

2ej  
807

X

**U.N.A.M.**

---

**FACULTAD DE DERECHO**

**Consideraciones Sobre la Doble Tributación  
Internacional**

171

FD

**T E S I S**

Que para obtener el título de :  
**LICENCIADO EN DERECHO**  
p r e s e n t a :  
**JEAN CLAUDE A. TRON PETIT**

---

México, D. F.

1979



**12490**



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

## A D V E R T E N C I A .

La finalidad de este trabajo no es otra, que la-- de pretender señalar la existencia y consecuencias de un problema actual en el campo del Derecho Internacional Fiscal, que es la doble tributación, además de que he tratado de recopilar las soluciones y propuestas unilaterales y bi laterales que al mismo se le han dado, con la esperanza de despertar un interés más profundo a su estudio, de donde a la postre puedan surgir respuestas definitivas y de accepta ción universal en las que impere un sentimiento de equidad internacional.

## I N D I C E .

INTRODUCCION.	1
CAPITULO I.	
ELEMENTOS DE LA DOBLE TRIBUTACION.	7
I.1. Concepto de ingreso.	8
I.2. Métodos de computación del ingreso.	11
I.3. Noción de fuente y obtención del ingreso.	12
I.4. Vínculos tributarios.	13
I.4.1. Nacionalidad.	28
I.4.2. Residencia.	32
I.4.3. Teoría del establecimiento permanente.	34
I.4.4. Teoría de la fuente del ingreso gravable.	38
I.5. Argumentos que justifican gravar al ingreso global.	57
I.5.1. Problemas administrativos originados de -- gravar el ingreso externo, que han dado -- origen a convenios fiscales internaciona-- les.	59
I.5.2. Formas de gravar el ingreso de origen ex-- terno.	60
I.6. Argumentos que justifican gravar tan solo el ingreso obtenido en el país de la fuente o - de origen interno.	61
CAPITULO II.	
DIVERSAS OPINIONES SOBRE LA DOBLE TRIBUTACION IN-- TERNACIONAL.	63

VI.2.2. Estímulos fiscales.	138
VI.2.3. Convenio que evita la doble tributación - internacional en materia de transportación marítima y aérea.	140
VI.2.4. Impuesto al valor agregado.	141

**CAPITULO VII.**

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.	144
---------------------------------	-----

BIBLIOGRAFIA.	147
---------------	-----

**ANEXO:**

Resumen de criterios de sujeción tributaria emplea <u>dos</u> en diversos convenios y recomendaciones.	151
---	-----

## I N T R O D U C C I O N .

La doble tributación constituye una situación de derecho que en ocasiones puede provocar cargas impositivas injustas para los causantes, así como tasas muy elevadas que dañan la economía de uno o varios países, frenando el comercio internacional. Como preámbulo he de señalar que existe la doble tributación en el ámbito nacional e internacional.

### Nacional.

Como precedente hay que determinar la causa del ingreso gravable y si ésta resulta afectada por dos o más poderes tributarios soberanos, existe la doble tributación. Puede existir y preferentemente en un Estado Federal en que concurren sobre un mismo ingreso gravable la potestad tributaria federal, estatal e incluso municipal, hipótesis bien factible en nuestro país, y no por el hecho de existir facultades expresas impositivas para la Federación, a las que aluden las fracciones X y XXIX del artículo 73 Constitucional<sup>1</sup>, podríamos llegar a diversas conclusiones, ya que a pesar de lo que dispone el artículo 124 Constitucional en el sentido de que las facultades que no estén expresamente consignadas a la Federación se entienden reservadas a los Estados, no es óbice para anular o atemperar la facultad irrestricta de la Federación, para imponer todas aquellas contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto a que alude la fracción VII del artículo 73 Constitucional-referido, y que podrán por consecuencia, ser análogas a las que por ex-

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

evitar la doble tributación precisamente para realizar la justicia fiscal; para lograrlo, infinidad de países han celebrado convenciones, con venios y modus vivendi, y existen normas de derecho tendientes a evitar la doble tributación; pero es conscientemente buscada por el legislador para lograr diversos fines, como lo son: graduar la imposición o para - hacerla más fuerte a través de dos gravámenes que se completan en lugar de aumentar las cuotas del primeramente establecido; buscar un fin social extra-fiscal; lograr una mayor equidad en la imposición tomando en cuenta la distinta capacidad contributiva de los sujetos pasivos; aún - tratar de captar un aumento en el ingreso con mayor comodidad para la - administración pública. En nuestra propia legislación positiva existen - normas que tratan de evitar la doble tributación y otras que claramente dan lugar a ella. Sin embargo no puede decirse que por el solo hecho de que un determinado impuesto de lugar a una doble tributación por ello - sea inconstitucional. Podrá contravenir una sana política tributaria o a principios de buena administración fiscal, pero no existe disposición constitucional que la prohíba. Lo que la norma constitucional prohíbe - en su artículo 31, fracción IV es: que los tributos sean exorbitantes o ruinosos; que no estén establecidos por la ley, o que no se destinen pa - ra los gastos públicos; pero no que haya doble tributación. En resumen - una misma fuente de ingresos puede estar gravada por uno o más tributos, sin contradecir por ello la Constitución; lo que podría violar la Carta Magna es que con diversos tributos se rompa la proporcionalidad y equidad que deben satisfacer, extremo que no se da en el caso del impuesto - del uno por ciento destinado a la enseñanza.

Amparo en revisión 1597/65.- Pablo Legorreta Chauvet y Coags, 12 de abril de 1977.- Unanimidad de 18 votos de los señores Ministros:- López Aparicio Franco Rodríguez, Cuevas, Castellanos Tena, Rivera Silva, Langley Martínez, Abitia Arzapalo, Lozano Ramírez, Rocha Cordero, Rebo-llado, Serrano Robles, Cañedo Aldrete, Salmorán de Tamayo, Sánchez Vargas, Del Rfo, Calleja García, Aguilar Alvarez y Presidente Tellez Crucces.- Ponente: Ramón Cañedo Aldrete.- Secretario: Efraín Polo Bernal. - Informe de 1977, de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (México, Pág. 290".

de conseguir un equilibrio y clima de equidad fiscal internacional. Conviene señalar que los mayores problemas surgen cuando coinciden en gravar a un mismo hecho imponible, la potestad tributaria de un país desarrollado y la de un país en vías de desarrollo, ya que por los diferentes intereses económicos que pueden llegar a ser antagónicos, se causarán estados graves de injusticia tributaria que a la postre redundarán en un freno para las transacciones y comercio internacional.

Hasta el siglo pasado se consideraba la facultad impositiva - como un derecho del Estado para con sus siervos o nacionales, configurándose solo, el vínculo tributario de nacionalidad ya que no se concebía que en un Estado, extranjeros a este, causaran impuestos. Con el devenir comenzaron a causar impuestos, extranjeros establecidos en países diversos al de su origen naciendo así el vínculo de sujeción por residencia. Actualmente personas y empresas extranjeras llevan a cabo especulaciones económicas en diversos Estados sin estar incluso domiciliadas en estos, lo que ha dado origen al vínculo tributario de fuente de riqueza. La actual vigencia de los tres vínculos tributarios aludidos - aunada a la política económica actual, que ya no contempla en muchos casos las premisas que dieron origen; a la vigencia extraterritorial de las normas fiscales y a un estado de injusticia impositiva en el ámbito internacional, caracterizada por una doble imposición.

Por otra parte, cabe señalar que no existe dentro del derecho internacional o fiscal, principio o disposición alguna que prohíba la doble tributación internacional, además de que ningún país ha decretado pena a ésta, basándose en los principios generales del derecho, y así a pesar de no existir principio jurídico formal alguno que condene la doble tributación, existen motivos económicos que en estricta justicia, resultan ser lo suficientemente contundentes para evitarla, ya que crea situaciones injustas para aquellos contribuyentes que puedan estar sometidos a dos jurisdicciones tributarias.

En este trabajo presto especial atención al impuesto que se causa sobre la renta en la mayoría de los países, es la fuente de ingre

## CAPITULO I.

### ELEMENTOS DE LA DOBLE TRIBUTACION.

En este capítulo pretendo señalar los elementos que singularmente o asociados, provocan la doble imposición internacional, -especialmente en el impuesto sobre la renta que constituye el gravamen más importante y cuantioso en casi todos los países-, e injusticias en el campo económico jurídico, por lo que será el tema central de este trabajo.

Constituyen elementos de la doble imposición, la determinación, computación y ubicación del ingreso gravable, así como los vínculos tributarios o principios jurisdiccionales, que pueden traer como consecuencia que se imponga sobre la:

1. Renta mundial o global de residentes y ciudadanos.

2. Renta territorial de residentes, nacionales y extranjeros no domiciliados, es decir, solo sobre la renta generada en aquel país - con jurisdicción fiscal. Si el único vínculo tributario fuera el de renta territorial y los conceptos de ingreso, su determinación y fuentes - de este fuesen comunes en todo el mundo, no existiría la doble tributación.

Todos los conceptos a que aludo en este capítulo como elementos, son factores que intervienen para la determinación del ingreso legal y de la potestad tributaria del Estado pretensor, así como la conf-

ciones y cargas que configuran al pasivo, susceptibles de una valoración pecuniaria. A partir de lo dicho se colige que el ingreso o renta es -- cualquier incremento del activo, por lo que éste se compondrá de bienes o derechos que entren a formar parte del patrimonio de una persona, debiendo como se dijo ser valorables en dinero. Referente al ingreso o -- renta, existen tres distintas concepciones que son:

1) Clásica.- Configurada por la que fluye regularmente de una -- fuente, en un tiempo determinado y valorable en dinero; renta bruta.

2) Neta.- Consistente en el enriquecimiento que se verifica - en un período determinado, deduciéndose de los ingresos brutos, los gastos para conservar el activo y amortizar las pérdidas sufridas, equivalente al excedente que haya de activo de un período fiscal a otro.

3) Legal.- Resulta de una combinación de los conceptos antes- señalados, en donde las deducciones que se hagan a la renta bruta están señaladas y preestablecidas por la ley de una manera limitativa y deter- minada. Estas deducciones que pueden por disposición legal ser mayores- o menores que las reales, empleadas para determinar la renta neta, se - configuran por: los ingresos no gravados o no acumulables, gastos perso- nales privilegiados que en caso de las empresas pueden ser exenciones, depreciaciones aceleradas, algunos o todos los gastos necesarios para - la obtención del ingreso, etc., se suman a las anteriores deducciones,- los créditos incobrables, pérdidas de otros ejercicios, la opción de -- llevar una contabilidad incrementada, etc.

Una pregunta interesante sería la siguiente: ¿Por qué a ciertos causantes se les conceden diferentes tratos fiscales, pudiendo contemplar más o menos deducciones que las convencionales? Para contestar a esta interrogante se presentan dos alternativas:

a) Concepción de la capacidad contributiva del causante y por ende su potencialidad económica, así como un estado de certeza o incertidumbre en cuanto a posición financiera, el rendimiento de sus activi-

rio es la renta al momento de salir del patrimonio del contribuyente,-- opinión que han acogido varios países (vgr. México ha dado el nombre de Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles al tributo más importante y cuantioso que grava al consumo vigente hasta el año de 1979), y esto tiene dos explicaciones: desde un punto de vista político, el pueblo paga esta categoría de impuestos sin protestar por la carga que infieren, ya que se pagan a plazos y casi no se percibe su impacto; administrativamente se simplifica la recaudación, elusión y evasión del tributo, extendiéndose su aplicación a ciertas categorías de causantes, que de otra forma no sería posible gravarlos con el tradicional impuesto a la renta (cuando esta ingresa al patrimonio del contribuyente). Tratadistas de la materia han denominado a estos tributos "anestésicos" o "sindolor", al ser poco evidente su cobro por parte del Estado; Maquiavelo recomendaba su uso ya que se obtiene, "Lo más posible de plumas por lo menos posible de graznidos".

## I.2. Métodos de computación del ingreso.

La computación del ingreso legal se lleva a cabo por aplicar al ingreso bruto, las exclusiones, exenciones y deducciones que señalan los ordenamientos nacionales; estos factores de la renta legal -- pueden ser muy variados, dependiendo estos de razones económicas y financieras propias de cada Estado, por lo que en la práctica difieren en mucho de un país a otro.

Las exclusiones o rentas no gravadas, que en su carácter de factor de la renta, son elementos que afectan a la determinación del ingreso gravable, considerándose como tales, los diferentes valores relativos de las monedas, las llamadas exenciones iniciales a ingresos reducidos, ingresos irregulares y servicios sin compensación, que en algunas legislaciones no causan impuestos, utilidades pendientes de aplicación y en general, cuantas exclusiones puedan preveer los diversos ordenamientos fiscales, atendiendo a criterios propios.

Las exenciones que son dispensas a impuestos sobre ingresos-

La determinación de la fuente y obtención del ingreso gravable es importante, ya que somete un hecho imponible a la potestad tributaria de un Estado, y conceptos diferentes pero referidos a un mismo ingreso que sostengan dos países por razones que les favorezcan, irremediablemente darán origen a una doble tributación internacional, siendo comunes estos desacuerdos en los casos de utilidades obtenidas de operaciones comerciales o industriales que se llevan a cabo en dos o más países, y en especial cuando las actividades se desarrollan por empresas vinculadas económicamente. Cada uno de los Estados con ingerencia, buscará la manera de imponer sobre las utilidades totales de la operación, desconociendo el derecho de gravar que pueda aducir algún otro, siendo difícil conciliar los intereses de las partes, pues cada una defenderá su facultad impositiva como legítima, negando valor alguno a cualquier otra.

#### I.4. Vínculos tributarios.

Los vínculos tributarios forman parte del aspecto espacial -- del hecho generador, constituyendo el nexo y soporte jurisdiccional, entre el Estado, el causante y la realización del hecho imponible.

La doble tributación se presenta cuando se aplican vínculos tributarios diversos a un causante por un mismo hecho imponible por dos países simultáneamente.

Por su parte Founrouge al tratar la doble imposición internacional se refiere a los criterios atributivos de la potestad tributaria, al tenor del siguiente cuadro sinóptico.

Criterios atributivos de potestad tributaria.	I. Sujeción Personal	a) Nacionalidad
		b) Residencia.
	II. Sujeción Económica	a) Sede de negocios.
		b) Fuente

corporación territorial. De un lado, por tanto, pueden ser sujetos pasivos del impuesto todos aquellos que pertenecen al Estado en calidad de nacionales (o al municipio, en calidad de vecinos, etc.), cualquiera que sea el lugar en que residan de otro, todos aquellos tanto nacionales como extranjeros o con el Municipio, etc. en una determinada relación sea de carácter personal (domicilio, residencia, estancia), sea de carácter económico (posesión de bienes existentes en el Estado, participación en hechos o actividades que se realizan en el Estado). En el Derecho Tributario moderno este segundo fundamento tiene un marcado predominio sobre el primero".<sup>10</sup> Además de lo expuesto agrega que: "Pero en el derecho tributario vigente, y por lo que se refiere a la mayor parte de los impuestos, el sometimiento a la potestad financiera del ente público tiene por base, sobre todo el hecho de que el sujeto pasivo del impuesto tenga en el ámbito del territorio del ente, ciertos intereses económicos tanto si es ciudadano como extranjero, y abstracción hecha del lugar de su residencia"<sup>11</sup>.

Valdés Villareal comenta que: "Es normal que la mayoría de los contribuyentes lo sean, porque siendo mexicanos, residen en el lugar de jurisdicción y tienen bienes o suceden actos que les son imputables en el mismo territorio de jurisdicción"<sup>12</sup>. Agregando que: "Últimamente la autoridad federal ha dado importancia al concepto del lugar donde se encuentra la fuente de riqueza como causal de jurisdicción, en relación a extranjeros actualizando el precepto contenido en la fracción II del artículo 3° de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Hay que hacer notar en relación a este punto, que la Ley simplemente enuncia el principio y lo deja a la interpretación de la autoridad administrativa, del Poder Judicial y de los estudiosos en estos asuntos"<sup>13</sup>.

10. *Giannini A.D., Instituciones de Derecho Tributario. Trad. por Fernando Sainz de Bujanda, Editorial Derecho Financiero, Madrid, 1957, pág. 94.*

11. *Ibid, op. cit. pág. 95*

12. *Valdés Villareal, Miguel. Principios constitucionales que regulan las contribuciones, Apuntes de la Facultad de Derecho, 1975. Pág.*

13. *Ibid, op. cit. pág. 6.*

3.- Fuente del Ingreso gravable.- Que es el lugar de donde se obtiene la utilidad base del impuesto, independientemente de la nacionalidad o de la residencia del sujeto.

Del juego de estos tres conceptos, surgen las seis hipótesis de doble imposición o tributación internacional que son:

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

b) El del nacional, con residencia en su país, que obtiene ingresos de fuentes de riqueza localizadas en su país.

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

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

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

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

No habrá doble imposición cuando los tres elementos estudiados coinciden dentro de las fronteras de un solo país<sup>15</sup>; cabe aclararse que son estos los vínculos tributarios que contempla hasta la actualidad nuestra legislación fiscal, y las normas generales del derecho internacional que condicionan el poder tributario del Estado, prohíben tan sólo los actos individualizados de coacción de un Estado en el territorio de otro, por ello el derecho internacional general permite a los Estados,

15. Margain B. Hugo. Tesis para evitar la doble tributación en el campo internacional en materia del Impuesto sobre la Renta, basada en la teoría de la fuente del ingreso gravable. México, 1956, Pág. 6.

el elemento sine qua non para hacer surgir las obligaciones fiscales y-- su cuantificación, pudiendo citarse como ejemplo nuestra Constitución que en su artículo 31, fracción IV, dice que los impuestos o contribuciones-- destinados a cubrir los gastos públicos deberán ser proporcionales y e-- quitativos.

A continuación se exponen dos ejecutorias de la Suprema Corte-- de Justicia de la Nación, que apoyan lo que se ha dicho:

**IMPUESTOS PROPORCIONALIDAD DE LOS, NATURALEZA.**— El impuesto re-- quiere ser proporcional, y esa proporción para ser justa, se fundará en-- primer término, en el ingreso del contribuyente, punto de partida para a -- quilatar su capacidad contributiva y poder significarse que si aquel ob -- tiene mayores ingresos, más alto tendrá que ser el impuesto que llegará-- a satisfacerse, correspondiendo al legislador y a su obra inmediata, es-- to es, la ley fijar esa proporción.

