

# FISCALIDAD INTERNACIONAL LATINOAMERICANA. ELEMENTOS METODOLÓGICOS PARA SU ENTENDIMIENTO

*Jorge Jiménez Jiménez.\**

**SUMARIO:** *I. Introducción. II. La fiscalidad internacional como materia a regular por el Derecho. III. El Derecho Tributario Internacional y el Derecho Internacional Tributario. IV. Los materiales normativos de la fiscalidad internacional: los modelos de convenios para evitar la doble tributación, el fraude fiscal y el intercambio de información (modelos OCDE y ONU). V. Los principios de territorialidad y renta mundial como criterios de sujeción impositiva. VI. Los comentarios de la OCDE, la doctrina de Derecho Tributario Internacional y la jurisprudencia de los Tribunales Constitucionales, con especial referencia al caso mexicano. VII. El peso específico de la jurisprudencia de los Tribunales Transnacionales, Constitucionales y especializados como elementos de cohesión y de coherencia del Derecho Tributario Internacional, los pronunciamientos de la Suprema Corte mexicana. VIII. Conclusiones.*

## **I. Introducción**

Los días 9 a 13 de julio de 2012 se llevó a cabo en la Universidad Complutense de Madrid, España, el curso *Fiscalidad internacional latinoamericana*, en el que ponentes de Europa y Latinoamérica disertaron sobre las temáticas más recientes en el ámbito de la fiscalidad internacional.

El curso consistió –principalmente– en presentar un panorama general y actual de la regulación normativa, prácticas y experiencias que se presentan en los distintos países con motivo de la fiscalidad

---

\* Secretario de Estudio y Cuenta de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación adscrito la Ponencia del Ministro José Ramón Cossío Díaz.

internacional, con especial referencia a los países de Latinoamérica, lo cual tuvo como resultado un intercambio de ideas, experiencias y puntos de vista de los asistentes al evento, tanto de los ponentes en general como de los asistentes en particular, lográndose un fructífero diálogo.

Con carácter general los diversos temas sobre los cuales se desarrolló el curso fueron: modelos, fuentes, interpretación y aplicación de los convenios para evitar la doble imposición internacional; la residencia fiscal de las personas físicas y jurídicas; problemas prácticos en la corrección de la doble imposición internacional; la fiscalidad internacional de dividendos, intereses y regalías o cánones; las reglas de transparencia fiscal internacional, subcapitalización y limitación a la deducibilidad de gastos financieros: compatibilidad con los Convenios de Doble Imposición Internacional y el Derecho de la Unión Europea; la armonización de la imposición entre países, mercados comunes y OMC; la fiscalidad de las operaciones inmobiliarias internacionales; el establecimiento permanente: concepto, determinación de la base imponible y reglas de atribución de beneficios; precios de transferencia, reestructuración empresarial e intangibles; la tributación internacional del trabajo; la tributación internacional de las entidades e instrumentos de financiación híbridos; los procedimientos amistosos y la cláusula de arbitraje en los convenios para evitar la doble imposición internacional; la planificación fiscal de la inversión en Latinoamérica y en la Unión Europea; asistencia mutua e intercambio de información y el abuso del Derecho en la fiscalidad internacional.

Como puede verse las temáticas analizadas son *per se* amplias, por lo cual su análisis estimo que podría llevarse a cabo a partir de dos vías metodológicas. La primera consiste en examinar de manera general los temas tratados para tener una visión de conjunto, a partir de determinados elementos que permitan darle cohesión al maremágnum de tópicos analizados. La segunda sería llevando a cabo un estudio particular de alguno de los temas, partiendo de las especificidades de su objeto.

Pues bien, en la elaboración de este trabajo utilizaré la primera de las vías metodológicas señaladas, de manera que para tener un enfoque panorámico de los distintos temas a tratar, tomaré como elementos que permiten darles cohesión, los relativos a los hechos en que se originan y a la regulación normativa que se ha realizado de tales hechos.

## **II. La fiscalidad internacional como materia a regular por el Derecho**

Dentro de la diversas temáticas analizadas en el curso, quiero destacar la relativa a los distintos hechos y, consecuentemente, a los diferentes casos que fueron motivo de análisis por parte de los participantes del mismo. Esto es, deseo hacer énfasis en los orígenes

de la materia de regulación por parte del Derecho<sup>1</sup> denominada *fiscalidad o tributación internacional*<sup>2</sup>.

En general, se puede afirmar que los supuestos fácticos que constituyen la génesis de los distintos temas abordados en el curso, consistieron, en primer lugar, en aliviar la carga tributaria en la que se encontraban los cuerpos diplomáticos de un Estado establecidos en el territorio de otro<sup>3</sup>, así como, en segundo término, en la realización de actos de comercio internacional que se suscitaron más allá de la frontera de un país, lo que puso en contacto a los poderes tributarios de los Estados con la finalidad de gravar un hecho revelador de riqueza<sup>4</sup>.

Por lo que se refiere a la última situación descrita, tal y como lo pone de relieve el profesor de Génova,

[...] las transacciones comerciales internacionales pueden asumir relevancia impositiva con referencia a varios Estados, originando así un potencial “conflicto positivo de imposición” que se traduce en el fenómeno de la doble imposición internacional. Según la definición normalmente adoptada, la doble imposición, de relevancia jurídica, se configura cuando

---

<sup>1</sup> Por el momento no haré alusión a la denominación Derecho internacional tributario o Derecho tributario internacional, la cual será motivo de análisis en el siguiente apartado.

<sup>2</sup> A la pregunta relativa a “¿Qué es la tributación internacional?”, Roy Rohatgi (*Principios básicos de tributación internacional*, Idrovo, Juan Manuel (trad.), Colombia, Legis, 2008, p. 1.) responde: “[...] es la aplicación de las leyes globales de impuestos a las transacciones entre dos o más países (llamados Estados) en el mundo. Comprende todos los asuntos tributarios surgidos de las leyes internas de los países que incluyen algún elemento extranjero.”

<sup>3</sup> Según Juan Manuel Calderón Carrero (*La doble imposición internacional en los convenios de doble imposición y en la Unión Europea*, Navarra, Aranzadi, 1997, pp. 33 y 34), “[...] la mayoría de estos tratados tenían un alcance muy limitado en lo que se refiere a la materia tributaria, recogiendo cláusulas relativas a la tributación del personal diplomático o de no discriminación por razón de la nacionalidad.”

