo ad hoc de Expertos adquirió rango de Comité en noviembre de 2004, el cual hasta el día de hoy continúa con esta posición (Naciones Unidas, 2013).

Tanto el Convenio de las Naciones Unidas publicado en 1980 como el de la OCDE de 1977 han sido benéficos para los contribuyentes y para la inversión extranjera (Bettinger, Estudio práctico sobre los Convenios Impositivos para evitar la Doble Imposición, 2015). Ya que ambos resultaron ser un antecedente y guía ante la manera de resolver el fenómeno de la doble imposición.

El Modelo de la ONU sigue el patrón establecido por el Modelo de la OCDE y muchas de sus disposiciones son idénticas, o casi idénticas al del Modelo de la OCDE. Por lo tanto, tiene más sentido no ver el Modelo de la ONU como un

Convenio Modelo totalmente independiente, sino más bien como un instrumento para hacer modificaciones importantes, pero limitadas, al Modelo de la OCDE (Naciones Unidas, 2013, pág. 13).

El Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación cuenta actualmente con 25 miembros los cuales son propuestos por los países miembros. El Secretario General de las Naciones Unidas se encarga de elegirlos con el objetivo de que actúen a título personal durante un período de cuatro años. El Comité rinde ahora informes directamente al ECOSOC y se reúne cada año, en vez de cada dos años. (Naciones Unidas, 2013).

De esta manera se comprueba que en estos años México sostiene lazos amplios con las demás naciones en materia tributaria internacional, esto en comparación con países del resto de América latina. Cabe mencionar que el siguiente es Brasil, el cual posee 30 tratados con otros países; siguiéndole Chile con 24 y Argentina con 17 firmados. El Salvador sólo lo mantiene con España. Nicaragua y Guatemala no tienen ninguno. Honduras únicamente firmó un convenio de cooperación e intercambio de información con Estados Unidos, y Colombia ha celebrado 6, pero no se encuentran vigentes (Comité interamericano de administraciones tributarias, 2014).

A. Modelo ONU.

Durante la presente etapa el Convenio Modelo fue revisado en 2001 y en el año 2011 en estos años el Grupo de Expertos pasó a llamarse el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Materia Tributaria, este Comité se encarga de tener actualizado los Comentarios detallados acerca del Modelo de la ONU; también es responsable de la publicación de diversos manuales útiles sobre cuestiones tributarias importantes para los países en desarrollo tales como los precios de transferencia y la administración de tratados tributarios.

En noviembre de 2004, por la resolución 2004/69 del ECOSOC, el Grupo ad hoc de Expertos adquirió rango de Comité, que continúa siendo su forma actual. Los 25 miembros del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación son propuestos por los países y elegidos por el Secretario General de las Naciones Unidas para que actúen a título personal a lo largo de un período

de cuatro años. El Comité rinde ahora informes directamente al ECOSOC y se reúne cada año, en vez de cada dos años (Naciones Unidas, 2011).

B. Modelo OCDE.

El día 26 de junio de 2014, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE aprobó la versión revisada del Modelo Convenio para evitar la doble tributación, esta versión fue aprobada por el Consejo de la OCDE el día 15 de julio del mismo año, aunque el trabajo del Comité duró 3 años (Guastini, 2014).

Hoy en día, la OCDE tiene 34 miembros, mismos que son considerados como las principales naciones desarrolladas. A manera de resumen se puede decir que en 1963 el Convenio Modelo de la OCDE fue en un inicio publicado en forma de borrador. Se revisó en 1977 y nuevamente en 1992, en ese año tomaron la necesidad de convertirlo en un formato de hojas sueltas para facilitar revisiones más frecuentes. En consecuencia, las revisiones se han realizado en los últimos años en 9 ocasiones, y la última en 2014 (Arnold, 2017).

C. Convenios para evitar la doble imposición del Impuesto Sobre la Renta pactados entre México y otros países.

De acuerdo con Ernst & Young (2016) México ha firmado alrededor de 53 convenios de esta índole con otros países, destacando entre ellos: Estados Unidos, Canadá y Brasil, sin embargo a continuación se mostrara una tabla en la cual se destacan las diferencias entre Letonia, Hong Kong y Qatar, ya que estos han sido los Convenios recientes en México.

Concepto	Convenio México-Letonia	Convenio México-Hong Kong	Convenio México-Qatar
Impuestos comprendidos (Artículo 2)	Letonia: (i) el impuesto sobre la renta de empresas y (ii) el impuesto sobre la renta personal México: (i) el ISR y (ii) el IETU	Hong Kong: (i) el impuesto sobre utilidades, (ii) el impuesto sobre salarios y (iii) el impuesto sobre la propiedad México: (i) el ISR y (ii) el IETU	Qatar: (i) el impuesto sobre la renta o las utilidades México: (i) el ISR y (ii) el IETU
Residencia (Artículo 4)	Son residentes en los Estados Contratantes cualquier persona que en virtud de la legislación del Estado de que se trate, esté sujeta a imposición en el mismo Para efecto de resolver conflictos de residencia, se aplican los criterios de solución contenidos en el Convenio Modelo	Son criterios para determinar la residencia de las personas físicas en Hong Kong: (i) el lugar de residencia habitual, (ii) el número de días de permanencia en este Estado (más de 180 días durante un año de determinación o por más de 300 días en dos años consecutivos de determinación); y de personas morales: (i) el lugar de su constitución; (ii) la legislación aplicada para su constitución, y (iii) el lugar en que se encuentra su control o administración	Son criterios para determinar la residencia de las personas físicas en Qatar: (i) el lugar de vivienda o domicilio habitual y (ii) el centro de intereses vitales; y de las personas morales: (i) su lugar de constitución y (ii) su sede de dirección efectiva Se considera residente en México a cualquier persona que por su legislación esté sujeta a imposición en este país

Como podemos observar los principales conceptos que manejan estos Convenios son la residencia y los impuestos que comprenden, sin embargo, los cambios entre uno y otro convenio son mínimos, únicamente equivale a palabras más o palabras menos pero terminan refiriéndose a lo mismo, simplemente adecuado a cada soberanía.

Dicho lo anterior, únicamente nos centraremos en el Convenio que ha firmado México con España debido a la relación económica tan importante que ambas soberanías sostienen, además de mencionar que la inversión extranjera que tiene España en México es una de las más grandes e importantes.

D. Convenio entre los gobiernos de los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para evitar la doble tributación del Impuesto Sobre la Renta.

Por lo que se refiere al Convenio pactado entre México y España, el día 4 de julio de 2014 comenzaron las negociaciones entre el Reino de España y los Estados Unidos Mexicanos respecto a un nuevo Protocolo modificadorio del Convenio para Evitar la Doble Imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio y Prevenir el Fraude y la Evasión Fiscal, celebrado por ambas naciones en 1992. El Protocolo modificadorio se firmó el 17 de diciembre de 2015. (Deloitte, 2015)

Las razones de este protocolo fueron declaradas por el gobierno español (como se citó en Notimex, 2015) en estos términos: "a los sucesivos cambios que ha experimentado el modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) para evitar la doble imposición, con este protocolo ambos países manifiestan el interés en impulsar el vínculo económico bilateral, mejorar la cooperación en materia fiscal y cerrar las posibilidades para la no imposición o la imposición reducida a través de la evasión o elusión fiscales". (Notimex, 2015)

Hemos observado en este capítulo los más importantes antecedentes de los impuestos en general, principalmente, los del Impuesto Sobre la Renta y los Modelos Convenios para evitar la doble imposición del Impuesto Sobre la Renta.

Podemos concluir que con respecto a la historia de los impuestos en México en la época colonial los gobernantes eran abusivos con los ciudadanos, sin embargo, fue de esta manera como se logró financiar la economía de esos tiempos.

Después pudimos percatarnos que el gobierno mexicano intentó elaborar una ley que regulara el Impuesto Sobre la Renta, pero no tuvieron éxito hasta pocos años después, dicha ley ha tenido diversas reformas con el objetivo de cubrir las necesidades que la propia ley requiere.

Por último, resultó interesante comprender la lucha de los Organismos Internacionales para mitigar el fenómeno de la doble imposición, a través de la creación de los Modelos Convenio que evitan dicha problemática los cuáles actúan como una guía para elaborar Convenios y de esta manera mitigar dicho fenómeno.

En el siguiente capítulo abordaremos el origen del fenómeno de la doble imposición desde la materia del Derecho Internacional Tributario por razones que más adelante se estudiarán y posteriormente se desarrollarán conceptos y una breve explicación de la manera en la que actúan estos Convenios y los diferentes requisitos que estos requieren.

CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL DEL ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL CONVENIO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL REINO DE ESPAÑA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, EN EL CASO DE LOS TRABAJADORES DEPENDIENTES.

En este capítulo y con el fin de establecer claramente el ámbito al que se apegan los convenios para evitar la doble imposición analizaremos:

1. El derecho internacional tributario aportando su definición, así como también las fuentes y principios que esta materia contempla, toda vez que es el origen que regula el fenómeno de la doble tributación.
2. El fenómeno de la doble imposición, en este rubro se estudiará la definición, sus causas y las medidas que existen para mitigar los efectos de la doble imposición.
3. El ámbito de aplicación del convenio para evitar la doble imposición. Centrándonos en el Convenio celebrado entre México y España. En la necesidad de entender el espacio territorial, los sujetos beneficiados y los impuestos que comprenden estos instrumentos jurídicos, desde la actividad de los trabajadores dependientes únicamente.

2.1. Derecho Internacional Tributario.

Existe una problemática con respecto a la correcta denominación de esta rama, ya que algunos autores la llaman Derecho internacional tributario, mientras que otros la denominan como Derecho tributario internacional; a continuación, se expondrán las razones por las cuales se nombran de esta manera.

Si nos referimos al Derecho tributario internacional, donde la palabra “internacional” describe a las situaciones contempladas por las normas y no a la naturaleza de las mismas, es decir que es la parte del derecho tributario encargado de las normas que regulan los supuestos que se desarrollan en un aspecto externo y no al ámbito del ordenamiento internacional la cual se impone a la materia impositiva (Montaño, 2006).

Es decir que, si el orden correcto de las palabras es derecho tributario internacional, esta materia se refiere a las situaciones que acontecen a nivel internacional, cuando un contribuyente mantiene un interés en alguna otra nación ajena a la suya, mas no al origen de la legislación a la cual se apega.

Por el contrario, refiriéndose a las normas bilaterales o multilaterales, las cuales son aquellas en las que son vigentes y aplicadas en dos o más naciones, en este caso se utiliza la expresión “derecho internacional tributario” y contrariamente cuando las normas se establecen por un solo poder legislativo nacional es decir que son normas unilaterales se ha empleado la expresión derecho tributario internacional (González, 2010).

De igual manera De Pomar establece que esta rama no es autónoma, toda vez que se basa en otras dos ramas las cuales son Derecho Tributario y Derecho Internacional Público, la primera se encarga de aportar alternativas y elementos de análisis a problemas impositivos en base a su propia doctrina; mientras que el Derecho Internacional Público regula y norma las relaciones entre los diversos estados, esta rama aborda temas de soberanía de los estados y potestad tributaria, aportando los medios para celebrar tratados internacionales y mitigar los problemas entre los afectados. (De Pomar, 2017)

Montaño define como Derecho Tributario Internacional como: una rama del derecho público económico, específicamente del derecho tributario, especializada en los principios y aspectos jurídicos objetivos y subjetivos que surgen especialmente de la tributación internacional o supranacional (2006).

El Derecho internacional tributario pertenece al ramo del derecho internacional público, encargado de estudiar los principios, las normas y los procedimientos adecuados para solucionar los conflictos que emanan del ejercicio de potestades tributarias en el ámbito internacional. Sin embargo, esta definición solamente se trata de un concepto instrumental, el cual no pretende que a esta materia se le considere como un ramo jurídico autónomo (Troya J. V., 1990)

Así pues, Aguas (2009) ha distinguido entre el Derecho Tributario Internacional que consiste en las normas de Derecho Tributario con origen estrictamente en el Derecho interno dirigidas a corregir los problemas de doble imposición jurídica internacional. Y el Derecho Internacional Tributario se refiere a las normas basadas en acuerdos internacionales. Además, se puede agregar una tercera denominación la cual es el Derecho Tributario Convencional. Esta materia ha tenido un gran auge con la firma de convenios entre Estados, de tal forma que se han convertido en el elemento principal de la tributación internacional.

Dicho de otra manera, las ubicaciones de las palabras al referirnos a dichas materias solo pretenden distinguir los principales elementos de estas materias, pero conviene subrayar que de ninguna forma son conceptos absolutos.

A manera de resumen se puede decir que, el Derecho Tributario Internacional toma en cuenta normas de origen interno en manera tributaria sobre supuestos con algún elemento de extranjería. El Derecho Internacional Tributario establece normas de origen internacional que afectarían el ámbito tributario.

Toda vez que el presente trabajo se centra en el estudio de la norma internacional, es decir, el convenio para evitar la doble imposición. Consideramos que el término adecuado para distinguir la materia del estudio es el de Derecho internacional tributario.

Para finalizar, considero que el concepto más acertado del término Derecho Internacional Tributario es De Pomar (2017) quien establece que es un conjunto de normas, que se basa en los principios de Derecho Tributario y Derecho Internacional, con el objetivo de regular las relaciones internacionales con respecto a los impuestos, además establece limitaciones con el objetivo orientar la soberanía que poseen los Estados para gravar.

2.1.1. Fuentes.

Las fuentes del Derecho internacional tributario son procedimientos o instrumentos por los cuales se crea, modifica o extingue el ordenamiento jurídico internacional. Al respecto, el Tribunal Permanente de Justicia Internacional (como se citó en Montaña, 2006) estableció con respecto al caso Lotus (1927), "las reglas de derecho obligatorias para los Estados... emanan de su voluntad libremente expresada en convenios o por usos generalmente aceptados como expresión de principios jurídicos".

Con el objetivo de establecer las fuentes internacionales se mencionarán las siguientes teorías, tal como lo hace Montaña (2006).

A. Positivista

La cual se refiere a las reglas del derecho internacional que emanan del consentimiento de los estados (acuerdos de voluntades), manifestado a través de tratados internacionales (*lex scripta*), y de las costumbres internacionales (*partumtacitum*).

B. Objetivista

Distingue entre fuentes materiales (elementos meta jurídicos) y fuentes formales, las cuales crean derecho, mientras que los tratados y costumbres internacionales no lo crean, sino que lo formulan.

C. Jusnaturalista

Esta teoría se basa en el derecho natural (equidad y justicia natural), extiende las fuentes formales del derecho internacional (los tratados y las costumbres internacionales) a los principios generales del derecho y hasta al propio derecho natural.

Dicho lo anterior, por un lado, Velázquez (2010) establece que las fuentes del Derecho internacional tributario no apartan las del Derecho Internacional, debido a que por el hecho de ser una materia internacional, las fuentes son similares entre estas dos asignaturas.

Patón (como se citó en Velázquez, 2010) establece que estas fuentes son: Acuerdos internacionales, las disposiciones emanadas de las organizaciones internacionales, los acuerdos de doble imposición, los principios generales del Derecho, la costumbre y el soft law.

Y, por otro lado, Uckmar, Corasaniti y Capitani (2010) mencionan que las fuentes del Derecho tributario internacional se apoya en la división de las normas internas de una nación (en el caso del derecho tributario internacional) y en las normas previstas en los acuerdos internacionales (en cuanto al Derecho internacional tributario) las cuales se refieren al ejercicio de la actividad de los Estados en materia tributaria, en el ámbito de cada ordenamiento, sin embargo ambas son consideradas como fuentes tradicionales.

Montaño (2006) menciona que una autoridad competente para establecer las fuentes en esta materia es el Tribunal Internacional de Justicia de la Haya. Dicho tribunal ha establecido que de acuerdo con el art. 38.1 de su Estatuto, las fuentes son: 1.- Las convenciones internacionales. 2.- La costumbre internacional. 3.- Los principios generales del Derecho. 4.- Las decisiones judiciales y las doctrinas. Considero que estas fuentes son generales con respecto a la materia que nos ocupa.

A continuación, se definirán cada una de las fuentes del derecho internacional tributario de acuerdo con la clasificación que aporta Velázquez (2010) tomando en consideración que el autor se enfoca no solo al Derecho Tributario internacional sino, también en el fenómeno de la doble imposición.

A. Acuerdos internacionales.

De acuerdo con la Convención de Viena como se citó en (Becerra, Derecho internacional público, 1991) en su artículo 2, “un acuerdo internacional es aquel que es celebrado por escrito entre Estados, el cual se encuentra regulado por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación”.

Por otro lado Seara (1971) define a los tratados internacionales como “todo acuerdo concluido entre dos o más sujetos del Derecho Internacional Público” (pág. 7). Es decir aquel documento pactado en entre dos Estados que se apegan a las normas del Derecho Internacional.

B. Disposiciones emanadas de las organizaciones internacionales.

Dentro de la comunidad internacional forman parte varias instituciones, a las cuales se les ha otorgado una personalidad jurídica internacional a través de los convenios internacionales, que por consiguiente se encuentran competentes para emitir legislación internacional tributaria (Velázquez, 2010).

C. Los acuerdos para evitar la doble imposición.

Es importante recordar al concepto de doble imposición que será analizado adelante Con respecto a éste, la OCDE, como se citó en (Ortega, 2004), la denomina como “aquella que se establece entre contribuciones similares en dos (o más Estados) sobre el mismo contribuyente en relación con la misma materia imponible y por un periodo idéntico”.

En segundo lugar, es relevante aportar algunos conceptos de los convenios internacionales de esta naturaleza:

Tratados internacionales celebrados por dos o más Estados con la finalidad primordial de solucionar los problemas derivados de la superposición de los sistemas tributarios distintos sobre los mismos hechos imponibles, persiguiendo a la vez otros objetivos relacionados con aquella finalidad (fijar

normas de colaboración, evitar fraudes y discriminaciones, resolver conflictos de aplicación, etc. (Ortega, 2004, pág. 399)

En cuanto a Trejo (2008) indica que los Tratados Tributarios internacionales, cuya finalidad se traduce en evitar la doble imposición internacional, su desarrollo se remonta a las normas del derecho convencional, tienen la finalidad de certificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales en el ámbito internacional.

D. Las disposiciones de los organismos comunitarios.

Esta fuente se refiere a las normas emanadas de los organismos comunitarios a los que se le ha atribuido capacidad legislativa (Velázquez, 2010). En este rubro, dicha fuente no se aplica en México, debido a que no forma parte de alguna comunidad, como es el caso de la Comunidad Andina o en su momento a la Comunidad Europea.

F. Principios generales del Derecho.

La siguiente fuente hace alusión a los preceptos legales que complementan las normas del derecho de los tratados y del derecho consuetudinario, algunos de estos principios se albergan en los ordenamientos jurídicos de los Estados (Herdegen, 2005). Es decir que, son enunciados de carácter legal que auxilian al jurista o al experto en Derecho, al momento de emitir alguna contribución legal y de esta manera amparar su razonamiento jurídico.

