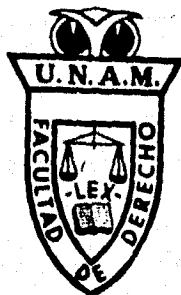


UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO



**CONSIDERACIONES ACERCA DE LA DOBLE
TRIBUTACION INTERNACIONAL**

T E S I S

que para obtener el título de:

LICENCIADO EN DERECHO

p r e s e n t a :

VICTOR MANUEL ARMANDO URQUIETA JIMENEZ



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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 la Memoria de mi madre,
Francisca Jiménez de Ur--
quieta, cuyo trabajo y es
fuerzo motivó en mí la su
peración.

A mi esposa, María del Carmen,
que con su amor y ternura me -
ayudó y alentó en todo momento
para la realización de este --
trabajo.

A mis hermanos, Humberto y
Gloria con verdadero efec-
to fraternal.

P R O L O G O .

El Estado Mexicano con la reforma fiscal que desde hace dos décadas ha iniciado y que trata de hacer una verdadera distribución de la materia tributaria para hacer frente a los requerimientos del gasto público, no ha omitido sus esfuerzos para corregir la doble tributación, pues su meta final es hacer que la justicia tributaria tome sus bases en la correcta y equitativa distribución del impuesto.

El vasto campo de investigación que ofrece el estudio de la materia fiscal, por las múltiples implicaciones que se entrelazan con todos los problemas del gasto público, nos indujo a bosquejar la génesis y desarrollo de la materia, siguiendo un plan que consiste, en primer término, en lograr una delimitación del concepto de doble tributación, señalando la diferencia de lo que ocurre en el campo nacional e internacional, citando algunos ejemplos de lo que opera en los países de desarrollo incipiente y los altamente desarrollados con sus diferencias.

Fue necesario hacer un análisis del aspecto constitucional de la doble tributación en un plano nacional para ir entredando en materia en nuestro tema y la forma en que se le ha dado o propuesto su posible solución.

Se han incluido algunos datos para analizar el fenómeno de la doble o múltiple tributación a nivel internacional, los facto

res que determinan la existencia de la misma y algunas razones - por las que se pretende evitar. Al mismo tiempo se da la posible solución del problema mediante los métodos más usados y cómo - - afectaría o beneficiaría a México estos métodos para evitarla o moderarla.

Es indudable que el problema de la doble tributación internacional, será por mucho tiempo más, tema de actualidad, dada la trascendencia que en la vida económica y social de los países, - tiene la correcta aplicación y atinado tratamiento de los impues- tos.

La falta de un texto que en forma específica tratara el te- ma, fue motivo de preocupación ya que los diversos juristas en - materia fiscal, lo estudien en algunos capítulos de sus intere- santes obras por tal razón, nos vimos en la necesidad de reunir el material no sólo de algunos autores mexicanos e internaciona- les, sino consultar también diversos documentos oficiales, memo- rias, estudios, disposiciones legales y los modelos existentes - que concurrieran a la parte central del tema.

Nuestro entusiasmo para elegir un tema de derecho tribu- te- rario internacional, fue generado por razones de trabajo y de ha- ber estado en contacto con la materia durante algún tiempo y con- siderar que la justicia tributaria forma parte primordial de - - nuestro derecho financiero.

Deseo aprovechar esta oportunidad para agradecer:

A mi Maestro Sr. Lic. Roberto Hoyo D'Addona, quien me transmitió a través de su Cátedra, el gusto por el estudio del Derecho Fiscal, y de quien recibí ayuda en los primeros pasos de mi carrera profesional.

Al Sr. Lic. Víctor García Moreno, por la valiosa dirección en la elaboración de este trabajo, quien con extrema paciencia, revisó e hizo indicaciones de suyo valor que, en mi opinión, mejoraron el contenido y la presentación de este estudio.

Asimismo agradezco a las instituciones educativas del país la oportunidad que brindaron para mi formación profesional; y a todos los maestros que contribuyeron desde el inicio de mi educación hasta la formulación de la presente tesis.

CAPITULO PRIMERO.

LA CONCURRENCIA IMPOSITIVA EN MEXICO.