<sup>4</sup> En cuanto a la tributación derivada de las relaciones comerciales, *vid*, Uckmar, Víctor, Altamirano, Alejandro C. y Taverira Torres, Heleno (coords.), *Impuestos sobre el comercio internacional*, Buenos Aires, Marcial Pons, 2008.

dos o más Estados aplican tributos similares sobre un mismo contribuyente, respecto al mismo hecho imponible y por un mismo período fiscal.<sup>5</sup>

Es precisamente el fenómeno de doble tributación o doble imposición<sup>6</sup> jurídica<sup>7</sup> el que originó que los Estados puestos en conflicto en el ámbito tributario, buscaran distintas formas o medidas de solución, previendo para tal efecto, en términos generales, un crédito fiscal<sup>8</sup> o una exención<sup>9</sup>, e incluso, en la actualidad una combinación de ambos<sup>10</sup>, para no gravar más de una vez una misma fuente de riqueza<sup>11</sup>.

---

<sup>5</sup> Uckmar, Víctor, “Los tratados internacionales en materia tributaria”, en Uckmar, Víctor (coord.), *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Bogota, Temis, 2003, t. I, p. 93.

<sup>6</sup> En palabras de Alessandro Garelli (*Il diritto internazionale tributario*, Torino, Roux Frassati e C°, 1899, p. 57.) La doble imposición se actualiza cuando “[...] uno stesso fatto, una stessa ricchezza possono essere gravati di tributo da due o più Stati diversi.” Desde una perspectiva más amplia, Manlio Udina (“Il diritto internazionale tributario”, in Fedozzi, Prospero e Romano, Santi, a cura di, *Trattato di diritto internazionale*, Padova, Cedam, 1949, v. Decimo, p. 250), refiere: “[...] la complessa serie di limitazioni derivanti alla potestà tributaria statale dalle norme di diritto positivo internazionale (costituito per lo più da accordi bilaterali, assai numerosi, e talvolta da qualche, rarissimo, accordo plurilaterale) volte a eliminare, o quanto meno a ridurre, contenendolo in limiti supportabili dalle private economie, quello che, con espressione impropria ma ormai generalmente accettata e non facilmente sostituibile, è detto il fenomeno della «doppia imposizione»”. Para Ottmar Buhler (*Principios de derecho internacional tributario*, Cervera Torrejón, Fernando (trad.), Madrid, Editorial Derecho Financiero, 1968, p. 44) “Existe doble imposición internacional en sentido amplio —o económico— cuando el mismo o semejante impuesto es percibido por varios Estados en virtud de un mismo presupuesto de hecho y para un mismo período de tiempo. Cuando se añade «de la misma persona» («identidad de sujeto»), se obtiene el concepto en sentido estricto”.

<sup>7</sup> Albert Hensel (*Derecho tributario*, Madrid, Marcial Pons, 2005, p. 114) sostiene que existe “[...] doble imposición internacional (múltiple imposición) cuando varios titulares independientes de poder tributario (sujetos activos de la imposición), en particular varios Estados independientes, atraen para sí al mismo obligado tributario por causa del mismo objeto imponible, por el mismo periodo impositivo y para un impuesto equivalente”. En este sentido, Klaus Vogel *et al* (*Double Taxation Conventions, A commentary to the OECD-, UN-and US Model Conventions for the Avoidance of double Taxation on Income Tax and Capital, with particular reference to German treaty practice*, Netherlands, Kluwer Law International, 1997, p. 2.) señala que: “International juridical double taxation can be generally defined as the imposition of comparable taxes in two (or more) States on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods. Its harmful effects on the exchange of goods and services and movements of capital, technology and persons are so well known that it is scarcely necessary to stress the importance of removing the obstacles that double taxation presents to the development of economic relations between countries”.

<sup>8</sup> Derivado del denominado método de imputación, con las variantes *tax sparing* o *matching credit*.

<sup>9</sup> Que puede ser total o progresiva, condicionada o incondicionada.

<sup>10</sup> Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido tales formas de solucionar la doble imposición, como se advierte de la jurisprudencia P./J. 60/2006 Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIII, mayo de 200, página 7, que establece: “**DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL. MEDIDAS QUE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA HA ADOPTADO PARA EVITARLA.** Las medidas para mitigar la doble imposición internacional, que genera

De esa forma, puedo concluir que, por mencionar algunos, los temas relativos a la interpretación de los tratados para evitar la doble imposición (TDI), la residencia fiscal, la tributación de los dividendos, intereses y regalías o cánones, tienen como matriz fáctica común las transacciones comerciales que se entablaron en más de un país a partir de los hechos de movimiento de capitales, bienes o personas, y las distintas vicisitudes que se presentaron en la realidad, lo que definitivamente tuvo que ser regulado por los países en los cuales se llevaban a cabo tales hechos y actos jurídicos.

Lo anterior se enlaza directamente con la génesis de una rama del Derecho que es posible considerar relativamente reciente en sus fundamentos y autonomía, de manera que si se examinan los principios que la rigen puede comprenderse de mejor forma el tema relativo a la fiscalidad o tributación internacional, aspecto al cual se dedica el siguiente apartado.

### **III. El Derecho Tributario Internacional y el Derecho Internacional Tributario**

---

conflictos positivos de sujeción entre los Estados y distorsiona la competencia en el comercio internacional, se basan principalmente en el establecimiento de métodos de exención y de acreditamiento del impuesto sobre la renta, correspondiendo adoptarlas, en principio, al Estado del residente en el extranjero, porque dicho tributo se basa en el principio de renta mundial; sin embargo, los Estados en los que aquél realiza el hecho imponible también pueden prever medidas unilaterales o bilaterales para evitar esa práctica tributaria, o la combinación de ambas, como lo ha hecho México, mediante la celebración de convenios; disponiendo exenciones, como las contenidas en el Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con el propósito de no imponer mayores cargas a esos contribuyentes; o bien, deduciendo del impuesto que debe cubrir el contribuyente en su lugar de residencia, el tributo que pagó en el lugar de la fuente o, en su caso, no acumulando al ingreso gravable en el país de residencia el obtenido en el Estado de la fuente, como lo señala el artículo 6o. de la Ley citada”.

<sup>11</sup> Al respecto, *cfr.*, Buhler, Ottmar, *Principios...*, *op. cit.*, pp. 259 y 260.

Los hechos antes mencionados y el estado de cosas que privaba al respecto, como fenómeno que se presentó en las sociedades organizadas, fue motivo de regulación normativa por parte del Derecho. En principio, por parte del Derecho tributario de cada uno de los Estados, pues eran éstos los que aplicaban dicho sector normativo a las transacciones comerciales que se realizaban en su territorio pero que finalmente al trascender sus fronteras originaban que otro o más Estados también aplicaran sus reglas impositivas.