G. La costumbre.

La costumbre internacional es aquella que emana de hechos positivos, conductas o declaraciones o a través de una abstención, cabe mencionar que esta fuente jurídica no se encuentra escrita, pero cuenta con dos elementos constitutivos los cuales son: el objetivo, este consiste en una práctica general y el otro es el subjetivo el cual se refiere al reconocimiento de dicha práctica general como jurídicamente obligatoria (Rojas, 2010). Es decir que es un acto que es frecuentemente repetido el cual a través del tiempo comienza a influir jurídicamente hasta convertirse en ley.

H. Soft Law.

Es relevante mencionar que este es un término moderadamente nuevo dentro del Derecho internacional y se puede definir como aquella norma que carece de validez legal o que no actúa como una obligación, esta es emitida por las organizaciones internacionales. Sin embargo, presentan el estado del desarrollo de normas

consuetudinarias, además de ser posiblemente la base de tratados futuros, promoviendo de esta manera el interés de la comunidad internacional (Toro, 2006).

2.1.2. Principios.

Ha dicho Manuel Díez de Velasco que un principio no es una regla jurídica, sino que está implícito. Sin embargo, añade que, aunque los principios están tácitos a las reglas, su identificación y formulación se establece por persuasión a partir de éstas, así, las reglas son su fuente de producción y también de conocimiento (Montaño, 2006).

Por principio en materia de derecho de acuerdo con la Real Academia Española (2017) es una “norma no legal supletoria de ella y constituida por doctrina o aforismos que gozan de general y constante aceptación de jurisconsultos y tribunales”.

Por consiguiente, los Estados en conjunto han decidido apegarse a los principios generales del derecho, en los cuáles se apoyan para interpretar el derecho internacional, pero no como fuentes en estricto sentido, esto con el objetivo de solucionar los vacíos dejados por los tratados y la costumbre (Toro, 2006).

A continuación, se definirán los principios del Derecho Internacional que se consideraron trascendentes para el Derecho tributario internacional, además, estos principios se encuentran contenidos en los convenios para evitar la doble imposición.

Principio pacta sunt servanda.

El significado de este principio es que todo aquello que se ha acordado debe ser cumplido por las partes de buena fe, sin que los Estados impongan sus ordenamientos como motivo de rebeldía o pretexto de incumplimiento de un tratado., El fundamento de este principio se encuentra en el artículo 69 de la Convención de Viena, teniendo su origen en el derecho consuetudinario (Toro, 2006).

Principio res inter alios acta.

De conformidad con este principio, el cual da origen a la soberanía de los Estados, explica que los tratados únicamente crean obligaciones entre las partes interesadas; por ello, en principio un tratado no podría obligar a los sujetos que no

han participado en él ya que lógicamente estos no han consentido para su firma y participación en el mismo. A partir de este postulado, el acuerdo no crea ninguna obligación para terceros estados que no participan en él. La Convención de Viena del Derecho de los Tratados se ocupa de este tema en los arts. 34 a 3878 (Montaño, 2006).

Por lo que se refiere a los principios del Derecho internacional tributario en general, se aportarán los recopilados del autor Rohatgi (2008). Ya que son aquellas reglas o propósitos que ayudan a mitigar el fenómeno de la doble imposición.

Evitar La Doble Imposición

El principio en cuestión es la principal razón de existencia del Derecho internacional tributario, pues lo que se persigue es que una misma persona no pague más de una vez por un mismo ingreso en diferentes jurisdicciones; esta doble imposición es la denominada doble imposición jurídica (Calle, 1979), y con el fin de evitarla es que surgen los Convenios de Doble Imposición, materia del presente trabajo.

Equidad y Justicia: en tributación internacional se incluiría una equidad en la distribución del impuesto, procurando que pueda quedarse una mayor parte de lo recaudado en el lugar donde se genera el ingreso.

Neutralidad y Eficiencia: si bien es cierto que en la mayoría de estados donde sea realizada una inversión tiene la potestad de gravar las actividades desarrolladas al interior de su territorio, con este principio se busca que la tributación no sea un criterio determinante para el inversionista al momento de definir en dónde invertir. Esto aplica tanto desde la perspectiva del país origen del capital como para el país receptor del capital, de forma que no se promueva la salida de capitales de un país, ni se dé un trato diferencial a los inversionistas (ni más favorable, ni más desfavorable que el dado a los inversionistas locales).

Prevención de la Evasión Fiscal: este principio últimamente ha tomado mayor relevancia con las medidas de Base erosion and profit shifting (BEPS), que buscan evitar que sean erosionadas bases y sean trasladadas las utilidades; sin embargo, esto no es nuevo pues en los Convenios de Doble Imposición es normal encontrar medidas tales como el intercambio de información y la colaboración para el cobro de impuestos. Esto sin mencionar las Reglas Especiales Anti Abuso.

Reciprocidad: al momento de imponer un tributo, cada país es totalmente libre de imponerlo de la forma como mejor considere. El principio de reciprocidad se basa en la cesión de la potestad tributaria en pro de los residentes de los Estados Contratantes, por supuesto, buscando que esa soberanía sea cedida de los dos Estados. Este principio en los últimos años ha sido el más atacado, pues en el modelo del convenio tipo OCDE, que es el que se suele suscribir entre Estados, es el país donde se genera el ingreso, el que suele ceder más su potestad tributaria.

No obstante, por ser bilaterales estos convenios, en ocasiones afectará la cesión esta potestad al dejar de gravar un impuesto por lugar de generación del ingreso, pero en otras ocasiones en sentido contrario será beneficiado dicho Estado al gravar ingresos no por facto de generación del ingreso, sino por lugar de residencia del sujeto pasivo de la relación tributaria. Confirmar si es igual a lugar de fuente de riqueza

No discriminación: De acuerdo con Asorey (2013) establece que el principio de no discriminación tiene como objetivo garantizar a los nacionales de un Estado contratante que no estarán sujetos en el otro Estado a impuestos u obligaciones conexas a los que no estuvieren sujetos los residentes y/o nacionales que se encuentren en las mismas circunstancias, en este último Estado. El Convenio entre México y España para evitar la doble imposición, precisamente contempla este principio como fundamental a la hora de dar un trato a los sujetos que no son residentes y/o nacionales de cada Estado Contratante.

2.2. Doble imposición.

Ya hemos dicho que este fenómeno es más importante del Derecho internacional tributario y del presente trabajo. De hecho, constituye la razón de ser de dicha materia. Esta doble imposición internacional es una problemática que aqueja al mundo y sobre todo a la inversión extranjera y profesionistas que trabajan en lugares distintos a los de su origen.

El ejemplo hipotético que ya hemos planteado en la introducción del presente trabajo es el de un nacional de España es convocado por su empresa española para laborar en México. Él se trasladó con su familia y asienta su residencia para efectos del convenio en nuestro país. Así, su trabajo profesional subordinado estará en México, no obstante, la fuente de ingreso se encuentra en España, la empresa

española paga su salario y demás prestaciones. Sin convenio y sin coordinación fiscal entre ambos estados podría surgir una doble imposición por residir en un país, pero tener como fuente de salario otro país. El convenio que más adelante analizaremos corrige cualquier supuesto que provoque la doble imposición que ahora estudiaremos.

Borras (1974) sostiene que para que exista doble imposición, se deben de presentar los siguientes elementos:

a) Dos autoridades fiscales diferentes (dos soberanías fiscales independientes). Wolters Kluwer Legal (2017) indica que el problema de la Doble Imposición Jurídica se produce porque en la mayoría de sistemas tributarios existen dos criterios territoriales para someter a gravamen las rentas, el criterio personal de residencia y el criterio de obtención de renta en el territorio.

b) Dos impuestos que lleven el mismo nombre o diferente. En el caso de este trabajo, el Impuesto sobre la Renta.

c) Un mismo elemento material del hecho imponible;

d) Una sola causa de imposición;

e) Identidad de sujetos pasivos, es decir, obligados a pagar el impuesto. Es decir, que una misma persona es la que resulta gravada más de una vez por el mismo hecho imponible en un mismo período impositivo. (Martínez, 2014) Este caso es bastante frecuente cuando una empresa tiene varios establecimientos en distintos países. (Universidad de Sevilla, 2017). También puede ocurrir cuando una persona física se considera residente en dos o más países.

f) Que se trate de impuestos correspondientes a igual período de tiempo.

Precisa Uckmar, Corasaniti, y de Capitani (2010) que es necesario establecer que el término “doble tributación” no es una expresión utilizada por una disposición de la cual se desprenden consecuencias jurídicas, en efecto, el termino no tiene una función normativa, sino más bien descriptiva de un fenómeno ligado a la aplicación de las disposiciones de distintos ordenamientos fiscales.

Por su parte, Romano (1996) establece que la doble tributación es la carga fiscal adicional a la que pueden verse sujetos los contribuyentes que efectúan operaciones en el extranjero cuando un mismo ingreso causa dos veces el mismo

impuesto. La primera en el país del que proviene dicho ingreso “país de fuente” y la segunda en el país de residencia del contribuyente. Como sucede en la mayoría de los países, México entre ellos, grava a sus residentes con el criterio de “renta mundial”, esto es, por todos los ingresos que obtenga dentro o fuera de su territorio.

Por otro lado, Cabrera (2016) establece que conocemos como doble tributación, al fenómeno que consiste en que en dos o más Estados concurren poderes tributarios sobre los mismos hechos generadores de un impuesto. En donde ambos poderes tributarios coinciden en consideran tener el derecho de gravar el ingreso correspondiente.

En adelante iniciaremos el estudio de los elementos jurídicos y hechos materiales que provocan de una u otra manera el fenómeno de la doble imposición. Es preciso señalar que la doble imposición puede recaer sobre distintos impuestos. No obstante, el impuesto que generalmente se impone en más de una de una ocasión es el impuesto sobre la renta. Por tal motivo y en atención al objetivo del presente trabajo será analizado en adelante.

2.2.1. Causas.

Trejo (2008) señala que la doble imposición se produce por dos causas generales a nivel Estado:

- a) Por la soberanía fiscal de los Estados y por incumplir con los principios del Derecho Internacional, y
- b) Por la variedad de criterios para gravar la fuente.

Producto de lo anterior, Estados soberanos en forma unilateral establecen su sistema tributario en función a dos criterios para gravar el ingreso:

- a) Personalista, en el cual de acuerdo con los criterios de sujeción de los contribuyentes los cuales son nacionalidad o residencia es como se exige el pago de impuestos.
- b) Territorial, el Estado realiza el cobro de tributos en atención a las rentas que obtienen las personas dentro de su territorio.

Agrega Bettinger (2015) que las causas del surgimiento de la doble tributación internacional se derivan de conflictos dependiendo de la jurisdicción fiscal de los Estados donde se generan los ingresos. A continuación, se describen los conflictos:

No obstante, coincidimos con Ferrer (2012) en que la multiplicidad de criterios de sujeción es la causa principal que provoca la doble imposición internacional.

A. Conflicto de residencia:

Surge cuando dos o más Estados determinan que tienen el derecho de gravar los mismos ingresos de un contribuyente debido a que el sujeto pasivo es residente en ellos. A este contribuyente se le denomina como "contribuyente con doble residencia".

B. Conflicto de residencia y origen:

Cuando ambos Estados afirman que es su derecho gravar los ingresos de un sujeto pasivo generados en el extranjero debido a que en uno reside el contribuyente y en el otro se generó el ingreso y ambos casos se sitúan dentro de su jurisdicción para el cobro del impuesto.

C. Conflicto de origen:

Dos o más Estados tienen el derecho de gravar los mismos ingresos de un contribuyente, debido a que argumentan que el origen de los ingresos corresponde a su jurisdicción.

Añade Bettinger (2015) que debido a la globalización tributaria el efecto que ocurre con frecuencia es el de residencia y origen. Los efectos negativos surgen cuando no existen medidas para atenuar la doble tributación. Sin embargo, los sujetos pasivos pueden reducir, solo reducir, los efectos de la doble tributación por medio de una cuidadosa planeación tributaria, que nunca es tan benéfica como cuando existe un Convenio para evitar esta doble imposición.

Ahora bien, lo más importante de evitar la doble imposición, tiene que ver con las consecuencias nocivas del mismo, no solo para los sujetos pasivos, sino también para los Estados. La doble imposición es altamente nociva con respecto a la globalización que se vive hoy en día pues genera diferentes consecuencias que afectan a los países desarrollados y subdesarrollados.

Además, Pedernera (2014) sintetiza los efectos de la doble imposición de la siguiente manera:

- A. Carga fiscal inequitativa sobre el inversor extranjero, ya que las rentas del mismo serán gravadas en más de una sola vez, doblemente impuestas;

- B. Freno al desarrollo económico y en particular a las inversiones extranjeras, convirtiéndose el factor fiscal en obstáculo al libre flujo de capitales entre los Estados;
- C. El incremento de operaciones intermedias realizadas a través de Estados que revistan el carácter de paraísos tributarios, con el fin de reducir la imposición global total;
- D. La pérdida de neutralidad y eficiencia de la imposición internacional en la localización de los factores de producción.

2.2.2. Medidas para evitar la doble imposición.

Establece Romero (2017) que la denominación de medidas para evitar la doble imposición se entiende como aquellas que responden a la manera de aplicar las técnicas o mecanismos de orden tributario y que permiten evitar el problema de la doble imposición.

De acuerdo con Checa (1995) se ha optado por tres tipos de medidas: unilaterales, bilaterales y multilaterales. Las cuales se describirán a continuación.

A. Medida unilateral.

Menciona Checa (1995) que son disposiciones establecidas por cada poder tributario o cada Estado individualmente y que tienden a evitar la doble imposición para los sujetos sometidos a ese poder tributario. Además, son las que más fácilmente pueden adoptarse, pues cada Estado auto limita su potestad tributaria, aunque señala Borrás (1974) que no solucionan íntegramente la doble imposición, ya que sólo aminoran la carga tributaria. Añade Calle (1979) que estas medidas son un procedimiento rápido y flexible para solucionar el problema, pero es insuficiente toda vez que no lo erradica totalmente

Agrega Romero (2017) que estas medidas unilaterales no serán de aplicación cuando entre los dos Estados concurrentes exista un Convenio de Doble Imposición, ya que éstos últimos prevalecen frente a la ley interna de cada Estado. No obstante, a falta de convenio, es preferible contar con estas medidas unilaterales para contrarrestar la doble imposición.

B. Medida bilateral.

De acuerdo con Romero (2017) las medidas bilaterales serán aquellas por las que dos o más Estados, a través de Tratados Internacionales, tratarán de común

acuerdo hacer frente a la doble imposición internacional, formando “normas de Derecho internacional tributario”.

Recordemos, que, en esencia, un tratado internacional es un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular (Valdés, 2017, pág. 2).

Los Tratados bilaterales en materia tributaria son aquellos por los que “soberanías fiscales adoptan acuerdos para eliminar posibles discordancias entre sus legislaciones, ya sea por haber optado por criterios de asignación diferentes (residencia u origen), ya sea por diferir en la definición o calificación de cualquier elemento de la relación tributaria, o por cualquier otra diferencia que provoque doble imposición o ausencia de la misma. Su articulación se realiza habitualmente a través de Convenios de doble imposición”.

En el siguiente capítulo nos adentraremos al estudio específico de un Convenio fiscal, el cual es el Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para evitar la doble imposición del Impuesto Sobre la Renta

C. Medida multilateral.

(Vallejo, 2017) Por el contrario, los Tratados multilaterales en materia de doble imposición, serán aquellos en los que “las autoridades fiscales de varios países de una misma área geográfica (Unión Europea) o de un mismo desarrollo similar (OCDE), pero, en cualquier caso, con intereses y problemas comunes, deciden acometer conjuntamente la adopción de principios, o la realización de reformas en sus respectivas legislaciones, con el fin de solucionar situaciones que a todos afectan.

Un ejemplo resulta los convenios de la comunidad andina o la Convención Multilateral para Implementar las Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscales Destinadas a Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios (BEPS, por su sigla en inglés) (El Economista, 2017).

2.3. Ámbito de aplicación del Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para evitar la doble imposición del Impuesto Sobre la Renta, en el caso de los trabajos dependientes.

En el siguiente apartado se explicará el ámbito de aplicación del instrumento internacional para evitar la doble imposición, sin embargo, es importante mencionar que de acuerdo con la Real Academia Española (2017) la definición de ámbito es el “espacio comprendido dentro de límites determinados”. Para el caso de una norma jurídica, nos referimos a “espacio” como esa porción de la realidad geográfica, temporal, objetiva y subjetiva.

2.3.1. Generalidades del Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para evitar la doble imposición del Impuesto Sobre la Renta, en el caso de los trabajos dependientes.

Es importante resaltar que México es uno de los países con mayor número de convenios signados de este tipo, lo que resulta de una política fiscal responsable que ve conveniente evitar dicho fenómeno de la doble tributación, así también, favorable con la inversión extranjera. Sin estos convenios muchas empresas que invierten en México tendrían desconfianza y falta de seguridad jurídica sobre el pago de sus impuestos. Así también, los profesionistas extranjeros que residen en México en un trabajo subordinado tendrían igual incertidumbre.

La relación entre México y España es importante con relación al número de empresas transnacionales españolas que han situado una filial en México, asegura Navarrete (2017) que España es el mayor inversor en México ya que destinaron 6 mil 985 millones de dólares en inversión extranjera directa, sobresaliendo empresas como Santander, BBVA Bancomer, entre otras.

Además, en cuanto a residentes temporales y permanentes de origen español en México, para 2016 se contó con 8,957 residentes temporales o permanentes. Siendo estos potenciales sujetos pasivos del impuesto sobre la renta, lo anterior de acuerdo con los trabajos dependientes y la ganancia que perciban en México (Unidad de Política Migratoria, 2017, pág. 20).

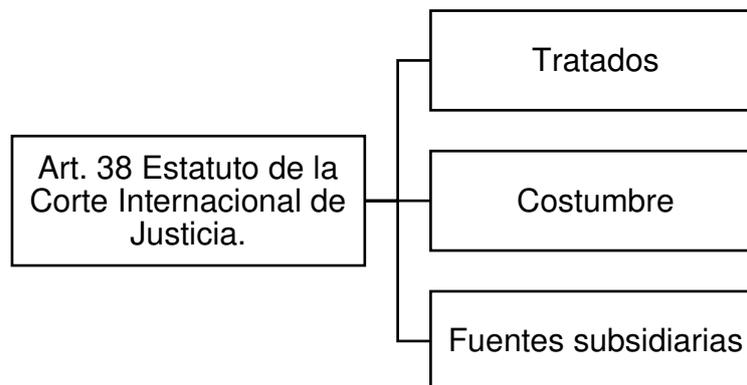
Estos instrumentos para evitar la doble imposición son en esencia, tratados internacionales. Por lo tanto, iniciaremos analizando la naturaleza de estos Convenios desde la óptica de un tratado internacional.

A. Naturaleza jurídica.

Debemos aclarar, como lo indica el artículo 2º de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, que sin importar su denominación un tratado es un acuerdo celebrado por escrito entre estados. Así que no es necesario que dicho acuerdo lleve el término de tratado. El Convenio en estudio, es un acuerdo entre México y España en materia internacional tributaria celebrado por escrito, por tanto, un tratado internacional.

Los tratados son la principal fuente del Derecho Internacional. El Estatuto de la Corte Internacional de Justicia en su artículo 38 fracción I, señala a los tratados como el principal tipo de normas a la que dicha Corte tendría que acudir a la hora de resolver una controversia. De ahí, que algunos autores mencionen que las fuentes del Derecho Internacional se encuentran plasmadas en dicho artículo.