- 1.- Aspecto Constitucional.**
- 2.- Esfuerzos realizados para resolver el problema de la do
ble tributación.**
- 3.- Aspecto jurisprudencial.**

1.- Aspecto Constitucional.

"En los Estados Federales y concretamente en los Estados -- Unidos Mexicanos, se presenta la doble imposición porque concu-- rren gravando la misma fuente, tres entidades que tienen capaci-- dad para cobrar impuestos, es decir, tres sujetos activos que -- son: la Federación, los Estados y los Municipios; los dos prime-- ros tienen órganos legislativos con el poder suficiente para es-- tablecer los impuestos que estimen necesarios para cubrir su pre-- supuesto y sólo los Municipios dependen de las Legislaturas de -- los Estados que son los que fijan por medio de sus leyes sus ar-- bitrios municipales". (1)

El resultado (la doble imposición) se traduce en la existen-- cia de dos soberanías cuyo poder se proyecta simultáneamente so-- bre la misma superficie territorial. Si este poder significa la capacidad de emplear los medios necesarios para lograr la reali-- zación del fin a que está destinado, lógico resulta que puede es-- tablecer leyes para imponer y recaudar impuestos en la forma más conveniente y necesaria para satisfacer las necesidades propias de su fin. Siendo este caso una verdadera concurrencia en mate-- ria fiscal, que se derive de la existencia simultánea de dos so-- beranías políticas dentro del Territorio Nacional.

(1) Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexi-- canas, Editorial Porrús, S.A. México, 1974. Pág. 333.

El impuesto está considerado como el principio vital del -- cuerpo político y como tal sostiene su vida, sus movimientos y -- lo capacita para cumplir las funciones propias de su fin. Por -- consiguiente, una facultad completa de allegarse con normalidad y suficiencia los fondos necesarios hasta donde los recursos de la comunidad lo permiten, debe ser considerado como un elemento indispensable en toda Constitución Política, en nuestra Constitu-- ción Política los impuestos encuentran su base de legalidad en -- el artículo 31 fracción IV.

Artículo 31.- Son obligaciones de los Mexicanos:

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federa-- ción como del Estado y Municipio en que residan, de la manera -- proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Conforme a nuestra Constitución y de acuerdo con Margáin -- Manautou (2), lo mismo sólo se refiere al mexicano como obligado al pago de las contribuciones necesarias a satisfacer el gasto -- público, por lo que parece desprenderse que el extranjero no es-- tá obligado al pago de tributo alguno.

(2) Margáin Manautou, Emilio. La Constitución y algunos aspectos de derecho tributario mexicano. Universidad Autónoma de San Luis Potosí. (U.A.S.L.P.), 1967. P. 87.

Respecto a ésto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver los juicios entablados por los extranjeros con motivo de la expedición de la primera Ley del Impuesto sobre la Renta en 1925 y luego el Código Fiscal de la Federación, sostuvo -- que son sujetos tanto el nacional como el extranjero, pues uno -- como el otro se beneficia de las instituciones públicas, de los servicios que el Estado presta y que por consiguiente, en igualdad de circunstancias también tiene la obligación de contribuir al gasto público.

Al analizar el concepto de "Gasto Público", Mergán Manautou (3) dice que "se reputará gasto público si reúne las siguientes características:

- I.- Que la erogación sea hecha a través de la administración activa de la Federación.
- II.- Que la erogación se destine a la satisfacción de las -- funciones de los entes que constituyen la administra- -- ción activa de la Federación.
- III.- Que la erogación esté prevista en el presupuesto de -- Egresos.

(3) Ibidem. P. 88 a 90.

IV.- Que la erogación se haga con cargo a la partida destinada al renglón respectivo.

En la misma fracción IV del artículo 31 se establece que -- "es obligación de los ciudadanos mexicanos contribuir a los gastos públicos tanto de la Federación, como de los Estados y Municipios en que residen", lo anterior parece ser un obstáculo para que los Estados reciban recursos económicos consistentes en impuestos, ya que no pueden gravar a personas que residen fuera del territorio del Estado de que se trate, aún cuando en él mismo perciban todos sus ingresos o utilidades, de esto, Margán Manoutou (4) da el ejemplo de un propietario de una planta envasadora de aguas gaseosas ubicada en el Estado de Morelos, -- puede distribuir libremente sus productos en el Estado de Guerrero, sin que quede efecto el pago de los impuestos de esta última entidad por no ser residentes de la misma.