Es de trascendencia conocer, para poder apreciar cuando un im-- puesto es proporcional, cuales son los antecedentes de la fracción IV -- del artículo 31 de la Constitución General de la República.

La asamblea Constituyente de Francia, en su nombrada Declara-- ción del año de 1789 consideró que "para el mantenimiento de la fuerza -- pública y para todos los gastos de la administración, es indispensable-- una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en -- atención a sus facultades (artículo 13)".

Esta teoría constitucional acerca del impuesto está apoyada en -- el principio de que todos deben contribuir a los gastos públicos, pero, -- al mismo tiempo, en el supuesto de que la aportación es, "en atención a-- sus facultades", es decir, a lo que modernamente la doctrina tributaria-- registra como la capacidad contributiva del deudor de la carga fiscal.-- Se desconoció, así, por primera vez, en un texto constitucional, que el -- impuesto sea un "sacrificio", tal como sostuvo la teoría económica del -

constitucional abandona la vieja teoría de que el impuesto sea un "sacrificio" que deben satisfacer todos por igual.

La primera de las Siete Leyes Constitucionales de 1836 arguye en su artículo 3º fracción II, que "es obligación del mexicano cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan", principio constitucional que ha de repetirse en el artículo 14 de las Bases de Organización Política de la República Mexicana, del 12 de junio de 1843, y en el artículo 4º del Estatuto Orgánico Provisional expedido por Don Ignacio Comonfort, el 15 de Mayo de 1856.

Desde hace más de siglo y medio, concretamente, a partir de la aplicación de la Constitución de Cadiz y de la Constitución Mexicana en 1857, es presupuesto constitucional del Derecho Tributario en México que el impuesto reúna los requisitos de proporcionalidad y equidad.

El Proyecto de Constitución que la Comisión Integrada por Ponciano Arriaga, Mariano Yañez y León Guzmán sometió a la consideración -- del Congreso Constituyente de 1856-1857, estableció, en su artículo 36 que "Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su Patria y contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipios en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes".

El 26 de agosto de 1856 se aprobó por unanimidad de 79 votos y con la única modificación sugerida por el Diputado Constituyente Espiridión Moreno, a fin de sustituir la expresión "justos intereses de la Patria" por la de "intereses de la Patria", el artículo 36 del Proyecto -- de Constitución, que la Comisión de estilo dispuso redactar con dos fracciones y quedó, definitivamente, como artículo 31 de la Constitución de 1857. Este mismo artículo 31 fué reformado, años después mediante Decreto del 10 de junio del año de 1898, y al adiccionársele con una fracción -- más, paso a ser su antigua fracción II la tercera, para resultar concebido como sigue:

públicos de la Federación Mexicana, pues el impuesto debe ser "en atención a sus facultades" (posibilidades), como propuso dicha Declaración, o "en proporción a los gastos decretados a los haberes o facultades" del obligado, como quiso e instituyó la misma Constitución de Cádiz.

Estos principios constitucionales del impuesto en Francia y en México han tenido tal proyección para la Teoría de la Constitución, que Italia los procura en su vigente Ley Fundamental del 31 de Diciembre de 1947, cuando en su artículo 53 afirma que "todos son llamados a concurrir a los gastos públicos, en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad". Estos "criterios de progresividad" son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva es en relación inmediata -- con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la Nación de modo que si mayor es la capacidad contributiva, mayor será también la cuota a cubrir, que en su progresividad encuentra su justa realización tributaria y su adecuada proporción.

- Amparo en revisión 6051/57 Inmobiliaria Zafiro, S. A.  
5 votos.
- Amparo en revisión 3444/57 Isabel, S. A.  
5 votos.
- Amparo en revisión 2526/56 Bienes inmuebles Riozaba, S. A.,  
5 votos.
- Amparo en revisión 40/57 La Inmobiliaria, S. A.  
5 votos.
- Amparo en revisión 668/57 Compañía Inmobiliaria Fare, S. A.  
5 votos.
- Amparo en revisión 3160/57 Bajío, S. A.,  
5 votos.
- Amparo en revisión 2835/57 Edificios Kodak, S. A.  
5 votos.

de un Estado, con escasos recursos económicos para la satisfacción de sus gastos públicos, estimados dentro de estos los sociales, y para su cabal desarrollo económico.

Corresponde apreciar ya, en cuanto a la función económica que cumple el impuesto en el seno de una sociedad, que si mayor es el potencial económico del contribuyente mayor tendrá que ser el impuesto, aunque invariablemente, en proporción a una capacidad contributiva personal o real, pues la teoría del interés público en bases fundamentales para fijar el impuesto que encuentra, en el escalonamiento de la cuota tributaria, una proporción cuyos resultados deberá repercutir en la necesidad de una redistribución de la renta nacional; en el quehacer de procurar el desarrollo económico y constante del país: en la estabilidad de su moneda y en el empleo de sus miembros, Única forma de lograr para éstos un mejor equilibrio social y un bienestar económico.

- Amparo en revisión 6051/57. Inmobiliaria Zafiro, S.A.,  
5 votos.
- Amparo en revisión 3444/57. Isabel, S. A.,  
5 votos.
- Amparo en revisión 2536/56. Bienes inmuebles Riozaba, S. A.,  
5 votos.
- Amparo en revisión 40/56. La Inmobiliaria, S. A.,  
5 votos.
- Amparo en revisión 668/57. Compañía Inmobiliaria Fare, S. A.,  
5 votos.
- Amparo en revisión 3160/57. Bajfo, S.A.,  
5 votos.
- Amparo en revisión 2835/57. Edificios Kodak, S. A.,  
5 votos.
- Amparo en revisión 5397/59. Ascamil, S. A.,  
5 votos.
- Amparo en revisión 7584/57. Negociadora e Inmobiliaria Metropolitana, S. A.,  
5 votos.

los 2 y 13 del Código Fiscal contienen disposiciones semejantes y compatibles con las expuestas.

En la fracción III del artículo 3°, la Ley alude a las unidades económicas sin personalidad jurídica. En este caso concreto y dado, que la ley no distingue sobre su nacionalidad o residencia, de resultar ligadas - por uno o ambos de los vínculos tributarios señalados, deberán de imputarse como sujetos del impuesto; concurriendo por tal, los vínculos de nacionalidad y de residencia o domicilio permanente. En el mismo sentido se pronuncia el Código Fiscal de la Federación en el artículo 13 del párrafo segundo.

Por su parte la fracción II del artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se contrae a la fuente de riqueza en los siguientes términos:

"Los extranjeros residentes en el extranjero y las personas morales de nacionalidad-extranjera no comprendidas en la fracción anterior, respecto de sus ingresos gravables procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional. Para los casos comprendidos en la fracción I - del artículo 31, se considera que la fente de riqueza está en territorio nacional cuando los ingresos se obtengan de persona residente en el país.- Tratándose de enajenación de acciones, bonos, certificados de Instituciones de Crédito, obligaciones, cédulas hipotecarias, certificados de participación se considera ubicada la fente de riqueza en el territorio nacional cuando se haya efectuado en el mismo la emisión de los títulos.

De lo expuesto se colige que la ley alude a fuente de riqueza - en tres diversas acepciones:

En la primera la ley se refiere a la fuente de riqueza en un -- sentido general, ya que concordando la fracción comentada con el artículo- 1°, de la Ley, se entiende que se refiere a todos aquellos ingresos o rentas provenientes de productos o rendimientos del capital, del trabajo, o - de la combinación de ambos, generados en territorio nacional, hipótesis en que se considera situada la fuente de riqueza en el país; en el mismo sen-

con un Estado"<sup>16</sup>

Arellano García señala que "la nacionalidad es la institución-jurídica a través de la cual se relaciona una persona física o moral con el Estado, en razón de pertenencia, por sí sola, o en función de cosas - de una manera originaria o derivada"<sup>17</sup>

De lo expuesto puede apuntarse que la definición que brinda el diccionario de la Real Academia de la Lengua, es adecuada, aún cuando - no hace alusión a la diferencia que existe entre Nación y Estado, siendo que Nación es un conglomerado de seres humanos vinculados por lazos-sociológicos, raciales, culturales, de costumbres, etc., en tanto que - Estado es una creación jurídica constituida en forma de persona y compuesta por una población que podrá constituir per se una o varias naciones, un territorio y un gobierno.

La definición propuesta por Niboyet como atinadamente señala - Arellano García presenta dos importantes puntos susceptibles a crítica, y que son:

"Que al incluir en la definición propuesta, la alusión vinculo político provoca una confusión con ciudadanía, ya que la vinculación política es esencial en la concepción de ciudadanía, pero no en la de - nacionalidad, verbigracia nacionales menores, de 18 años, no presentando ningún vinculo político con el Estado. La expresión vinculo jurídico es demasiado amplia pudiendo conducir también a errores, toda vez que puede haber extranjeros vinculados, jurídicamente con un Estado en razón de la celebración de algún contrato y no por ello, dejarán de ser extranjeros"<sup>18</sup>.

16. Arellano García, Carlos. *Derecho Internacional Privado. Editorial - Porrúa, S. A., México, 1974, pág. 96.*

17. *Ibid, op. cit. pág. 97.*

18. *Ibid, op. cit. pág. 98.*

Arellano García critica los limitados requisitos que nuestra legislación ordena se satisfagan para concederle la nacionalidad a las personas morales, ya que, "la experiencia ha demostrado palpablemente - que a un consorcio extranjero le basta acudir a un perito en organización de sociedades, para llenar todos los trámites de constitución de una filial en México conforme a las leyes de nuestro país fijando un domicilio en la República para gozar de todas las prerrogativas que corresponden a una auténtica sociedad mexicana aunque las utilidades sean llevadas posteriormente al extranjero. Existen de hecho sociedades que en nuestro país funcionan como mexicanas pero que no tienen de mexicanas - más que los dos requisitos exigidos por la legislación mexicana"<sup>21</sup>. Carrillo<sup>22</sup>, consigna que la exportación de utilidades de empresas pseudo-mexicanas, produce una descapitalización de nuestro país, que tiene que ser balanceada con préstamos que conceden instituciones internacionales públicas y privadas.

Arellano García<sup>23</sup>, opina que para evitar las irregularidades apuntadas deberá consignarse en nuestra legislación como requisitos a satisfacer para las sociedades mexicanas, que cuando menos el 51% de su capital pertenezca a mexicanos y que el control o dirección de la empresa lo ejerzan los nacionales, a fin de evitar que personas morales mexicanas se hallen identificadas con intereses de otro Estado.

Como beneficios de los que gozan empresas mexicanas, respecto a las extranjeras, pueden señalarse los siguientes:

- a) Exenciones totales o parciales de impuestos indirectos.
- b) Reducción del 5% de sus utilidades netas, por concepto de reserva legal.
- c) Pueden reducir de sus utilidades las cantidades que se reinviertan.

21. *Ibid*, op. cit. pág. 229.

22. *Ibid*, op. cit. pág. 229.

23. *Ibid*, op. cit. pág. 232.

sica.

c) A falta de domicilio, en los términos indicados en los incisos anteriores el lugar en que se encuentren.

## II. Trátandose de personas morales:

a) El lugar en que esté establecido la administración principal del negocio.

b) En defecto del indicado en el inciso anterior, el lugar en el que se encuentre el principal establecimiento.

c) A falta de los anteriores el lugar en el que se hubiere realizado el hecho generador de la obligación fiscal.

III. Si se trata de sucursales o agencias, de negociaciones extranjeras, el lugar donde se establezcan,; pero si varias dependen de una misma negociación, deberán señalar a una de ellas para que haga las veces de casa matriz y, de no hacerlo en un plazo de quince días a partir de la fecha en que presenten su aviso de iniciación de operaciones, lo hará la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y

IV. Tratándose de personas físicas o morales, residentes en el extranjero, que realicen actividades gravadas en el país a través de representantes, se considerará como su domicilio el del representante".

En el precepto legal referido se define al vínculo de residencia aplicable a las personas físicas de manera semejante a la noción del domicilio empleado en materia civil, con la salvedad que el concepto "lugar", se circunscribe en materia fiscal, a la casa en que habite el causante, tanto en el caso de que tenga un establecimiento permanente, como cuando carezca de este, atribuyéndole de cualquier forma, necesariamente un domicilio sui géneris.

La Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 4º, considera como domicilio preferente de las personas físicas, el lugar en -

la India y Estados Unidos de 10 de noviembre de 1959, el celebrado entre Estados Unidos y República de Honduras el 25 de junio de 1956 y la Convención Fiscal Franco-Británica del 14 de diciembre de 1950. Igualmente se contempla este vínculo en los convenios tipo para evitar la doble tributación de los Estados Unidos, Alemania y la OCDE, Organización de Cooperación y Desarrollo Económico.

La teoría del establecimiento permanente, permite gravar -- al Estado tan solo en los casos en que el causante se halle establecido de una manera permanente en su territorio, habiéndose aceptado en las conferencias celebradas en México en 1943 y en Londres en 1946, dos condiciones que son:

1.- "Que exista un lugar fijo de negocios en el país."

2.- "Que dicho lugar fijo tenga un carácter productivo, comprendiéndose las sedes centrales, sucursales, minas, pozos de petróleo, plantaciones, fábricas, talleres, almacenes, locales, oficinas, instalaciones y otros lugares fijos con carácter productivo"<sup>25</sup>

Esta teoría ha sido defendida y sostenida por los países -- de alto desarrollo industrial y económico, así como por los países exportadores de capital, por el hecho de que al estar vinculados a ellos -- por su nacionalidad o residencia, los titulares de los capitales dados -- en préstamo como lo son instituciones de crédito, grandes empresas que operan en países de menor desarrollo en caso de no tener en estos lugares, establecimientos permanentes, se ven exceptuados de pagar impuestos en esos países, existiendo casos en que podría hablarse de un establecimiento permanente, pero por no estar contemplados específicamente en la definición, se excluyen de ésta; así mismo, resultan beneficiados con esta teoría, los agentes y comisionistas que no tienen un establecimiento permanente en los países en desarrollo, afectando y reduciendo -- la órbita de soberanía impositiva de tales Estados, por lo que siempre

25. *Ibid*, op. cit. pág. 117.

posición o entrega;

c) El mantenimiento de existencias de bienes o mercancías - pertenecientes a la empresa con el fin exclusivo de que los elabore otra empresa;

d) El mantenimiento de un local fijo de negocios dedicado - exclusivamente a la compra de bienes o mercancías o a la obtención de - información para la empresa;

e) El mantenimiento de un local fijo de negocios dedicado - exclusivamente a la publicidad, la información, la investigación científica u otras actividades similares de carácter preparatorio o auxiliar, por cuenta de la empresa.

4.- Toda persona que actúe en uno de los Estados contratantes en nombre de una empresa del otro Estado contratante, a menos que se trate de un representante independiente al que se le aplique el párrafo 5, tendrá la consideración de establecimiento permanente en el -- primer Estado contratante, si tiene, y ejerce habitualmente en dicho -- Estado, poderes para concertar contratos en nombre de la empresa, a no ser que sus actividades se limiten a la adquisición de bienes o mercancías por cuenta de la empresa.

5.- No se considerará que una empresa de uno de los Estados contratantes tiene un establecimiento permanente en el otro Estado contratante por el sólo hecho de que realice en él operaciones comerciales por mediación de un corredor, un comisionista general o cualquier otro representante independiente, que actúe en el desempeño ordinario de sus negocios.

6.- El hecho de que una compañía de uno de los Estados contratantes controle a una compañía del otro Estado contratante o esté -- controlada por ella, o de que realice operaciones comerciales en ese otro Estado contratante, por mediación de un establecimiento permanente-

cho a gravarla porque, en última instancia, esos instrumentos jurídicos hacen efectivo un derecho a riquezas reales en el país donde están situadas"<sup>27</sup>. Del Río comenta, que la "teoría de la fuente del ingreso se funda en la territorialidad de la norma jurídica tributaria, que no es más que una aplicación del concepto de la Soberanía del Estado: la soberanía fiscal"<sup>28</sup>

Por su parte Sainz de Bujanda dice que, "los hechos impondibles tienen un aspecto o dimensión espacial y ofrece una importancia -- trascendental, determinar quienes son ambos sujetos acreedor y deudor en función del territorio en que el hecho imponible se haya producido"<sup>29</sup>. Cuando resulta conflictivo determinar en que lugar o país se ha verificado el hecho generador que será la causa del ingreso gravable, Sainz de Bujanda<sup>30</sup> considera que el problema es de derecho y no de hecho, contemplando como solución que el hecho imponible no puede existir fraccionado, por lo que habrá que considerar que el hecho imponible ha tenido lugar íntegramente en un solo Estado, precisamente en aquel en cuyo territorio se ha producido el último elemento que sea indispensable para completar el conjunto de las circunstancias abstractas.

Margain<sup>31</sup> emplea como elemento determinante en su obra, a la teoría de la fuente del ingreso gravable para resolver los problemas de la doble imposición, proponiendo las siguientes recomendaciones:

Ingreso por imposición de capitales -objetivos- la fuente es el capital mismo, por ende es esta, el lugar en donde reside el deudor que constituye la fuente de riqueza para el acreedor.

Ingreso de trabajo -personales- se gravarán por el Estado en que tienen su fuente, esto es, aquel en el que reside quién paga el trabajo prestado.

27. Del Río Rodríguez. Op. cit. pág. 118.

28. Ibid, op. cit. pág. 119.

29. De la Garza, Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, S.A., 6a. Edición, México, 1975. pág. 422.

30. Ibid, op. cit. pág. 423.

31. Margain, op. cit. pág. 22.

Hay dos hipótesis en las cuales la utilidad obtenida debe revertirse al país de la fuente, y que son las siguientes:

En cuanto a materias primas, si una empresa establecida permanentemente en dos Estados adquiere y enajena estas, definiéndose la materia prima exportada. Como todo producto natural de origen animal, vegetal o mineral que se envía para su transformación industrial o para su venta, a un establecimiento permanente de la misma empresa explotadora, situado en otro país, en este caso la fuente de utilidad gravable se revierte al país productor de las materias primas, toda vez que son la base de la utilidad de la empresa explotadora.