No obstante, los tratados internacionales son la fuente más importante, pero no es la única. Aquí un cuadro ilustrativo sobre otras fuentes del Derecho Internacional. De acuerdo con Álvarez (1998).



A nivel nacional e internacional los tratados son regulados por dos principales normas jurídicas.

La norma jurídica internacional que regula a todos los tratados internacionales es la Convención de Viena, y tal como lo menciona Bettinger (2015) de esta ley se desprenden algunos derechos y obligaciones dirigidas a los Estados contratantes aun por encima o a la par de sus legislaciones locales. Fue adoptada en 1969 y entró en vigor en 1980 una vez que treinta países ratificaron la misma.

En cuanto al orden interno, la principal norma que regula a los tratos es la Ley sobre la Celebración de tratados. En ella en ella se establecen los lineamientos para la

aprobación de los tratados internacionales a cargo del Senado de la República correspondiendo con las facultades otorgadas por el artículo 76 Constitucional, en el que se prevé que los tratados que se sometan al Senado se turnarán a comisión en los términos de la Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, para la formulación del dictamen que corresponda y cuya resolución se comunicará al presidente de la República. Asimismo, establece el procedimiento para la celebración de los mismos, el cual correrá a cargo de la Secretaría de Relaciones Exteriores. Congreso de la Unión (2012)

A. Ámbito jurídico nacional.

En esta división se mencionan aquellas legislaciones mexicanas que le otorgan potestad a los convenios internacionales, aunque de lo general a lo particular, la carta magna es el ordenamiento indicado para reconocer la validez del marco jurídico de los convenios internacionales.

- Jerarquía de los Convenios internacionales en México.

De acuerdo con Becerra (2010) establece que la soberanía de los Estados es ajena al Derecho internacional, cada país determina su manera de regular a los ciudadanos, sin embargo, de acuerdo con el Derecho internacional las naciones están obligadas a cumplir con los lineamientos de los convenios internacionales con los que se encuentran apegados, independientemente de la jerarquía de sus leyes.

El artículo 133 Constitucional establece la jerarquía de las leyes en el orden jurídico mexicano, el cual otorga a los Tratados al igual que a las Leyes del Congreso de la Unión el carácter de Ley Suprema de toda la Unión, es decir, los pone en el mismo plano que éstas: Sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció que derivado de ese orden jerárquico y de una interpretación armonizada de las disposiciones constitucionales se desprende que los tratados están ubicados por debajo de la Constitución y por encima de las leyes federales:

Artículo 133. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada entidad federativa se arreglarán a dicha Constitución, leyes y

tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de las entidades federativas. (Cámara de Diputados, 2017)

Señala Bettinger (2015) que la Suprema Corte de Justicia de la Nación indica que en la jerarquía de normas la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (en adelante CPEUM) es la ley fundamental quedando los tratados internacionales por debajo de esta y en tercer plano las leyes federales y locales.

La jerarquía fiscal que aporta este autor me parece acertada y va acorde con lo que establece la CPEUM, además de que en esta materia es considerado un arte poder interpretar sus leyes, pues muchas veces se apoyan entre ellas como es el caso que nos ocupa y esto hace necesario establecer cuál de estas leyes es la que aplicará.

B. Objetivo.

El evitar la doble imposición es una de las aspiraciones centrales de dichos convenios, pero no es la única.

Según Bettinger (2015), dichos convenios en general buscan lograr:

1.- Control sobre el ingreso universal.

El cual se entiende como aquellos procedimientos que ayudan a tener control sobre los ingresos universales es decir que la autoridad pueda tener conocimiento e información no solamente del ingreso, sino también de los gastos que efectúa el contribuyente fuera de su lugar de residencia.

2. Equilibrio de las tasas impositivas de retención.

Por tasa impositiva se entiende como el porcentaje (%) de impuestos que corresponde pagar al fisco por algo que la ley manda y este aspecto se refiere a equilibrar las tasas de retención por los ingresos generados en uno de los países contratantes y, por lo tanto, eliminar las consecuencias económicas que pudieran afectar la decisión para celebrar un negocio en un Estado determinado u en otro, solamente por el criterio de una tasa alta o baja.

2. Evitar la doble imposición.

La tercera aspiración u objetivo sin duda, es evitar la doble imposición, en este caso para trabajadores dependientes hablando del impuesto sobre la renta.

C. Principios.

Se entiende por principio como aquella “Norma no legal supletoria de ella y constituida por doctrina o aforismos que gozan en general y constante aceptación de jurisconsultos y tribunales” (Real Academia Española, 2017).

Según Trejo (Trejo, 2008) los siguientes principios permiten el cumplimiento de los objetivos antes mencionados:

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 o interno, para evitar la doble imposición internacional.

Como consecuencia, los Estados contratantes están obligadas a definir claramente los criterios para precisar la sujeción a tributo por los contribuyentes y así evitar la doble imposición.

b) Principio de la no discriminación.

Ya se había mencionado a dicho principio como uno de los principios del Derecho internacional tributario. Por medio del mismo se asegura que no exista un trato discriminatorio a los sujetos fiscales debido a su origen o nacionalidad. Asegurando que no exista un trato más gravoso para estos sujetos pasivos en comparación con el trato que se da a los nacionales de dicho Estado. Es decir, que no se exija mayor impuesto o carga a un sujeto pasivo por razón de no ser nacional.

c) Principio de reciprocidad internacional.

Este principio se encarga de que los Estados que celebran los instrumentos internacionales obtengan las mismas obligaciones y que ninguno genere ventajas sobre el otro a la hora de negociar y aplicar estos convenios.

d) Principio de la cortesía internacional.

A través de este principio los Estados aseguren una interacción preferencial en sus relaciones internacionales, especialmente entre sus representantes consulares y representaciones, pues a estas personas se les otorga un trato preferente, de cortesía, al no se ser considerados como sujetos pasivos obligados a tributar en el estado extranjero.

e) Principio de asistencia técnica administrativa.

Este principio se encarga de asegurar el intercambio de información fiscal entre las autoridades tributarias de los Estados contratantes. De esta manera es como la información fluye y se da cumplimiento a los objetivos del Convenio para evitar la doble imposición.

Una vez analizados los principios de dichos convenios, procederemos al estudio del ámbito de aplicación de estos instrumentos jurídicos internacionales, específicamente, el Convenio celebrado por México y España para evitar la doble imposición del Impuesto Sobre la Renta..

Recordando que el ámbito de aplicación de los convenios internacionales se refiere a la delimitación de su propia validez, es decir, estableciendo el espacio de la realidad en la que se aplican válidamente: sea geográfico, temporal, objetivo y subjetivo. Iniciaremos por el ámbito geográfico.

2.3.2. Ámbito geográfico.

De acuerdo con Trejo (2008) el ámbito geográfico se refiere al ámbito espacial de aplicación de estos convenios internacionales para evitar la doble imposición, a fin de tener debido cumplimiento. Dicho ámbito por tanto dependerá del territorio o espacio geográfico sobre el cual tenga jurisdicción cada estado contratante.

El Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para evitar la doble imposición del Impuesto Sobre la Renta delimita el ámbito geográfico de aplicación para México y España en su artículo 3, fracción I, inciso a) y b). A la letra indica:

- a) El término "México" significa el territorio de los Estados Unidos Mexicanos, comprendiendo las partes integrantes de la Federación; las islas, incluyendo los arrecifes y los cayos en los mares adyacentes; las islas de Guadalupe y Revillagigedo; la plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes; las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fija el Derecho internacional y las marítimas interiores; y el espacio aéreo situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio Derecho internacional;
- b) El término "España" significa el territorio del Estado español, y utilizado en sentido geográfico designa el territorio del Estado español incluyendo las

áreas exteriores a su mar territorial en las que, con arreglo al Derecho internacional y a su legislación interna, el Estado español pueda ejercer jurisdicción o derechos de soberanía respecto del suelo y subsuelo marinos, de sus aguas suprayacentes y de sus recursos naturales;

2.3.3. Ámbito temporal.

Establece Trejo (2008) este ámbito se refiere a la duración y vigencia del Convenio.

El Convenio entre México y España indica en su artículo 28 que, para entrar en vigor, de acuerdo con las respectivas legislaciones de cada estado, esto sucederá a partir de la fecha de canje de los instrumentos de ratificación. Es decir, que una vez que intercambian ambos países sus certificaciones, realizarán un proceso interno para que inicie su vigencia.

En cuanto al momento en que surtirán efectos sus disposiciones, el mismo artículo señala:

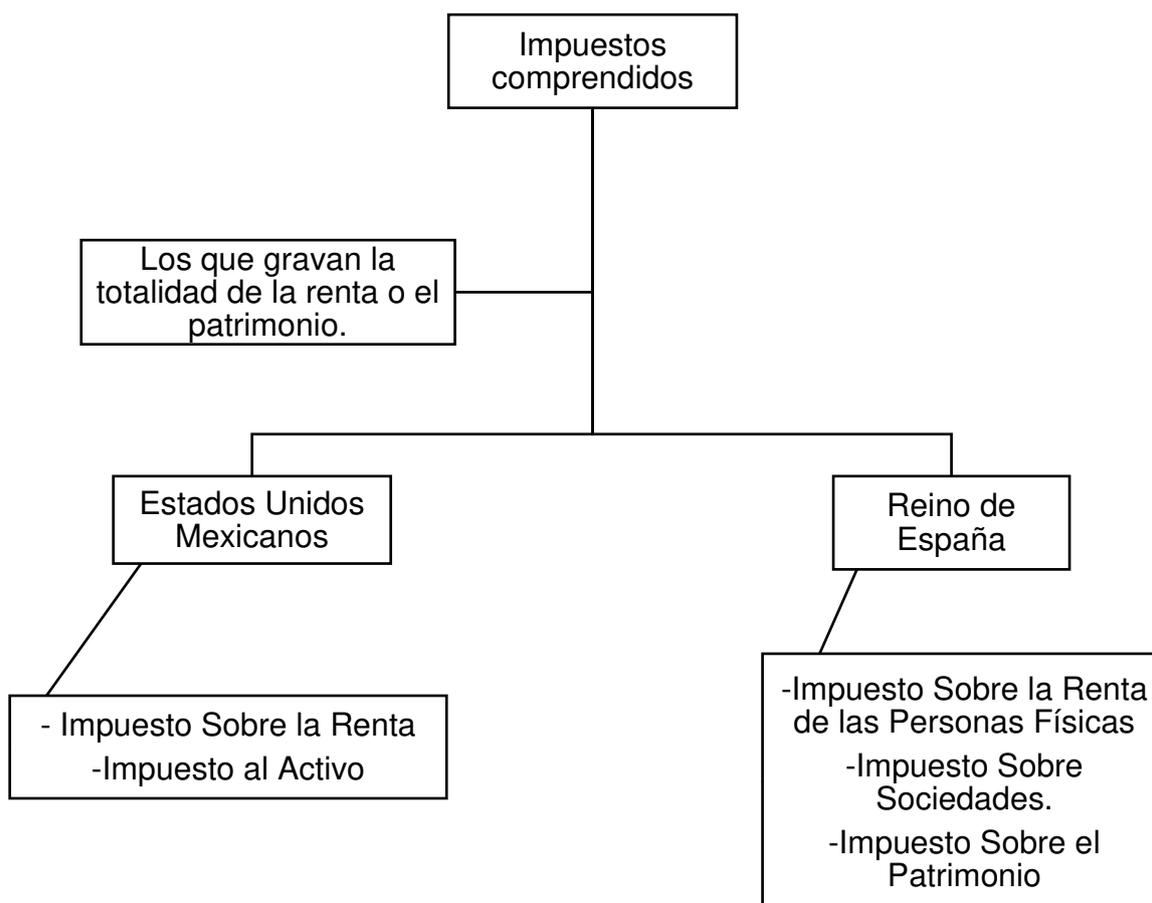
- a) con relación a los impuestos retenidos en la fuente, es decir el país en donde se generó el ingreso, por las cantidades pagadas o atribuidas a partir del primer día del mes de enero del año siguiente a la fecha en que el Convenio entre en vigor;
- b) respecto de otros impuestos, por los ejercicios fiscales iniciados a partir del primer día del mes de enero siguiente a la fecha en que el Convenio entre en vigor.

2.3.4. Ámbito objetivo.

El ámbito 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. En el caso que nos ocupa y asimismo lo describe el convenio, el gravamen en cuestión es el Impuesto Sobre la Renta.

En este sentido, el artículo 2 del Convenio entre México y España para evitar la doble imposición (1994) señala que el mismo se aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigibles por cada uno de los Estados Contratantes, cualquiera que sea el sistema de su exacción.

Dicho Convenio señala en específico los impuestos aplicables para México y España. A continuación, se muestra un cuadro sinóptico que representa lo mencionado anteriormente.



(Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para Evitar la Doble Imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio y Prevenir el Fraude y la Evasión Fiscal, 1994).

Es importante mencionar que la Ley del Impuesto al Activo fue abrogada el 1 de enero de 2008, sin embargo, el protocolo modificatorio del Convenio entre México y España el cual entró en vigor el 27 de septiembre de 2017, actualiza que el impuesto mexicano que aplica en este instrumento jurídico es el Impuesto Sobre la Renta, mientras que el impuesto español continúa estableciendo los mismos gravámenes mencionados en el cuadro sinóptico anterior.

2.3.5. Ámbito subjetivo.

Por lo que se refiere al ámbito subjetivo, Trejo (2008) se refiere con este término a las personas sujetas al Convenio, dependiendo de las actividades que estas realicen y de los criterios de sujeción los cuáles se encargan de hacer distinciones entre contribuyentes.

Falcón y Pulido (2010) explican que la mayoría de los países hacen una distinción en los contribuyentes, principalmente distinguiendo que sean residentes o no en su

jurisdicción territorial. Como es el del ámbito de aplicación de la tributación del Impuesto Sobre la Renta.

Establece Bettinger (2015) que los criterios de atribución de potestad tributaria son los siguientes: nacionalidad, domicilio, residencia y fuente. Estos criterios se desarrollarán a continuación. Adelantando que el Convenio entre México y España adopta principalmente el concepto de residencia para efectos del mismo.

A. Nacionalidad:

La Real Academia Española (2017) define a la nacionalidad como: “Vínculo jurídico de una persona con un Estado, que le atribuye la condición de ciudadano de ese Estado en función del lugar en que ha nacido, de la nacionalidad de sus padres o del hecho de habersele concedido la naturalización”.

De acuerdo con Bettinger (2015) el derecho a gravar deriva de la nacionalidad del contribuyente, la cual se refiere al vínculo que uno a un individuo con el país donde ha nacido o se ha nacionalizado. Según este criterio, cualquiera sea el lugar donde el nacional o nacionalizado trabaje, tenga ganancias o posea sus bienes, debe tributar en el país del que es ciudadano.

a) Domicilio:

La facultad de gravar corresponde al estado donde el contribuyente radica con carácter permanente y estable.

b) Residencia:

De acuerdo con la Real Academia Española (2017) “la residencia es aquella casa departamento o lugar similar donde se reside”.

A la vez, Bettinger (2015) afirma que, a consecuencia de la globalización fiscal internacional, este concepto es esencial no solo para determinar quién pagará un impuesto, también para quien será beneficiado de los convenios para evitar la doble tributación.

Con respecto a la legislación fiscal mexicana, concretamente la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el Código Fiscal de la Federación adoptan el criterio de residencia con el objetivo de recaudar los impuestos de las personas físicas y morales en México.

La Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) señala el principio antes señalado y establece en su Art. 1, fracción I y fracción III, respectivamente, lo siguiente:

Las personas físicas y morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

- I. Las residentes en México, respecto de todo su ingreso cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
- II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.
- III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste. (Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2016)

Ahora bien, con respecto a la fracción III, el artículo 153, primer párrafo, del ordenamiento citado, contenido en el Título V "De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza en territorio nacional", establece que:

Están obligados al pago del impuesto sobre la renta conforme a este Título, los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, aun cuando hayan sido determinados presuntivamente por las autoridades fiscales..., provenientes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional... (Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2016)

Es importante distinguir a quien se considera como residente del territorio nacional. El Código Fiscal de la Federación, ordenamiento encargado de establecer los requisitos para determinar el régimen fiscal aplicable de cada contribuyente, establece (Zugarramurdi, 2016) en su Artículo 9 los supuestos de existencia de residencia en México, tanto de personas físicas como de las morales.

Artículo 9o.- Se consideran residentes en territorio nacional:

I. A las siguientes personas físicas:

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considerará que el centro de intereses vitales está en territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:

1. Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.

2. Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero. No perderán la condición de residentes en México, las personas físicas de nacionalidad mexicana que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio en donde sus ingresos se encuentren sujetos a un régimen fiscal preferente en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Lo dispuesto en este párrafo se aplicará en el ejercicio fiscal en el que se presente el aviso a que se refiere el último párrafo de este artículo y durante los tres ejercicios fiscales siguientes. No se aplicará lo previsto en el párrafo anterior, cuando el país en el que se acredite la nueva residencia fiscal tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria con México.

II. Las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva. Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana son residentes en territorio nacional (Código Fiscal de la Federación, 1981).

En resumen, hasta aquí, la obligación de pagar el Impuesto Sobre la Renta es consecuencia de dos supuestos Zugarramurdi (2016):

- Residir en México, o
- Que la fuente de riqueza esté situada en México, aunque no resida en México.

Es importante mencionar que este Convenio indica como criterio residente de estado contratante, sin embargo, cada Estado de acuerdo a su ley interna define quien es o no residente.

Además, es necesario analizar el Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para evitar la doble imposición del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 4 conceptualiza a la residencia de la siguiente manera.

1. A los efectos de este Convenio, la expresión "residente de un Estado Contratante" significa toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en este Estado exclusivamente por la renta que obtengan procedente de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio que posean en el mismo.

2. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

a) esta persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente del Estado Contratante donde viva habitualmente;

c) si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional;

d) si no fuera nacional de ninguno de los Estados Contratantes, las autoridades competentes de los dos Estados Contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

3. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, se considerará residente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva. (Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para Evitar la Doble Imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio y Prevenir el Fraude y la Evasión Fiscal, 1994)

En este orden de ideas, el Art. 4, párrafo primero, de la LISR (2016) establece que:

Los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación solo serán aplicables a los contribuyentes que acrediten ser residentes en el país de que se trate y cumplan con las disposiciones del propio tratado y de las demás disposiciones de procedimiento contenidas en esta Ley, incluyendo las obligaciones de presentar la declaración informativa sobre su situación fiscal en los términos del artículo 32-H del Código Fiscal de la Federación o bien, la de presentar el dictamen de estados financieros cuando se haya ejercido la opción a que se refiere el artículo 32-A del citado Código, y de designar representante legal.

En cuanto a la forma y requisitos aplicables para acreditar la residencia fiscal de las personas residentes en el extranjero, en concordancia con el Art. 4 de la LISR, el Art. 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (RLISR), establece que los contribuyentes que deseen acreditar su residencia fiscal en otro país con el que México tenga celebrado un tratado para evitar la doble tributación, podrán hacerlo mediante las certificaciones de residencia o de la presentación de la declaración del último ejercicio del impuesto sobre la renta.