Para solucionar este problema, algunas entidades como el Estado de México, han modificado su Legislación Fiscal para establecer que cuando las fábricas perciban sus ingresos fuera de su territorio, se grave la producción y no los ingresos que de otro modo no podrían recibir impuestos de esas fuentes.

Como complemento del artículo anterior, el artículo 73 frac

(4) Ibidem. P. 100.

ción VII prevé: "Artículo 73.- El Congreso tiene facultad:

VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir - el presupuesto" y la fracción XXIX del mismo artículo señala los casos en que es facultad exclusiva de la Federación, fijar contribuciones por los siguientes conceptos:

- 1.- Sobre el Comercio Exterior.
- 2.- Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27.
- 3.- Sobre Instituciones de Crédito y sociedades de seguros.
- 4.- Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y
- 5.- Especiales sobre:
 - a) Energía eléctrica.
 - b) Producción y consumo de tabacos labrados.
 - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo.
 - d) Cerillas y fósforos.
 - e) Aguamiel y productos de su fermentación.
 - f) Explotación forestal, y
 - g) Producción y consumo de cerveza.

La misma fracción XXIX previene que "Las entidades Federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine" y que "las legislaturas locales fijarán el porcentaje corres-

pondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica".

"Las disposiciones constitucionales transcritas planteen el problema consistente en determinar si la facultad impositiva que prevee la fracción VII sólo debe ejecutarse por el Congreso de la Unión en las materias a que alude la fracción XXIX o en cualquiera otras no incluidas en ella. Este último hipótesis origina el fenómeno de la "doble imposición" en el sentido de que alguna materia, no comprendida en la fracción XXIX, es susceptible de gravarse tanto por la legislación Federal como por la de los Estados". (5)

El Artículo 124 Constitucional, apoyaría la conclusión de que no teniendo dicho congreso facultad expresa para establecer contribuciones en materias distintas de las enumeradas en la fracción XXIX, las leyes respectivas serían de la competencia de las legislaturas de los Estados, sin embargo, la Federación ve más allá de dicha fracción pues atendiendo al principio: "Imponer contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto" consignado en la fracción VII del artículo 73, permite al Congreso Federal decretar cualquier enunciado, siendo evidente que sin dicho permiso o previsión, la actividad económica y financiera del Estado Federal sería poco menos que imposible.

Las legislaturas de los Estados tienen como es debido, sus

(5) Burgos Ignacio. Derecho Constitucional Mexicano. Edit. Porrúa, S.A. México, 1973. P. 730.

correspondientes presupuestos de egresos y para cubrirlo, dichas legislaturas tendrán la necesidad de expedir leyes tendientes a allegarse fondos para cubrir su presupuesto y los cuales gravan la misma materia sobre las que ya existe una tributación federal.

Las facultades del Congreso Federal y las Legislaturas de los Estados en materia de impuestos son concurrentes y no exclusivas; es decir, aquél puede decretar una contribución que recaiga aún sobre el mismo ramo de la riqueza pública, ya gravado por el Estado. En otras palabras, las facultades tanto de un lado como de otro pueden ser concurrentes, ya sea que el primero en establecer las leyes que den origen a la concurrencia impositiva haya sido el Estado(s) o bien la Federación.

En relación con lo anterior y acogiendo la Tesis Vallarta sobre la concurrencia impositiva, la Jurisprudencia de la Corte ha limitado con toda precisión la hipótesis de que dicha concurrencia impositiva o doble tributación se registre sin violar el orden constitucional y, específicamente, el principio contenido en el artículo 124 de la Ley Suprema.

La tesis jurisprudencial antes citada sostiene que "La Constitución general no opte por una delimitación de la competencia federal y estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes: a) Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados

en la mayoría de las fuentes de ingreso (artículo 73, fracción - VII y artículo 124), b) limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (Artículo 73, fracc. X y XXIX) y, - c) Restricciones expresas a la Potestad Tributaria de los Estados (Artículos 117 fraccs. IV, V, VI, VII y Artículo 118)". (6)

Por otra parte el Artículo 74 en su frec. IV establece las facultades exclusivas de la Cámara de Diputados.....