La situación descrita se confirmó en la praxis con motivo de la complejidad alcanzada por las transacciones comerciales y el uso de la tecnología al respecto, sin dejar de lado que, en muchos de los casos, por no decir en la mayoría, también cuestiones de “planificación fiscal internacional”<sup>12</sup> influyeron al respecto.

Así pues, como se dijo, los Estados buscaron distintas formas de aliviar la doble tributación desde su legislación doméstica, pero este conflicto de imposición entre entes soberanos con poder tributario hizo necesario establecer medios de regulación de dichos poderes, lo cual dio origen a los TDI. Al margen de que éstos serán analizados más adelante, cabe señalar que tal hecho implicó establecer reglas por medio de las cuales los Estados se pusieran de acuerdo en el ejercicio y límites de su poder tributario, lo que trajo como consecuencia que se

---

<sup>12</sup> Por tal término, siguiendo a Pietro Adonnino (“La planificación fiscal internacional” en Uckmar, Víctor (coord.), *Curso.., op. cit.*, p. 51) entiendo: “[...] un complejo de iniciativas de organización realizadas por las empresas sobre el plano operativo, con el objetivo de optimizar, para las mismas empresas, el costo fiscal que deben afrontar, considerando para ello las características de los ordenamientos tributarios particulares en los que operan, sus interrelaciones, las posibilidades en la que optimización del costo fiscal pueda obtenerse de la utilización lícita de las diferencias e interconexiones existentes en los ordenamiento.”

aplicaran los esquemas y principios de derecho internacional, con lo cual se puede concluir que las facultades constitucionales en materia impositiva entraron en transacción por parte de los Estados<sup>13</sup>.

En ese contexto, existieron dos sectores preocupados por regular tales hechos a partir de un modelo general de convenio o tratado. Por una parte, tres organizaciones internacionales, la Sociedad de Naciones; la Organización para la Cooperación de Desarrollo Económico (OCDE) y la Organización de las Naciones Unidas (ONU)<sup>14</sup> y, por otra parte, la doctrina científica. Ambos sectores iniciaron el análisis y sistematización de criterios al respecto.

En cuanto al primer sector –como se verá más adelante– la labor que realizaron tales organizaciones, principalmente la OCDE, tuvo una trascendencia mayúscula al establecer los modelos de convenio para evitar la doble tributación, el fraude internacional y el intercambio de información, considerados como una de las principales fuentes normativas en la materia.

Por lo que hace al segundo sector y siguiendo a Vogel, “[e]l primer tratamiento científico en el ámbito [...] mundial del derecho tributario internacional, debemos agradecerlo a un italiano, ALESSANDRO GARELLI. Su *Diritto internazionale tributario*, publicado en 1899,

---

<sup>13</sup> Esta afirmación no implica que con carácter general se estime válida esta práctica por parte de los Estados, en particular del Estado mexicano, sino que será precisamente la jurisdicción constitucional la que determinará su validez. Por no ser objeto de este análisis no me pronunciaré en cuanto a esta temática.

<sup>14</sup> Por razones de tiempo y espacio no es posible analizar con amplitud el desarrollo histórico que han tenido tales organizaciones, para tal efecto, *vid.*, Uckmar, Víctor, “Los tratados...”, *op. cit.*,” pp. 93 a 97, y Vogel, Klaus *et al*, *Double...*, *op. cit.*, pp. 2 a 8.

tiende a construir el derecho internacional con base en los elementos fundamentales del derecho internacional público y del derecho comparado”<sup>15</sup>. Con posterioridad y a partir de los principios de derecho tributario se ha producido en la actualidad una bibliografía por demás abundante al respecto<sup>16</sup>.

Al respecto, debe destacarse que la cuestión terminológica pudiera parecer baladí para efectos de saber si la rama del Derecho que regula la tributación entre los Estados debe llevar el calificativo tributario antes o después del diverso internacional, o la inversa; sin embargo, considero que ello no es así, en la medida en que el primer tratamiento científico de Garelli giró en torno al estudio de la fiscalidad o tributación internacional con los materiales del Derecho internacional y comparado, por lo que su obra precisamente se denomina *Derecho internacional tributario*,<sup>17</sup> no obstante ello, el desarrollo posterior y en la actualidad el tratamiento de la fiscalidad internacional es tomando en consideración los materiales, principios y fundamentos del Derecho tributario –y del Derecho tributario constitucional en especial<sup>18</sup>–.

---

<sup>15</sup> Vogel, Klaus, “Derecho tributario internacional”, en Amatucci, Andrea (dir.), *Tratado de Derecho Tributario*, Bogota, Temis, 2001, t. I, p. 706.

<sup>16</sup> Para una síntesis de las principales referencias bibliográficas de la materia, *vid.*, Vogel, Klaus *et al*, *Double...*, *op. cit.*, *in totum*.

<sup>17</sup> Reveladora resulta la posición del profesor de Madrid, Fernando Sainz de Bujanda quien manifiesta: (*Hacienda y Derecho, estudios de derecho financiero*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1967, t. I y V, p. 470 y 574, respectivamente), “[...] el Derecho fiscal internacional es la aplicación de principios objetivos del Derecho de gentes a relaciones internacionales relativas al pago de impuestos.” “Pues bien, el Derecho penal tributario aparece tratado, [...] fuera del ámbito del Derecho tributario, y se convierte en objeto de sección independiente. Igual fórmula adopte con el derecho internacional tributario y con el derecho procesal tributario. Son [...] parcelas del ordenamiento jurídico que tiene por objeto una regulación específica y autónoma de la actividad financiera de los entes públicos. No tienen, pues, encaje científico, sistemático, dentro del Derecho tributario, sino dentro del Derecho Penal, del procesal o del internacional, aunque la materia sobre que versan tenga relación con el fenómeno tributario y con sus efectos.” En el mismo sentido,

<sup>18</sup> Al respecto, *vid.*, Philip, Loïc, *Droit fiscal constitutionnel*, París, Económica, 1990 y Sánchez SERRANO, Luis, *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*, Madrid, Marcial Pons, 1997, t. I.