En caso de que al momento de acreditar su residencia no haya vencido el plazo para presentar la declaración del último ejercicio, se aceptará la certificación en la que conste que presentaron su declaración del impuesto sobre la renta por el penúltimo ejercicio. Asimismo, las certificaciones de referencia deberán estar expedidas por la autoridad fiscal del país de que se trate y tendrán vigencia durante el año de calendario en el que se expidan.

1. Residencia de personas físicas

Tal como se citó anteriormente en el artículo 9, fracción I, inciso a), del CFF. Se hace referencia a que las personas físicas deben acreditar su casa-habitación en México, sin embargo, en este ordenamiento no conceptualiza la figura de “casa-habitación”, es por esto que, de manera supletoria se acude al Código Civil Federal en su artículo 29:

El domicilio de las personas físicas es el lugar donde residen habitualmente, y a falta de éste, el lugar del centro principal de sus negocios; en ausencia de éstos, el lugar donde simplemente residan y, en su defecto, el lugar donde se encontraren. Se presume que una persona reside habitualmente en un lugar, cuando permanezca en él por más de seis meses. (Código Civil Federal, 1928)

Menciona Zugarramurdi (2016) que este artículo se refiere a una regla que se considera como general y regula a los contribuyentes que hayan establecido su casa-habitación en México, dichas personas son acreditadas como residentes en territorio nacional. Además, cuando la persona física de que se trate tenga casa-habitación en México y en algún otro país, al mismo tiempo, dicha persona se considerará residente en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales.

Sin embargo, algo que se hace presente en materia fiscal es la supletoriedad entre artículos o leyes, en este caso se puede apreciar que en el artículo 9 no se define el concepto de casa-habitación, es por esto por lo que, se debe de recurrir al artículo 5 del mismo ordenamiento antes citado.

En este sentido, se podría dar el significado de casa-habitación, al lugar donde una persona física establece su domicilio con el propósito de residir en este habitualmente, concepto que es similar al supuesto que se contempla en el artículo 29, primer párrafo, del Código Civil Federal, al referirse al domicilio de las personas físicas, y cuyo dispositivo refleja la intención o ánimo de permanencia del individuo en algún lugar; o en ausencia del mismo, donde esté el centro principal de sus negocios o simplemente donde se encontrara la persona física.

Aporta una acertada definición acerca del centro de intereses vitales con la cual estoy totalmente de acuerdo con (The Flores law firm, 2017) y establece que estos

se emplean en México cuando 50% de los ingresos de una persona son generados en México, o cuando las actividades profesionales del individuo se centran en territorio nacional.

Por otro lado, afirma Aguas (2009) que este criterio de sujeción se considera como global, ya que un Estado puede gravar a sus residentes por toda la renta que obtengan independientemente del lugar en el que se generó, además sus requisitos a efectos fiscales varían en relación con otras ramas del Derecho, así una persona física o jurídica puede tener la residencia civil o mercantil en un lugar, y su residencia fiscal en otro. La residencia fiscal se adquiere, en general, por permanecer en un Estado más de 183 días al año, esto es, será fiscalmente residente en el lugar en el que viva más de la mitad del año. Éste es el criterio general, no obstante, hay otros complementarios como el lugar en el que resida su familia o su centro de intereses vitales

2. Persona moral

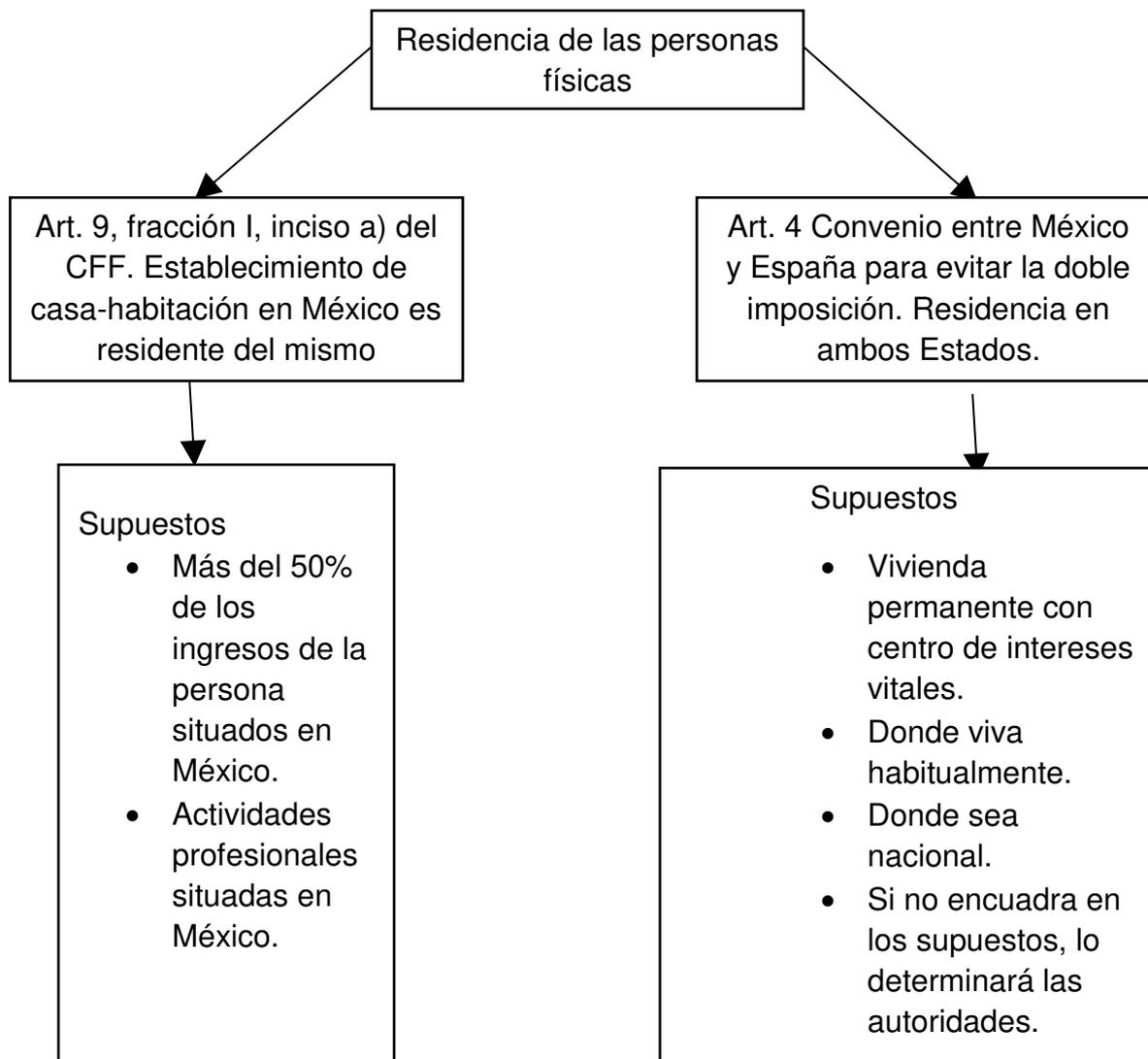
Con respecto a esta categoría menciona Aguas (2009) que la residencia fiscal surge en el lugar donde se encuentre su sede de dirección. Así, la residencia no surge donde esté constituida, sino donde trabajen las personas que dirigen la empresa. Este criterio también puede ser completado por otros como el lugar en el que se desarrollen las actividades económicas principales de la empresa.

c) Fuente:

Arrijoja (2003) establece que el “lugar en donde se producen los hechos generados de los tributos. Es decir, el sitio en donde el sujeto pasivo, percibe el ingreso, rendimiento o utilidad gravados por la ley tributaria, o donde derivan tales percepciones”. Es decir que corresponde gravar al país donde está la fuente productora de riqueza, donde las ganancias se obtienen.

Menciona Zugarramurdi (2016) que el vínculo entre el contribuyente y el estado que lo grava se origina en el lugar donde se obtiene el ingreso (lugar de la fuente de riqueza), con independencia del lugar de donde sea residente esa persona. En la legislación mexicana se aplica el concepto de fuente de riqueza para gravar los ingresos que pudieran tener los residentes en el extranjero por operaciones que realicen en territorio nacional, o con residentes para efectos fiscales en nuestro país. Tan es así, que en las disposiciones fiscales mexicanas no se considera una

definición de lo que debe entenderse por fuente de riqueza. Este concepto, indefinido como tal en la legislación fiscal mexicana, se incluye en el Título V de la LISR, para gravar los ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito que obtengan los residentes en el extranjero.



2.3.6. Trabajos dependientes.

Una vez establecidos los sujetos pasivos que se toman en cuenta en dicho tratado, debemos atender el punto central de este trabajo de investigación, el cual es la aplicación del Convenio entre México y España para evitar la doble imposición del ISR, limitando con el caso de los trabajos dependientes.

Dentro del Convenio se toman en cuenta distintas actividades, tales como las que realizan los deportistas, cantantes e incluso los trabajos independientes, sin embargo. Se le conoce como “trabajo dependiente el que se realiza bajo las

órdenes de un empleador, que fija las condiciones de trabajo del empleado en una actividad lícita, y a cambio le asigna una remuneración” (La Guía, 2017). Sin embargo, dicho concepto no implica una actividad específica.

Los empleados que son trasladados a otros países son los principales actores dentro del Convenio para evitar la doble tributación. Torrazza (2003) menciona que los trabajadores trasladados temporal o permanentemente vinculado al tema de las transnacionales o multinacionales, con actividades en varios países, es el caso de los trabajadores que llegan a prestar servicios en sedes situadas en diferentes países, de la misma empresa o grupo de empresas esto puede suceder en virtud de traslados temporales o bien de traslados permanentes. Sin perjuicio de los posteriores comentarios a propósito del trabajo para empresas multinacionales o transnacionales, que, a su vez, tiene que ver con los llamados grupos de empresas.

Además, entre los abogados tributarios estas personas son mejor conocidas como expatriados los cuáles se entienden como aquella “persona que se encuentra viviendo en un país diferente al suyo de origen de manera temporal o definitiva por causas diversas” (Significados, 2017). El mismo autor señala que en las empresas multinacionales, por su parte, expatriado es un término muy empleado en la actualidad para referirse a aquellos profesionales altamente cualificados que son asignados por sus empresas, generalmente con sedes en distintos países, a trabajar en delegaciones en el extranjero.

En este sentido, el expatriado profesional se diferencia del inmigrante en que no es solamente un trabajador en busca de empleo para mejorar sus condiciones económicas y de vida, sino un profesional con un alto nivel de preparación y con una situación laboral resuelta. Además, los expatriados profesionales suelen tener una serie de beneficios y ventajas para atraerlos a trasladarse con sus familias al nuevo país e, incluso, invertir y comprar propiedades en él.

Sin embargo, afirma Torrazza (2003) que, si los trabajadores son trasladados, hay que determinar el tiempo de traslado; si es temporal, se aplicaría la legislación previa; y si es permanente, la legislación del lugar tendrá prioridad, es por esto que surge la necesidad de regular estos intercambios de personal, por medio de contratos laborales.

Añade, Ramírez (2017) que la asignación internacional de un trabajador a otro país se inicia a través del “Acuerdo de Asignación” (en inglés Secondment Agreement), el cual se define como un convenio entre la empresa que “presta al trabajador” (home country employer), la empresa que recibe al trabajador (host country employer) y el trabajador, el cual es enviado de forma temporal para prestar sus servicios a la compañía filial; sin embargo, el control del empleado, incluyendo el derecho a terminar la relación laboral, puede ser conservado por la matriz de la empresa o del país de origen, lo cual se considera como característica principal del trabajador dependiente.

Agrega Ramírez (2017) que el trabajador dependiente mayormente se mantiene en la nómina del país de origen, y lo más importante, que es en el extranjero donde se le pagan algunos o todos sus salarios y prestaciones. Estas remuneraciones serán cargadas a la empresa que acoge al empleado, quien deberá reembolsar estas cantidades a la empresa del Grupo que “presta al trabajador”.

Con el objetivo de que todas las partes involucradas resulten beneficiadas, en el Acuerdo de Asignación, los arreglos entre ambas empresas con respecto a los servicios del expatriado se deberán especificar en el Acuerdo, siendo además muy recomendable el incluirlos en un Contrato Individual de Trabajo, celebrado bajo los principios de la legislación laboral del país receptor. (Ramírez S. , 2017).

El acuerdo debe indicar el puesto, las funciones y los deberes específicos del empleado, incluyendo cualquier restricción en el tipo y el alcance de servicios a ser proporcionados, los cuales se deben especificar junto con la remuneración, otras prestaciones y la asignación de costos apropiada. (Ramírez S. , 2017)

2.3.7. Requisitos para beneficiarse del Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para evitar la doble imposición del Impuesto Sobre la Renta, en el caso de los trabajos dependientes.

Con el objetivo de que se cumpla el objetivo principal de este Convenio el cual es eliminar la doble imposición del Impuesto Sobre la renta se analizarán cuáles son los requisitos aplicables a los sujetos impositivos que requieran beneficiarse de este instrumento.

Aquellos contribuyentes, ya sean personas físicas o morales pueden apearse a los convenios para evitar la doble imposición del Impuesto Sobre la Renta los

cuáles tienen por objeto aminorar las tasas impositivas, pero para que estos sujetos resulten beneficiados, deben de acreditar su residencia en México así es como lo estipula la Ley del Impuesto Sobre la Renta (2016).

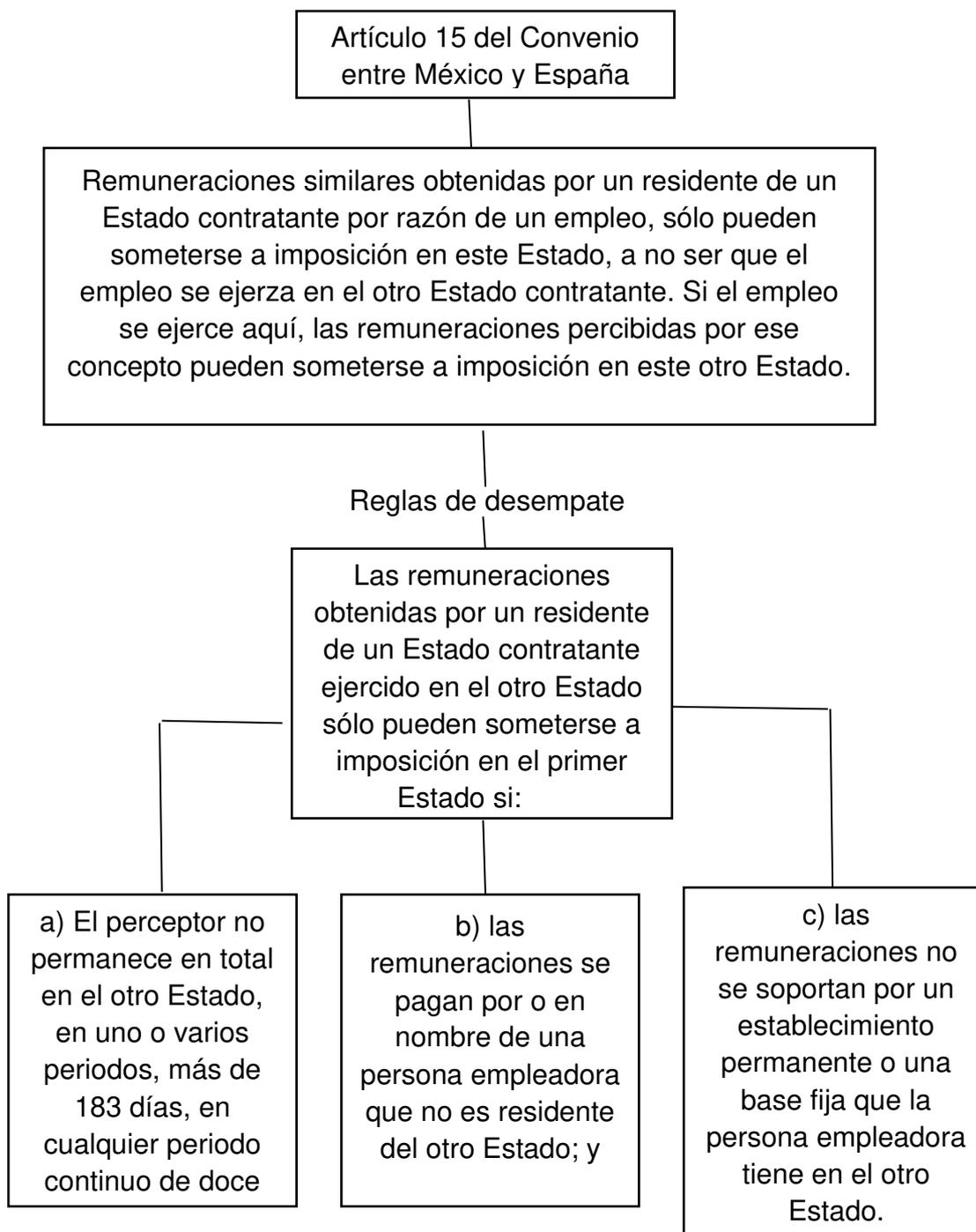
El sujeto pasivo debe cumplir con tres requisitos para tener derecho a los beneficios que se contemplan en los convenios impositivos y los cuales consisten en:

1. Acreditar que es residente del Estado con el que se haya celebrado un convenio para evitar la doble tributación. Ya hemos hecho referencia a cómo construir legalmente el concepto de residente para el caso de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
2. Demostrar que ha cumplido con las disposiciones que se desprenden del propio convenio para evitar la doble tributación.
3. Haber cumplido con las disposiciones adjetivas internas en el Estado donde se generó el ingreso obtenido.

En el primer requisito residencia ya ha sido analizado. Recordemos que debemos acudir al Código Fiscal de la Federación en su artículo 9 es el encargado de establecer los elementos para acreditar la residencia, sin embargo, en caso de no acreditarla el contribuyente deberá de apegarse al título V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (en adelante LISR), así es como lo señala Bettinger (2015).

En el segundo requisito se refiere a las obligaciones con las que se debe cumplir contenidas en el convenio para evitar la doble imposición, estas están contenidas en el artículo 4 del convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España correspondiente a la residencia y a las disposiciones del artículo 15 del mismo instrumento citado.

A continuación, se mostrará por medio de un cuadro sinóptico el artículo 15 del Convenio entre México y España (1994) en el cual se especifican los requisitos que debe cumplir el sujeto pasivo y de esta manera beneficiarse del instrumento.



Por último, el tercer requisito indica que se deben de cumplir las normas adjetivas del Estado donde se generó el ingreso, las cuales Bettinger (2015) las define como “aquella que se refiere al procedimiento que deben seguir las disposiciones jurídicas que garantizan o hacen efectivo el ejercicio del derecho y el cumplimiento de las obligaciones establecidas en las normas sustantivas”.

Es decir, la diferencia entre disposiciones sustantivas y adjetivas de acuerdo con la Real Academia Española (2017) es que la primera regula derechos y obligaciones que configura delitos, mientras que la segunda es aquella que dicta el procedimiento por el cual se aplicara la ley sustantiva.