Referente a bienes manufacturados, cuando las empresas manufactureras que operando en un Estado venden sus productos en una proporción mayor, esto es que carezcan de mercado interior y efectúan sus ventas a través de un establecimiento permanente situado en otro país, se revierte la fuente al territorio en el que se encuentre la empresa manufacturera lo que viene a evitar que el país productor se vea lesionado, ya que la fuente de riqueza que produce la utilidad, está efectivamente ubicada en el Estado en donde se halla la empresa manufacturera y el país al que exporte, sólo podrá gravar con impuestos arancelarios las mercancías o manufacturas importadas.

Como corolario Margafin brinda las siguientes conclusiones:

"a.- Un país en desarrollo no debe aceptar un tratado basado en la teoría del establecimiento permanente.

b.- El tratado debe estructurarse sobre la teoría de la --- fuente, como norma general.

c.- La fuente se ubica salvo en los casos de excepción.

Impuestos reales.- En el territorio nacional o extranjero-- donde la empresa desarrolla la actividad para que fue organizada.

c) La tercera fija, como hecho generador, el beneficio obtenido del esfuerzo realizado; situación que no contempla nuestra legislación.

Por cuanto a la opinión de Cervantes García<sup>35</sup> en que afirma que la Ley Mexicana del Impuesto sobre la Renta considera que la fuente de riqueza se genera en aquel lugar de donde procede el pago, en el caso de la fracción II del artículo 3°, se considerará que la fuente de riqueza está situada, en territorio nacional cuando los ingresos se obtengan de personas residentes en el país. Al efecto, me permito disentir de tal opinión, ya que si bien se contempla en tal precepto que los ingresos por los conceptos aludidos deben de provenir de personas residentes en el país, la fuente del ingreso gravable o riqueza, lo constituirán justamente los casos comprendidos en la citada fracción I del artículo 31 de la Ley de la materia, ya que el artículo 3° en su fracción II de la Ley en comento los reputa como establecidos en territorio nacional, aún cuando se verifiquen en el extranjero, siendo ésta una concepción que se hace en razones de oportunidad fiscal y elongación de soberanía impositiva territorial, más sin tener base o sustento jurídico y originando como consecuencia casos de evidente doble imposición, ya que como se señaló de antemano, es necesario escindir lo que constituye la fuente de riqueza y la riqueza que de esta emane, que constituirá el ingreso gravable, tanto para el Estado como para el causante, en sus respectivos caracteres de sujeto activo y pasivo. En otras palabras puede decirse que es fuente de riqueza para el caso concreto comentado, el empleo, utilización, beneficio o participación por residentes en el país de los casos e hipótesis a que se contrae enunciativamente el artículo 31 fracción I, verificados en el país o en el extranjero, y son solo hipótesis ejemplificativas a las que se extiende el concepto fuente de riqueza jurídicamente instrumentalizada por la Ley, constituyendo en estricto sensu, tales pagos, tan sólo la fuente del impuesto y no de riqueza.

35. *Ibid*, op. cit. pág. 21.

cepto citado le permitiría deducir en parte el Impuesto sobre la Renta pagado en ese país, más no dejando de estar vinculado por los lazos de nacionalidad y residencia.

Referente a operaciones de naturaleza mercantil el exponente señala que: "cuando se trata de operaciones celebradas en el comercio internacional... y que la empresa extranjera por los medios comunes se desposee de la cosa vendida entregándola a las vías de comunicación consignada directamente a la persona adquirente en territorio nacional puesto que la disposición de dicha cosa o sea la entrega de ella se efectúa en el extranjero, es indudable que la fuente de riqueza se encuentra ubicada en territorio extranjero..."<sup>38</sup>

Fernandez en su obra<sup>39</sup> brinda los siguientes conceptos de fuente de riqueza: "El término fuente que la ley del Impuesto sobre la Renta utiliza, se identifica con el de origen, el término riqueza indica las actividades que dan origen ("fuente") a los ingresos gravables. Riqueza es el elemento que origina los ingresos objeto del impuesto."- "Lo anterior nos lleva a la conclusión de que, en lo que al Impuesto - Sobre la Renta al Ingreso Global de las Empresas se refiere, la fuente de riqueza se localiza en el lugar en donde opera la empresa, es decir, el lugar en el que lleva a cabo las actividades que producen los ingresos gravables. Si el hecho o acto jurídico (riqueza), que da origen -- (fuente) a la obligación tributaria tiene lugar en territorio nacional el sujeto que perciba el producto de esa riqueza, es sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta".

Referente a la remisión que hace la Ley del Impuesto sobre la Renta, al artículo 31, fracción I para conceptuar la fuente de riqueza en casos específicos, nos indica que: "Si analizamos con detenimiento los casos comprendidos en la fracción I del artículo 31 veremos

38. *Ibid*, op. cit. pág. 138.

39. *Ibid*, op. cit. pág. 150.

Referente a los productos derivados del trabajo señala que:

"En lo que hace a profesionistas (artículo 49, fracción II) del penúltimo párrafo del artículo 59 de la Ley en estudio, se colige que la fuente de riqueza tratándose de ingresos provenientes del trabajo, es el lugar en donde el sujeto ejerce su actividad"<sup>44</sup>.

Referente a la reforma de que fue objeto la fracción I del artículo 3° de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el año de 1974 - en que se amplió ejemplificativamente la noción de fuente de riqueza y que a la letra quedó como sigue: "Tratándose de enajenación de acciones, bonos certificados de Instituciones de Crédito, obligaciones, cédulas hipotecarias y certificados de participación, se considera ubicada la fuente de riqueza en el territorio nacional cuando se haya efectuado en el mismo la emisión de títulos. Cabe comentar que la expresión "fuente de riqueza", que aquí se utiliza, es como un mero subterfugio para gravar los ingresos del caso, ya que dicha expresión, nada tiene que ver con la connotación técnico jurídica con que habitualmente suele identificarse. Huelga decir que la implantación de referencia no tiene tampoco fundamento doctrinal alguno"<sup>45</sup>. Concluye el autor citado con las siguientes palabras. "Este criterio de fuente de riqueza constituye un caso de excepción a la regla general contenida en el último párrafo de la fracción I del artículo 31, puesto que los ingresos que se comprenden en la nueva adición legal son productos o rendimientos de capital"<sup>46</sup>.

Por lo expuesto se aprecia que la connotación que de fuente del ingreso gravable brinda la Ley del Impuesto sobre la Renta, contiene tres diferentes concepciones de fuente de riqueza; la primera que debe considerarse como genérica y debe ser compatible con todos los de

44. *Ibid*, op. cit. pág. 151.

45. *Ibid*, op. cit. pág. 153.

46. *Ibid*, op. cit. pág. 153.

nar la fuente de la renta, por lo complejo que sería el uso de un sistema contable que consolidara la totalidad de operaciones comerciales de la empresa.

Por otra parte P. Balbi dice que: "El principio de territorialidad de la fuente, atribuye la potestad tributaria al país en cuya jurisdicción está ubicada la fuente productora que genera la renta por lo que se requiere establecer criterios de ubicación, y no establecer criterios de fuente con relación a cada tipo de renta, pues el concepto de fuente es unívoco, la fuente productora de la renta es un capital o una actividad para todos los efectos tributarios, no varía para efectos de atribuir la potestad tributaria. Lo que complementa al criterio de territorialidad es una serie de definiciones técnicas que procuran ubicar a la fuente productora de los distintos tipos de renta--consultando fundamentalmente a su naturaleza; y esto exige también una definición de los distintos tipos de renta. Por cuanto a los criterios para categorizar las rentas, normalmente se distinguen cuatro tipos de renta: la renta producida por bienes inmuebles; la renta pasiva producida por capitales mobiliarios; la renta activa producida también por capitales mobiliarios (empresa, inversión directa); y la renta generada por el trabajo"<sup>48</sup>.

Respecto a la fuente del ingreso gravable la Suprema Corte de Justicia de la Nación y el Tribunal Fiscal de la Federación, han --dictado ejecutorias en los siguientes términos:

Impuesto sobre la Renta, Empresas Extranjeras que perciben de Fuentes Nacionales.

El artículo 3º, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, reformado por Decreto de 28 de diciembre de 1967, establece que son sujetos del impuesto los extranjeros residentes en el extranjero y las personas morales que no estén establecidas en el país, respec

48. Memoria... op cit. pág. 184.

que se realicen. En el concepto anterior se encuentran comprendidos -- los siguientes elementos: a) un hecho generador económico de relevancia jurídica para el derecho tributario, b) una disposición legislativa que crea el impuesto y, c) un presupuesto de hecho, que actualizado origina el surgimiento de la obligación prevista en la Ley de pagar de terminado tributo. En el artículo II de la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles del Estado de Tamaulipas se contempla el caso del pago del Impuesto en su fracción I para las matrices y en su fracción II para las sucursales o dependencias, y en ambos casos, lo que se grava es la operación mercantil de venta; en la fracción I se toma en --- cuenta que los productos se hayan elaborado o producido dentro de la - jurisdicción fiscal de la matriz y en la fracción II que las sucursa-- les o dependencias tengan intervención directa en la elaboración o productos cuya disposición origina la percepción de los ingresos; pero -- los ingresos precisamente se obtendrán por la operación mercantil de = su venta. En uso de su potestad de imperio y autonomía, las entidades federativas pueden adoptar diversos criterios de vinculación que dan - nacimiento a la obligación tributaria por parte de los causantes, como son el criterio de la territorialidad, el del domicilio o el de la fuente de riqueza o del ingreso.

Amparo en revisión 3060/63.- Anderson Clayton Co., S.A., de C.V.- 14 de marzo de 1974.- Unanimidad de 17 votos de los Ministros López Aparicio, Franco Rodríguez, Rebolledo, Rivera Silva, Huítrón, Rojina Villegas, Rocha Cordero, Martínez Ulloa, Marriñu, Palacios Vargas, Cañedo Salmorán de T., Saracho, Del Río, Guerrero, Martínez, Mondragón Guerra y Aguilar Álvarez.- Ponente: Salvador Mondragón Guerra.- Secretario: Francisco M. Ramírez. Informe de la Suprema Corte de Jus-- ticia de la Nación. Año de 1974, pleno, p. 320.

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-

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

Amparo en revisión 8140/61. Promovido por Societe Anonyme des Manufactures de Glaces et' Produits Chimiques de Saint Gobain Chumy Et-Ciry y Fertilizantes de Moclova, S.A., fallado el 19 de enero de -- 1971, por unanimidad de 20 votos.

Informe de la Presidencia de la Suprema Corte de Justicia -- de la Nación, relativo al año de 1971 pleno pags. 290 a 292.

Impuesto sobre la Renta, las Empresas Extranjeras Establecidas fuera del país, son causantes por los ingresos obtenidos de Fuentes de Riqueza Situadas en el Territorio Nacional.

Debe considerarse que una empresa extranjera, establecida -- en el extranjero, es causante del Impuesto sobre la Renta conforme a -- lo mandado por el artículo 6° fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta (vigente hasta el 31 de diciembre de 1964), cuando su in-

Apéndice de Jurisprudencia de 1917 a 1965 del Seminario Judicial de la Federación. Tercera parte.- Segunda Sala.- pág. 174.

Por su parte el Tribunal Fiscal de la Federación, tratando el caso específico de la asistencia técnica, ha dictado la siguiente jurisprudencia respecto al concepto de fuente de riqueza, la resolución aludida se expresa en los siguientes términos: Asistencia Técnica prestada por extranjeros fuera del Territorio Nacional. Los ingresos por ella no causan el Impuesto sobre la Renta.- Cuando el artículo 3º-fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que son sujetos del impuesto los extranjeros residentes en el extranjero y las personas morales de nacionalidad extranjera respecto de sus ingresos gravables procedentes de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional, por fuentes de riqueza debe entenderse el trabajo, el capital o la combinación de ambos, concepto que no debe confundirse con el de fuentes del impuesto, que es el conjunto de bienes, dinero o especie con los que se paga el impuesto; por tanto si se presta asistencia técnica por extranjeros y desde el extranjero quien obtenga el ingreso por tal motivo no es causante de Impuesto sobre la Renta y quien lo pagó no está obligado a retenerlo.

Universidad de las Américas, A. C., 4247/966 Revista del Tribunal Fiscal de la Federación 1966 Tomo II, pág. 320.

La jurisprudencia aludida ha sido modificada y el nuevo criterio lo comentaré en el capítulo IV.5.

A fin de ampliar lo expuesto, resulta adecuado señalar casos en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha considerado que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional en los siguientes ejemplos:

"a) Toda empresa extranjera residente en el extranjero que adquiera bienes en México para su exportación y venta a terceros, por sí mismos o por conducto de representantes, sea cual fuere el nombre -

para someter a todos los obligados a causar el impuesto sobre la renta, y por basarse en la sujeción económica entre los sujetos referida por Fournrouge, parte del elemento esencial de la capacidad contributiva, - Único parámetro para derivar y legitimar la facultad impositiva del Estado.

Desde un punto de vista económico y hacendista, la actual vigencia de cuatro vínculos tributarios, obedece a que ningún país ni desarrollado ni en vías de desarrollo, pretende renunciar a cuantos ingresos fiscales por concepto de renta pueda obtener, trayendo aparejada como desventajosa consecuencia que el país importador de capital -- que tenazmente sostenga el vínculo de fuente de riqueza, propiciará -- que se le deseché como receptor de inversiones, prefiriéndose por ende algún otro país también en vías de desarrollo que permita, que ingresos originados en él, no sean gravados. Por otra parte los países exportadores que se empeñen en aplicar los vínculos de nacionalidad, residencia y establecimiento permanente, propiciarán que sus nacionales y residentes se establezcan en otros lugares como los paraísos fiscales, a fin de evitar se les grave por ingresos que hayan obtenido de fuentes de riqueza situadas en el extranjero. Como se podrá observar - posturas radicales acarrear perjuicios para todo tipo de países y lo más conveniente aunque difícil al momento de negociar, es que se celebren acuerdos y convenios idóneos para repartir los recursos fiscales - siempre en un clima de equidad, para fomentar así, un libre comercio - internacional, flujo de capitales y sobre todo un desarrollo y ayuda a los países importadores de capital, que son quienes se encuentran en una situación precaria y por su propia confirmación son los más débiles, siendo factible aprovechar un periodo de conjuntura para chantajearlos e hipotecar por años recursos financieros que en justicia les corresponden.

#### I.5. Argumentos que justifican gravar al ingreso global.

Expongo a continuación las razones de los países partidarios de gravar el ingreso global o total de sus ciudadanos y residen--

Por todo lo antes dicho, los causantes de países exportadores de capital han optado por crear empresas en países que no gravan - el ingreso de origen externo (paraísos fiscales), para imputarles a es tos sus ingresos, pudiendo así acumularlos libres de impuestos.

1.5.1. Problemas administrativos originados de gravar el -- ingreso externo, que han dado origen a convenios fis cales internacionales.

Los países exportadores de capital observan día a día como sus nacionales y residentes proceden a crear empresas en los paraísos-fiscales perdiendo ingresos que hubieran podido ingresar a sus arcas, - de proveer medios para evitar la doble imposición a más de que pueda- resultar costoso averiguar, la cuantía y origen de los ingresos exter- nos.

Por su parte los países importadores de capital observan -- que el rendimiento de pretender recaudar ingresos de origen externo es poco redituable, pues resulta costosa la administración y determinación de estos gravámenes a más de que el incentivo que podrían tener tasas- menores de sus impuestos se ven nulificados, ya que al repatriarse, el ingreso al país exportador, este en el mejor de los casos acreditará - el impuesto pagado, pero aplicará su tasa que generalmente es mayor -- por lo que el sacrificio del país importador no causa beneficio alguno al inversionista extranjero, sino al fisco del país exportador. Por lo dicho es que países desarrollados y en vías de desarrollo, prefieren - repartir el producto de sus ingresos fiscales a fin de que se armoni- cen los gravámenes y elementos que dan origen a la doble tributación - pactando también intercambios de información de los causantes, a vir- tud de convenios fiscales. Abatiéndose así problemas y costos en la -- determinación y administración de ingresos de origen externo.

Según Fernández y Cuevas<sup>52</sup> los impuestos que se causan en - México por pagos que se hacen al extranjero adolecen de las siguientes

52. *Ibid. op. cit.* pág. 194.

videndos, intereses, rentas y otros ingresos procedentes de inversiones de capital en el exterior, depositados en una cuenta bancaria en el exterior que nunca entran al país donde reside el contribuyente, la administración solo puede averiguar la información necesaria por accidente, sin embargo, bajo un acuerdo fiscal muy común, que existe en muchos -- países industrializados, se autoriza y de hecho se exige, cooperación e intercambio de información entre las autoridades fiscales de los países. Esto es posible, por que los países industrializados siempre exigen el pago de un impuesto sobre el ingreso de inversión cuando el beneficiario reside en otro país, y así varios países han incrementado - en forma substancial el rendimiento del impuesto sobre la renta de origen externo, descubriendo ingresos externos no declarados.