En efecto, como Palao Taboada lo manifiesta:

La expresión «Derecho internacional tributario» es, sin embargo, equívoca, puesto que, según la opinión hoy mayoritaria en la doctrina, no sólo comprende normas internacionales (fundamentalmente los convenios de esa naturaleza), sino también normas internas. En este sentido, el orden de las palabras no es indiferente, y seguramente es preferible para traducir las denominaciones que se dan a esta rama del Derecho en otros países (*Droit fiscal international*, *Internationales Steuerrecht*) la expresión «Derecho tributario internacional», en la que el calificativo «internacional» se refiere no a la naturaleza de las normas sino al hecho de que las situaciones contempladas por éstas, sean internas o internacionales, tienen algún elemento de extranjería. En otras palabras, esta rama del Derecho no es aquella parte del Derecho internacional que versa sobre la materia tributaria, sino aquella parte del Derecho tributario que se ocupa de las normas que regulan los supuestos de hecho que presentan algún aspecto internacional.<sup>19</sup>

De esta forma, siguiendo a La Scala, las normas de derecho internacional tributario, como aquellas convencionales, no atribuyen poderes tributarios a los Estados, en cuanto estos últimos son dotados de un poder tributario originario, sino se limitan a individualizar los comunes y exclusivos criterios de reparto de la recaudación en relación con las diversas categorías de ingresos. Por el contrario, el derecho tributario internacional constituye una manifestación del ejercicio del poder tributario en su dimensión interna, tratándose del conjunto de normas nacionales que disciplinan aspectos transnacionales del fenómeno fiscal, como la imposición de los ingresos producto de los sujetos no residentes y de aquellos ingresos

---

<sup>19</sup> Palao Taboada, Carlos, Prologo a la obra *Fiscalidad internacional*, Serrano Antón, Fernando (dir.), Madrid, Centro de Estudio Financieros, 2010, p. 23.

extranjeros producto de los sujetos residentes en un determinado Estado.<sup>20</sup>

De ahí que se afirme que el derecho tributario internacional es internacional por su objeto (celebración de un tratado o convenio entre dos Estados para repartir los derechos al cobro o facultades recaudatorias de un determinado impuesto), no por sus fuentes (toda vez que éstas provienen de la legislación tributaria de cada Estado)<sup>21</sup>.

Así, considero que esta precisión metodológica para analizar este sector del Derecho resulta determinante para poder regular de mejor forma la tributación transnacional.

#### **IV. Los materiales normativos de la fiscalidad internacional: los modelos de convenio para evitar la doble tributación, el fraude fiscal y el intercambio de información (modelos OCDE y ONU)**

Como lo precisé con antelación, la elaboración de un modelo de convenio o tratado para evitar la doble tributación por parte de la OCDE y que sirvió de base para que la ONU emitiera su respectivo modelo, constituye uno de los resultados más importantes en términos de creación de una fuente normativa en el Derecho tributario internacional.

---

<sup>20</sup> La Scala, Agostino Ennio, “Il potere tributario: dimensione interna e internazionale”, en García Novoa, César y Hoyos Jiménez, Catalina (coords.), *El tributo y su aplicación; perspectivas para el siglo XXI*, Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, t. I, p. 537. (Traducción libre del italiano)

<sup>21</sup> Falcón y Tella, Ramón y Pulido Guerra, Elvira, *Derecho fiscal internacional*, Madrid, Marcial Pons, 2010, p. 15.

En efecto, si la finalidad primigenia fue evitar la doble tributación en aras de promover el libre comercio entre los Estados, con posterioridad estos mismos se dieron cuenta que dentro de tales acuerdos podían incluir cláusulas relacionadas con la tributación, por ejemplo, tratándose de información que podían intercambiar, así como la relativa a actividades fraudulentas en dicho ámbito, por lo que se procedieron a realizar modificaciones al modelo de convenio para tal efecto.

Pero no sólo los referidos aspectos se incorporaron en el modelo de convenio de la OCDE, sino también principios relativos a los contribuyentes de los Estados contratantes, por ejemplo, el de no discriminación<sup>22</sup>.

Así, la estructura general del modelo de convenio elaborado por la OCDE, se conforma de la siguiente forma: 1. Ámbito de aplicación (capítulo I); 2. Conceptos de los términos y expresiones materia del tratado (capítulo II); 3. Imposición sobre la Renta (Capítulo III); 4. Imposición sobre el Patrimonio (Capítulo IV); 5. Métodos para eliminar la doble imposición (Capítulo V); 6. Disposiciones especiales (Capítulo VI) y, 7. Disposiciones finales (Capítulo VII).

---

<sup>22</sup> La doctrina ha sostenido que esta versión del principio de igualdad es el único límite al poder tributario de los Estados en las relaciones internacionales de comercio. Al respecto, *cfr.*, Udina, Manlio, “Il diritto...”, *op. Cit.*, pp. 94 y 95. Sacchetto, Claudio, “Las fuentes del derecho tributario internacional tributario”, en Uckmar, Víctor (coord.), *Curso...op. cit.*, t. I, p. 40.

Similar diseño sigue el modelo de convenio elaborado por ONU, destacado algunos elementos relativos a la nacionalidad como criterio de sujeción impositiva.

Pero para armonizar el ejercicio del poder tributario de los Estados a partir de la celebración de los tratados antes mencionados y poner en práctica el contenido referido, existen dos principios que resultan fundamentales para tal fin.

## **V. Los principios de territorialidad y renta mundial como criterios de sujeción impositiva**

Tradicionalmente el principio de territorialidad, de la *fuentes o situs* del ingreso como criterio de sujeción impositiva responde a la idea de que el respectivo Estado ejerce su poder tributario dentro de los límites de su territorio.

Dicho principio encuentra fundamento conceptual en el actual arreglo de la comunidad internacional organizada todavía sobre Estados independientes y soberanos. De tal soberanía, *superiorem non recognoscentes*, un componente constitutivo fundamental está representado por el territorio, área en la cual el pueblo se dota también de un gobierno<sup>23</sup>.