IV.- "Aprobar el presupuesto anual de gastos, discutiendo -- primero las contribuciones que, a su juicio, deben de-- cretarse para cubrir aquél".

Asimismo tenemos que el Artículo 117 Constitucional enumera otras prohibiciones para los Estados en materia de impuestos, -- por lo que se entiende que también es facultad exclusiva de la - Federación lo que se prohíbe a los Estados, y son los siguientes casos.

Artículo 117.- "Los Estados no pueden en ningún caso,

IV.- Grevar el tránsito de personas o cosas que atraviesan - su territorio;

(6) Ibidem, p.p. 731 a 733.

V.- Prohibir, ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera;

VI.- Gravar la circulación, ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúa en aduanas locales, requiere inspección o registro de bultos, o exija documentación que acompañe la mercancía;

VII.- Expedir, ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia;

IX.- Gravar la producción, el acopio o la venta de tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice.

El artículo 118.- Señala que tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión,

I.- "Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de - - puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre im-

portaciones o exportaciones'.

Se puede concluir que una Constitución puede hacer una distribución de poderes tributarios, o en principio, la Constitución puede establecer una concurrencia de poderes tributarios sobre todas o algunas de las materias gravadas; como se ha visto - la Constitución establece un sistema de concurrencia entre la Federación y los Estados en materia de tributación, con excepción de algunas materias reservadas a la Federación y algunas otras - prohibiciones a los Estados.

2.- Esfuerzos realizados para resolver el problema de la doble tributación.

Siendo la distribución de facultades característica fundamental del sistema federal, que propugna por la división de poderes, corresponde a la Constitución hacer el reparto de jurisdicciones, es por ello que la Federación no puede prohibir a los Estados el establecimiento de aquellos impuestos que corresponden a materias sobre las que la Constitución no ha establecido limitación alguna, ni tampoco facultarlos para establecer impuestos sobre materias que la Carta Magna ha reservado exclusivamente a la Federación.

Considerando que el establecimiento de los impuestos en México, sólo puede efectuarse por ley, ya que así lo exige la Constitución en la fracción IV de su artículo 31 antes descrito, y -

que en nuestra organización política solamente la Federación y los Estados tienen órganos legislativos que permiten el establecimiento de los mismos y que los Municipios dependen para la formación de su hacienda de las legislaturas estatales que son las que fijan por medio de leyes sus ingresos, los cuales deberán -- ser suficientes para atender sus necesidades, se debe concluir -- que sólo la Federación y los Estados tienen facultades impositivas plenas y la de los Municipios resulta ser una facultad subordinada, ya que sólo están en condiciones de recaudar aquellos impuestos establecidos por las legislaturas de los Estados a que pertenecen y a erogarlos de acuerdo con los presupuestos que también deberán ser aprobados por las legislaturas locales.

Entre los problemas que se derivan de la concurrencia de -- las facultades impositivas podemos mencionar a la doble imposición, la cual es el fenómeno jurídico que se presenta cuando un solo sujeto pasivo, por una sola materia imponible, tiene a su cargo dos o más obligaciones fiscales principales o de pago.

Además del fenómeno de la múltiple imposición se ha presentado el problema de la falta de coordinación de sistemas tributarios, lo que ha traído como consecuencia deficiencias en la actividad fiscalizadora tanto de la Federación como de los Estados, duplicación y por tanto gran aumento en los costos de administración de los impuestos en que existe concurrencia impositiva y -- una reducción de su potencial de recaudación, confusión de los -

contribuyentes sobre la forma de cumplir con sus obligaciones -- fiscales, locales y municipales, traducíndose ésto también en -- un mayor costo para los contribuyentes por la multiplicidad de -- obligaciones y la diversidad de autoridades con las que tendrán que tratar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Todos estos problemas creaban un ambiente que propiciaba la resistencia de los contribuyentes al correcto cumplimiento de -- sus obligaciones fiscales y al mismo tiempo le impotencia de los sujetos activos para combatir la evasión y llegar a tener un me- jor conocimiento de sus posibilidades de recaudación.