1.6. Argumentos que justifican gravar tan solo el ingreso - obtenido en el país de la fuente o de origen interno.

Ahora se expone la otra cara de la moneda respecto a las -- opiniones vertidas en el anterior inciso, y al efecto me remito a opiniones que se contienen en el trabajo de la OEA<sup>54</sup>, y que además creo - reflejan integramente la esencia del punto que se trata. Los representantes de países importadores de capital, en especial America Latina, consideran que el impuesto procedente de fuentes nacionales es justo, pero que el impuesto a ingresos procedentes del exterior no lo es. Explican que la propiedad, el negocio, las actividades, la profesión o empleo que han producido el ingreso en cualquier país, ha sido posible, se ha protegido y beneficiado a través del mantenimiento de las leyes, el orden y los servicios públicos que proporciona el gobierno de dicho país con sus recaudaciones fiscales, y que el desarrollo del país donde se origina el ingreso, sufriría si parte de este, se canalizará en forma de impuesto a otro país, y que como los impuestos en los países de menor desarrollo generalmente son inferiores a los de las regiones industrializadas del mundo, la atracción que ejercen estos sobre nuevas inversiones del exterior, se nulifica por el país exportador de capital, a través del impuesto adicional que resulta de acreditar el im-

54. *Ibid. op. cit. pág. 64.*

## CAPITULO II.

### DIVERSAS OPINIONES SOBRE LA DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL.

55

Margaín dice que se origina la doble imposición internacional, cuando las legislaciones de dos Estados coinciden en gravar un -- mismo ingreso, obtenido por un contribuyente, o dicho en otras pala-- bras, la coincidencia de dos o más impuestos sobre un ingreso de una -- persona física o moral, por encontrarse dentro de los supuestos lega-- les previstos en las leyes, sobre todo cuando la legislación interna-- no contempla ningún sistema para evitar el fenómeno de la doble imposi-- ción, ya sea mediante la deducción del impuesto pagado en otro Estado, segregación del ingreso ya gravado o la existencia de algún tratado bi-- lateral por parte de los Estados de que se trata. Del Rlo Rodríguez se ñala que: "más que técnicos o jurídicos los problemas modernos de la - imposición internacional son esencialmente políticos"<sup>56</sup>. Alude a una - jurisprudencia del Tribunal Federal Suizo en que se define a la doble- tributación en los siguientes términos: "cuando la misma persona se ha - lla obligada por la legislación de dos Cantones; al mismo impuesto so- bre el mismo objeto de tributación y en el mismo periodo"<sup>57</sup>, contemplan- do esta definición en el caso del Impuesto sobre la Renta, la unidad - en el sujeto pasivo, en el objeto, el tiempo y el impuesto, así como - los diversos conceptos de ingreso que contengan dos o mas legislacio--

55. Margaín, *op. cit.* pág. 5

56. Del Rlo Rodríguez, *op. cit.* pág. 110.

57. *Ibid.*, *op. cit.* pág. 121.

El Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones en el año de -- 1946, en su sesión celebrada en la Ciudad de México, dijo que: "Hay doble o múltiple imposición internacional cuando los impuestos de dos o más países gravan de tal manera, que las personas sujetas a tributa---ción en más de un país soportan una carga tributaria mayor que si estu---vieran sujetos únicamente a una soberanía fiscal. La carga tributaria---adicional puede deberse no solo a diferencias de los criterios tributa---rios de los Estados afectados, sino al hecho de que dos o más jurisdicciones establezcan concurrentemente impuestos que tengan las mismas bases e incidencia, sin tener en cuenta las reclamaciones de otras ad---ministraciones fiscales"<sup>63</sup>

La doble imposición puede originarse por diferencias a re---glas legales de dos o más países referentes:

al concepto de ingreso;

a los métodos de computación de renta; y

a la noción de fuente del ingreso gravable. Por causa de -- las discrepancias señaladas, es que las medidas unilaterales no podrán evitar la doble tributación, lo que se demostrará en el capítulo terce---ro.

De las definiciones y opiniones expuestas se concluye, que---habrá doble imposición cuando dos o más Estados coinciden en gravar -- con impuesto semejante a un mismo:

- a) objeto tributario (que puede ser la renta);
- b) sujeto pasivo u obligado; y
- c) período.

A los conceptos señalados debe darseles un significado eco---nómico, ya que jurídicamente cada país puede elaborar sus propias defi---niciones, de renta, sujeto, etc.

<sup>63</sup>. *Ibid. op. cit. pág. 82.*

### CAPITULO III.

#### MEDIDAS UNILATERALES PARA MITIGAR LA DOBLE TRIBUTACION.

Conscientes del clima de injusticia tributaria que causa la doble tributación internacional, los países desarrollados o exportadores de capital, han ideado algunas medidas contenidas en sus legislaciones que si bien no eliminan este problema, si lo mitigan, de donde se colige su eficacia tan solo relativa, y esto obedece a las diferencias que puedan existir en las leyes de dos o más Estados, respecto al contenido, concepción y límites de los elementos que dan origen a la doble tributación, por lo que incluso la exención total que conforme a sus leyes conceda un país de los ingresos cuya fuente se encuentra en otro diverso, puede en ocasiones por la disparidad o diferencia de los elementos antes referidos, producir una doble tributación internacional. A guisa de ejemplo puede señalarse que lo que se considera como ingreso en un país, no lo es en otro, o bien, que la suma que determine un país como ingreso difiera radicalmente de la que estime otro Estado conforme a sus disposiciones fiscales, o bien que ambos países consideren que la fuente de un ingreso se encuentra en los dos países. Todas estas consideraciones y otras más que se presentan en la práctica son las razones que impiden la eficacia total y a veces ninguna de las medidas unilaterales.

Por otra parte el país en desarrollo generalmente grava con una tasa menor a la que aplica el país desarrollado, por lo que en el supuesto de que alguna medida operara de la manera esperada, esto es -

ideal, de cualquier forma el incentivo por una tasa menor del país en desarrollo, sucumbe, ya que el país desarrollado cobrará el remanente hasta alcanzar la tasa impositiva que corresponda conforme a su legislación.

Gnazzo Lima<sup>64</sup>, brinda el siguiente cuadro y clasificación de las medidas unilaterales.

Medidas tendientes a atenuar o reducir la doble tributación.	{ Método de deducción. Método de reducción del impuesto. Diferimiento del impuesto. Crédito por inversión.
Medidas tendientes a evitar la doble tributación.	{ Método de exención. Método de crédito. a) Crédito directo. b) Crédito indirecto. c) Crédito por impuesto exonerado (tax sparing)

Las medidas tendientes a atenuar la doble tributación solo la reducen o la suspenden temporalmente. Los países que las aplican dada la poca utilidad que poseen, brindan una mayor posibilidad o capacidad de negociación a países de escaso desarrollo al momento de discutir la celebración de tratados tributarios ya que si tuvieran vigentes medidas que tratan de evitar la doble tributación, al verse esta disminuida o abolida, según el punto de vista de los países desarrollados y aducir que ya han concedido prácticamente todo para anularla, exigen mayores sacrificios al país en desarrollo.

### III.1. Exención del ingreso extranjero.

Esta medida llamada también método de segregación de ingresos consiste en no acumular al ingreso gravable en el país en que resi

64. Memoria... op. cit. pág. 137.

base en la nacionalidad o residencia, exige al causante que declare -- por separado los ingresos que obtenga del exterior, asignándole el impuesto correspondiente y a la suma que por tal concepto resulte, se le puede acreditar el importe del impuesto que se haya pagado en el país de la fuente, siempre y cuando este no exceda del impuesto del país exportador. Esta medida como puede apreciarse es benéfica tan solo para el país desarrollado que casi siempre obtendrá un ingreso, toda vez -- que sus tasas impositivas son mayores que las de los países fuente o en vías de desarrollo, haciendo nugatorias las ventajas fiscales del país importador y de las exenciones o subsidios que pueda conceder en su perjuicio y del causante, pero en beneficio del fisco del país exportador.

Como países que aplican esta medida tenemos a la gran mayoría de los desarrollados como los Estados Unidos de Norteamérica, al Canadá y casi la totalidad de los países de la Comunidad Económica Europea (C.E.E.).

Esta medida no podrá aplicarse cuando los ingresos internos sean menores de los externos o bien cuando los métodos de computación del ingreso den sumas diferentes, cuando el concepto de ingreso sea -- disímbolo o que por disposiciones legales del país exportador, la fuente se ubique en este país. Como deficiencia fundamental de este método -- para el causante se tiene que deja pendientes y subsistentes los deberes formales hacia las administraciones fiscales, que suelen ser engorrosos, además de que el acreditar los impuestos pagados en el extranjero no es nada fácil o bien que por diferencias en la definición o concepto sobre el ingreso entre ambos países, el impuesto causado en uno no equivaiga al que se cause en el otro.

Se ha ideado también en Estados Unidos, Japón y el Reino Unido el método de crédito indirecto que se aplica a los impuestos pagados por dividendos por sociedades que poseen acciones.

Como excepción a lo dicho tenemos el caso del crédito al im

Utilidad bruta.	\$ 1,000.00
Impuesto del país de la fuente.	<u>\$ 500.00</u>
Saldo de la utilidad.	\$ 500.00
Impuesto del país de residencia.	<u>\$ 250.00</u>
Saldo de utilidad neta.	\$ 250.00
Total de impuestos pagados.	\$ 750.00

El peso excesivo de la carga fiscal podría atenuarse combinando la deducción del impuesto extranjero con una tasa más reducida del impuesto del país de residencia, aplicable a los ingresos originados en el extranjero.

#### III.4. Diferimiento o aplazamiento del impuesto nacional sobre utilidades retenidas en el país de la fuente.

Chapoy Bonifaz<sup>66</sup> comenta que, este sistema permite que las utilidades obtenidas por una empresa en el extranjero; aún siendo esta controlada por accionistas residentes, no sean gravadas en el país exportador del capital en tanto permanezcan en el extranjero. Este sistema es aconsejable administrativamente con respecto a inversiones efectuadas por países desarrollados en países subdesarrollados.

La autora mencionada reproduce conclusiones de V. Punt en el siguiente sentido: "El éxito de una política de incentivos fiscales para la inversión en países subdesarrollados, depende de la importancia de los flujos de inversión y del volumen de ganancias derivadas de

66. *Ibid*, op. cit. pág. 94.

Hemisferio Occidental", a virtud de la cual las compañías que satisfagan los requisitos de esta legislación (Código de Impuestos Internos--1966, Sección 921 y S.S. de los EE.UU.), por aplicación de una deducción especial, solo deben computar el 34/48 por ciento de su renta gravada. Tales requisitos son:

- i.- Realizar todos sus negocios -excepto compras incidentales - en el Hemisferio Occidental.
- ii.- Derivar el 90 por ciento de sus ingresos brutos de la realización activa de operaciones mercantiles y de negocios; y
- iii.- Haber percibido durante los tres años anteriores (o desde su constitución si se trata de una nueva empresa) el 95 por ciento de sus ingresos brutos de fuera de los Estados Unidos, de países situados en Norte,-- Centro o Sur América o de las Antillas"<sup>70</sup>.

Este tipo de medida tiene por finalidad para el país industrializado que la concede, poder determinar las regiones hacia donde prefiere se orienten las inversiones de sus nacionales; podríamos llamarla una medida proteccionista y política.

### III.6. La aplicación de un tipo menor de impuestos a ciertos ingresos.

Esta medida es semejante a la antes descrita, con la salvedad de que se aplica tan solo a ingresos que tengan su origen en los supuestos a que la Ley se contrae, esta reduce la tasa de progresividad atendiendo siempre a necesidades de los países desarrollados para alentar algún tipo de industria o inversiones.

<sup>70</sup>. *Ibid*, op. cit. pág. 8.

las produce, están exentas de este impuesto y, en consecuencia, esta limitación atenua el impacto del impuesto extranjero"<sup>72</sup>.

Finalmente para los fines de este trabajo, en el caso de Alemania existen las siguientes opciones:

"d) Beneficios especiales a las rentas de inversiones en -- países en desarrollo. En 1961 se incorporó a la legislación tributaria alemana un sistema de beneficios a favor de las inversiones alemanas - en países en desarrollo sobre una base selectiva, de acuerdo con los - méritos de cada inversión particular.

i.- Inversiones beneficiadas, las inversiones deben cumplir los siguientes requisitos:

1) Realizarse en industrias nuevas o representar una ampliación de las existentes.

2) Efectuarse en un país en desarrollo reconocido como tal. Los países latinoamericanos están incluidos.

3) Destinarse a actividades mercantiles que realmente operen como tales y que supongan la adquisición de activos fijos depreciables.

ii.- Beneficios. Los beneficios alcanzan tanto a las inversiones de personas naturales como de sociedades y se traducen en la -- disminución de la renta imponible para el impuesto alemán o en una posposición o aplazamiento de su pago:

1) Depreciación básica. Se autoriza una depreciación básica del 15 por ciento del monto de toda inversión favorecida.

2) Reserva exenta. La renta sujeta al impuesto alemán, has-

---

72. *Ibid. op. cit. pág. 14.*

asuntos fiscales que: "es de primordial importancia para los países en desarrollo asegurar que los incentivos fiscales no se vean anulados y que los fondos destinados a estimular las inversiones vayan a parar al fisco de los países exportadores de capital que utilizó el sistema de descuento por impuestos pagados en el extranjero. Este resultado indeseable se evita hasta cierto punto, en varios acuerdos bilaterales mediante el denominado descuento del "impuesto potencial", sin embargo, no todos los países desarrollados consideraban conveniente conceder un descuento, por el impuesto potencial"<sup>74</sup>.

Se ha dicho también que: <sup>75</sup>"El mejor método para evitar la doble imposición internacional es el descuento del impuesto potencial, según del Grupo de Expertos de la ONU, por lo que se recomienda su máximo uso en acuerdos fiscales, sin perjuicio de que se siguieren estudiando otras medidas como el sistema de compra con retrocesión en arrendamiento. Este sistema puede compararse a la concesión de incentivos en forma de moratoria fiscal.

Más adelante se define lo que es la compra con retrocesión en arrendamiento, en los siguientes términos: <sup>76</sup> El sistema de compra con retrocesión en arrendamiento se emplea cuando un país desarrollado no toma en cuenta exenciones fiscales por razón de incentivos para el desarrollo e inversión que concede un país en desarrollo y para que la empresa del país desarrollado pueda descontar este impuesto motivo de la exención. La esencia del plan es que el país en desarrollo no conceda ninguna moratoria fiscal u otra forma de concesión impositiva sino que en cambio, alquile a la empresa comercial alguna infraestructura o instalaciones de fábricas y equipos, o ambas cosas, en condiciones favorables. Las condiciones del contrato serán lo suficientemente beneficas para que la empresa aunque tribute plenamente, tenga el mismo aliciente financiero que obtendría si el país en desarrollo le concediera un descuento del impuesto objeto de la exención.

74. *Directrices*. op. cit. pág. 14.

75. *Quinto informe sobre Acuerdos Fiscales entre países desarrollados, y países en desarrollo*. Naciones Unidas, Nueva York, 1975. pág. 34.

76. *Ibid.* Op. cit. pág. 65.

## CAPITULO IV.

### PROBLEMATICA DE LA DOBLE IMPOSICION EN LOS CASOS DE INGRESOS OBTENIDOS DE ALGUNAS RENTAS EN CONCRETO.

#### IV.1. Empresas.

La empresa como se ha dicho es la combinación de capital y trabajo destinado a producir satisfactores económicos de necesidades, al respecto puede decirse que en la actualidad existen empresas unipersonales de las que su propietario es quien aporta el trabajo u el capital integros y lleva a cabo todas las actividades de ésta; en el otro extremo tenemos empresas tan grandes y complejas que su potencialidad económica y financiera son muy superiores a las de muchos Estados, sin pasar por alto el sector paraestatal. Rangel Couto nos dice que: "Un factor muy importante de la producción es la empresa, otros le llaman la organización y algunos le denominan empresario "entre preneur", que fue el término utilizado por Jean Baptiste Say, quién colocó a este personaje en el centro de toda actividad económica. El empresario es un agente productivo, cuya función consiste en comprar los servicios de todos los otros agentes para combinarlos en un proceso productivo que engendre un producto cuyo valor posiblemente es mayor que la suma del valor de esos otros agentes"<sup>77</sup>

En el sector de las grandes empresas, que operan en más de

---

77. Rangel Couto, *op. cit.* pág. 95.

duración incluso un enriquecimiento accidental sin probabilidad de repetición. En la Comunidad Económica Europea predomina esta teoría.

Esta segunda teoría si bien resulta un poco más justa que la tradicional teoría de la fuente en la determinación de la materia imponible, en el caso de las empresas descuida igualmente el rendimiento de las mismas que como he dicho anteriormente considero es el único medio efectivo de medir la auténtica capacidad contributiva de las causantes en estudio; se emplea el criterio de la fuente solo, por su facilidad en la recaudación y administración del impuesto.

Según el documento de la OEA<sup>79</sup>, de manera genérica en nuestro continente, se considera como empresa a todo negocio que opera con fines lucrativos pudiendo pertenecer a una persona natural o a una sociedad anónima, a una entidad fideicomisaria o fiduciaria, a una comunidad de bienes, a una sucesión hereditaria indivisa, etc., se considera extranjera a la empresa que pertenece a una persona natural no residente, a una sociedad anónima u otra persona jurídica organizada bajo las leyes de un país extranjero, o a una sociedad de personas cuyos miembros no son domiciliados, en México para que una empresa sea nacional se requiere:

1. Que esté organizada bajo las leyes del país.
2. Que su administración se encuentre ubicada en el país.

La doble tributación en el caso de utilidades de las empresas se origina porque el método de computación de utilidades puede diferir de un país a otro, o bien porque las exclusiones, exenciones, deducciones y amortizaciones, como factores que determinan al ingreso gravable varían en igual forma.

---

79. OEA, *op. cit.* pág. 55.

producirse ahí una renta; la definición además de hacer una alusión a hipótesis de lo que debe entenderse por establecimiento permanente, se hace a otros casos en los que no debe entenderse la existencia del vínculo en estudio. Cuando existen establecimientos permanentes vinculados en dos Estados o más -como es el caso de sucursales o filiales-, conforme al criterio del establecimiento permanente las utilidades de estas se determinarán con base en el principio de la contabilidad separada, o cláusula antiórgano, a virtud de la cual, se considera a esta -- empresa como independiente, pudiendo rectificarse la contabilidad por cuanto a los precios de transferencia, así como la deducción de gastos erogados por la matriz, que puedan imputarse a la sucursal.