---

<sup>23</sup> Sacchetto, Claudio, “Il principio di territorialità in materia tributaria. Verifica della validità teorica ed applicabilità dei tradizionali principi di residenza e territorialità: il commercio elettronico”, en García Novoa, César y Hoyos Jiménez, Catalina (coords.), *El tributo... op. cit.*, p. 350. (Traducción libre del italiano)

Este punto de partida si bien es correcto inicialmente comienza a encontrar algunos inconvenientes con su aplicación práctica, en razón de que se pueden presentar, por lo menos dos situaciones, que a su vez han originado dos líneas de pensamiento. La primera que un Estado puede cobrar impuestos sin tomar en consideración lo dispuesto por otros Estados, por lo que no es necesario tener una conexión o vínculo legal, mientras exista un nexo válido con aquél. La segunda que un Estado sólo puede cobrar impuestos dentro de su territorio a partir de una conexión legal relevante con el contribuyente.<sup>24</sup>

Aun cuando la anterior situación no está resuelta, se sostiene por la doctrina que el poder tributario del Estado no tiene límites, sino debido a la existencia de normas internacionales contrarias. Distinta es la cuestión del ejercicio de la actividad administrativa, que puede y debe desplegarse sólo al interior del territorio nacional. A título ejemplificativo, el Estado italiano puede dictar una norma con base en la cual los extranjeros residentes en Italia son gravados también por los ingresos producidos en el extranjero. Sin embargo, la administración financiera no puede desarrollar una actividad de determinación y recaudación en el territorio de otro Estado (como por ejemplo el embargo), sin el consentimiento de este último. En otras palabras, un Estado puede gravar los ingresos producidos en el

---

<sup>24</sup> Rohatgi, Roy, *Principios...*, *op. cit.*, p. 22.

extranjero, también de un extranjero, pero no puede ejercitar tal poder en el territorio del otro Estado, sin la autorización de este último.<sup>25</sup>

Ahora, por lo que se refiere al derecho tributario mexicano, el principio de territorialidad de las leyes fiscales encuentra fundamento constitucional en el diverso de legalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Ley Fundamental, toda vez que las contribuciones al establecerse en Ley, deben aplicarse en el territorio de los Estados Unidos Mexicanos, pues es en éste en donde se asienta la población mexicana que dota al legislador democrático del poder tributario.

Aunado a que el principio de legalidad tributaria en particular y legalidad en general llevan implícita la idea de interdicción de la arbitrariedad y prohibición del exceso, lo que impide actuar irracionalmente al legislador. En similar sentido, se ha pronunciado la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis aislada 2a. VII/2007<sup>26</sup>.

En materia fiscal, el principio de territorialidad, aunque de distintas formas, se ha utilizado como fundamento de los límites del poder

---

<sup>25</sup> Tosi, Loris y Baggio, Roberto, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Milano, Cedam, 2011, p. 6. (Traducción libre del italiano).

<sup>26</sup> Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXV, marzo de 2007, página 711, que dispone: **TERRITORIALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. SU FUNDAMENTO DERIVA DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD CONSTITUCIONAL.** Aun cuando la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no prevea una disposición específica sobre el principio de territorialidad de las leyes, dicha norma deriva del principio de legalidad, que obliga al legislador a no actuar arbitrariamente o en exceso de poder, lo que comprende el deber de circunscribir la formulación de las normas jurídicas al espacio en que el orden jurídico al que pertenecen tiene validez. En ese orden de ideas, el principio constitucional de territorialidad de la ley, tratándose de las leyes fiscales, exige que el legislador establezca criterios de imposición tributaria que repercutan o guarden relación, de una manera objetiva y razonable, con la jurisdicción del Estado.”

tributario estatal, ya en su manifestación normativa, ya en la de realización coactiva de los créditos tributarios. Desde otra perspectiva, dicho principio ha sido utilizado para fundar la legitimación de cada Estado a tasar hechos imponibles tributarios internos o a tener en cuenta elementos de extranjería en el propio ordenamiento y/o territorio. Así, se utiliza al hablar del citado postulado como homólogo a fuente o lugar donde se produce el ingreso, en contraposición al de residencia, cuya legitimación radica en gravar sólo en el Estado de residencia del productor o beneficiario del ingreso. La historia de la fiscalidad internacional es, si se puede decir, historia de la justificación dialéctica de estos dos principios epifenómenos –se repite– de la organización de los Estados en ordenamientos soberanos<sup>27</sup>.

Por ello, debe distinguirse lo que un Estado está legitimado para hacer (regular el hecho imponible), de lo que no puede hacer (o sea actuar concretamente la norma fuera de los confines nacionales). Precisamente un elemento más a considerar es el principio en base al cual en un Estado sólo se observa o aplica su ley tributaria: el principio de exclusividad de la ley tributaria. Esto significa que la ley tributaria de un Estado opera exclusivamente en el territorio de dicho Estado. Este concepto encuentra confirmación también a nivel internacional en base al principio de soberanía fiscal. Eventualmente será el mismo Estado quien limite la eficacia espacial de su ley<sup>28</sup>.

---

<sup>27</sup> Sacchetto, Claudio, “Il principio...”, *op. cit.*, p. 350. (Traducción libre del italiano)

<sup>28</sup> Tosi, Loris y Baggio, Roberto, *Lineamenti...*, *op. cit.*, p. 7. (Traducción libre del italiano)

Por otra parte, el principio de renta mundial (*worldwide*), en contraposición al principio de territorialidad, consiste en que el Estado puede establecer y cobrar impuestos a los ingresos producidos más allá de sus fronteras territoriales con independencia de la fuente o lugar de donde provengan, siempre y cuando los residentes tengan con aquél una relación de naturaleza personal.

Sentado lo anterior, se puede concluir que el criterio de sujeción impositiva relativo al territorio es un criterio que atiende a un vínculo real a partir de la residencia en el mismo de los contribuyentes o de alguna otra conexión. En cambio, el criterio de sujeción de renta mundial es un criterio personal que atiende, principalmente, a una especial relación del Estado –por ejemplo, la nacionalidad– con los contribuyentes que le permite gravar sus ingresos con independencia de si se encuentran o no en su territorio.

Ahora, para aplicar los anteriores criterios de sujeción impositiva el concepto de residencia resulta determinante como conector de vinculación al poder tributario. En efecto, “[...] la *residencia* cumple con la tarea de determinar si la obligación de un sujeto a contribuir a los gastos públicos debe calcularse con ‘base territorial’ o sobre ‘base mundial’.”<sup>29</sup>

Cabe señalar que del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se concluye la coexistencia

---

<sup>29</sup> Marino, Giuseppe, “La residencia”, en Uckmar, Víctor (coord.), *Curso...op. cit.*, t. I, pp. 217 y 218.

de los dos conectores de vinculación al poder tributario del Estado Mexicano, esto es, tanto la nacionalidad como la residencia.

Cierto, la obligación de contribuir a los gastos públicos del Estado Mexicano, en principio, recae sobre los nacionales (mexicanos)<sup>30</sup> que residan en él, pero también sobre los extranjeros, tal y como lo ha establecido jurisprudencialmente la Suprema Corte<sup>31</sup> y lo ha avalado la doctrina<sup>32</sup>.