Dicho lo anterior, Bettinger (2015) menciona que en materia fiscal la Ley del Impuesto Sobre la Renta actúa como la ley adjetiva, en este caso aplica el artículo 4 la citada Ley.

Como podemos observar el ámbito de aplicación es complicado de comprender, pues debemos de manejar diferentes conceptos y conocer su significado para poder entender y distinguir entre uno u otro elemento del ámbito de aplicación. Además de que se debe recurrir a diferentes legislaciones fiscales, sin dejar a un lado lo que establezca el Convenio internacional. Sin embargo, una vez que se identifica la residencia de los sujetos activos, los requisitos para beneficiarse de este instrumento son claros.

Ahora bien, consideramos importante desarrollar la metodología con la cual se ha ido desarrollando este trabajo de investigación, dicho esto a continuación se explican los paradigmas de la investigación, los métodos y técnicas y los participantes que se tomaran en cuenta para obtener información.

CAPÍTULO III. MARCO METODOLÓGICO DE LA INVESTIGACIÓN.

En el presente capitulado se expone la manera en la que se realizó este trabajo de investigación, examinando el paradigma cualitativo, con el objetivo de guiar la forma en que se abordara la explicación de la problemática y orientando los resultados que se presentaran.

Así como también el tipo de investigación con el fin de determinar los pasos a seguir del estudio, además se agregarán a participantes en el estudio con la intención de recabar información a través de profesionales en la materia por medio de entrevistas y por último se explicarán los métodos y técnicas de investigación que se emplearán.

Este capítulo lo considero importante, pues bien, se muestra la perfecta planeación que tiene esta investigación, teniendo claridad en el paradigma, el tipo de investigación, los instrumentos de medición y los participantes de las entrevistas con el objetivo de darle una solución al problema de investigación en cual se desarrolla.

3.1. Paradigma de la investigación.

Para el desarrollo de esta investigación se utilizó el paradigma cualitativo por que las características del mismo permitirán analizar el ámbito de aplicación del convenio entre los gobiernos de los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para evitar la doble tributación del Impuesto Sobre la Renta, en el caso de los trabajos dependientes.

Se puede definir el paradigma cualitativo de la siguiente manera:

La investigación cualitativa es el procedimiento metodológico que utiliza palabras, textos, discursos, dibujos, gráficos e imágenes para construir un conocimiento de la realidad social, en un proceso de conquista-construcción-comprobación teórica desde una perspectiva holística, pues se trata de comprender el conjunto de cualidades interrelacionadas que caracterizan a un determinado fenómeno. La perspectiva cualitativa de la investigación intenta acercarse a la realidad social a partir de la utilización de datos no cuantitativos. (Universidad Autónoma del Estado de Hidalgo, 2017)

En resumen, con ayuda del paradigma cualitativo se obtiene una cercanía con lo que se pretende dar a conocer al lector por medio de una explicación detallada y con la aplicación de gráficas y cuadros sinópticos se refuerza la información que se pretende transmitir.

3.2. Tipo de investigación.

Investigación documental.

En este estudio se desarrollará el tipo de investigación documental ya que de acuerdo con Marín (2017) este se apoya en fuentes de información de tipo documental, es decir en aquellos instrumentos que son obtenidos a través de fuentes bibliográficas, a través de consultas de libros, las fuentes hemerográficas se centran en artículos o ensayos de revistas o periódicos y las archivísticas en documentos que se encuentran en archivos como cartas, oficios, circulares y expedientes.

Se vincula el tipo de investigación documental con el tema de la presente tesis ya que se estudia la aplicación de un instrumento jurídico internacional como es el convenio para evitar la doble tributación y este documento cuenta como un archivo, además de la necesidad de la consulta en diversos libros y fuentes hemerográficas, con el objetivo de ampliar los antecedentes y los conceptos que lo rodean.

3.3. Participantes en el estudio.

Los participantes en el estudio son 9 profesionales del Derecho identificados como especialistas en el tema que se investiga, ya sea por razones académicas o de experiencia laboral. Y un gerente general de una empresa transnacional en la cual cuenta con españoles laborando en la planta de la cual se encarga. Del total de participantes uno de ellos es doctor en Derecho, 7 tienen el grado de maestro en Derecho, uno es Licenciado en Derecho Internacional, y uno es Ingeniero Metalúrgico.

3.4. Métodos y técnicas de investigación.

En la presente investigación se utilizaron métodos de tipo teórico, empírico y cualitativo, los cuales permitieron obtener información fidedigna y confiable sobre el objeto de estudio de la misma.

3.4.1. Métodos teóricos.

a) Método de análisis y síntesis: se utilizó para comprender los referentes teóricos con respecto al Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para evitar la doble imposición del ISR. Además de analizar el comportamiento en la actualidad de este instrumento jurídico e interpretar los elementos del ámbito de aplicación del mismo.

b) Histórico lógico: este método fue de utilidad para examinar los acontecimientos históricos-jurídicos de los convenios para evitar la doble imposición del Impuesto Sobre la Renta.

c) Enfoque de sistema: permite identificar la metodología que debe tener la investigación con respecto al ámbito de aplicación del Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el reino de España para evitar la doble tributación del impuesto sobre la renta, en el caso de los trabajos dependientes.

3.4.2. Método empírico.

Este método permitió discernir las características fundamentales del objeto de estudio, accesibles a la detección de la percepción, a través de procedimientos prácticos con el objeto y diversos medios de estudio.

La investigación empírica permitió hacer una serie de investigación referente a la problemática, retomando experiencia de otros autores, para de ahí a partir con sus exploraciones. También conlleva a efectuar el análisis preliminar de la información, así como verificar y comprobar las concepciones teóricas.

Entrevista: con el objetivo de obtener información sobre la situación actual que presenta el ámbito de aplicación del convenio, aplicada a personas expertas en la materia, o que tienen un previo conocimiento acerca del caso que nos ocupa.

3.4.3. Método cualitativo.

Hermenéutico: se utilizó con la intención de interpretar y explicar los referentes teóricos del análisis del ámbito de aplicación del convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para evitar la doble imposición del Impuesto Sobre la Renta.

CAPÍTULO IV. DIAGNÓSTICO JURÍDICO DE LA SITUACIÓN ACTUAL DEL ANÁLISIS DEL AMBITO DE APLICACIÓN DEL CONVENIO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL REINO DE ESPAÑA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.

Se ha revisado en capítulos anteriores que los convenios fiscales internacionales, como el que evita la doble imposición entre México y España, son un mecanismo de solución que evita en su totalidad o aminora la doble imposición del Impuesto Sobre la Renta. Igualmente se ha observado que el ámbito de aplicación del Convenio en estudio es muy específico, así también los requisitos para verse beneficiados. Por tanto, no aplicará en general a todo el que trabaja de manera dependiente.

La realización del diagnóstico jurídico del presente tema exige conocer el estado actual de los convenios para evitar la doble tributación que tiene signados México en la actualidad. Así mismo, acudir a estadísticas, opiniones de expertos y a un caso práctico en el cual se resuelva el fenómeno de doble imposición a través de la aplicación del Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España, en el caso de los trabajos dependientes.

4.1. Estado actual de los convenios para evitar la doble imposición en México.

México, sin duda, es uno de los países que desde la década de los 90 ha tenido un fuerte intercambio comercial y jurídico a través de convenios y tratados de diversos tipos. México cuenta con una red de doce tratados de libre comercio con cuarenta y seis países, treinta y dos acuerdos para la promoción y protección recíproca de las inversiones con treinta y tres países (PROMEXICO, 2017).

Pero esta actividad, no se circunscribe solamente al libre comercio, también en materia de Derecho Internacional tributario, incluidos los Convenios para evitar la doble imposición del Impuesto Sobre la Renta, como el que ha sido materia de análisis en el presente trabajo celebrado por México y España.

Cabe aclarar que en México es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, conforme a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal artículo 31 fracción XXXIV es la encargada de dar cumplimiento a estos instrumentos jurídicos a través de su organismo desconcentrado denominado como Servicio de

Administración Tributaria (SAT) conforme al artículo 71-D inciso D fracción I del Reglamento de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El mencionado SAT publica el estado que guardan los convenios fiscales celebrados por México, consultables en:

http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Documents/Estadoconvenioscelebrados_agosto2017.pdf

A continuación un esquema del estado actual de estos convenios fiscales celebrados por México. Que incluye entre otras cosas:

1. Estatus: si se encuentran en negociación
2. Fecha de firma del convenio.
3. Fecha de firma del protocolo modificadorio que en su caso se presente
4. Fecha de aprobación del senado y publicación correspondiente en el Diario Oficial de la Federación
5. Estatus de aprobado o no.
6. Los idiomas oficiales en los que se adoptó
7. Fecha de publicación del convenio en Diario Oficial de la Federación
8. Fecha de entrada en vigor.

PAÍS	EN NEGOCIACIÓN	FECHA FIRMA	APROBACIÓN SENADO MEXICANO	APROBADO POR EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	FECHA ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE A PARTIR DEL	FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D. O. F
			FECHA PUBLICACIÓN DECRETO EN D.O.F.					
ALEMANIA		23-FEB-1993	27-MAY-1993	✓	ESPAÑOL ALEMÁN	30-DIC-1993	01-ENE-1994	16-MAR-1994
			16-JUN-1993					6-MAY-1994
		09-JUL-2008*	06-NOV-2008	✓	INGLÉS ESPAÑOL ALEMÁN	15-OCT-2009	01-ENE-2010	15-DIC-2009
ANTILLAS NEERLANDESAS		01-SEP-2009	29-ABR-2010	✓	ESPAÑOL NEERLANDÉS INGLÉS	04-FEB-2011	04-FEB-2011	03-FEB-2011
			26-JUL-2010					
ARABIA SAUDITA		17-ENE-2016						
ARGENTINA*		26-NOV-1997	29-ABR-1998	✓	ESPAÑOL	15-ENE-2004	01-ENE-2005	19-MAR-2004
			19-JUN-1998					
ARGENTINA		04-NOV-2015	27-ABR-2017	✓	ESPAÑOL	23-AGO-2017	01-ENE-2018	18-AGO-2017
			20-JUN-2017					
ARUBA*		18-JUL-2013	29-ABR-2014	✓	INGLÉS NEERLANDÉS ESPAÑOL	01-SEP-2014	01-SEP-2014	26-AGO-2014
			29-MAY-2014					
AUSTRALIA		9-SEP-2002	7-OCT-2003	✓	INGLÉS ESPAÑOL	31-DIC-2003	01-ENE-2004*	13-FEB-2004
			30-DIC-2003					01-JUL-2004*
AUSTRIA		13-ABR-2004	28-SEP-2004	✓	ESPAÑOL INGLÉS ALEMÁN	01-ENE-2005	01-ENE-2006	08-DIC-2004
			28-OCT-2004					
		18-SEP-2009*	3-FEB-2010	✓		01-JUL-2010	01-ENE-2011	30-JUN-2010

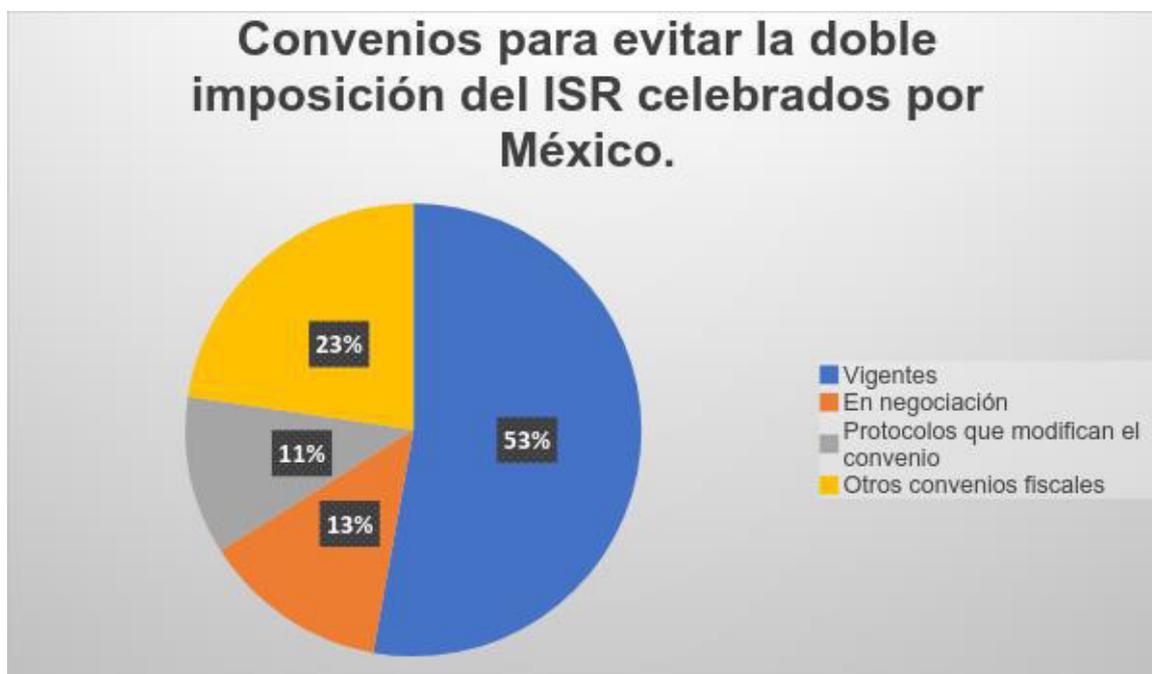
BAHAMAS *		23-FEB-2010	19-OCT-2010 01-DIC-2010	✓	ESPAÑOL INGLÉS	30-DIC-2010	01-ENE-2011	30-DIC-2010
BAHREIN		10-OCT-2010	24-NOV-2011 26-DIC-2011	✓	ARABE ESPAÑOL INGLÉS	22-FEB-2012	01-ENE-2013	27-ABR-2012
BARBADOS		07-ABR-2008	06-NOV-2008 11-DIC-2008	✓	ESPAÑOL INGLÉS	16-ENE-2009	01-ENE-2010	15-ENE-2009
BÉLGICA		24-NOV-1992	1-JUN-1994 15-JUN-1994	✓	ESPAÑOL FRANCÉS NEERLANDÉS	1-FEB-1997	1-ENE-1998	6-ENE-1997
		26-AGO-2013*	29-ABR-2014 29-MAY-2014	✓		19-AGO-2017	1-ENE-2018	17-AGO-2017
BELICE *		17-NOV-2011	19-ABR-2012 24-MAY-2012	✓	ESPAÑOL INGLÉS	9-AGO-2012	9-AGO-2012	9-AGO-2012
BERMUDA*		15-OCT-2009	29-ABR-2010 26-JUL-2010	✓	ESPAÑOL	9-SEP-2010	9-SEP-2010	9-SEP-2010
BRASIL		25-SEP-2003	1-ABR-2004 28-MAY-2004	✓	ESPAÑOL PORTUGUÉS	30-NOV-2006	1-ENE-2007	1-ENE-2007
CANADÁ		8-ABR-1991	8-JUL-1991 15-AGO-1991	✓	ESPAÑOL FRANCÉS INGLÉS	11-MAY-1992	1-ENE-1992	17-JUL-1992
		12-SEP-2006*	27-FEB-2007 10-ABR-2007	✓		12-ABR-2007	1-ENE-2008	20-JUN-2007
CANADÁ *		16-MAR-1990	8-JUL-1991 15-AGO-1991	✓	ESPAÑOL FRANCÉS INGLÉS	27-ABR-1992	1-ENE-1993 al 1-ENE-2008 ⁸	15-JUL-1992
COLOMBIA		13-AGO-2009	07-SEP-2010 25-NOV-2010	✓	ESPAÑOL	11-JUL-2013	1-ENE-2014	11-JUL-2013
COREA		6-OCT-1994	16-DIC-1994 10-ENE-1995	✓	ESPAÑOL COREANO INGLÉS	11-FEB-1995	1-ENE-1996	16-MAR-1995
COSTA RICA		12-ABR-2014	30-ABR-2015 15-JUN-2015					
COSTA RICA *		25-ABR-2011	15-DIC-2011 27-ENE-2012	✓	ESPAÑOL	26-JUN-2012	26-JUN-2012 ⁷ 1-ENE-2013 ⁹	21-JUN-2012
CHILE		17-ABR-1998	5-NOV-1998 30-DIC-1998	✓	ESPAÑOL	15-NOV-1999	1-ENE-2000	12-MAY-2000
CHINA		12-SEP-2005	13-DIC-2005 26-ENE-2006	✓	ESPAÑOL CHINO INGLÉS	01-MAR-2006	01-ENE-2007	28-FEB-2006
DINAMARCA		11-JUN-1997	28-OCT-1997 26-NOV-1997	✓	ESPAÑOL DANÉS INGLÉS	22-DIC-1997	1-ENE-1998	27-MAY-1998
ECUADOR		30-JUL-1992	25-MAY-1994 15-JUN-1994	✓	ESPAÑOL	13-DIC-2000	1-ENE-2001	4-ABR-2001
EGIPTO	✓							
EMIRATOS ÁRABES UNIDOS		20-NOV-2012	28-ABR-2014 29-MAY-2014	✓	ESPAÑOL ARABE INGLÉS	9-JUL-2014	1-ENE-2015	8-JUL-2014
ESLOVENIA	✓							
ESTONIA		19-OCT-2012	7-FEB-2013 21-MAR-2013	✓	ESPAÑOL INGLÉS ESTONIO	4-DIC-2013	1-ENE-2014	16-DIC-2013
ESPAÑA		24-JUL-1992	27-MAY-1993 16-JUN-1993	✓	ESPAÑOL	6-OCT-1994	1-ENE-1995	31-DIC-1994
		17-DIC-2015*	27-ABR-2017 20-JUN-2017	✓		27-SEP-2017	27-SEP-2017	18-AGO-2017
EUA		18-SEP-1992 8-SEP-1994* 26-NOV-2002*	12-JUL-1993 10-ENE-1995 29-ABR-2003 5-AGO-1993 3-JUN-2003	✓	ESPAÑOL INGLÉS	28-DIC-1993 26-OCT-1995 3-JUL-2003	1-ENE-1994 26-OCT-1995	3-FEB-1994 25-ENE-1996 22-JUL-2003
EUA*		9-NOV-1989 8-SEP-1994*	19-DIC-1989 10-ENE-1990 10-ENE-1995	✓	ESPAÑOL INGLÉS	18-ENE-1990 26-OCT-1995	18-ENE-1990 26-OCT-1995	23-ENE-1990 25-ENE-1996
FILIPINAS		17-NOV-2015						
FINLANDIA		12-FEB-1997	28-OCT-1997 26-NOV-1997	✓	ESPAÑOL INGLÉS FINLANDÉS	14-JUL-1998	1-ENE-1999	11-AGO-1999
FRANCIA		7-NOV-1991	18-DIC-1992 29-DIC-1992	✓	ESPAÑOL FRANCÉS	31-DIC-1992	1-ENE-1993	16-MAR-1993
GIBRALTAR*		9-NOV-2012 ² 29-NOV-2012	29-ABR-2014 30-MAY-2014	✓	ESPAÑOL INGLÉS	27-AGO-2014	27-AGO-2014	27-AGO-2014