Conforme al criterio de vinculación que aplican los países en desarrollo y que es el de la fuente de riqueza o renta territorial, no caben los límites que establece el criterio del establecimiento permanente, y cualquier actividad -continua o accidental, con sitio fijo en el que se desarrolle o sin el-, que produzca una renta, serán elementos suficientes para gravar en el caso de las empresas. En los casos de empresas vinculadas y conforme al criterio de renta territorial, la subsidiaria responde por las actividades gravables que lleve a cabo la empresa matriz, lo que significa desconocer la independencia jurídica de éstas, aplicando el criterio de la *vis atractiva* en sustitución del de contabilidad separada, tomando en cuenta los vínculos económicos que en la realidad existen. En oposición al criterio de vinculación del establecimiento permanente, si se demuestra que algún agente autónomo de alguna empresa extranjera no es tal, sin someter tal prueba a evidencias demasiado estrictas, -vgr., un poder para contratar que se use regularmente-, se concede al país fuente facultades de imposición. Lo mismo cabe decirse de oficinas o depósitos de compras, de almacenes donde se acumulen mercancías con objeto de exponerlos o entregarlos, de empresas de transformación de mercaderías, respecto de los cuales cualquier actividad que realicen y que sea susceptible de producir una renta, podrá ser gravada por el país de la fuente. Referente a las oficinas de investigación que cumplen funciones auxiliares y preparatorias, las actividades de ellas son soporte suficiente para someter

una renta, afectando en forma especial, la recaudación de rentas de -- países en desarrollo, ya que, dificulta la imputación de rentas a sus beneficiarios, complicando con todas sus particularidades, límites, -- sistemas contables, etc., la administración y cobro de impuestos a las grandes empresas, ya que da origen a que ficticiamente y en favor de -- las empresas se establezcan hipótesis de independencia jurídica para -- efectos fiscales, cuando en la realidad no existen independencia o -- división económicas.

Las empresas de un Estado que pretendan establecerse en o-- tro pueden hacerlo en alguna de las siguientes formas:

1.- La empresa matriz puede establecer en el país extranje-- ro una sucursal bajo la dirección de un administrador con facultad pa-- ra contratar.

2.- La empresa matriz puede organizar una filial para dedi-- carla exclusivamente a operaciones en el extranjero.

3.- La empresa matriz puede organizar bajo las leyes del -- país extranjero una filial.

4.- La empresa matriz puede dedicarse a operaciones comer-- ciales en el extranjero por correspondencia, viajantes de comercio, co-- misionistas u otros intermediarios sin facultades para contratar y que actuen meramente como anunciantes o remitentes de los pedidos y solici-- tudes que obtienen.

1.- En el caso de las sucursales estas deben pagar impues-- tos al país en que estén establecidas sobre sus utilidades y dividen-- dos que reparten como tales, pudiendo deducir ciertos gastos de la ma-- triz que benefician a la sucursal, a mas de que la matriz pagará en -- su país los impuestos por ingresos totales de ella y su sucursal por -- todos los conceptos. Contra estos impuestos pueden aplicarse las medi-- das unilaterales que permita el país desarrollado, la sucursal puede --

los países en desarrollo, se ha optado por impuestos retenidos en el país de la fuente, con lo que se está consiguiendo gravar a un sinnúmero de causantes que antes no lo eran.

#### IV.2. Rendimientos del capital.

Los países en desarrollo son conocidos y se caracterizan por su necesidad de importar capitales a fin de poder ir adquiriendo un desarrollo que a la postre se espera redunde en un crecimiento económico. Los países en desarrollo no comunistas debido al dispendio de su capital que provoca el consumo, se ven necesariamente obligados a importar capitales para poder financiar así, su desarrollo económico. Los países desarrollados son conocidos como exportadores de capital, capaces de ello, gracias al alto grado de desarrollo y crecimiento económico que poseen, optando por invertir sus capitales en aquellos países que se encuentran en vías de desarrollo, que por su necesidad de capital ofrecen rendimientos atractivos. Así se observa que el flujo de capitales es siempre de una categoría de países -desarrollados- a la otra --en desarrollo- y el flujo de rendimientos o productos del capital se establece a contrario sensu.

Robles<sup>81</sup> dice que: Los países desarrollados sostienen que a través de sus exportaciones de capital, tecnología y servicios a los países en vías de desarrollo, surge una disminución en su capacidad productiva, por lo tanto, requieren compensar esa pérdida a través de la imposición total o de una parte substancial del ingreso generado --por las exportaciones mencionadas, esta reducción no ocurre en todos los casos. Los países desarrollados argumentan también que la potestad tributaria, basada en el criterio personal representa un principio inmutable del derecho tributario internacional. Los países en desarrollo aducen que de conformidad con el vínculo tributario de fuente de riqueza lo que configura al ingreso o renta, son los productos o rendimien-

81. Memoria... op. cit. pág. 111.

de la fuente de riqueza antes aludidos en substancia son idénticos, -- pero ha sido menester elaborarlos para poder hacer frente a los métodos de elusión que emplean las grandes empresas de los países desarrollados en su particular beneficio. En el caso de intereses el convenio tipo del Pacto Andino establece el criterio de la utilización económica de los capitales, presumiéndose ubicada la fuente productora en la jurisdicción desde la cual se pagan los intereses, pero admitiendo --- prueba en contrario. El grupo de expertos de la ALALC, admite tanto el criterio de la utilización económica de los capitales como el criterio de la fuente pagadora, haciendo alusión a los intereses incluidos en los precios de operaciones con pagos diferidos, señalando que en esos casos se configuran dos operaciones diferentes e independientes, una de compraventa y otra de financiación que es la que genera los intereses, advirtiendo además que los intereses moratorios deben contenerse y considerarse también en el rubro de intereses.

El modelo de convenio de la OCDE, al referirse a los intereses, señala en primer término, el derecho preferencial para imponer al país de residencia concediendo más adelante un derecho limitado al --- país fuente para que este pueda gravar tan solo el 10% de los intereses brutos que se paguen a residentes de otro Estado, fundando tal disposición en el hecho de que tales intereses podrán venir afectados por gastos, vgr., intereses cuando el acreedor ha acudido al crédito para refinanciar la operación, y en esa consideración, de ser mayor el límite del impuesto, al calcularse los rendimientos netos en el Estado de residencia, se corre el riesgo de que el impuesto pagado en la fuente no pueda ser compensado totalmente. El límite antes señalado deja de tener eficacia cuando el acreedor tenga algún establecimiento permanente en el país fuente. El documento en cuestión, define limitativamente el término "intereses", excluyendo los moratorios y los derivados de contratos con garantía hipotecaria. Cuando los intereses pactados exceden de lo normal, el exceso se gravará de acuerdo con lo que disponga la ley interna del país fuente y de residencia, quedando así al margen del convenio el excedente; esta disposición tiene por efecto obstaculizar la usura.

cuanto a su definición, permitiéndose emplear las nociones que brinden las legislaciones de los Estados contratantes.

Referente a las rentas obtenidas por regalías así como por pagos derivados de la asistencia técnica, el criterio del Pacto Andino y la ALALC es que la fuente de riqueza se determina y ubica atendiendo a la utilización o aprovechamiento de la causa del ingreso, el lugar de donde procede el pago o bien, se aplica el criterio de los flujos financieros o fuente productora ya antes explicados, asimilando además las rentas producidas por arrendamientos financieros.

El modelo de la OCDE a este respecto atribuye una imposición exclusiva al país de residencia, salvo en los casos en que el acreedor tenga algún establecimiento permanente en el país de la fuente. La tecnología y asistencia técnica son utilizadas por las empresas vinculadas para transferir utilidades a la matriz, siendo aplicables las recomendaciones expuestas al tratar el reglón de intereses.

#### IV.3. Bienes inmuebles.

El caso de las rentas derivadas o producidas por bienes inmuebles resulta ser un caso digno de comentarse, ya que de entre todas las categorías de renta, y reglas sobre potestades de atribución de jurisdicción tributaria, en este caso particular coinciden las opiniones tanto de los países desarrollados, como las de los países en desarrollo, considerando como rentas a los productos derivados del usufructo que se configura por el rendimiento de los frutos naturales, industriales y civiles, atribuyendo potestad absoluta para gravar al país de la fuente, que será aquel en donde se ubiquen los inmuebles y sus accesorios.

El modelo de la OCDE en su artículo 6, concede el derecho a gravar las rentas inmobiliarias por el país donde los bienes estén situados, incluyendo las rentas de explotaciones agrícolas o forestales, permitiendo que la definición del concepto de bienes inmuebles,

Respecto a estas actividades la noción de fuente de riqueza y su ubicación es variable y sobre el particular nos dice la OEA<sup>82</sup> --- que:

1.- Generalmente la fuente se ubica en el país en que se -- prestan los servicios, así se estipula en convenios tributarios, sin -- embargo se considera situada también la fuente;

- a) en el país en que reside el empleado.
- b) en el país en que se celebra el contrato.
- c) en el país cuya economía se beneficia.
- d) en el país en donde se efectúa el pago.
- e) en el país en el que tiene su oficina principal el tra-- bajador.

Cuando en dos países exista diferencia de criterios, es evi-- dente que se causará una doble tributación. Más adelante en el mismo -- documento citado, se dice que el criterio que está teniendo cada vez -- mayor aceptación, es aquel en el que la fuente se ubica en el país en-- donde se prestan los servicios retribuidos. En la práctica el país de-- la fuente -donde se desarrolla la actividad-, se considera que es el -- más idóneo para considerar establecida la fuente, porque necesariamen-- te el contribuyente se encuentra en él, y su presencia brinda un medio de control. El convenio de la OCDE dice que la fuente se ubica en los-- casos de rentas derivadas del trabajo, en el país de residencia del -- trabajador, concediendo como excepciones ciertas facultades al país de la fuente. El convenio del Pacto Andino dice que la fuente se ubica -- siempre en aquel país en el que se desarrolla la actividad. Las reco-- mendaciones de la ALALC señalan tres hipótesis: a) el país en donde se desarrolla la actividad; b) el país de donde procede el pago fuente pa-- gadora, y c) el país en donde se aprovecha el trabajo, todo esto a fin de salvaguardar los derechos de los países en desarrollo, en oposición

---

82. OEA, *op. cit.* pág. 56.

Tanto en comentarios de la OCDE como en propios de la ALALC para los casos de empresas vinculadas, se ha determinado que la transferencia de utilidades puede llevarse a cabo de subsidiarias a la matriz, atribuyendo sueldos cuantiosos a los miembros de los consejos--- de administración de estas últimas, por lo que se recomienda la implantación de medidas restrictivas. Las recomendaciones de la ALALC como se mencionó señalan tres hipótesis de ubicación de la fuente de riqueza para evitar maniobras de elusión.

2.- En lo referente a la prestación de servicios de servicios personales independientes, el modelo de la OCDE atribuye facultades de imposición exclusivas al país de residencia (artículo 14), a -- excepción de aquellos casos en que se realice la actividad en otro Estado a través de una base fija --equivalente este término al concepto de establecimiento permanente-- y de una manera habitual. La definición de "trabajos independientes" es puramente enunciativa, ya que cualquier tipo de trabajo o servicio no prestado bajo una relación "formal" de empleo, caerá dentro del ámbito del tipo de trabajo que se comenta. -- Los agentes independientes no se consideraran constitutivos de un establecimiento permanente de la empresa residente en otro Estado. Para el caso de rentas obtenidas por artistas y deportistas (artículo 17) se le conceden facultades de imposición al Estado en que actúan, y para evitar evasiones fiscales cuando las rentas se atribuyan a otra persona distinta del causante, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

Las recomendaciones de la ALALC señalan que los beneficios obtenidos por empresas que prestan servicios de carácter personal, el criterio para gravar se asimila al de las rentas que obtienen las personas físicas por la prestación de ese mismo tipo de servicios. Por -- cuanto a los agentes autónomos de los cuales es evidente que las empresas extranjeras puedan valerse, se advierte la necesidad de analizar en cada caso, la relación que ligue a la empresa con el agente, a fin de establecer si las condiciones en las cuales este actúa son las

que en ocasiones tienen que pagar sumas injustas para poder adquirir - una tecnología necesaria en un momento dado y que al poco tiempo puede llegar a ser obsoleta; la venta de asistencia técnica o tecnología es - un factor importante en la balanza de pagos de los países desarrolla- dos, siendo intrascendentes las medidas proteccionistas que adopten -- los países en desarrollo, atenta la necesidad de compra constante de - ésta para ir formando poco a poco su industria.

La Ley sobre el Registro de Transferencia de Tecnología y - el Uso y Explotación de Patentes y Marcas, en su artículo 2, brinda un catálogo de lo que debe entenderse por esta en el siguiente orden:

- a) La concesión del uso o autorización de explotación de -- marcas.
- b) La concesión del uso o autorización de explotación de pa tentes de invención, de mejoras, de modelos y dibujos in dustriales.
- c) El suministro de conocimientos técnicos mediante planos, diagramas, modelos, instructivos, instrucciones, formula ciones, especificaciones, formación y capacitación de -- personal y otras modalidades.
- d) La provisión de ingeniería básica o de detalle para la e- jecución de instalaciones o la fabricación de productos.
- e) La asistencia técnica, cualquiera que sea la forma en -- que esta se preste.
- f) Servicios de administración y operación de empresas.

Como complemento de lo antes dicho conviene añadir que por- tecnología debe comprenderse, el conjunto de conocimientos propios de- un proceso industrial o comercial, que es el saber como -know how-, --

Julcio 4247/966, promovido por Universidad de las Américas, A.C."

El criterio antes citado es poco claro y erróneo, ya que si bien es cierto que el trabajo, el capital o la combinación de ambos -- constituyen fuentes de riqueza también lo es la tecnología, ya que son factores aptos para producir riqueza cuando de ellos se deriva una utilidad y la satisfacción de necesidades económicas, lo que tendrá como contraprestación para el prestario un ingreso, concepto este último - que es el hecho generador del impuesto sobre la renta y por ende si -- este ingreso o pago se hace y procede de México, debe reputarse lógicamente como establecida en el país la fuente de riqueza, a más de que -- la utilidad de los factores de producción aludidos que son la causa -- del ingreso o renta quedarán establecidos y surtirán efectos en el --- país pues por eso en éste es donde se paga y se emplea.

Por otra parte el criterio citado se ha visto modificado en parte por las autoridades fiscales, a fin de hacerle frente a una situación que se ha venido utilizando como método para la evasión legal de impuestos, y, la Dirección General del Impuesto sobre la Renta, por medio de la Revista de Investigación Fiscal No. 46 que edita la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ha dado el siguiente concepto de asistencia técnica al señalar que:

"Por asistencia técnica se entienden los servicios, información o enseñanza prestadas para elevar el nivel de la capacidad en todos sus aspectos, por medio de conocimientos científicos, tecnológicos o bien de labores específicas..."

"En forma de contrato, la asistencia técnica se manifiesta en la prestación de conocimientos científicos o tecnologías, por una empresa receptora de la misma..."

Por lo expuesto resulta claro y evidente constatar que a la asistencia técnica no es posible escindirla del concepto de contrato -

Luego de lo expuesto, resulta que: "Para determinar donde - está ubicada la fuente de riqueza, debe tenerse en cuenta que la asistencia técnica se solicita y paga para obtener un resultado productivo que es el que permitirá a la postre, soportar la erogación necesaria.- Si dicho resultado productivo, se obtiene en México, contando como un factor de producción con la asistencia técnica del extranjero, parece necesario concluir que la fuente de riqueza de las empresas del exterior, se encuentra ubicada dentro del territorio nacional... Esta adición que no es una reforma, sino una definición y aclaración de conceptos, no tiene el carácter de presunción que pueda admitir prueba en contrario. De ella derivará la necesidad de considerar que las percepciones por asistencia técnica, por interés sobre préstamos, etc, pagadas por personas residentes en el país serán en todos los casos, gravadas por el Impuesto sobre la Renta Mexicano"<sup>86</sup>.

Considerando las reformas de que fue objeto la Ley del Impuesto sobre la Renta se observa en las siguientes resoluciones plenarios y el segundo de sus considerandos del Tribunal Fiscal de la Federación, que hubo necesidad de cambiar el criterio de fuente de riqueza en los casos de asistencia técnica, lo que se hizo de manera incongruente, con una total carencia de lógica jurídica y sistematización.

Asistencia técnica.- Causa el Impuesto sobre la Renta cuando la fuente de riqueza está situada en Territorio Nacional.

Cuando una persona residente en el país afecta pagos a extranjeros la fuente de riqueza se considera situada en territorio nacional, correspondiente la causación del gravámen a quien reciba los ingresos; tal es el sentido de la reforma al artículo 3° de la Ley del Impuesto sobre la Renta que grava los ingresos de las empresas extranjeras solamente en la hipótesis legal descrita y a la que se ajusta el caso de asistencia técnica prestada por una compañía extranjera a una compañía nacional.

---

<sup>86</sup>. Ibid, op. cit. pág. 22.

tivos y en el estudio preliminar de la Compilación de Leyes del Im-  
puesto sobre la Renta (1921-1953) editados por la Secretaría de Hacien-  
da y Crédito Público, y a los cuales, la Sala hace mención en su senten-  
cia... A partir del 1° de enero del presente año, se modificó la frac-  
ción II del artículo 3° para hacerle este agregado: "En los casos com-  
prendidos en la fracción I del artículo 31, se considera que la fuente  
 de riqueza está en territorio nacional, cuando los ingresos se obten-  
gan de personas residentes en el país... Al hacer la modificación del  
citado texto, tuvo el legislador que decir: "se considera" porque ésta  
 es la única forma en que se pueden gravar los ingresos citados, es dec-  
ir, por medio de una ficción legal para poder justificar el gravámen  
que se haga cuando la fuente de riqueza está fuera del país. Este cri-  
terio lo reitera el Ejecutivo en su Exposición de Motivos a la Refor-  
ma cuando dice: "Respecto a algunos ingresos señalados en la fracción-  
I del artículo 31, se ha visto conveniente hacer explícito en la Ley  
el que cuando una persona residente en el país efectúe los pagos a ex-  
tranjeros, la fuente de riqueza se considere situada en territorio na-  
cional: Por lo tanto, en tales casos, se causa el Impuesto sobre la  
Renta por parte de quien recibe los ingresos"... Resolución 24 de abril  
 de 1968 Juicio 13/68/1891/67"

**Recurso de Revisión Revista del Tribunal Fiscal de la Federa-**  
**ción, Año 32 Segundo trimestre de 1968, pág. 26 a 34.**

En lo referente a ingresos provenientes por asistencia téc-  
nica, independientemente del lugar donde ésta se verifique o preste, -  
 el artículo 31 fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, les -  
 da el trato propio de los rendimientos de capital, considerando a la -  
 fuente de riqueza establecida en el país, cuando el pago proceda de na-  
cionales o residentes. Lo anterior no constituye una concepción extra-  
lógica del vínculo fuente de riqueza en los casos de asistencia técnica  
 como lo dice el Tribunal Fiscal de la Federación sino que resulta jus-  
tificada tal posición ya que la ley intuye y supone que procediendo --  
 el pago del país, es en este donde se aprovecha económicamente y por-  
 tal ahí se ubica la fuente de riqueza.

les deben equipararse a las utilidades empresariales para efectos de ubicar la fuente de riqueza.