---

<sup>30</sup> Las formas en cómo se adquiere la nacionalidad mexicana se precisan en el artículo 30 de la citada Ley Fundamental.

<sup>31</sup> Séptima Época, tesis aislada 1435, Pleno, Apéndice 2000, tomo I, página: 1009, que establece: **“INGRESOS MERCANTILES, APLICACIÓN DE LA LEY FEDERAL SOBRE, A LOS OBTENIDOS POR EMPRESAS DOMICILIADAS EN EL EXTRANJERO POR LA APORTACIÓN DE TÉCNICOS QUE PRESTAN SERVICIOS EN EL TERRITORIO NACIONAL.** Resulta aplicable la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles a los ingresos obtenidos por empresas extranjeras, que aportan técnicos que prestan su servicio en territorio nacional, porque el hecho generador del impuesto sobre ingresos mercantiles que se reclama tiene lugar dentro del territorio nacional, pues si bien la percepción material del ingreso por el causante del impuesto en cuestión tiene importancia en la aplicación del mismo, ello no es más que para determinar su monto, o sea porque es un objeto sobre el que recae un gravamen. En la Ley Federal sobre Ingresos Mercantiles de acuerdo con lo dicho en el párrafo anterior, el hecho generador queda determinado a través de lo dispuesto en sus artículos 1o., 2o. y 3o. Del texto del artículo 1o. se desprende que el hecho de contenido económico que se grava por la ley, es el ingreso que obtenga una persona, por la realización de cualquiera de los presupuestos de hecho, actividades referidas en las diversas fracciones: I. Enajenación de bienes; II. Arrendamiento de bienes; III. Prestación de servicios; IV. Comisiones y mediaciones mercantiles. En el artículo 2o. se estipula que el ingreso es toda percepción en efectivo, en bienes, etcétera, en cualquiera forma que se obtenga por los sujetos del impuesto como resultado de las operaciones gravadas por la ley. Y agrega el artículo 3o. que el impuesto se causará sobre el ingreso total de las operaciones gravadas por la ley. De lo antes expuesto, cabe concluir que la percepción material del ingreso no constituye el hecho generador del tributo creado por la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, que el lugar de realización de tal acto es irrelevante para el cumplimiento de la obligación de cubrir el impuesto de que se trata, y que en cambio, el verdadero hecho generador comprendido por el presupuesto de hecho que genera la obligación de cubrir el tributo; y por el hecho económico de relevancia jurídico-impositiva, tiene lugar dentro del territorio nacional de la República Mexicana, es decir, que tanto la actividad mercantil, prevista por la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, prestación de servicios técnicos, como la operación económica gravada, ingreso, se realizan dentro de la jurisdicción territorial de las autoridades expedidoras del ordenamiento combatido. En uso de su potestad de imperio y soberanía, el Estado puede adoptar diversos criterios de vinculación que dan nacimiento a la obligación tributaria por parte de los sujetos pasivos; entre ellos, el criterio de nacionalidad, el criterio de domicilio y el criterio de la fuente de riqueza o del ingreso. Es incuestionable que en el caso en que la fuente de riqueza o del ingreso está situada dentro del territorio nacional, el Estado mexicano, en uso de su soberanía tributaria, tiene derecho a recabar los tributos legítimamente creados sin que ello pueda conceptuarse como violatorio del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues dicho precepto corresponde al capítulo "De las obligaciones de los mexicanos"; pero sin que ello signifique que por estar obligados los mexicanos a contribuir a los gastos de la Federación, de los Estados y de los Municipios en donde residen, de la manera proporcional y equitativa que señalan las leyes, los extranjeros están exentos de

Los mencionados criterios de sujeción impositiva, así como de los conectores relativos, se ha reconocido de alguna manera por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis aislada 1a. XXX/2009<sup>33</sup>.

## **VI. Los comentarios de la OCDE, la doctrina de Derecho Tributario Internacional y la jurisprudencia de los Tribunales Constitucionales, con especial referencia al caso mexicano**

Un aspecto que estuvo muy presente dentro del desarrollo del curso fue el relativo al valor y alcance de los comentarios al modelo de convenido formulados por la OCDE, así como el de las distintas –y como siempre, encontradas– opiniones en la doctrina del Derecho tributario internacional, y las no menos –cambiantes y hasta contradictorias– resoluciones dictadas tanto por los tribunales

---

dicha obligación cuando la fuente de la riqueza radica en territorio nacional o en otro supuesto, cuando están domiciliados en la República Mexicana”.

<sup>32</sup> Al respecto, *cfr.*, Flores, Zavala, Ernesto, *Finanzas públicas mexicanas*, México, Porrúa, 2001, p. 236. Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, México, Porrúa, 2005, p. 286. Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Lecciones de derecho tributario*, México, Porrúa, 2009, p. 40.

<sup>33</sup> Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIX, marzo de 2009, página 403, que establece: **“IMPUESTOS. PARA DETERMINARLOS EL LEGISLADOR TIENE LIBERTAD PARA ACUDIR A LOS DISTINTOS CRITERIOS DE SUJECCIÓN FISCAL.** Tradicionalmente en un contexto internacional, pero aplicables al analizar las repercusiones del establecimiento de gravámenes independientes en entidades que forman parte de una Federación, suelen reconocerse dos criterios básicos de asignación impositiva o sujeción fiscal: 1) el principio personalista, que implica la tributación de toda la renta de un residente de determinado territorio, independientemente de la localización de la fuente de la renta -el cual, en el contexto internacional, admite las modalidades fundamentales de residencia y nacionalidad-; y 2) el principio de territorialidad o de la fuente y origen de la renta, basado en la sujeción a gravamen de los residentes y de los no residentes que obtienen rentas de fuentes localizadas en un territorio específico, es decir, este criterio fundamenta el derecho de gravamen en la localización de fuentes de renta dentro de un territorio. Ahora bien, no existe preeminencia de un criterio de asignación tributaria sobre el otro, ni es dable afirmar que uno de ellos es el correcto, sino que, por el contrario, el legislador tiene libertad para acudir a los mecanismos existentes, e incluso a alguna formulación mixta, como la que rige en el impuesto sobre la renta federal, determinándose la tributación de los residentes por su renta mundial y de los no residentes por la renta doméstica”.

especializados como por los constitucionales y transnacionales en materia de tributación internacional.