GUATEMALA		13-MAR-2015						
GRECIA		13-ABR-2004	28-SEP-2004	✓	ESPAÑOL GRIEGO INGLÉS	07-DIC-2005	1-ENE-2006	31-DIC-2005
			03-MAR-2005					
HONG KONG		18-JUN-2012	11-DIC-2012	✓	ESPAÑOL INGLÉS CHINO	07-MAR-2013	1-ABR-2014 ¹⁰	4-MAR-2013
			29-ENE-2013				1-ENE-2014 ¹¹	
HUNGRÍA		24-JUN-2011	29-NOV-2011	✓	ESPAÑOL HUNGARO INGLÉS	31-DIC-2011	01-ENE-2012	26-DIC-2011
			01-DIC-2011					
INDIA		10-SEP-2007	03-DIC-2009	✓	ESPAÑOL INGLÉS INDI	01-FEB-2010	01-ENE-2011	31-MAR-2010
			28-ENE-2010					
INDONESIA		6-SEP-2002	29-ABR-2003	✓	ESPAÑOL INDONESIO INGLÉS	28-OCT-2004	1-ENE-2005	08-DIC-2004
			26-JUN-2003					
			06-OCT-2013*					
IRÁN	✓							
IRLANDA		22-OCT-1998	14-DIC-1998	✓	ESPAÑOL INGLÉS	31-DIC-1998	1-ENE-1999	9-AGO-2000
	✓ ¹²		30-DIC-1998					
ISLA DEL HOMBRE*		18-MAR-2011 ¹³	15-DIC-2011	✓	ESPAÑOL INGLÉS	4-MAR-2012	4-MAR-2012	2-MAR-2012
		11-ABR-2011	27-ENE-2012					
ISLAS CAIMÁN *		17-AGO-2010 ¹⁴	15-DIC-2011	✓	ESPAÑOL INGLÉS	9-MAR-2012	9-MAR-2012 ¹⁵	7-MAR-2012
		28-AGO-2010	27-ENE-2012				1-ENE-2013 ¹⁶	
ISLAS COOK *		08-NOV-2010 ¹⁷	15-DIC-2011	✓	ESPAÑOL INGLÉS	3-MAR-2012	3-MAR-2012	2-MAR-2012
		22-NOV-2010	27-ENE-2012					
ISLAS GUERNSEY *		10-JUN-2011 ¹⁸	15-DIC-2011	✓	ESPAÑOL INGLÉS	24-MAR-2012	24-MAR-2012	27-ABR-2012
		27-JUN-2011	26-ENE-2012					
ISLAS JERSEY *		08-NOV-2010 ¹⁹	15-DIC-2011	✓	ESPAÑOL INGLÉS	22-MAR-2012	22-MAR-2012	22-MAR-2012
		12-NOV-2010	27-ENE-2012					
ISLAS MARSHALL*	✓							
ISLAS VÍRGENES BRITÁNICAS*	▲							
ISLANDIA		11-MAR-2008	06-NOV-2008	✓	ESPAÑOL INGLÉS ISLANDÉS	10-DIC-2008	1-ENE-2009	31-DIC-2008
			11-DIC-2008					
ISRAEL		20-JUL-1999	28-ABR-2000	✓	ESPAÑOL HEBREO INGLÉS	9-MAY-2000	1-ENE-2000	11-AGO-2000
			11-AGO-2000					
ITALIA		8-JUL-1991	25-MAY-1994	✓	ESPAÑOL ITALIANO	12-MAR-1995	1-ENE-1996	29-MAR-1995
			15-JUN-1994					
			15-DIC-2011					
	23-JUN-2011*	27-ENE-2012						
JAMAICA		18-MAY-2016						
JAPÓN		9-ABR-1996	29-ABR-1996	✓	ESPAÑOL JAPONÉS INGLÉS	6-NOV-1996	1-ENE-1997	6-ENE-1997
			14-MAY-1996					
KUWAIT		27-OCT-2009	29-ABR-2011	✓	ESPAÑOL ARABE INGLÉS	15-MAY-2013	1-ENE-2014	15-MAY-2013
			22-JUN-2011					
LETONIA		20-ABR-2012	11-DIC-2012	✓	ESPAÑOL LETÓN INGLÉS	2-MAR-2013	1-ENE-2014	27-FEB-2013
			29-ENE-2013					
LIBANO	✓							
LIECHTENSTEIN *		20-ABR-2013	29-ABR-2014	✓	ESPAÑOL ALEMÁN INGLÉS	24-JUL-2014	24-JUL-2014	22-JUL-2014
			30-ABR-2014					

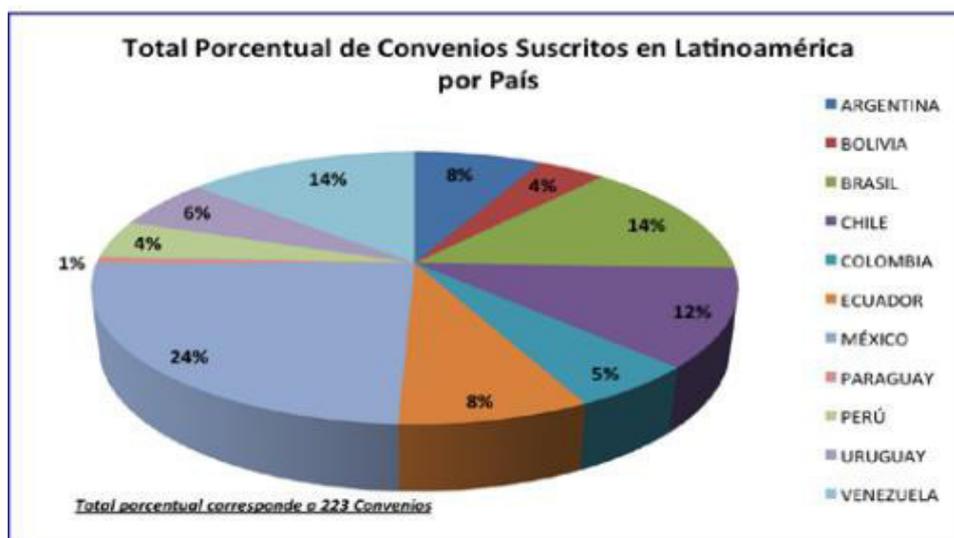
LITUANIA		23-FEB-2012	19-ABR-2012	✓	ESPAÑOL LITUANO INGLÉS	29-NOV-2012	1-ENE-2013	26-NOV-2012					
			24-MAY-2012										
LUXEMBURGO		7-FEB-2001	25-ABR-2001	✓	ESPAÑOL INGLÉS FRANCÉS	27-DIC-2001	1-ENE-2002	6-FEB-2002					
			4-JUN-2001										
			29-ABR-2011										
		7-OCT-2009 ²⁰	22-JUN-2011			20-NOV-2011	1-ENE-2012	17-NOV-2011					
MALASIA	✓												
MALTA		17-DIC-2012	29-ABR-2014	✓	ESPAÑOL INGLÉS	9-AGO-2014	1-ENE-2015	8-AGO-2014					
			29-MAY-2014										
MARRUECOS	✓												
MÓNACO*	✓												
NICARAGUA	✓												
NORUEGA		23-MAR-1995	14-NOV-1995	✓	ESPAÑOL NORUEGO	23-ENE-1996	1-ENE-1997	26-AGO-1996					
			20-DIC-1995										
NUEVA ZELANDA		16-NOV-2006	11-ABR-2007	✓	ESPAÑOL INGLÉS	16-JUN-2007	1-AGO-2007 ²¹ 1-ENE-2008 ²²	15-JUN-2007					
			8-MAY-2007										
OMÁN	✓												
PAÍSES BAJOS		27-SEP-1993	22-JUN-1994	✓	ESPAÑOL NEERLANDÉS	13-OCT-1994	1-ENE-1995	31-DIC-1994					
			6-JUL-1994										
			11-DIC-2008*										
			17-JUN-2009	✓		31-DIC-2009	1-ENE-2010	29-DIC-2009					
PAKISTAN	✓												
PANAMÁ		23-FEB-2010	19-OCT-2010	✓	ESPAÑOL	30-DIC-2010	01-ENE-2011	30-DIC-2010					
			01-DIC-2010										
PERÚ		27-ABR-2011	15-DIC-2011	✓	ESPAÑOL	19-FEB-2014	1-ENE-2015	26-FEB-2014					
			26-ENE-2012										
POLONIA		30-NOV-1998	26-ABR-1999	✓	ESPAÑOL INGLÉS POLACO	6-SEP-2002	1-ENE-2003	18-OCT-2002					
			17-MAY-1999										
PORTUGAL		11-NOV-1999	28-ABR-2000	✓	ESPAÑOL PORTUGUÉS INGLÉS	9-ENE-2001	1-ENE-2002	3-ABRIL-2001					
			20-OCT-2000										
QATAR		14-MAY-2012	11-DIC-2012	✓	ESPAÑOL ÁRABE INGLÉS	9-MAR-2013	1-ENE-2014	8-MAR-2013					
			29-ENE-2013										
REINO UNIDO		2-JUN-1994	6-JUL-1994	✓	ESPAÑOL INGLÉS	15-DIC-1994	1-ABR-1994 ²³	15-MAR-1995					
			25-JUL-1994										
			03-FEB-2010										
			07-ABR-2010										
		23-ABR-2009		✓	ESPAÑOL INGLÉS	18-ENE-2011	18-ENE-2011	15-ABR-2011					
REP. CHECA		4-ABR-2002	18-SEP-2002	✓	ESPAÑOL CHECO INGLÉS	27-DIC-2002	1-ENE-2003	28-ENE-2003					
			13-NOV-2002										
REP. ESLOVACA		13-MAY-2006	22-MAR-2007	✓	ESPAÑOL ESLOVACO INGLÉS	28-SEP-2007	01-ENE-2008	28-SEP-2007					
			19-JUL-2007										
RUMANIA		20-JUL-2000	31-OCT-2000	✓	ESPAÑOL RUMANO	15-AGO-2001	1-ENE-2002	12-DIC-2001					
			28-NOV-2000										
RUSIA		7-JUN-2004	28-SEP-2004	✓	ESPAÑOL INGLÉS RUSO	02-ABR-2008	01-ENE-2009	20-MAY-2008					
			28-OCT-2004										
SAMOA*		17-NOV-2011 ²⁴	19-ABR-2012	✓	ESPAÑOL INGLÉS	18-JUL-2012	18-JUL-2012	13-JUL-2012					
		30-NOV-2011	24-MAY-2012										
SANTA LUCIA*		5-JUL-2013 ²⁵	30-ABR-2015	✓	ESPAÑOL INGLÉS	18-DIC-2015	18-DIC-2015	17-DIC-2015					
		9-JUL-2013	15-JUN-2015										
SINGAPUR		9-NOV-1994	26-ABR-1995	✓	ESPAÑOL INGLÉS	8-SEP-1995	1-ENE-1996	23-AGO-1996					
			13-JUN-1995										
			29-SEP-2009*						29-SEP-2011	✓	1-ENE-2012	01-ENE-2013	9-ENE-2012
			28-OCT-2011										
SUDÁFRICA		19-FEB-2009	20-ABR-2010	✓	ESPAÑOL INGLÉS	22-JUL-2010	01-ENE-2011	21-JUL-2010					
			18-JUN-2010										
SUECIA		21-SEP-1992	15-DIC-1992	✓	ESPAÑOL INGLÉS	18-DIC-1992	1-ENE-1993	10-FEB-1993					
			17-DIC-1992										

SUIZA		3-AGO-1993	1-JUN-1994	✓	ESPAÑOL FRANCÉS	8-SEP-1994	1-ENE-1995	24-OCT-1994
			15-JUN-1994					
		18-SEP-2009*	29-ABR-2010	✓	ESPAÑOL FRANCÉS INGLÉS	23-DIC-2010	01-ENE-2011	22-DIC-2010
			26-JUL-2010					
TAILANDIA	✓							
TURCAS Y CAICOS*	▲							
TURQUIA		17-DIC-2013	12-FEB-2015	✓	ESPAÑOL TURCO INGLÉS	23-JUL-2015	01-ENE-2016	17-JUL-2015
			13-MAR-2015					
UCRANIA		23-ENE-2012	19-ABR-2012	✓	ESPAÑOL UCRANIANO INGLÉS	6-DIC-2012	01-ENE-2013	26-NOV-2012
			24-MAY-2012					
URUGUAY		14-AGO-2009	07-SEP-2010	✓	ESPAÑOL	29-DIC-2010	01-ENE-2011	28-DIC-2010
			25-NOV-2010					
VANUATU*	✓							
VENEZUELA		6-FEB-1997		✓	ESPAÑOL			
CONVENCIÓN SOBRE ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA EN MATERIA FISCAL Y SU		27-MAY-2010	22-NOV-2011	✓	INGLÉS FRANCÉS	1-SEP-2012	1-ENE-2013	27-AGO-2012
			31-DIC-2011					
CONVENCIÓN MULTILATERAL PARA IMPLEMENTAR LAS MEDIDAS RELACIONADAS CON LOS TRATADOS FISCALES		7-JUNIO-2017						

En la tabla anteriormente expuesta se representan el estado en el que se encuentran todos los convenios fiscales que México ha celebrado, los cuales son 56.



Por otro lado, a continuación, se presenta una gráfica proporcionada por un estudio que realizó el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias que lleva por nombre Tendencias en los Convenios para evitar la doble imposición suscrita por países latinoamericanos en el año 2016.



(Maldonado, 2017, pág. 28).

Esta gráfica permite darnos cuenta de que México a nivel Latinoamérica es el país que más convenios ha suscrito y que se encuentra interesado en el desarrollo económico, no solo del país sino del mundo.

4.2. Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para evitar la doble imposición del Impuesto Sobre la Renta.

Delimitando el tema de investigación, a continuación, se dará a conocer el estado que guarda en la actualidad este instrumento jurídico, el cual fue uno de los primeros que celebró México, adoptado el 24 de julio de 1992 y el cual fue publicado en el Diario Oficial de la federación el 31 de diciembre de 1994. Sin embargo, se decidió realizar un protocolo modificatorio, el cual fue suscrito el 17 de diciembre de 2015, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 18 de agosto de 2017 y entrara en vigor el 27 de septiembre de 2017 (Secretaría de Relaciones Exteriores, 2017).

Como un complemento a este Convenio y el resto de convenios de su naturaleza ratificados por México, en el 2017 el gobierno mexicano en la cumbre de los G-20 celebró un convenio multilateral en la ciudad de París, Francia, el Subsecretario de Ingresos, Miguel Messmacher Linartas, suscribió por parte de México la Convención Multilateral para Implementar las Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscales Destinadas a Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios. (El Economista, 2017)

A través de esta Convención, los países firmantes modifican los Convenios para Evitar la Doble Imposición existentes de una manera sincronizada y eficiente, lo que permite implementar rápidamente las medidas sobre tratados fiscales desarrolladas como parte del Proyecto Base erosion and profit shifting (BEPS). De tal forma, la Convención evitará la necesidad de renegociar bilateralmente más de 2,000 tratados a nivel mundial. (La Jornada, 2017).

4.3. Diagnóstico de los expertos sobre el estado que guarda el Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para evitar la doble imposición del Impuesto Sobre la Renta.

Uno de los elementos para hacer el diagnóstico del Convenio en estudio es conocer la opinión de expertos en Derecho. Tal como ya se había mencionado en el capítulo que antecede se realizaron entrevistas a 10 expertos en el tema. Como expertos consideramos a docentes de la Universidad Autónoma del Estado de México, además de abogados externos especialistas en Derecho Fiscal y a un Gerente General de una empresa transnacional.

Se realizaron a cada uno las siguientes preguntas:

- 1.- ¿Cuál es su opinión con respecto a los convenios para evitar la doble imposición?
- 2.- ¿Considera que los requisitos que deben cumplir los contribuyentes para apegarse a los beneficios de los convenios para evitar la doble imposición del impuesto sobre la renta son claros y fáciles de identificar?
- 3.- ¿Identifica el convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para evitar la doble imposición del Impuesto Sobre la Renta como uno de los más importantes que ha signado México?
- 4.- ¿Observa alguna problemática referente a la aplicación del convenio para evitar la doble tributación en el caso de los trabajadores dependientes de las empresas transnacionales?

Las conclusiones a las que podemos llegar de acuerdo con cada una de las preguntas, derivado de la opinión arrojada por estos expertos es:

- a. Los participantes establecieron que esta clase de instrumentos internacionales son positivos para los contribuyentes de acuerdo con los beneficios que estos

aportan, con lo cual nos encontramos de acuerdo con la perspectiva de los participantes.

b. En este apartado los cuatro participantes determinan que uno de los principales problemas en cuanto a los Convenios para evitar la doble imposición del ISR es que además de que existen limitantes en los requisitos, estos no son fáciles de identificar pues se debe de revisar múltiples legislaciones.

En esta pregunta nos encontramos de acuerdo con los entrevistados pues se ha ido demostrado que es complicado identificar los requisitos. Pero gracias al estudio de los mismos se pueden identificar, no con facilidad, pero si con certeza.

c. Los participantes en su mayoría determinaron que no identifican concretamente al convenio entre México y España para evitar la doble imposición del Impuesto Sobre la Renta, pero si tienen conocimiento de la existencia de los Convenios en esta materia.

Estamos totalmente desacuerdo con esta opinión que emiten los participantes, pues como se estudió en el capítulo II esta clase de Convenios son los que dan origen al estudio del Derecho Internacional Tributario. Y fungen como fuente de estudio del Derecho Tributario Internacional.

d. En su totalidad los entrevistados opinan que más allá de una problemática que puedan observar, ellos piensan que las limitantes o excepciones son los que lo hacen difícil de lograr y obtener un beneficio tangible.

En esta opinión obtenida nos encontramos en desacuerdo pues el Convenio realiza supuestos a partir de diferentes y variadas problemáticas propiciadas por las actividades que realizan los sujetos pasivos. Sin embargo, es cierto que dentro del Convenio existen excepciones para los contribuyentes y esa es la problemática que inicialmente se observa, pero no es la única.

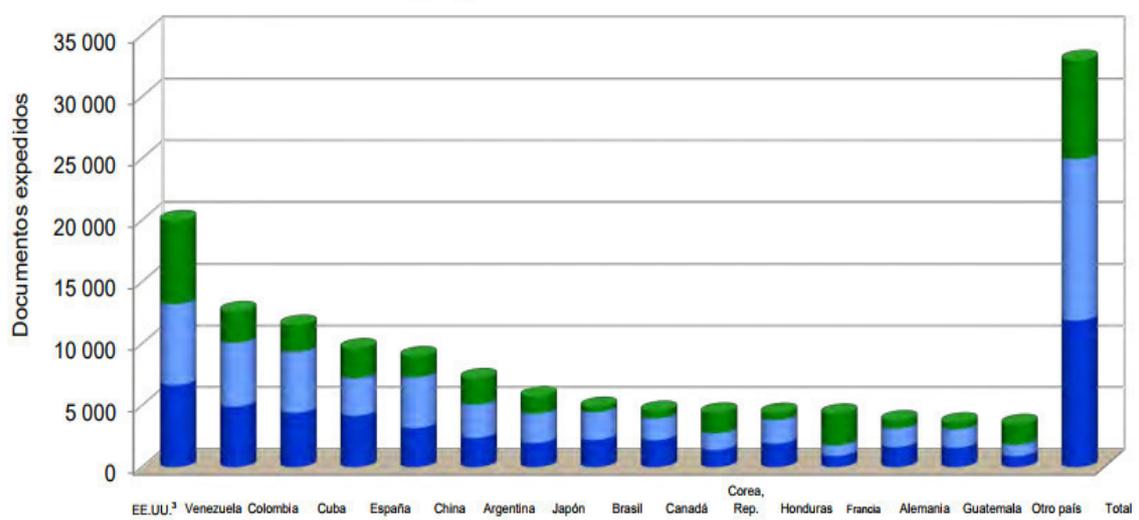
4.4. Trabajos dependientes.