La ONU<sup>87</sup> por medio del Grupo de Expertos que reúne tanto a miembros de países desarrollados como en desarrollo, ha logrado acordar que:

a) Tanto el país fuente como el de residencia del beneficiario pueden gravar las regalías en el porcentaje que se convenga.

b) Se recomienda que en el país fuente se cubra un impuesto sobre regalías brutas -facilidad de administración- pero reconociendo el costo de obtención de la tecnología que produce la regalía, y la deducción que por costos haga el país fuente, la tomará en cuenta - el país de residencia, al establecer su impuesto, a fin de que se grave solo la renta neta.

c) De no obtenerse un convenio, la doble imposición causará una carencia excesiva del bien o derecho que produce la regalía.

---

87. ONU, *op. cit.*, pág. 54.

## CAPITULO V.

### PROPUESTAS DE SOLUCIONES A LA DOBLE TRIBUTACION.

La doble imposición internacional en principio preocupó --- tan solo a los países desarrollados, pero gracias a su semejanza de economías han logrado solucionar el problema mediante convenios internacionales fundamentados en el modelo de la OCDE. Con el devenir se va difundiendo entre los países en desarrollo el empleo de los impuestos sobre la renta, con lo que se originan casos de doble imposición entre los Estados desarrollados y los Estados en vías de desarrollo, decidiéndose implantar medidas unilaterales, sin embargo, la inoperancia de estas ha conducido a la concertación de tratados tributarios diversos, con criterios que responden a fines e intereses económicos de los países desarrollados, mismos que no han tenido acogida en el seno de los países en vías de desarrollo por el hecho de que el flujo de capitales tiene una sola dirección y se imponen sacrificios fiscales injustos a estos segundos Estados.

Los convenios tributarios para los países desarrollados tienen las siguientes finalidades:

- a) Evitar la doble tributación.
- b) Facilitar el libre movimiento de personas capitales y -- tecnología.

c) Impedir la evasión y elusión fiscal, por medio de intercambios de información.

Para los países en desarrollo la finalidad de los convenios tributarios es básicamente promover el desarrollo y crecimiento de sus economías al crearse un clima propicio para el flujo de inversiones.

Al aplicarse los convenios tributarios para evitar la doble tributación entre países desarrollados y en desarrollo, se persigue una finalidad distinta a las señaladas que consiste en la negociación de derechos de imposición a rentas que se producen en el territorio del país en desarrollo, a raíz de inversiones procedentes de un país desarrollado, esta negociación es importante en el caso de empresas vinculadas que se valen en ocasiones de artimañas y subterfugios legales para disfrazar ingresos y así no causar impuestos; existiendo la posibilidad de cooperación de dos o más Estados para esclarecer el funcionamiento y rentabilidad de las empresas vinculadas.

En el ya antes citado trabajo de la OEA<sup>88</sup> se señalan con claridad las bases y lineamientos de los tratados al siguiente tenor: Es necesario que dos países convengan entre sí un sistema para gravar los ingresos que tengan su fuente u origen dentro del territorio de cada uno de ellos, con el fin de que sus respectivas reglas referentes a las fuentes de ingresos sean consistentes y complementarias, no distintas e interferentes de manera que: las exenciones de impuestos, la proporcionalidad en la tasa del impuesto o el impuesto total sobre los distintos tipos de ingresos, sean fijados armónicamente por el país que origina el ingreso y por el que lo recibe; ofreciéndose así a las autoridades competentes, la oportunidad de estudiar conjuntamente los problemas fiscales y llegar a un acuerdo mutuamente satisfactorio, respecto a los cálculos, valuaciones y precios artificiales convenidos entre partes. Para fortalecer la evitación de la doble tributación y asegurar una administración más efectiva, se ha acordado por medio de una

88. OEA, op. cit. pág. 60.

3.- La existencia de un tratado tributario tiene un efecto de garantía para el inversionista extranjero, y los países en vías de desarrollo que desean estimular el flujo de inversiones de un determinado país, pueden afianzar su deseo al celebrar un tratado tributario para garantizar el máximo de inversiones procedentes de ese país.

4.- La imposición sobre la renta en la fuente mediante la retención del impuesto, desalienta las inversiones extranjeras u obliga a trasladar la carga del gravamen, encareciendo el bien o servicio en el país de la fuente.

5.- Los países desarrollados sostienen que a raíz de sus exportaciones de capital, tecnología y servicios, disminuye su capacidad productiva, por lo que requiere compensarla gravando el ingreso generado por las exportaciones mencionadas.

6.- Los países desarrollados argumentan que la potestad tributaria basada en el criterio personal, representa un principio inmutable del derecho tributario internacional.

7.- La situación actual de los tratados tributarios basados en el criterio personal, se explica por el consentimiento que del mismo han manifestado los países en desarrollo, aunque sea tácito; temen renegociar los tratados existentes, por represalias de los países desarrollados a programas de inversión y asistencia técnica ya existentes.

Al concertar tratados tributarios, los Estados tendrán que renunciar a ciertos impuestos o a parte del monto de estos y el mayor o menor sacrificio que haga cada Estado dependerá de la oferta y demanda que pueda existir de inversiones, así la contrapartida será en un caso abrir la puerta para las exportaciones y en el otro, a las importaciones de capital.

Por otra parte, los convenios de intercambio de informaciones fiscales coadyuvan a incrementar el rendimiento de recursos fisca-

conferencias y convenciones, así como las instituciones internacionales que han abordado este problema, señalando:

- a) Las conclusiones del Instituto de Derecho Internacional.
- b) El Comité Financiero de la Sociedad de las Naciones y los cuatro Expertos.
- c) La reunión de los funcionarios de siete países.
- d) La reunión de veintisiete países.
- e) El Comité Fiscal de la Sociedad de las Naciones.
- f) La primera y segunda Conferencias Regionales Tributarias de la Ciudad de México.
- g) La Tercera Conferencia de la Federación Internacional, - de los Abogados.
- h) Las primeras Jornadas de Derecho Tributario Latinoamericano.

De todos los trabajos llevados a cabo no se ha logrado configurar principios diversos de los ya expuestos, pudiendo sintetizarse que en las conferencias y convenciones en que han predominado representantes de países exportadores de capital, las conclusiones finales se han basado en los vínculos tributarios de residencia y establecimiento permanente; por el contrario, cuando han influido representantes de -- países importadores y subdesarrollados, se ha aceptado el vínculo de -- la fuente del ingreso gravable o riqueza; por lo que podemos colegir -- que las citadas confrontaciones han tenido como pauta y finalidad consecuencias y móviles económicos particulares, relegando importancia a los conceptos propiamente jurídicos de solidaridad internacional y económicos desde un punto de vista general e imparcial, únicos capaces de

tran variaciones considerables respecto del proyecto modelo de la OCDE. Cuando no ha sido posible celebrar un acuerdo bilateral, los países en desarrollo han recurrido al procedimiento de renunciar unilateralmente a sus derechos fiscales, estos incentivos han hipotecado de hecho, sus futuros ingresos durante muchos años, de ahí un doble perjuicio: una pérdida de ingresos para el país en desarrollo y un beneficio para el inversionista extranjero, que este debe ceder al gobierno de su propio país, de manera que no hay ningún incentivo real para invertir en el país en desarrollo.

#### V.1. Conclusiones de Margain.

En calidad de complemento a lo ya citado al tratar el vínculo tributario de fuente de riqueza, Margain señala soluciones que podrán darse a los ingresos derivados de las fuentes a que alude la Ley del Impuesto sobre la Renta para evitar la doble imposición, tanto en legislaciones internas como en tratados bilaterales que al efecto se celebren, mismas que ahora se transcriben.

"Normas para evitar la Doble Tributación en el caso de Ingresos procedentes de la Imposición de Capitales.

a) Norma general.- Para impedir la doble tributación por lo que respecta a la imposición de capitales, se propone el sistema de deducir del impuesto pagado en el país donde se encuentre la fuente, el que está obligado a pagar el contribuyente en el Estado en que radica. Por lo tanto, el ingreso obtenido de fuentes extranjeras debe manifestarse en el Estado en que reside el acreedor, pero del impuesto que está obligado a cubrir, podrá deducir el pagado en el país en donde radica su deudor, que configura la fuente.

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

b. La exención de impuestos concedida por el país, debe estimarse por el otro, como si se tratara de ingresos ya gravados por el Estado en que se encuentre la fuente.

c. El impuesto objetivo, pagado en la fuente, debe deducirse del que el acreedor esté obligado a pagar en el Estado en que radique.

d. El impuesto sobre ganancias distribuibles se cubre en el país donde radique la sociedad con cargo a cuyas utilidades se hayan repartido.

e. El impuesto personal de trabajadores y profesionistas cubierto en la fuente, debe deducirse del que se pague en el país de la residencia del sujeto del impuesto".<sup>93</sup>

#### V.2. Modelo del Convenio Tributario de la OCDE.

En el año de 1956 se constituye el Comité Fiscal de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), con el fin de formular un Proyecto de Convenio para evitar la doble tributación internacional, mismo que fue publicado en el año de 1963, habiéndose suscrito hasta el día primero de enero de 1977, 179 convenios. El 11 de abril de 1977, surge un nuevo texto revisado y denominado "Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio", al cual me refiero, aclarando que si los comentarios que se hacen parecieren en ocasiones aislados, ello obedece a que no deseo repetir comentarios hechos en el capítulo IV.

Fernández dice que, "La estructura del convenio modelo es una de sus mayores virtudes, la lógica interna de su esquema ha motivado el que haya sido adoptada en convenios bilaterales por países no miembros de la Organización, aún desintiendo claramente de las soluciones dadas por el modelo en cuanto a atribución de potestades tributa-

93. Margaln, op. cit. pág. 29.

concepto de establecimiento permanente ha sido definido con anterioridad en los capítulos I y IV. Cabe puntualizar que en los casos de empresas vinculadas -matriz y subsidiarias-, las utilidades de las segundas se computarán de manera autónoma a virtud de la llamada cláusula -antiórgano, esto es que no se le atribuirán a la subsidiaria utilidades de la matriz, creándose una independencia jurídica absoluta entre ambas, desconociéndose así el criterio de vis atractiva o fuerza de atracción entre empresas, y para efectos contables se aplica el principio de la contabilidad separada (arms length) por virtud del método directo -considerándose al establecimiento como empresa totalmente independiente-, o del método indirecto muy rara vez usado, -caso en el que se le asigna al establecimiento un porcentaje del beneficio total de la empresa internacional aplicable solo cuando no exista una independencia económica estricta-; por virtud de la cláusula de "no discriminación" se les dará a las empresas vinculadas un trato igual que a cualquier otro tipo de empresa.

Los artículos 6 al 20 del Modelo de la OCDE se refieren al criterio para gravar ingresos de diversas actividades, habiéndose citado estos en el capítulo IV por lo que se dan por reproducidos a la letra a fin de no incurrir en una infructuosa doble exposición, debiendo ampliarse solo que los ingresos percibidos por estudiantes y retribuciones de funcionarios públicos, se gravaran solo en el país de residencia. Para cualquier otro tipo de rentas como son las no contempladas expresamente, se conceden facultades de imposición exclusiva al Estado de residencia.

Referente al caso de impuestos sobre el patrimonio, la potestad impositiva se determinará, atendiendo a las reglas que sobre renta correspondan a los bienes o derechos materia de la imposición patrimonial.

Como métodos para evitar la doble imposición en los casos de facultades tributarias compartidas, podrá optarse de conformidad con lo que acuerden los Estados contratantes, entre alguno de los siguien-

puesto de relieve la necesidad de jurisdicciones fiscales internacionales, por lo que la OCDE ha exhortado a los Estados contratantes a unificar esfuerzos para concluir intercambios de información en materia fiscal, a fin de poder aplicar de manera precisa y absoluta, tanto las reglas contenidas en los convenios para evitar la doble imposición, como las de la legislación interna de cada Estado. Resulta claro por lo expuesto la necesidad de utilidad de intercambios de información, que al incrementar el rendimiento fiscal del país con potestad tributaria -- en el caso del modelo de la OCDE se favorecerá básicamente al país -- parte de su ingreso fiscal incrementado con lo que podría beneficiarse la situación del Estado en que se ubique la fuente, amén de que el aludido rendimiento fiscal superior, conlleva en un ámbito nacional a una más justa y equitativa distribución de la carga tributaria.

La información materia del intercambio debe revestir ciertas particularidades:

- a) No debe contrariar a la legislación o práctica administrativa de ninguno de los Estados contratantes.
- b) Ha de ser recopilada y vaciada de tal forma, que pueda ser aprovechada inmediatamente y con la máxima eficacia por ambas partes.
- c) No debe revelar un secreto comercial, industrial o profesional, procedimiento comercial o datos cuya comunicación sea contraria al orden público.
- d) Debe ser objetiva, genérica y concreta a los presupuestos facticos que originan o determinan la realización del hecho imponible.
- e) Puede hacerse extensiva a cualquier tipo de impuestos -- (no solo a los que se refiera el convenio).

A partir del modelo de la OCDE, han surgido otros dos modelos, el de la República Federal de Alemania y el de los Estados Unidos de Norteamérica, modelos de convenios que no viene al caso discutir sus particularidades, ya que sólo en cuestiones accesorias difieren levemente del modelo de la OCDE, algunas veces a favor de los derechos de países en desarrollo y otras en contra, de cualquier forma, como anexo de este trabajo se reproduce un cuadro que de manera sintética -- consigna las diferencias existentes debiendo aclararse que la capacidad negociadora de las partes será el factor determinante en concesiones y ventajas para el país desarrollado.

### V.3. Labor del Grupo de Expertos de la ONU.

Tomando en consideración las consecuencias negativas y dificultades que trae aparejada la doble tributación internacional, cuando tiene lugar entre países desarrollados y países en desarrollo, y que el criterio de residencia y establecimiento permanentemente consignado en el modelo de la OCDE es francamente parcial a los intereses de los países desarrollados, las Naciones Unidas se han propuesto a través de un Grupo de Expertos ad-hoc, evitar la doble tributación internacional por medio de la celebración de tratados, entre países en vías de desarrollo -importadores de capital- y países desarrollados -exportadores de capital-, por lo que el 7 de agosto de 1967 el Consejo Económico y Social pidió al Secretario General de la ONU en su resolución 1273 -- (XLIII) creara un grupo de expertos a fin de establecer "según corresponda posibles normas y... técnicas para su uso en acuerdos fiscales que resulten aceptables para ambos grupos de países y que protejan plenamente sus respectivos intereses fiscales"<sup>96</sup>. Con posteridad, y ya integrado el Grupo de Expertos señalado, el Consejo Económico y Social de Naciones Unidas por medio de la resolución No. 1541 (XLIX) expuso que: "La conciliación de intereses divergentes reviste gran importancia para las relaciones fiscales internacionales entre los países en desarrollo, y que las directrices formuladas por el Grupo representan una forma importante de asistencia técnica para la celebración de -

96. *Directrices*, op. cit. pág. 8.

sitivas de los Estados negociantes.

Las recomendaciones o directrices del Grupo de Expertos de Naciones Unidas ha propuesto una serie de enmiendas al modelo de convenio de la OCDE al tenor de los siguientes: La definición del establecimiento permanente artículo 5 del Modelo de la OCDE ha sido objeto de modificaciones (puede tomarse como referencia para datos que se señalan del modelo de la OCDE la transcripción hecha en el capítulo 1.4.3.; así al párrafo 2 se le agrega un inciso<sup>99</sup> marcado con la letra "h) ampliándose el vínculo tributario a las prestaciones directas o indirectas de servicios empresariales incluyendo consultoría, en relación con un mismo proyecto o proyecto conexo y que excedan de seis meses dentro de un período cualquiera de doce meses. Se modifica el párrafo 3 en -- sus incisos a) y b), eliminándose respectivamente las palabras "entregar" y "entrega". El párrafo 4 se aumenta con dos incisos a) y b), ampliándose la definición de agentes dependientes equiparables a un establecimiento permanente, cuando se tiene y ejerce un poder para contratar a nombre de la empresa y las gestiones no se limiten tan solo a la adquisición de bienes o mercancías, o también cuando se carece de poderes pero mantiene el agente existencias de bienes o mercancías, para efectuar entregas regulares a nombre de la empresa. Las empresas aseguradoras que por medio de un empleado o representante en el extranjero, recauden primas o aseguren contra riesgos locales, tienen la calidad de establecimientos permanentes. El párrafo 5 se modifica al establecerse que si una empresa lleva a cabo operaciones comerciales por medio de un corredor, comisionista general o cualquier tipo de agente independiente, no se les considerará como independientes a estos, si realizan todas o casi todas sus actividades en nombre de la empresa.

Han sido objeto de alteraciones las reglas referentes a beneficios empresariales contenidas en el artículo 7 del modelo de la -- OCDE, y al modificarse el párrafo primero, se recoge el principio de -- la fuerza de atracción en contraposición con la independencia jurídica

99. *Ibid*, op. cit. pág. 21 y sigs.

2. Al determinar el límite en el país fuente deberá considerarse el efecto de los incentivos fiscales concedidos, y programar diferentes tasas, conforme fuesen dejando de aplicarse los incentivos.

3.- Podrán establecerse distinciones entre inversiones antiguas y nuevas.

4.- El país fuente podrá establecer reducciones distintas - de las tasas de impuesto percibido por retención según la relación que hubiera entre su tasa efectiva combinada y las tasas de los distintos - países de residencia.