En cuanto a la primera temática, en términos generales, existió una *communis opinio* en cuanto a que los comentarios al modelo de convenio de la OCDE, como éste mismo, deben considerarse *soft law*.<sup>34</sup> Si bien existió ese acuerdo inicial, con posterioridad se diluyó y existieron dos posturas polares que tenían como telón de fondo dos formas de interpretar los respectivos convenios. Por una parte, existió un grupo de ponentes y participantes que se inclinó por otorgarles un valor y alcance de guías interpretativas no obligatorias y como una fuente más en la interpretación del modelo de convenio y, por otra parte, existió otro grupo que consideró concederles un valor y alcance cuasi obligatorio –de carácter estático– y considerarlos como el principal instrumento de interpretación.

En lo particular me ubique en el primer grupo en razón de que –como tuve la oportunidad de platicarlo con la profesora Addy Mazz– si bien

---

<sup>34</sup> “Con el término *soft law* se indican hechos y actos (incluso principios y normas sociales, éticas, etc.) que tienen por objeto relaciones internacionales y que no son considerados fuente de derecho según la definición contenida en el artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia.

Por consiguiente, la definición posee solo un carácter meramente residual y negativo. Residual, porque incorpora en el concepto de *soft law* todo aquello que no se incluye en la definición de fuente del derecho internacional. Negativo, porque determina un único carácter del concepto, o bien, porque tales hechos o actos no poseen valor legal para el ordenamiento internacional.

La noción merece ser profundizada a los efectos, de individualizar la relevancia que tales hechos o actos asumen en la sistemática de las fuentes internacionales.

[...]

En relación con el valor, la elaboración doctrinal ha alcanzado a sintetizar los caracteres del *soft law* en cuatro categorías. En primer lugar, el *soft law* expresa la apreciación común respecto de la actividad y el comportamiento de los sujetos de derecho en las relaciones internacionales. En segundo lugar, el *soft law* ha sido creado por sujetos de derecho internacional. Tercero, el *soft law*, en general, no puede ser prescrito o atribuido a procedimiento constitutivo de ninguna fuente del derecho internacional. Por último, el *soft law* se caracteriza por la capacidad de producir ciertos efectos jurídicos.” Sacchetto, Claudio, “Las fuentes...”, *op. cit.*, en Uckmar, Víctor (coord.), *Curso...op. cit.*, t. I, pp. 41 y 42.

es cierto que los comentarios son una guía de primera mano útil para entender el modelo de convenio, también lo es que no consisten ni en la única ni en la última interpretación de éste, ya que la OCDE no es una organización que pueda “imponer” sus interpretaciones al respecto, por lo que no resultan obligatorias, pues debe atenderse a la regulación constitucional de cada uno de los Estados contratantes en un TDI y, así, armonizar la interpretación que se realice.

Precisamente lo anterior fue un aspecto –para mi importantísimo– que estuvo ausente en el curso, toda vez que nunca se hizo mención –aunque sea tangencialmente– a la Constitución y a su relación con la fiscalidad internacional. Creo que este fue el talón de Aquiles del curso y de haberse abordado se hubiera tenido una perspectiva fundamental y más completa de todo el estado de la cuestión.

Corroborar que los comentarios al modelo sólo sean guías ilustrativas para su interpretación que el Derecho *per se* es un producto cultural destinado a regir las relaciones de la sociedad humana, no siendo la excepción el ámbito de la fiscalidad internacional, por lo que es posible reformular la interpretación que un momento dado se emitió por la OCDE al momento de emitir e interpretar el modelo correspondiente, para que se puedan regular de mejor forma los constantes y veloces cambios que se producen en las relaciones comerciales internacionales y que, como la experiencia lo enseña y la práctica lo confirma, el Derecho siempre se encuentra desfasado de los hechos, es decir, llevar a cabo una interpretación dinámica del modelo de

convenio por la misma fuerza de los hechos que se pretender reglar, adaptando la interpretación que en un primer momento se realizó.

En cuanto al carácter de fuentes interpretativas de los comentarios al modelo de convenio de la OCDE, la Suprema Corte emitió la tesis aislada P. XXXVI/2009<sup>35</sup>.

Por lo que se refiere a las opiniones de la doctrina del Derecho tributario internacional, en el curso se dio cuenta de algunos pronunciamientos de la misma en cada una de los temas abordados, pero con carácter general se puede concluir que una constante al respecto fue la variabilidad de las mismas o, por decirlo de mejor forma, su evolución. Esto es, se pusieron de manifiesto algunas

---

<sup>35</sup> Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXX, julio de 2009, página 91, que establece: **“RENTA. LOS COMENTARIOS AL MODELO DE CONVENIO FISCAL SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO, EMITIDOS POR LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS, SON UNA FUENTE DE INTERPRETACIÓN DE LAS DISPOSICIONES DE LOS TRATADOS BILATERALES QUE SE CELEBREN CON BASE EN AQUÉL, EN MATERIA DEL IMPUESTO RELATIVO.** Los comentarios al indicado Modelo de Convenio pueden ubicarse entre las fuentes que doctrinalmente se denominan "ley suave" ("soft law", en inglés), entendido dicho concepto como referencia a instrumentos cuasi legales que, o bien no tienen fuerza vinculante, o la que lleguen a tener es de algún modo más "débil" que la legislación tradicional. Así, en el contexto del derecho internacional, el término "ley suave" generalmente se refiere a acuerdos entre Estados que no llegan a calificar como derecho internacional en sentido estricto, entre los que se cuentan las "directivas", "comunicaciones" y "recomendaciones", entre otras, que son elaborados por algunas organizaciones internacionales con el objeto de establecer o codificar parámetros uniformes a nivel internacional. En relación con lo anterior, los comentarios al Convenio Modelo, aprobados en el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, pueden considerarse como una explicación de sus artículos y como una fuente de interpretación de éstos, tomando en cuenta que el Consejo de la mencionada Organización recomendó a los gobiernos de los países miembros que sus administraciones tributarias sigan los comentarios al Modelo de Convenio cuando apliquen e interpreten las disposiciones de sus convenios fiscales bilaterales, pero sin soslayar el hecho de que los comentarios no son un tratado internacional ni son una fuente formal de derecho fiscal. En tal virtud, si bien no son la única ni la principal forma de acercarse al contenido de las disposiciones de los tratados que concretamente celebre México, los mencionados comentarios no pueden desatenderse como una fuente de interpretación, motivo por el cual la argumentación que se haga contra su contenido, cuando menos, debe presentar razones suficientes para superar la forma de interpretación que el autor del Convenio Modelo le otorga al mismo, como documento base para la celebración de los tratados bilaterales que lleguen a celebrarse, para lo cual, adicionalmente, deberá valorarse en cada caso si existen observaciones o reservas a los artículos de que se trate.”

novedades en cuanto a posiciones que se consideraban hasta cierto punto acabadas pero con motivo de nuevas situaciones y hechos se reformulaban.