Con respecto a esta actividad motivadora de la presente investigación encontramos que podemos tener conocimiento acerca del número de trabajadores dependientes españoles en México que potencialmente pudieran verse beneficiados del Convenio en estudio. La condición de estancia es el estatus o categoría que se da a extranjeros en México. La Secretaría de Gobernación por conducto del Instituto

Nacional de Migración (INM) en sus Estadísticas migratorias otorga anualmente la estadística de residentes temporales y permanentes originarios de todo el mundo. A continuación, estas estadísticas para el año de 2016 emitidas por el INM (2017) elaboradas por la Unidad de Política Migratoria del mismo órgano en cuestión.

A continuación, se muestra la gráfica general donde se representa el número de tarjetas de residente temporal y residente permanente emitidas en 2016 (Unidad de Política Migratoria, 2017, pág. 20).

2.4 Tarjetas de Residente Temporal¹ y Tarjetas de Residente Permanente², emitidas y renovadas, según país de nacionalidad, 2016



	EE.UU. ³	Venezuela	Colombia	Cuba	España	China	Argentina	Japón	Brasil	Canadá	Corea, Rep. (Sur)	Honduras	Francia	Alemania	Guatemala	Otro país	Total
Total	20 003	12 626	11 533	9 619	8 987	7 197	5 741	4 883	4 560	4 415	4 393	4 328	3 795	3 620	3 489	32 981	142 170
Residentes Temporales	6 654	4 912	4 406	4 173	3 168	2 376	1 963	2 212	2 190	1 399	1 906	912	1 625	1 580	896	11 872	52 244
Renov. Resd. Temporales	6 560	5 167	4 924	3 021	4 107	2 681	2 359	2 243	1 753	1 340	1 900	854	1 496	1 479	922	13 075	53 881
Residentes Permanentes	6 754	2 537	2 197	2 416	1 706	2 127	1 408	426	617	1 676	577	2 559	673	554	1 670	8 009	35 906
Renov. Resd. Permanentes	35	10	6	9	6	13	11	2	0	0	10	3	1	7	1	25	139

La anterior gráfica arroja que son 8,987 españoles los que solicitaron tarjeta de residente temporal o permanente en México en ese año. Estas personas potencialmente por residir en la condición mencionada en México estarán sujetos al pago de ISR Artículo 21 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de acuerdo con las actividades que realicen y el sueldo que perciban.

4.5. Caso práctico.

Una herramienta que nos puede ayudar a conocer la actualidad del problema de investigación es ejemplificando un caso, el de José, con dos versiones A y B, en el cual se demuestra la existencia de la posible doble tributación.

Versión A.

En España tiene su domicilio José Pérez Sánchez de nacionalidad española, el cual vive con su esposa y 2 hijos en Madrid.

José es Ingeniero Metalúrgico y labora para la empresa transnacional RTS, S. de R.L., teniendo el cargo de Gerente de Ingeniería. Esta empresa tiene su matriz en España.

En enero de 2015 José Pérez recibió una oferta por parte de RTS, S. de R.L. para laborar 200 días en la filial de la transnacional constituida en México RTS MÉXICO, S. de R.L.

José aceptó, y la matriz española celebró un acuerdo de asignación con la filial mexicana en el cual se estableció que la filial mexicana se encargaría del pago del ingreso de José por los 200 días de estancia y del pago de la renta de la casa que habitaría José (no viaja su familia a México) en Atizapán, Estado de México. Además, José tendría el cargo de Gerente de Planta, quedando como subordinado del Gerente General de la filial mexicana. En esta versión las remuneraciones del José las soporta la empresa mexicana

A continuación, analizaremos la aplicación del Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para evitar la doble imposición del Impuesto Sobre la Renta, en el caso de los trabajos dependientes y las consecuencias fiscales para él:

El artículo 1, fracción I de la LISR, establece que están obligadas al pago de ese impuesto las personas físicas residentes en México por sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza. Además, el artículo 110 de la LISR señala que se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, como es el caso de José.

De acuerdo con el artículo 9, apartado I, inciso a, numeral 2 del Código Fiscal de la Federación, José es residente en México debido a que realiza su trabajo dependiente en México. Este punto es claro y no existe alguna duda de que de acuerdo con la legislación mexicana él es residente de dicho territorio.

Sin embargo, José también es residente en España ya que cuenta con una casa habitación disponible para él, su familia sigue viviendo en dicha casa habitación en

España. De acuerdo con a la Ley del Impuesto Sobre la Renta española, por residencia también estaría sujeto al impuesto mencionado. Esto provocaría que estuviera sujeto a doble imposición del mismo impuesto por dos Estados soberanos.

Una vez planteado este caso que ejemplifica la posible doble imposición del impuesto sobre la renta, tendríamos que analizar si aplica o no el Convenio entre México y España para evitar la doble imposición del Impuesto Sobre la Renta. Para lo cual desglosamos el caso y los requisitos de aplicación de dicho tratado tributario.

Residencia en un país contratante.

El primer requisito indicado en el Convenio en estudio se establece en su artículo 1º. En este artículo, recordemos, se dispone que: “El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o ambos Estados Contratantes” (1994).

Respecto a la residencia, habíamos establecido en el caso de José que le arrendarían un inmueble en México y que conservaría una casa habitación a su disposición en España, en la que vive su familia. Así, estamos antes la posibilidad de determinar su residencia en dos países contratantes de la convención. Ahora bien, el tener dos residencias plantea precisamente el origen de estar sujeta a una posible doble imposición. Esto, afortunadamente, se resuelve mediante el Convenio en estudio.

El Convenio cuenta entre otras, una útil regla desempate para resolver sobre en donde se establece la legal residencia de las personas como José.

El artículo 4 numeral 2, inciso a del Convenio, indica que José será considerado residente para efectos del convenio en el país en el que José tenga su centro de intereses vitales. Se entiende centro de intereses vitales.... recordamos que su familia está en España. Por lo tanto, José si bien vivirá en México, para efectos del Convenio se considerará residente de España. Así, se sigue cumpliendo el primer requisito: ser residente de un estado contratante, en este caso España.

Elemento objetivo

Un segundo requisito, del ámbito objetivo que ya hemos repasado, consiste en que el impuesto que doblemente se imponga esté comprendido en el Convenio. Para el caso que nos ocupa, es aplicable el Convenio toda vez que en el caso de José se

plantea el pago de Impuesto sobre la Renta, determinado en el artículo 2.1 del Convenio.

Ahora bien. ¿Cómo se evita la doble imposición del impuesto sobre la renta?

Para explicar la manera en que el convenio evita la doble imposición y determinar en qué estado José pagará el impuesto sobre la renta, parafraseemos la ley y nos referiremos al caso concreto en estudio.

El Convenio en su artículo 15.1 dispone que los sueldos, salarios y remuneraciones similares, obtenidos por un residente de un Estado Contratante (José residente en España) por empleo subordinado, como es el caso de José, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado contratante. Indica también que, si el empleo se ejerce en dicho Estado, las remuneraciones percibidas por este concepto pueden someterse a imposición en el primer Estado, es decir, España, si son obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de su empleo sólo pueden someterse a imposición en México.

Lo anterior indica que pagaría impuestos únicamente en México de acuerdo con el artículo 15 correspondiente a los trabajos dependientes del Convenio para evitar la doble imposición entre México y España. Es así como hasta este punto el caso que nos ocupa es claro.

Por otro lado de acuerdo con el artículo 15.1 del multicitado convenio, los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado Contratante (España) por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en este Estado (España).

A no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado Contratante (México). Si el empleo se ejerce aquí (en este otro estado contratante, México), las remuneraciones percibidas por este concepto pueden someterse a imposición en este otro Estado (México).

15.2 No obstante lo dispuesto en el párrafo 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante (España) por razón de un empleo ejercido en el otro Estado Contratante (México) sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado (España) si:

a) el perceptor no permanece en total en el otro Estado (México), en uno o varios períodos, más de ciento ochenta y tres días, en cualquier periodo continuo de doce meses;

b) las remuneraciones se pagan por o en nombre de una persona empleadora que no es residente del otro Estado (México) es decir, se pagan por empleador de Brasil, por ejemplo; y

c) las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que la persona empleadora tiene en el otro Estado (México).

Así, resulta que el impuesto sobre la renta sería pagado por José en México en razón a que:

1. Es residente en un Estado contratante, España.
2. Obtiene una remuneración de un trabajo subordinado.
3. Dicho trabajo subordinado lo realiza en otro estado contratante (México).
4. No se presentan las situaciones determinadas en el artículo 15.2, como es el que permanezca en México por periodo menor a 183 días.

Versión B. Ahora, describiremos el caso de José con una breve variante. Una en la cual se sigue aplicando el Convenio, no obstante, estaría sujeto al impuesto sobre la renta en España.

Consideremos el caso exactamente igual, no obstante, el periodo en el que permanece José en México es de 90 días.

Aquí como ya hemos comentado. Se dan las siguientes circunstancias:

1. Es residente en un Estado contratante, España.
2. Obtiene una remuneración de un trabajo subordinado.
3. Dicho trabajo subordinado lo realiza en otro estado contratante (México).
4. No obstante, aquí, si se presentan la situación dispuesta en el artículo 15.2 inciso a) que indica que José no permanezca en total en el otro Estado, es decir, México, más de 183 días, como es el caso.

Aquí el impuesto no sería pagado en México, sería pagado en España por razón de la excepción del artículo 15.2 a)

En conclusión, en ambos casos se aplica el Convenio en estudio. No obstante, el cambio de algún elemento tan simple como periodo de estancia o lugar que soporta el establecimiento de la empresa, modifican el lugar en donde se pagará el

impuesto. En ambos casos, no obstante, igualmente el Convenio evita la doble imposición del impuesto sobre la renta, recordando que en el caso de José un posible factor para la doble imposición era que ambos estados consideran que tuviera su residencia en casa uno de ellos, y por tanto, sería obligado a pagar en cada uno de ellos el mismo impuesto por un periodo similar. Adicionalmente claro está tendría José que cumplir con requisitos de las normas adjetivas que fueron desarrolladas en el capítulo II del presente.

A manera de resumen se puede decir que con respecto al número de convenios que México tiene celebrados son 56, de acuerdo con la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, la cual realiza un concentrado de todos los convenios fiscales con los cuales México ha signado, esta lista se encuentra actualizada hasta el 20 de agosto del 2017 y el link es el siguiente:

http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/paginas/tratados_fiscales.aspx

Con respecto a la opinión de los participantes en el estudio podemos resumir que cuentan con poca información del Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España, ya que no ubican con precisión las problemáticas que envuelven a este Convenio. Sin embargo, consideran que aporta un gran beneficio estos instrumentos, con lo cual nos encontramos de acuerdo con los participantes.

Después, pudimos darnos cuenta de que en México se cuenta con 8,987 españoles residiendo en México, de los cuales se estima que la mayoría de ellos se encuentre dentro del supuesto de trabajos dependientes, lo cual indica que se enfrentan a una afectación por el fenómeno de la doble imposición.

Finalmente, en el caso práctico nos percatamos de que realmente existen complicaciones al comprobar si se pueden beneficiar los sujetos pasivos del convenio internacional, ya que se demostró que se deben de recurrir al Código Fiscal de la Federación, a la Ley del Impuesto Sobre la Renta y al Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para evitar la doble imposición, únicamente en el caso de los trabajos dependientes.

A continuación, se desarrollará el capítulo V en el cual se mostrarán los resultados que han arrojado la investigación sobre el análisis del ámbito de aplicación del Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para evitar la

doble imposición del Impuesto Sobre la Renta, en el caso de trabajos dependientes. Además, se realizarán unas breves recomendaciones para evitar el fenómeno de la doble imposición.

CAPÍTULO V. PRESENTACIÓN DE RESULTADOS Y RECOMENDACIONES DE LA INVESTIGACIÓN.

Finalmente, se mencionaran los resultados que se han encontrado como consecuencia del análisis del ámbito de aplicación del Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para evitar la doble imposición del Impuesto Sobre la Renta.

Así mismo se presentarán las recomendaciones con la intención de poder facilitar el ámbito de aplicación del Convenio multicitado e identificar los sujetos pasivos que pueden beneficiarse y de esta manera poder evitar la doble imposición del Impuesto Sobre la Renta.

5.1. Resultados del análisis del ámbito de aplicación del convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para evitar la doble imposición del Impuesto Sobre la Renta.

Con respecto al primer capítulo se detalló que los impuestos desde épocas antiguas han existido, pues el primero registro de estas prácticas data desde las civilizaciones más antiguas como los son el imperio romano entre otras, incluyendo los aztecas. De las cuales se puede rescatar que aun dichas prácticas no recibían el nombre de impuesto, pero con el paso de los años se fue perfeccionando y regulando esta actividad hasta surgir las leyes que hoy conocemos en México como Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Después de esto y en la época de las guerras mundiales surgió un fenómeno denominado como doble imposición el cual recordamos su significado como aquel que se produce cuando se grava dos veces a un mismo sujeto por la misma actividad en el mismo periodo por dos o más países diferentes el cual se agravó con la globalización, sin embargo, los diferentes organismos internacionales que surgieron en esa época decidieron ocuparse de esta problemática.

Inicialmente el primer organismo encargado de resolver esta problemática fue la ONU, la cual en el año 1928 convocó a un comité especializado para que estudiará la doble imposición realizando distintas conferencias en el mundo para dar a conocer sus avances para resolver el problema, llegando a la conclusión de que por medio de modelos convenio se podía mitigar el fenómeno en los cuales se establece reglas que los países podrían adoptar, de este tipo realizaron tres

modelos sin obtener éxito. Hasta el año 1980 cuando por fin se obtuvo su modelo convenio final.

Posteriormente la OCDE decidió de igual manera crear un comité que estudiara la doble imposición, tomando en cuenta los avances que había realizado la ONU, siendo así que en 1955 realizó recomendaciones para posteriormente en 1977 concluir con un modelo convenio, pero se dedicaron a actualizar este instrumento hasta el decenio de 1990 fue cuando los países comenzaron a realizar convenios basados en el modelo convenio de este organismo.

El Modelo de la OCDE es considerado uno de los más completos y que satisface casi por completo las necesidades de las naciones en esta materia de modo que establece comentarios detallados, con una organización minuciosa artículo por artículo. Estos comentarios de la OCDE se han convertido en los más importantes con respecto a la interpretación y la aplicación de los Convenios tributarios, conteniendo algunos tratados entre los países que no son miembros de la OCDE. Con el objetivo de cubrir dudas, la OCDE abrió los Comentarios en 1997 a muchos países no miembros, entre ellos Argentina, Brasil, China, India, Rusia y Sudáfrica (Naciones Unidas, 2013).

Lo más lógico sería preguntarnos cuáles son las diferencias entre los dos Convenios Modelo y la principal, es que el Modelo de la ONU establece menores restricciones sobre los derechos de tributación del país fuente; los países fuente tienen mayores derechos de tributación en virtud al Modelo de la ONU con respecto al Modelo de la OCDE. Un ejemplo claro es la diferencia entre el Artículo 12 del Modelo de la OCDE el cual se refiere a las regalías y en este caso el Artículo 12 del Modelo de la ONU no impide al país fuente imponer impuestos de este tipo pagadas por un residente en el país fuente a un residente del otro país (Naciones Unidas, 2013).

Sin embargo, como ya lo había mencionado, hay puntos en los que el Modelo de la ONU beneficia más que el de OCDE, por ejemplo, el primer Modelo le concede al país fuente mayores derechos de tributación sobre las rentas empresariales de no residentes en paralelo con el Modelo de la OCDE. Por ejemplo, el tiempo de un establecimiento permanente del sitio de construcción bajo el Modelo de la ONU es sólo seis meses, comparados con los 12 meses bajo el Modelo de la OCDE. Por

otro lado, prestar servicios en un país durante 183 días o más constituye un establecimiento permanente bajo el Modelo de la ONU, mientras que, bajo el Modelo de la OCDE, para que los servicios prestados se conviertan en un establecimiento permanente, es necesario que se realicen a través de un lugar fijo de negocios que según los Comentarios de la OCDE debe existir generalmente por más de 6 meses (Naciones Unidas, 2013). Aunque de igual manera yo considero que con respecto a la temporalidad para generar el establecimiento permanente es viable estudiar a la legislación local.

México es uno de los países que tiene mayor actividad en lo que se refiere a materia tributaria, ya que es el país que tiene firmados el mayor número de tratados internacionales para evitar la doble tributación en América Latina y el Caribe. Esto fue establecido por un estudio elaborado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), sin embargo, no se indican los resultados o la efectividad que han surtido o si se está cumpliendo con el objetivo deseado (Comité interamericano de administraciones tributarias, 2014).

Por lo que toca al capítulo segundo resulta que, para analizar el ámbito de aplicación del convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para evitar la doble imposición del Impuesto Sobre la Renta, inicialmente se debe de indagar el origen de la doble imposición la cual da pie al surgimiento de una nueva materia del Derecho Internacional la cual es el Derecho Internacional Tributario, la cual se encarga del estudio de los convenios internacionales en materia tributaria.

El Derecho Internacional Tributario está conformado por fuentes de las cuales la principal son los convenios para evitar la doble imposición, así como también de principios basados en el Derecho Internacional, siendo así cómo se comienza a indagar el fenómeno de la doble imposición recordando su significado como en aquellos casos en que se grava a un mismo sujeto pasivo por una misma renta por impuestos similares, el cual es causado principalmente por el ejercicio de la soberanía de los países involucrados y los conflictos de residencia y origen. Sin embargo, esta problemática se puede solucionar a través de tres medidas las cuales son unilateral, bilateral y multilateral, en el caso que nos ocupa nos centramos en la bilateral es decir en los convenios internacionales.

Es importante recordar que la naturaleza jurídica de los convenios internacionales nace del artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia, la cual indica que los tratados internacionales forman parte de las fuentes del Derecho Internacional, luego en la Convención de Viena define a estos instrumentos y para finalizar en el ámbito nacional la Suprema Corte de Justicia de la Nación establece la jerarquía de estos convenios en materia tributaria se encuentran inmediatamente por debajo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Posteriormente, recordamos que, para gozar de los beneficios del Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para evitar la doble imposición del ISR, se debe de analizar el ámbito de aplicación del mismo, el cual se divide en ámbito geográfico, temporal, objetivo y subjetivo.

Con respecto al ámbito geográfico se resume que se refiere al espacio en el que se aplicara el Convenio, es decir los países para los cuáles será efectivo este instrumento. El ámbito temporal se refiere a la vigencia o entrada en vigor del mismo. El ámbito objetivo hace alusión a los impuestos que comprende el Convenio de los cuales se resume que en México es el Impuesto Sobre la Renta el que contempla. Y el ámbito subjetivo se refiere a las personas que se benefician de este instrumento, la cuales tienen que cubrir los criterios de sujeción los cuales son la residencia, fuente de riqueza, la nacionalidad.