5.- Toda limitación así negociada debe beneficiar necesariamente al inversionista.

b) Si el país exportador concede una exención del impuesto-pagado habrá que:

1.- Considerar que una limitación en la tasa de retención - del país fuente sería necesaria para ajustarse al criterio del país exportador de no gravar los dividendos entre sociedades.

2.- Tomar en cuenta que la exención y la limitación de la - tasa de retención en la fuente debe, beneficiar al inversionista.

Ambos sistemas tienen las ventajas de:

a) Ofrecer útiles principios orientadores para limitar las - tasas de retención sin señalar moldes estrictos.

b) No niegan las reclamaciones jurisdiccionales de los países fuente.

c) Las medidas así acordadas para evitar la doble imposición favorecen al movimiento del capital de inversión deseado.

mienda se derogue esta facultad impositiva absoluta, permitiendo gravar también al país de la fuente de acuerdo a las siguientes directrices:

a) Tanto el país fuente como el de residencia del beneficiario pueden gravar las regalías en el porcentaje que se convenga.

b) Para fijar el porcentaje sobre el que gravará el país -- fuente que será sobre importes brutos -facilidad de administración-, - debe tomarse en cuenta aquella suma que correspondería a importes netos, considerándose los gastos erogados para la obtención del bien o - derecho que produce la regalía, la amortización de estos en el caso de patentes que hayan producido ya regalías, etc., la deducción que por - gastos haga el país de la fuente a fin de gravar solo la renta neta, - la tomará en cuenta el país de residencia para la estimación del im-- puesto que complementariamente con el país de la fuente aplique al beneficiario.

c) De no obtenerse un convenio, la doble imposición causará una carestía excesiva y artificial del bien, derecho o técnicas que produce la regalía.

Por lo que concierne a las utilidades derivadas de la prestación de servicios personales independientes o trabajo independiente el modelo de la OCDE en su artículo 14<sup>103</sup> concede facultades impositivas únicas al país de residencia, y solo podrá gravar el país de la -- fuente -lugar donde se desarrolle el trabajo-, cuando el prestador de servicios posea en este una base fija, y a esta se le puedan atribuir los beneficios. Las Directrices de la ONU, conceden facultades impositivas compartidas al país de la fuente, además de la hipótesis mencionada en los casos siguientes:

a) Si la estancia del prestador de servicios en el país de la fuente, excede en uno o varios períodos de 183 días durante el año-

103. *Ibid*, op. cit. pág. 65.

y evitar la doble tributación dentro del seno del Pacto, así como la-- que pueda surgir de relaciones y negociaciones de cada uno de los países miembros con terceros a la unión, permitiendo un libre intercambio económico y comercial.

En el séptimo período de sesiones ordinarias en la Comisión del Acuerdo de Cartagena, llevada a cabo los días 8 al 16 de noviembre de 1971 en la Ciudad de Lima Perú, se dió a conocer la Decisión No. 40 que contiene el Convenio Tipo para evitar la Doble Tributación entre los Países Miembros. Se elaboraron dos convenios tipo, uno multilateral destinado a regir en el ámbito de los países miembros, y otro que orienta los tratados que puedan suscribir los países andinos con terceros países. Tomaré como punto de referencia el convenio tipo multilateral, que guarda una analogía de fondo absoluta, con el destinado a terceros países, referente a la forma cabe decirse que guardan una semejanza con el convenio modelo de la OCDE.

La potestad o facultad impositiva en este convenio, se atribuye al Estado en donde se ubica la fuente de riqueza o productora de la renta, denominado también principio de la territorialidad de la fuente, criterio al que se acogen y conforman los intereses y leyes de los países en desarrollo, y que resulta diametralmente opuesto a los vínculos tributarios de residencia y de establecimiento permanente. Cabe criticar al vínculo tributario del establecimiento permanente en relación con el de fuente de riqueza, ya que el primero es una creación artificial que no contiene todos los casos de actividades idóneas para producir una renta, lo estricto de este vínculo tiende a evitar en lo posible casos de imposición por el país de la fuente, dificultando la imputación de la renta al auténtico beneficiario. Conviene apuntar aquí que la ley debe sancionar o reglamentar a lo que existe, por lo que debe ser efecto y no causa de la realidad económica, ya que se corre el riesgo de crear en forma anacrónica falsedades económicas. En mérito de lo expuesto si los impuestos se refieren y sancionan a fenómenos de naturaleza económica, como lo es la renta o el ingreso, deben basarse en principios o vínculos de la misma naturaleza, por lo que --

Las consideraciones referidas no se tomaron en cuenta en el modelo --- del convenio.

#### V.5. Recomendaciones del Grupo de Expertos de la ALALC (Asociación Latinoamericana de Libre Comercio).

La ALALC, en su afán de crear un mercado común latinoamericano, ha considerado que la doble tributación internacional puede obstaculizar sus proyectos y cometido fiscal, por lo que ha convocado a un grupo de expertos en doble tributación internacional que han intervenido en cuatro reuniones (1973, 1975, 1976 y 1977), al cabo de las cuales se efectuaron un sinnúmero de consideraciones y en la última -- llevada a cabo los días 21 al 26 de marzo de 1977 en la Ciudad de Montevideo, Uruguay, se le dió forma a los trabajos desarrollados, publicándose un documento titulado "Criterios técnicos aplicables para atribuir la potestad tributaria en convenios celebrados entre países de la ALALC". Estas recomendaciones como tales, son tan solo opiniones técnicas que no suponen ningún tipo de decisión política y por el hecho de estar basadas exclusivamente en el principio territorial de la fuente de riqueza constituyen lineamientos idóneos para los países en desarrollo a fin de salvaguardar sus intereses y soberanía fiscal, al momento de celebrar tratados, pero difícilmente podrán ser aceptados por países desarrollados, ya que supondría una renuncia a "derechos adquiridos" en materia fiscal, siendo relevante hacer un breve comentario de estas recomendaciones, ya que podrán ser de gran utilidad para los Estados en desarrollo al negociar tratados con los Estados desarrollados, brindando a los primeros una serie de puntos, advertencias y consideraciones para que como ya se dijo, no comprometan su soberanía fiscal. -- Las recomendaciones que se comentan son igualmente interesantes, ya -- que a pesar de estar basadas en el Convenio tipo del Pacto Andino, refuerzan y complementan disposiciones de este que al ser superficial en algunos casos concretos, pueden originar perjuicios a países en desarrollo, por lo que en principio me remito a lo expuesto al tratar el convenio referido.

ciendo falta definir el concepto de establecimiento permanente por ser intrascendente, ya que no solo a través de estos puede generarse una renta. Referente a las grandes empresas transnacionales dada la gran flexibilidad operativa que poseen, y para poder hacer efectivos impuestos sobre ciertas actividades con una aparente independencia económica y jurídica -cuando en la realidad en el fondo son dependientes jurídica y económicamente-, pudiendo en vía de ejemplo señalarse los casos de empresas controladas, agentes independientes -que en realidad no son tal-, oficinas de compras, industrias maquiladoras o de transformación, oficinas de publicidad, de información, de investigación, gastos y costos ficticios, precios de transferencia, utilidades que se exportan o transmiten como gastos u otros conceptos diversos, etc.; se han establecido tratos o medidas restrictivas que han de ser acordes a disposiciones internas ad-hoc de los Estados contratantes vgr. prohibiciones, retención de impuestos en la fuente sobre utilidades burtas, etc., y que el tratado no debe derogar sino que incluso en caso de deficiencia debe aportarlas, ya que en la práctica no siempre se puede cuantificar de antemano lo reductible de algunas actividades consideradas de manera aislada por lo que la técnica de cuantificación se acordará por las partes contratantes.

#### V.5.1. La armonización tributaria en la zona de la ALALC.

La ALALC ha tenido desde sus inicios por finalidad, la formación de un mercado multinacional latinoamericano, a fin de complementar e impulsar las economías de todos los países de la zona, y crear un bloque económico autosuficiente, capaz de negociar en mejores condiciones con las grandes potencias económicas, de lo que le es posible a cualquiera de los países miembros de manera aislada.

La integración buscada debe llevarse a cabo por etapas, dado el diferente nivel de desarrollo económico de los países miembros - y estas etapas deben ser acordes al avance que poco a poco se vaya consolidando en la política general común de la Asociación en todos sus ámbitos.

xico, los criterios de imposición se ven afectados también, por las -- concesiones que se hacen a virtud de incentivos que aplican los distintos países, así como las renunciaciones o límites a imponer sobre ciertas - rentas que se efectúan por virtud de tratados internacionales para evitar la doble imposición.

Dentro de los planes de la ALALC en materia del impuesto sobre la renta, se preve la concertación de tratados entre los países- miembros, basados en el vínculo tributario de la fuente de riqueza para evitar la doble imposición, en donde se determine y convenga sobre- la ubicación de la fuente en diversos tipos de ingresos, a fin de poder concluir en un convenio multilateral común para toda la Asociación favoreciendo la circulación de los factores de la producción y buscando el desarrollo equilibrado de las economías nacionales. Se preve -- igualmente la concertación de convenios con terceros países, basados - también en el vínculo de fuente del ingreso gravable, con las finalidades de coordinar la política que regirá respecto a nuevas inversiones- sin distorsionar el desarrollo económico de la zona, definir y regular el papel de la inversión extranjera en la estrategia de desarrollo de- la zona, además de evitar la doble tributación, tomando en cuenta el - sacrificio fiscal que pueda acarrear a los países asociados, y mantener incolume la flexibilidad del instrumental tributario nacional.

Como obstáculos para la integración del mercado común latino americano pueden apuntarse, la necesidad de inversiones en los países- miembros por lo que países desarrollados se valen de esta situación - para concertar tratados, basados en criterios de vinculación diversos- al de fuente de riqueza; como ejemplo de lo dicho, resultan los convenios concertados entre:<sup>107</sup>

1.- Argentina con Alemania y Suecia.

2.- Brasil con Alemania, Austria, Bélgica, Dinamarca, Espa-

---

107. *Ibid. op. cit. pág. 873.*

## CAPITULO VI.

### LA DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL EN MEXICO.

#### VI.1. Introducción.

Como antecedente deseo señalar que el símbolo característico de nuestra economía es el desequilibrio, ya que padecemos de graves deficiencias en sectores primarios de la producción como lo es la agricultura, en contraste con grandes empresas que desarrollan actividades finales o muy avanzadas del proceso productivo, sin que existan sectores productivos medios, con la suficiente fuerza y capacidad para asegurar un desarrollo equilibrado y autónomo de nuestra economía, que -- pueda llevar al crecimiento económico. Por el propio desequilibrio económico, que se traduce en una balanza de pagos deficitaria y en un país en desarrollo, es que surge la imperiosa necesidad de importar capitales para poder así financiar actividades necesarias y complementarias a nuestra economía, por lo que en ningún momento deben ponerse trabas a la inversión extranjera, no debiéndose entender por ello, el establecimiento en nuestro país de grandes monopolios internacionales que ahoguen a nuestra frágil y precaria economía, dando lugar así a un colapso económico.

Por lo expuesto se colige que la legislación fiscal mexicana en el ámbito económico como finalidades extrafiscales debe tender: - a) a evitar la doble tributación, a fin de que el país pueda importar todos los factores de la producción necesarios, sin obstáculos fiscales; b) evitar la fuga de divisas, que son el medio para financiar el-

consigue mediante el intercambio de información fiscal que usualmente se pacta entre las partes contratantes lo que permite precisar a éste con mayor facilidad, aún cuando el fenómeno económico se desarrolle en dos o más Estados y a pesar de su complejidad real o formal, ya que -- dos países por lo menos, actuarán conjuntamente en pro del mismo fin; d) al establecer el país importador una participación tributaria por cada tipo de ingreso en particular con posibilidades a futuro de ajuste por las partes contratantes del porcentaje convenido, se mantiene una flexibilidad del instrumental tributario para encauzar las inversiones a los sectores económicos que más las requieran; e) el parámetro para determinar el sacrificio que pueda significar la participación tributaria para el país fuente, deberá ser proporcional al rendimiento y provecho que represente la inversión extranjera; f) puede -- decirse que no existirá sacrificio para el país de la fuente ya que equivale al que de cualquier forma se requiere hacer, por incentivos, exenciones, etc., que necesariamente tiene que conceder el país importador para crear así un atractivo a las inversiones extranjeras; g) es compensable el presunto sacrificio por el mayor rendimiento que se obtendrá, al eliminar maniobras elusivas que no podrá detectar sólo el país de la fuente, en operaciones internacionales simples y complejas que casi siempre existirán; h) se obtiene un gran provecho, ya que todo tipo de causantes incluyendo empresas e inversionistas en pequeña escala, encontrarán facilidades e incentivos para invertir en el extranjero, de donde podrá incrementarse en forma y cuantía substancial, el intercambio y desarrollo económico de los países contratantes; i) al ser genéricas las soluciones y métodos para evitar la doble imposición, además de que en el extranjero el país contratante las promoverá y les dará publicidad, todo tipo de inversionistas, incluyendo a los de pequeña y mediana escala encontrarán atractivos para invertir en el país fuente, por lo que la inversión extranjera ya no se limitará a la propia de grandes empresas transnacionales.

de decretos circulares y acuerdos, tendientes a dar un trato fiscal -- preferente a la inversión-directa e indirecta-, favoreciendo preponderantemente a las grandes inversiones y reinversiones. Como algunas de las disposiciones más importantes pueden apuntarse las siguientes:

Decreto que declara de utilidad nacional el establecimiento y ampliación de las empresas a que el mismo se refiere (Empresas industriales)<sup>108</sup>, señalando como sujetos de el a empresas que cuando menos el 51% de su capital social esté suscrito por mexicanos y que fomenten fuentes de trabajo, que impulsen el desarrollo regional y progreso nacional, fortaleciendo el mercado interno, aumentando exportaciones y -sustituyendo importaciones. Los incentivos y ayudas que se conceden, varían atendiendo a la importancia y trascendencia de las empresas, así como a la zona en que se ubiquen, se concede un trato preferencial a las zonas marginadas, consistiendo en reducciones a impuestos de la -- Ley General del Timbre en un 50 a 100% a impuestos sobre importación -de maquinaria, equipo y materias primas de un 50 a 100%; y en lo referente al Impuesto sobre la Renta; por cuanto a la venta de activos fijos de un 50 a 100%, en relación al ingreso global de las empresas de un 10 a 40%, facultando además poder llevar a cabo una depreciación acelerada de activos. Los plazos para hacer valer los estímulos pueden ser de 3 a 10 años.

Decreto que establece estímulos fiscales para el fomento del empleo y la inversión en actividades industriales<sup>109</sup> y el Decreto que dispone el otorgamiento de estímulos fiscales a la actividad turística,<sup>110</sup> ambas disposiciones tienden a fomentar inversiones necesarias y deseables en ciertas zonas específicas del país no diferenciando en -- gran cosa con el Decreto mencionado con antelación, solo que aquí se -- conceden como incentivos Certificados de Promoción Fiscal, que en su -- cantidad pueden ascender hasta el 25% de las inversiones directas que -- se realizan, con los que se pueden acreditar impuestos federales no -- específicos.

108. Diario Oficial del 25 de Noviembre de 1971.

109. Diario Oficial de 6 de marzo de 1979.

110. Diario Oficial de 6 de febrero de 1979.

que existan precedentes posteriores, es el concertado con los Estados Unidos de Norteamérica, a virtud del cual se elimina la doble tributación en el caso de utilidades obtenidas por empresas de transporte aéreo y marítimo, ya que cada uno de los países contratantes eximen de imposición a cualquier corporación o individuo del otro país por los ingresos que obtengan por la operación de buques y aeronaves dedicados al transporte de personas y carga. El convenio en cuestión se inició -- por un intercambio de correspondencia entre las delegaciones diplomáticas de ambos Estados, al que se le dio forma y validez de un convenio internacional el día 7 de agosto de 1964.

#### VI.2.4. Impuesto del valor agregado.

Apartándome un poco del caso de la doble imposición en el impuesto sobre la renta que es el tema principal de este trabajo, quisiera hacer una breve referencia al último esfuerzo realizado por México en materia fiscal a fin de eliminar la doble tributación en el caso de los impuestos indirectos, sobre el consumo o a las ventas, para lo cual se decretó la Ley del Impuesto del Valor Agregado<sup>113</sup> que deberá entrar en vigencia el día 1° de enero de 1980.

Los impuestos indirectos por incidencia inmediata, pueden afectar a todos o solo a alguno de los procesos productivos y distributivos gravando sobre el valor total de los bienes y servicios, o solo al valor que le agrega cada uno de los procesos referidos, existiendo pues tres modalidades del impuesto que son:

Impuesto en cascada o plurifase acumulativo sobre el valor pleno.- Este tipo de gravamen sobre el consumo ha sido el primero o básico dentro de la técnica tributaria y su forma o método de aplicación consiste en aplicar una tasa más o menos reducida sobre el valor pleno de bienes o servicios en cada uno de los procesos de producción y distribución; al irse aplicando este impuesto en los diferentes procesos-

113. Diario Oficial del 29 de diciembre de 1978.

o servicio se incorpora a algún proceso productivo se causará de cualquier modo una doble imposición que afectará el precio y la capacidad-concurrencial del bien para la exportación.

**Impuesto sobre el valor agregado.**- Este tipo de tributo se aplica a las diferentes fases o procesos de la producción y distribución, solo que en lugar de tomar como base el valor total del bien, -- después de gravar el valor inicial, se limita a gravar en cada intercambio la diferencia entre el actual valor del producto y el valor que ya había sido gravado, lo que significa el valor agregado en cada proceso productivo. "La noción del valor agregado nació con los objetivos de investigación macroeconómica, para resumir en un solo dato de síntesis los resultados de las observaciones a los censos de las empresas - industriales, sobre la producción y sobre el rédito nacional. Para la determinación del valor de la producción de un determinado año, no siendo posible efectuar la suma de los valores de las mercancías y de los servicios producidos en el periodo considerado sin caer en los así denominados dobles cómputos, los estudiosos se han servido del concepto de valor agregado"<sup>114</sup>.