También estuvo presente en el curso la alusión a los fallos de los tribunales. Este aspecto fue uno de los que cuantitativamente sobresalió por la gran cantidad de casos citados por los ponentes. La principal referencia que se hizo de ellos fue a partir de los distintos materiales interpretados y las jurisdicciones que conocieron de los mismos, sin dejar de lado que el principal eje de análisis fueron los criterios de resolución adoptados a partir de interpretaciones que resultan jurídicamente vinculantes.

Son precisamente los criterios de resolución adoptados por los tribunales correspondientes estableciendo ciertas interpretaciones los que constituyen los materiales para construir un canon<sup>36</sup> operativo, conformado por un canon oficial (enunciados normativos del modelo de convenio) y lo que en el Derecho constitucional norteamericano se conoce con el nombre súper precedentes<sup>37</sup>, sin dejar de lado la experiencia de los Estados contratantes al respecto.

Pero tales pronunciamientos jurisdiccionales no tienen ni el mismo valor ni la misma vinculación en atención al tribunal que los dicte, tal y

---

<sup>36</sup> Blakin, Jack M., y Levinson, Sandford, *Legal canons*, New York, University Press, 2000.

<sup>37</sup> “[...] los súper precedentes cristalizan puntos fijos de nuestra tradición constitucional, y no deben ser ignorados o rechazados en el curso del desarrollo doctrinal. En este aspecto, por supuestos, los súper precedentes se parecen a enmiendas formales, que juegan un papel similar en el canon operativo. Lo que es aún más interesante es que a los súper precedentes se les suele dar mucho más peso que a canon oficial.” Ackerman, Bruce, *La Constitución viviente*, Enrique Carlos, Ma. (trad.), Madrid, Marcial Pons, 2011, p. 33.

como se verá a continuación, lo que no obsta para considerarlos, sin lugar a dudas, como un hilo conductor que origina cierta continuidad en el entendimiento de los temas de Derecho tributario internacional y que a través de aquéllos se dote de algún grado de cohesión y coherencia a éste por la vía de su obligatoriedad, en su caso.

## **VII. El peso específico de la jurisprudencia de los Tribunales Transnacionales, Constitucionales y especializados como elementos de cohesión y coherencia del Derecho Tributario Internacional, los pronunciamientos de la Suprema Corte mexicana**

A lo largo del desarrollo del curso –como lo dije– existió una larga y abundante cita de precedentes de los tribunales relacionados con la tributación internacional. Por lo que se refiere al ámbito europeo se hizo alusión a los pronunciamientos de los tribunales especializados (en materia administrativa y fiscal principalmente); de los Tribunales Constitucionales y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. De igual forma, en cuanto al espacio latinoamericano, se citaron algunos precedentes de los dos primeros tipos de tribunales.

Al margen de la cita que podría realizar de las distintas sentencias citadas quiero destacar el aspecto relativo a los tipos de tribunales que los dictaron y a su obligatoriedad. En el caso europeo, el órgano terminal que puede establecer la interpretación de los tratados, es el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Este órgano de cierre del sistema de control jurisdiccional, mediante sus sentencias establece la

interpretación última de los contenidos normativos tanto del Tratado de la Unión Europea como del Tratado del Funcionamiento de ésta, así de los TDI. En cuanto a éstos ha conocido de algunos casos tales como *Avoir fiscal*; *Schumacker*; *Halifax*; *Lankhorst-Hohorst*; *Saint Gobain*; *Futura*; *Gilly*; entre otros, que dieron lugar a sentencias que podría considerarse “súper precedentes”.

En el caso latinoamericano, también se citaron casos de los respectivos tribunales administrativos y constitucionales de cada uno de los países de esa región que establecían la interpretación de los TDI que debía regir con carácter terminal, pero sin contar con alguna otra opción de interpretación, toda vez que hasta donde tengo conocimiento el sistema de jurisdicción interamericano no ha tenido ocasión de pronunciarse con un tema vinculado con la fiscalidad internacional.

Además, debo destacar que considero que el papel que juega la jurisprudencia de los Tribunal Transnacionales, Constitucionales y especializados sirve para que, en su caso, se juridifiquen las distintas interpretaciones formuladas en los comentarios de la OCDE o por la doctrina científica, de manera que adquieran un rango de obligatoriedad y vinculación.

En el caso mexicano, como se advierte de la sucinta cita de los precedentes que ha emitido con relación a los diversos temas de Derecho tributario internacional, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha tomado en consideración tanto los comentarios al modelo

de convenio de la OCDE como algunas vertientes doctrinales al respecto, esperando continúe por ese camino.

## **VIII. Conclusiones**

1. El curso de *Fiscalidad Internacional Latinoamericana* tuvo por finalidad exponer una visión panorámica del estado de la cuestión relativa al Derecho Tributario Internacional.

2. La fiscalidad internacional se debe regular por el Derecho tributario internacional a partir de los materiales del Derecho internacional, tributario y constitucional para poder entender de mejor forma el fenómeno que se pretende regir.

3. Los materiales normativos de la fiscalidad internacional consisten principalmente en los tratados para evitar la doble tributación, el fraude fiscal y el intercambio de información. Los tratados en dicha materia principalmente siguen los modelos elaborados por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y la Organización de las Naciones Unidas (ONU).

4. Los principales criterios de sujeción impositiva son el de territorialidad y el de renta mundial. Tales criterios encuentran asidero en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y se desarrollan en la legislación secundaria.

5. Los comentarios al modelo de convenio de la OCDE se pueden considerar *soft law* y sirven como guías interpretativas para el mejor entendimiento y aplicación de aquél, constituyendo una fuente normativa más del Derecho tributario internacional. La Suprema Corte de Justicia de la Nación estimó que los referidos comentarios tienen tal categoría en el sistema de fuentes y son fuente de interpretación de las disposiciones de los TDI.

6. Las sentencias dictadas por los Tribunales Transnacionales, Constitucionales y especializados resultan la interpretación, en su caso, terminal de los TDI y sirven para que se jurídiquen las interpretaciones contenidas en los comentarios al modelo de convenio de OCDE y en la doctrina científica del Derecho tributario internacional.

7. Sólo a partir de una visión general de los aspectos antes destacados y con los elementos metodológicos referidos es posible entender de mejor forma a la *fiscalidad internacional*.