Es necesario recordar que el criterio más importante y el motivo por el cual se puede o no aplicar el Convenio, es la residencia ya que se debe de acreditar la misma en ambos estados, pero hay que cumplir una serie de requisitos que se desprenden de las legislaciones fiscales y del propio Convenio.

Por otro lado, hay que resumir que el Convenio se puede aplicar a diferentes actividades que realiza el sujeto pasivo, pero la actividad motivadora de esta investigación es la de los trabajos dependientes mejor conocidos como expatriados, los cuáles se realizan cuando en una empresa transnacional decide enviar a una de sus filiales en otro país para que desarrolle sus actividades profesionales como subordinado.

El régimen fiscal aplicable a un expatriado en México que presta servicios subordinados a una empresa mexicana, resulta ser complejo y confuso, por lo cual es recomendable que las empresas mexicanas analicen de forma particular y

cuidadosa la situación de cada expatriado, a efecto de evitar contingencias legales y fiscales para todos los involucrados; es decir, para las empresas extranjeras, las filiales en México y los propios expatriados.

En la actualidad se han ido modificando y actualizando los modelos-convenio, con la intención de ir resolviendo las lagunas jurídicas que existen en estos instrumentos; en el año 2015 se realizó un protocolo que modifica algunos criterios del Convenio entre el gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para evitar la doble tributación en materia de impuesto sobre la renta, motivando la realización de esta investigación.

5.2. Recomendaciones sobre los elementos del ámbito de aplicación del convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para evitar la doble imposición del Impuesto Sobre la Renta. En el caso de trabajos dependientes.

Como consecuencia de la investigación de este tema resulta hemos encontrado deficiencias en su aplicación. Es decir, las deficiencias no provienen del Convenio para evitar la doble imposición en estudio, sino de la falta de planificación de las empresas para trasladar a un trabajador dependiente, originado que no se evalúan las consecuencias tributarias que estos generan.

Cabe resaltar que las personas encargadas de realizar el traslado de estas personas, empresas y sus asesores, deben tener pleno conocimiento tanto de los conceptos que contemplan las legislaciones fiscales de cada país como de los convenios para evitar la doble imposición, no hay que confiarse solamente del Convenio sino acatar lo que la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece con respecto al intercambio de información que se debe de realizar con el Servicio de Administración Tributaria.

Dicho lo anterior se desglosan las siguientes recomendaciones:

- 1.- Antes del traslado del trabajador dependiente, evaluar los beneficios y perjuicios en materia tributaria que genera el traslado tanto para el expatriado como para la empresa.
- 2.- Llevar a cabo una planeación con respecto al tiempo de estancia del empleado al país de destino.

3.- Pactar un convenio de asignación en el cual se establezcan las obligaciones de las partes.

4.- Enterar al Servicio de Administración Tributaria sobre el supuesto de doble imposición en el que estará sujeto el contribuyente, así como también de los ingresos del mismo.

CONCLUSIONES.

1.- La doble imposición del impuesto sobre la renta para trabajo subordinado es el resultado del intercambio de técnicos y profesionistas por empresas situadas en distintas partes del mundo, que conlleva que trabajadores salgan de su lugar de residencia para efectuar trabajos en otros Estados.

2.- La doble imposición del impuesto sobre la renta, es el resultado de que los estados soberanos tienen la facultad de imponer sus impuestos a las personas tomando en cuenta diferentes criterios de sujeción. Ya sea el domicilio o la fuente de la riqueza pueden provocar que el ingreso de un sujeto esté gravado por dos soberanías distintas para un mismo periodo.

3.- La comunidad internacional reaccionó, desde antes de este siglo, de manera favorable para mitigar dicho fenómeno, creando modelos-convenios para evitar o disminuir la doble imposición del Impuesto Sobre la Renta.

4.- Los Estados reaccionaron favorablemente ante estos instrumentos internacionales, pues bien concluyen que no afectan su soberanía y que, además, los han colocado con respecto a su jerarquía de leyes a la par de su Constitución y de esta manera mostrar un avance con respecto a la regulación del fenómeno de la doble imposición.

5.- Las empresas deben hacer uso adecuado de los Convenios internacionales para evitar la doble imposición a través los asesores tributarios, los cuales deben de tener pleno conocimiento acerca de ellos además de tener discernimiento de los efectos tributarios que genera el traslado de trabajadores dependientes, de ahí la importancia de efectuar una planeación con respecto a estas prácticas que realizan las empresas transnacionales.

6.- Los convenios para evitar la doble imposición del Impuesto Sobre la Renta en México benefician tanto a los contribuyentes como a la inversión extranjera porque además de mitigar la doble imposición, también se logra obtener un equilibrio de las tasas impositivas de retención, y al mismo tiempo la autoridad tributaria está enterada de la situación fiscal.

7.- Se puede decir que los objetivos que tiene el Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para evitar la doble imposición son en primer lugar aminorar o evitar la doble imposición, así como mantener una comunicación entre

ambos Estados con respecto a la situación fiscal de sus contribuyentes y fomentar la inversión extranjera.

8.- Para tener acceso a estos beneficios del Convenio, los interesados deben de acreditar su residencia en uno de los Estados contratantes, con el objetivo de que solamente ese país sea el encargado de gravar al contribuyente, concluyendo que el factor importante del ámbito de aplicación de este instrumento jurídico es el concepto de residencia concepto de residencia toma importancia para establecer si el interesado puede beneficiarse del Convenio para evitar la doble imposición del Impuesto Sobre la Renta.

9.- La única forma de conocer y comprender este fenómeno es ponerlo en práctica y acercándonos a la realidad que se viven en las empresas transnacionales y sus trabajadores dependientes, la falta o exceso en una condición del trabajo (tiempo de residencia, lugar de residencia, establecimiento que soporta el empleo, etc.) provoca la aplicación del Convenio de otra manera, o la inaplicación del mismo.

REFERENCIAS

- Aguas, E. (2009). Breve introducción a la tributación internacional sobre la renta. *Anuario de la Facultad de Derecho*, 55-70.
- Aguilar, F., & Gómez, A. (2017). *Acreditamiento del Impuesto sobre la Renta pagado en el extranjero*. México: Colegio de Contadores Públicos de México.
- Álvarez, J. L. (29 de Mayo de 2017). *El contribuyente*. Obtenido de <https://www.elcontribuyente.mx/noticia/2919/-breve-historia-del-impuesto-sobre-la-renta>
- Arnold, B. (2017). *Introducción a los tratados tributarios*. Obtenido de http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Sp.pdf
- Arriola, A. (8 de Octubre de 2015). *Juridicas UNAM*. Obtenido de La Doble Tributación Internacional: <http://historico.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/12/pr/pr2.pdf>
- Asesores Stratego. (21 de Marzo de 2017). *Asesores Stratego*. Obtenido de <http://asesores-stratego.com/publicaciones/tratados-internacionales-en-materia-fiscal-suscritos-por-mexico/>
- Becerra, M. (1991). *Derecho internacional público*. México: Instituto de investigaciones jurídicas de la UNAM.
- Becerra, M. (2010). La jerarquía de los tratados en el orden jurídico interno. Una visión desde la perspectiva del derecho internacional. *Instituto de investigaciones jurídicas de la UNAM*.
- Bettinger, H. (2015). *Estudio práctico sobre los Convenios Impositivos para evitar la Doble Tributación*. Ciudad de México: ISEF.
- Borras, A. (1974). *La doble imposición: Problemas jurídico internacionales*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Cabrera, L. (10 de Noviembre de 2016). *González Lazarini*. Obtenido de <http://www.gonzalez-lazarini.com.mx/boletines/DOBLE%20TRIBUTACION%20EN%20MEXICO.pdf>
- Calvo, E. (1999). *Tratado del Impuesto Sobre la Renta*. México: Themis.
- Cámara de Diputados. (24 de Febrero de 2017). *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. Obtenido de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_240217.pdf
- Cartujano, S. (2010). Breve historia del Impuesto Sobre la Renta. Obtenido de <https://www.launion.com.mx/opinion/actualidad-fiscal/item/15593-breve-historia-del-impuesto-sobre-la-renta.html>
- Código Civil Federal. (31 de Agosto de 1928). Diario Oficial de la Federación. México: Cámara de Diputados.

- Código Fiscal de la Federación. (31 de Diciembre de 1981). Diario Oficial de la Federación. México: Cámara de Diputados.
- Comité de asuntos fiscales de la OCDE. (2010). *Modelo de Convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Comité interamericano de administraciones tributarias. (2014). *Los impuestos*. Obtenido de <http://losimpuestos.com.mx/doble-tributacion-mexico/>
- Congreso de la Unión. (2012). *Los tratados internacionales en México*. México.
- Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para Evitar la Doble Imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio y Prevenir el Fraude y la Evasión Fiscal. (31 de Diciembre de 1994). Diario Oficial de la Federación. Cámara de Senadores.
- De Pomar, M. (4 de Mayo de 2017). Derecho Tributario y doble imposición internacional. Lims, Perú.
- Domínguez, J. (2005). *Pagos provisionales del I.S.R. y el I.A.* México: ISEF.
- Falcón, R., & Pulido, E. (2010). *Derecho Fiscal Internacional*. Madrid: Marcial Pons.
- Ferrer, V. (2012). *Fiscalidad internacional*. México: Fundación para la investigación Juan Manuel Flores Magón.
- Ferrer, V. (2012). *Fiscalidad Internacional*. Madrid, España.: Bibliolibrary Editorial.
- Figuroa, A. (15 de Noviembre de 2016). *Voces en el fénix*. Obtenido de <http://www.vocesenelfenix.com/content/%C2%BFtratados-tributarios-para-evitar-la-doble-imposici%C3%B3n-internacional-o-para-transferir-recurs>
- Flores, E. (10 de Mayo de 2017). *Trayectoria del Impuesto Sobre la Renta en México*. Obtenido de <http://historico.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/facdermx/cont/99/dtr/dtr7.pdf>
- Forbes, S. (23 de Marzo de 2017). *Forbes México*. Obtenido de <https://www.forbes.com.mx/espana-la-nueva-frontera-de-las-empresas-mexicanas/#gs.boYMfoA>
- García, M. C. (2014). *El derecho tributario nacional frente a la normativa internacional fiscal: El soft law*. México: Instituto de investigaciones jurídicas UNAM.
- González, E. (2010). *Lecciones de Derecho Tributario*. Bogotá, Colombia. Obtenido de <https://books.google.com.mx/books?id=XyuLyoBFA78C&pg=PA531&dq=derecho+tributario+internacional&hl=es&sa=X&ved=0ahUKEwifm4XrrNHTAhXM3YMKHcufCWQQ6AEIODAE#v=onepage&q=derecho%20tributario%20internacional&f=false>

- Grageda, E. (2011). La interpretación de los tratados para evitar la doble tributación, el modelo de la OCDE y sus comentarios. *Derecho Económico Internacional*, 54.
- Guastini, R. (2014). Actualización de los Comentarios al Modelo Convenio 2014 de la OCDE. *Puntos finos*, 30-42.
- Herdegen, M. (2005). *Derecho internacional público*. México: Instituto de Ciencias Jurídicas de la UNAM.
- Hugo, A. (2017). *Voces en el Fénix*. Obtenido de ¿Tratados tributarios para evitar la doble imposición internacional o para transferir recursos de países en desarrollo a países desarrollados?: <http://www.vocesenelfenix.com/sites/default/files/pdf/figueroa.pdf>
- Jiménez, A. (2004). *Lecciones de Derecho Tributario*. México: Thomson.
- Lara, R. (2009). La recaudación tributaria en México. *Revista del Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla*, 114.
- Lara, R. (2009). La recaudación tributaria en México. *Instituto de ciencias jurídicas de Puebla*, 17.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta. (30 de Noviembre de 2016). Diario Oficial de la Federación. México: Cámara de Diputados.
- Liahut, D. M. (2010). *Nacimiento y evolución del Impuesto Sobre la Renta en México*. México: Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- López, J. (11 de Mayo de 2017). Historia y evolución de los tributos. Obtenido de <https://line.do/es/historia-y-evolucion-de-los-tributos/f8f/vertical/moment/7>
- Marín, A. (10 de Agosto de 2017). Metodología de la investigación.
- Martínez, J. (2014). *Doble imposición jurídica internacional (tesis de maestría)*. Universidad da Coruña: Coruña.
- Meza, R., & Barrera, A. (2016). *Introducción a la fiscalidad internacional*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Monroy, M. (2002). *Derecho Internacional Público*. Bogotá: Temis.
- Montaño, C. (4 de Mayo de 2006). *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Quito, Ecuador: Corporación Editora Nacional.
- Naciones Unidas. (2011). *Convención modelo de las naciones unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*. Nueva York.
- Naciones Unidas. (2013). *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación*. Obtenido de http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf
- Ortega, J. M. (2004). *Primer curso de derecho tributario*. México: Porrúa.

- Osorio, J. M. (2013). *Análisis de la base gravable de los pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta de las personas morales en México (Tesis de doctorado)*. Sonora: Instituto de especialización para ejecutivos.
- Pedernera, J. (2014). *Análisis de la doble tributación internacional: aspectos relevantes (tesis de licenciatura)*. Perú: Universidad Nacional de Cuyo.
- Pérez, A. (2011). *Los Convenios de Doble Imposición y su interrelación con las medidas para prevenir el abuso en su aplicación*. México: Themis.
- PWC. (2012). Los Convenios para evitar la doble tributación. *Impuestos internacionales*, 6.
- Ramírez, S. (2014). *Lecciones de Fiscalidad Internacional*. Madrid, España: Tecnos.
- Repositorio de objetos de aprendizaje de la Universidad de Sevilla. (2017). *Universidad de Sevilla*.
- Resolución Miscelánea Fiscal para 2016. (23 de Diciembre de 2015). Diario Oficial de la Federación. México.
- Reuter, P. (2004). *Introducción al derecho de los tratados*. México: Fondo de Cultura Económica.
- Ribes, A. (2 de Diciembre de 2016). S/N. Obtenido de <https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/13287/6/CAP2.pdf>
- Rodríguez, J. A. (2012). *Los efectos de la fiscalidad de los convenios de doble imposición internacional, análisis del caso español*. Madrid: Instituto de estudios fiscales.
- Rohatgi, R. (2008). *Principios básicos de la tributación internacional*. Bogotá: Legis.
- Rojas, V. (2010). *Derecho internacional público*. México: Instituto de investigaciones jurídicas de la UNAM.
- Romano, E. (1996). Convenios internacionales en materia fiscal. México. Obtenido de <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/205/13.pdf>
- Sánchez, J. (2012). *Nociones de Derecho Fiscal*. México, México: PAC.
- Seara, M. (1971). *Derecho Internacional Público*. Ciudad de México: Porrúa.
- Secretaría de Relaciones Exteriores. (Junio de 2017). Obtenido de http://proteo2.sre.gob.mx/tratados/consulta_nva.php
- Serrano, J. a. (05 de 08 de 2015). *¡Doble Tributación! (Archivo de video)*. Obtenido de https://www.youtube.com/watch?v=i_PBMLpq0cY
- Significados. (10 de Agosto de 2017). *Significados*. Obtenido de <https://www.significados.com/expatriado/>
- Soto, M. (2017). *Derecho Tributario Internacional*. Ciudad de México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

- Soy conta, innovación contable. (17 de agosto de 2017). *Pirámide de jerarquía de las disposiciones jurídicas en materia fiscal*. Obtenido de <http://www.soyconta.mx/piramide-de-jerarquia-de-las-disposiciones-juridicas-en-materia-fiscal/>
- The Flores law firm. (5 de Agosto de 2017). *The Flores Law Firm*. Obtenido de http://www.floresattorneysspanish.com/download/Residencia%20Bajo%20La%20Ley%20Fiscal%20De%20Mexico%20_Boletin_%2007-05-07.pdf?inline
- Toro, M. I. (2006). El fenómeno del soft law y las nuevas perspectivas del Derecho internacional. *Anuario mexicano de Derecho internacional*.
- Torrazza, M. (2003). Contrato de trabajo transnacional. *Gaceta laboral*, 417-432.
- Trejo, Y. (2008). Convenio internacional para evitar la doble tributación: breve acotamiento al acuerdo celebrado entre España y México. *Letras jurídicas*.
- Troya, J. (1990). *El derecho internacional tributario*. Quito: Corporación Editora Nacional.
- Uckmar, V., Corasaniti, G., & de Capitani, P. (2010). *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Bogota: Temis.
- UNAM. (2014). Evolución histórica de los impuestos en México. México.
- Universidad Autónoma del Estado de Hidalgo. (10 de Agosto de 2017). La investigación cualitativa.
- Vallejo, J. M., & Manuel., G. (2001). *Los Convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes*. España: Instituto de estudios fiscales.
- Vega, F. (2003). *Las medidas contra el treaty shopping*. Madrid: Ministerio de hacienda.
- Velázquez, S. (28 de Enero de 2010). *Concepto y fuentes del Derecho tributario internacional*. Obtenido de Derecho Ecuador: <http://www.derechoecuador.com/articulos/detalle/archive/doctrinas/derecho-tributario/2010/01/28/concepto-y-fuentes-del-derecho-tributario-internacional>
- Wolters Kluwer Legal. (20 de Junio de 2017). *Wolters Kluwer*. Obtenido de http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAEAMtMSbF1jTAAASNjQzNDtbLUouLM_DxblwMDS0NDA1OQQGZapUt-ckhIQaptWmJOcSoAidXi5DUAAAA=WKE#I23
- Zorrilla, J. (23 de Junio de 2014). *El Analista Económico-Financiero*. Obtenido de Historia del Impuesto Sobre la Renta: <https://elanalistaeconomicofinanciero.blogspot.mx/2014/06/historia-del-impuesto-sobre-la-renta.html>
- Zugarramurdi, P. M. (2016). Conceptos Generales-Residencia. En *Introducción a la fiscalidad internacional* (págs. 21-29). México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Anexo 1: Entrevista realizada a profesores en materia de Derecho Tributario Internacional.

"Análisis del ámbito de aplicación del convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para evitar la doble tributación del Impuesto Sobre la Renta, en el caso de los trabajos dependientes"

Entrevista realizada en la Unidad Académica Profesional Cuautitlán Izcalli de la Universidad Autónoma del Estado de México. Dirigida a profesores de la Licenciatura en Derecho Internacional.

Grado académico:

1.- ¿Cuál es su opinión con respecto a los convenios para evitar la doble imposición?

2.- ¿Considera que los requisitos que deben cumplir los contribuyentes para apegarse a los beneficios de los convenios para evitar la doble imposición del impuesto sobre la renta son claros y fáciles de identificar?

3.- ¿Identifica el convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para evitar la doble imposición del Impuesto Sobre la Renta como uno de los más importantes que ha firmado México?

4.- ¿Observa alguna problemática referente a la aplicación del convenio para evitar la doble tributación en el caso de los trabajadores dependientes de las empresas transnacionales?

Anexo 2: Mapa mental para una mayor comprensión del tema.