Como ventajas del impuesto en estudio deben apuntarse, la neutralidad de precios que es posible conseguir para la exportación -- ya que se puede desgravar totalmente de impuestos indirectos cualquier bien sin imponer las fases productivas por las que haya atravesado, -- ya que siempre en cada intercambio se anotará por separado el precio real y el del impuesto causado; se evitan distorsiones económicas de precios por lo que no se discrimina a las empresas no integradas, además que la intermediación afectará a la formación de precios tan solo en la medida en que exista especulación, se obstaculiza la evasión, ya que las ventas sin factura le afectan al comprador pues no podrá deducir el impuesto que le trasladan y además, existe un punto de referencia para determinar las utilidades de una empresa, deduciendo las cantidades pagadas por concepto de retribuciones y los gastos sociales.

114. *Mattielo Canales, Angel Antonio. El impuesto al valor agregado en México y sus perspectivas. Editorial IEE, S. A., México 1979, pág. 10.*

## CAPITULO VII.

### CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

1.- Las empresas establecidas en los países en desarrollo consideran a la carga impositiva resultante de la doble tributación internacional, como un incremento en los costos de producción, por lo -- que sobreviene una carestía de bienes y servicios, dificultándose su-comercio en el exterior.

2.- Los presupuestos de la doble imposición internacional son los criterios de vinculación, que determinan la soberanía impositiva del Estado y varían de acuerdo a los requerimientos hacendistas de cada país, según el grado de desarrollo económico que posea; así, las necesidades de los países exportadores de capital se resuelven en base a los vínculos tributarios de nacionalidad, residencia y establecimiento permanente, en tanto que las de los países importadores responden al vínculo de fuente de riqueza.

3.- El vínculo tributario de fuente de riqueza presenta como ventajas:

a) Que circunscribe la soberanía impositiva del Estado a un territorio y permite gravar a todo tipo de causantes.

b) Que justifica y legitima las pretensiones tributarias -- del país que lo aplica, pues necesariamente contempla un beneficio que

obtiene el causante y la correspondiente capacidad para cubrir el impuesto.

4.- Por lo expuesto, y a fin de poder evitar la doble tributación internacional recomendando el solo empleo del vínculo tributario-fuente de riqueza, y para que los países desarrollados acepten en tratados internacionales este único vínculo, tanto el país importador como el exportador de capital, pueden convenir en repartirse el producto --fiscal recaudado en una proporción justa.

5.- Es importante recalcar que en términos generales, la fuente de riqueza, se ubica en el lugar donde se obtenga un beneficio o utilidad, por el uso o aprovechamiento de cualquiera de los factores de la producción y distribución, consiguiéndose solo así un auténtico estado de neutralidad fiscal. En el caso particular de la asistencia técnica que es una de las formas en que puede transferirse la tecnología y esta al ser un factor de la producción además de un derecho --privilegiado --al igual que las patentes, marcas comerciales o derechos de autor--, son susceptibles de producir una utilidad o beneficio hasta en tanto se integren y aprovechen en un proceso productivo, por lo que la fuente de riqueza se ubicará en aquel lugar en el que se desarrolle el proceso referido.

6.- En diversas legislaciones se ha confundido la acepción del concepto fuente de riqueza con fuente del impuesto, dando lugar a una confusión del concepto en principio enunciado, situación que debe aclararse y generalizarse a fin de crear una noción universal común.

7.- Los estímulos fiscales aún cuando no constituyen la mejor solución a la doble tributación, debe difundirse su existencia, haciéndolos accesibles a la generalidad de causantes y evitar obstáculos administrativos para su disfrute; debe crearse también un ambiente de confianza jurídica, política y social que evite la posterior descapitalización del país de la fuente por la repatriación de utilidades, lo que es posible mediante la implantación de gravámenes mayores a los no

## BIBLIOGRAFIA.

### I. TRATADOS Y MONOGRAFIAS.

- Arellano García, Carlos,  
DERECHO INTERNACIONAL PRIVADO.  
Editorial Porrúa,  
México, 1974.

- Cervantes García, Alfonso,  
ALGUNAS IMPLICACIONES INTERNACIONALES EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA.  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos,  
México, 1974.

- Garza, Francisco de la,  
DERECHO FINANCIERO MEXICANO.  
6a. edición.  
Editorial Porrúa,  
México, 1975.

- Rfo Rodríguez, Carlos del,  
LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL.  
Segundo número extraordinario de la Revista del Tribunal --  
Fiscal de la Federación, México, Año 1967, tomo II.

- Fernández y Cuevas, José Mauricio.  
IMPUESTO SOBRE LA RENTA GLOBAL DE LAS EMPRESAS,  
Editorial Jus,  
México, 1975.

- Flores Zavala, Ernesto,  
ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANA.  
Editorial Porrúa,  
México, 1975.

- Founrouge, Carlos Guilliani,  
DERECHO FINANCIERO.  
Editorial de Palma,  
Buenos Aires, 1969.

## II. DOCUMENTOS INTERNACIONALES.

### ORGANIZACION DE LOS ESTADOS AMERICANOS:

OEA/BID. Programa Conjunto de Tributación. La múltiple tributación internacional sobre la renta, medidas para evitarla o aliviarla adoptadas por los países exportadores de capital. Washington, D.C., 1967.

### ORGANIZACION DE LAS NACIONES UNIDAS:

Directrices para los Acuerdos Fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo, Nueva York, 1975. Quinto Informe sobre Acuerdos Fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo, Nueva York, 1975.

## III. LEGISLACION Y JURISPRUDENCIA.

- Código Civil para el Distrito Federal, del 30 de agosto de 1928.

- Código Fiscal de la Federación, del 29 de diciembre de 1976.

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, del 5 de febrero de 1917.

- Diario Oficial del 25 de noviembre de 1971. (Decreto que declara de utilidad nacional el establecimiento y ampliación de las empresas a que el mismo se refiere (Empresas Industriales)).

- Diario Oficial de 19 de junio de 1973 (Decreto que exime -- del Impuesto sobre la Renta a los rendimientos adicionales que el Banco de México, S. A., autorice a las instituciones de crédito otorgar en determinados pasivos).

- Diario Oficial de 6 de febrero de 1979. (Decreto que dispone el otorgamiento de estímulos fiscales a la actividad --- turística).

- Diario Oficial de 6 de marzo de 1979. (Decreto que establece estímulos fiscales para el fomento del empleo y la inversión en actividades industriales).

- Ley del Impuesto sobre la Renta, del 31 de diciembre de --- 1964.

- Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado, del 29 de diciembre de 1978.

## A N E X O.

Criterios de sujeción tributaria empleados en diversos convenios y recomendaciones.

Reproduzco el siguiente cuadro (115) que denota los criterios básicos que han sustentado los principales modelos de convenios y recomendaciones para evitar la doble imposición en los casos de:

### RENTAS DE LA PROPIEDAD INMUEBLE.

ALALC. Recomendaciones del Grupo de Expertos de la ALALC.

Se gravan por el país donde están situados los bienes (artículo 5). Se incluyen las rentas de explotaciones agropecuarias, forestales y extractivas, y adicionales que se deriven de la explotación de los bienes inmuebles (artículo 5).

P.A. Convenio tipo del Pacto Andino.

Al igual que la ALALC, se otorga el derecho de imposición exclusiva al país donde están situados los bienes (artículo 5). Se agrega que "cualquier beneficio percibido

**RENTAS DE EMPRESAS DE TRANSPORTE INTERNACIONAL.****ALALC.**

Se refiere a las empresas de transporte internacional aéreo, terrestre, marítimo fluvial o lacustre y admite dos soluciones alternativas. (artículo 19).

a) Imposición por el país donde están domiciliadas las empresas.

b) Imposición por el país en cuyo territorio se encuentre situada la dirección efectiva de la empresa.

**P.A.**

Se refiere, al igual que la ALALC, a las empresas de transporte internacional aéreo, terrestre, marítimo, fluvial o lacustre, pero señala que las rentas de las mismas sólo podrán ser gravadas por el país en que dichas empresas estuvieren domiciliadas. (artículo 8).

**OCDE.**

En relación con el transporte internacional aéreo y marítimo, los beneficios sólo podrán ser gravados por el Estado en el que esté situada la sede de la dirección efectiva de la empresa, criterio que también se aplicará a los beneficios derivados de participación e intereses mancomunados, en una empresa conjunta o en una agencia de operaciones internacionales. (artículo 8, párrafos 1 y 4).

**N.U.**

Distinguen rentas de empresas de transporte inter

cesión o uso del derecho a explotar recursos naturales, se considera dentro del capítulo de "Rentas Generadas por Capitales Mobiliarios" (artículo 6), en tanto que el modelo del Pacto Andino las considera aparte.

#### P.A.

Gravamen exclusivo por el país de la fuente. La localización de la fuente en el caso de intereses y regalías es el lugar de colocación o utilización de los capitales o bienes (fuente productora), aplicandose el criterio de la utilización (cuando los capitales son afectados a una actividad productiva) y el de la colocación ( en los demás casos).

#### OCDE.

Imposición compartida con el país de la fuente, en el caso de dividendos e intereses (prioritaria en el país de la fuente, pero con limitaciones en la tasa), e imposición exclusiva por el país de domicilio del cedente en el caso de regalías. No obstante, cuando la acción que genera los dividendos, el crédito que genera los intereses o el derecho de propiedad por los que se paguen las regalías esté vinculado efectivamente a un "establecimiento permanente" o "base fija" situado en el Estado de la fuente y perteneciente a un residente del otro Estado, tales dividendos, intereses y regalías se tratarán como beneficios empresariales y en consecuencia, desaparecerán las limitaciones al derecho de imposición por el país de la fuente.

#### N.U.

Se admite la imposición compartida de las llamadas "rentas de inversiones" (prioritarias por el país de

a) Máximo del 15%, en el supuesto normal (inversiones de cartera);

b) Máximo del 5% para las "inversiones directas", estableciendo el porcentaje de participación en el 25%.

El derecho que se otorga al Estado de residencia tiene carácter prioritario y por ello los Comentarios prevén que los Estados contratantes puedan acordar en sus negociaciones, la imposición exclusiva en el Estado de residencia del beneficiario.

N.U.

Las Directrices siguen el esquema del modelo de la OCDE, pero se abstienen de formular límites máximos al derecho de imposición, por parte del Estado de la fuente.

E.E.U.U.

Se sigue el modelo de la OCDE, si bien normalmente rebajan del 25% al 10% el porcentaje mínimo de tenencia o participación accionaria, para los efectos de autorizar la aplicación de la tasa de retención máxima del 10%.

R.F.A.

Siguen el modelo de la OCDE. Sin embargo, se prevén ajustes a las tasas máximas de retención fijadas por la OCDE, atento a las recientes modificaciones del sistema alemán de imposición a las sociedades (adopción del sistema de imputación), de tal modo que en ciertos acuerdos negociados recientemente se prevé una tasa fija de retención del 15%.

los Estados contratantes establezcan, a través de sus negociaciones bilaterales, la imposición exclusiva en el Estado de la residencia, en el caso de ventas a crédito de bienes de equipo o mercancías o por razón de un préstamo concedido por un establecimiento bancario. El concepto "intereses" incluye los de las ventas a crédito, pero no los -- cargados por morosidad.

N.U.

Imposición compartida, pero limitada en la fuente (igual que en la OCDE), si bien no fijan tasas máximas de retención, pero sugieren una tasa efectiva sobre la renta neta. Con respecto al problema de los intereses incluidos en las ventas a crédito, su tratamiento se dejó para resolver en las negociaciones bilaterales de los países, tomando en cuenta aspectos, tales como: si las ventas son a corto o largo plazo, forma de determinar el interés, quien -- concede el crédito de exportación, concepto de interés bruto y neto, etcétera.

E.E. U.U.

Siguen en general el modelo de la OCDE, pero normalmente atribuye también la potestad tributaria exclusiva del país de residencia del beneficiario. Se admite también por regla general, la exoneración sobre intereses de préstamos interbancarios y los incluidos en las ventas a crédito.

R.F.A.

Se sigue el modelo de la OCDE.

industriales, alquiler de películas y derechos de autor. - En relación con los derechos de autor, se deja a criterio de las negociaciones bilaterales, la solución final acerca de la gravabilidad o exoneración de los mismos.

E.E. U.U.

Se sigue el criterio de la OCDE.

R.F.A.

Se sigue el criterio de la OCDE. No obstante, en las negociaciones con países en desarrollo, favorecen la imposición compartida con el país de la fuente admitiendo una imposición limitada en el mismo con tasas que oscilan entre el 10 y el 15%.

SERVICIOS DE CONSULTORIA Y ASISTENCIA TECNICA.

ALALC.

Se incluyen dentro de las rentas de servicios personales y sujetas a imposición exclusiva en el país de la fuente, la que se determina por cualquiera de las tres alternativas allí previstas, no interesando si tales servicios se prestan por empresas (artículo 20).

P.A.

Se tratan por separado y se gravan exclusivamente por el país de la fuente localizada en el país en que se prestaron los servicios (criterio de la fuente pagadora). - (artículo 14).

## ALALC.

La determinación de utilidades tanto en el caso de empresas que operen directamente en el otro país como a través de filiales o subsidiarias, se realizará a través del sistema arm's length y mediante el método de la "contabilidad separada" (artículo 16) y con carácter opcional autoriza desconocer los gastos que responden a la utilización de capitales o tecnología propias de la empresa o a prestaciones de servicios efectuados por partes componentes de la misma.

## P.A.

Se sigue en principio el sistema arm's length para determinar los resultados de empresas relacionadas (último inciso del párrafo final del artículo 7).

## OCDE.

Se admite deducir los gastos corrientes incurridos por el "establecimiento permanente", si bien existe sentir en cuanto a negar los pagos por regalías, intereses y similares realizados por el mismo a la casa matriz. Se excluye la regla de la vis atractiva (fuerza de atracción) del EP. La determinación de las utilidades se hará en todos los casos (EP y empresas vinculadas) sobre una base arm's length y partiendo del método de la "contabilidad separada"

## N.U.

Tanto las directrices como lo discutido en la 6a. y 7a. reuniones prevén normas al respecto, en los siguientes términos resumidos:

de funciones oficiales (domicilio), retribuciones de tripulantes de naves y aviones (domicilio del empleador), pensiones (fuente pagadora) y retribuciones de miembros de organismos directivos que actuen en el exterior (domicilio del empleador).

P.A.

Jurisdicción exclusiva por el país de la fuente, la que se ubica según el lugar donde se prestan (fuente productora). Tampoco se distinguen entre servicios personales dependientes e independientes. Por separado se tratan las empresas de servicios profesionales (fuente productora), las pensiones y anualidades (según el territorio donde se encuentre la fuente productora) y las actividades de entretenimiento público (fuente productora).

OCDE.

Distingue servicios personales independientes (artículo 14) de los servicios personales en carácter de dependencia (artículo 15). En ambos casos, se toma como criterio básico de jurisdicción el de residencia pero también en ambos casos se admite la imposición compartida con el país de la fuente bajo ciertas condiciones.

Se tratan por separado los honorarios de directores (según el domicilio de la sociedad), artistas y deportistas (lugar donde actúan con independencia de la persona o entidad que perciba la renta), pensiones (residencia del beneficiario), funcionarios públicos (único caso de imposición exclusiva en la fuente) y estudiantes (residencia).

N.U.

Trata por separado los servicios personales inde-

dientes y dependientes jurisdicción exclusiva por el país de la fuente, que se ubica según el territorio en que se prestan los servicios (fuente productora).

#### OCDE.

Jurisdicción exclusiva por el país de residencia y sólo se comparte la jurisdicción admitiendo la imposición por el país de la fuente con carácter ilimitado en el caso de que se actúe en el mismo a través de una "base fija" (que constituye la repetición del concepto de "establecimiento permanente" en el caso de empresas).

#### N.U.

Incluye los servicios de consultoría, Jurisdicción exclusiva en el país de residencia y sólo se comparte la jurisdicción, admitiendo la imposición por el país de la fuente con carácter ilimitado en el caso de que se actúe en el mismo a través de una "base fija" (IGUAL QUE LA SOLUCION AL MODELO DE LA OCDE). Sin embargo, también se agrega para autorizar la imposición por el país de la fuente, los casos de estancia permanente en dicho país por un periodo o periodos continuos que excedan los 183 días en el año imponible.

#### E.E. U.U.

Se sigue la solución de la OCDE, pero existen acuerdos suscritos incorporando el límite temporal (como en el caso de las Directrices de las Naciones Unidas) para autorizar la imposición limitada por el país de la fuente.

E.E. U.U.

Sigue la fórmula del modelo OCDE.

R.F.A.

Sigue la fórmula del modelo OCDE.

GANANCIAS DE CAPITAL.

ALALC.

Imposición exclusiva por el país de la fuente para toda clase de bienes (artículo 23).

P.A.

Imposición exclusiva por el país de la fuente para toda clase de bienes (artículo 12).

OCDE.

Imposición compartida sobre las provenientes de la enajenación de bienes inmuebles y de muebles afectos a un "establecimiento permanente" o "base fija". (artículo 13).

Imposición exclusiva en el país donde se encuentre la sede de la dirección efectiva de la empresa, sobre las ganancias derivadas de la enajenación de buques, aviones y bienes muebles, correspondientes a las operaciones de tales buques, embarcaciones y aeronaves.

## OCDE.

Se excluyen los impuestos sobre sucesiones, donaciones y transmisiones. Se siguen las reglas de imposición aplicable a las rentas. Así el patrimonio inmobiliario se admite imposición compartida. El patrimonio mobiliario que forme parte del "establecimiento permanente" o "base fija" se admite igualmente la imposición compartida. El patrimonio constituido por buques y aeronaves y los bienes muebles afectos a su operación se gravan exclusivamente por el país donde se sitúe la sede de la dirección efectiva de la empresa. Todos los demás elementos del patrimonio solo pueden someterse a imposición por el país del residente. - (artículo 22).

## N.U.

Las Directrices no contienen normas sobre este asunto y el grupo aún no ha estudiado el problema en profundidad.

## E.E. U.U.

Sigue el modelo OCDE.

## R.F.A.

Sigue el modelo OCDE.