Ante la imposibilidad de recurrir en busca de una solución a nuestra Constitución Federal, por no contar ésta con todos los elementos necesarios para dar solución a estos problemas, las -- autoridades correspondientes han tenido que avocarse a buscar la solución de los problemas arriba mencionados. Es por eso que tra- tando de dar solución a dichos problemas, se han efectuado en -- nuestro país tres convenciones fiscales para considerar los proble- mas impositivos del país y planear su adecuada solución.

La primera Convención Nacional Fiscal se celebró en agosto de 1925 con la finalidad de delimitar y estudiar los campos de -- imposición.

El programa de trabajo comprendía siete capítulos.

- I.- Teoría General del Impuesto;
- II.- El Problema de la Concurrencia en el Estado Federal;
- III.- Exposición de Nuestro Sistema Fiscal (Impuestos);
- IV.- Productividad de nuestros Impuestos;
- V.- Necesidades de la Federación; de los Estados y de los -
Municipios según sus Presupuestos;
- VI.- Plan de Arbitrios; Distribución de los Arbitrios;
- VII.- De la Administración de los Productos.

Se formaron tres comisiones; la primera llamada el Plan Nacional de Arbitrios, dividida en cinco subcomisiones: Impuestos sobre la Propiedad Territorial; Impuestos sobre el Comercio y la Industria; Impuestos Especiales; Impuestos sobre el Capital; Impuestos sobre adquisiciones profesionales y operaciones jurídicas.

La segunda comisión fue para el estudio de la Concurrencia y Reformas Constitucionales, y la tercera, para el estudio de los problemas de algunos erarios locales.

Sobre el problema de la Concurrencia de impuestos y reformas constitucionales la Convención llegó a las siguientes conclusiones:

- I.- Se recomienda la adición del Artículo 134 de la Constitución General de la República en los siguientes términos: "Cada cuatro años, o cuando lo crea necesario la -

mayoría de los Estados, o el Ejecutivo de la Unión,.

Se reunirá en la capital de la República una convención integrada por un representante de cada uno de los Ejecutivos de los Estados y por un representante del ejecutivo de la Unión.

Esta convención se ocupará de proponer los impuestos -- que deben recausarse en toda la República, de uniformar los sistemas de impuestos y de establecer la competencia de las distintas autoridades fiscales". (7)

IX.- Pídesse a los Estados que envíen al Departamento Técnico Fiscal de la Secretaría de Hacienda todas las leyes fiscales que vayan expidiendo para que éste, a su vez las haga del conocimiento de los demás estados.

En cumplimiento de los acuerdos de la Primera Convención Nacional Fiscal, la Secretaría de Hacienda, en el año de 1926, envió al Congreso de la Unión un proyecto de reformas constitucionales que no fue tomado en consideración y pronto cayeron en el olvido las conclusiones de la Convención.

En la Convocatoria de la Tercera Convención Nacional Fiscal

(7) Primer informe sobre las relaciones fiscales entre la Federación y los Estados. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. México, 1973. p.p. 28 y 29.

se lee lo siguiente respecto de la Primera:

"La extensión misma de los problemas que la reunión deberá abordar, la falta de antecedentes que sentar bases firmes de colaboración entre las autoridades fiscales de la Federación y de los Estados, y en cierto sentido la ausencia de estudios e investigaciones previas que orientaran las decisiones de la asamblea, dieron lugar a que las resoluciones de ésta sólo tuvieran el carácter de recomendaciones generales, que sin embargo fueron de gran valor por cuanto implicaron el reconocimiento unánime por parte de los gobiernos de los Estados de la existencia de los de factos del Ejecutivo Federal que señaló en la Convocatoria; la urgencia de corregirlos y la posibilidad de lograr esa finalidad mediante la celebración continuada de convenciones fiscales con las autoridades hacendarias locales y federales".

La Segunda Convención Nacional Fiscal se convocó en mayo de 1932, y se perseguían cuatro finalidades:

- 1a. Revisión de las conclusiones de la Primera Convención Nacional Fiscal.
- 2a. Estudio del problema de delimitación de las jurisdicciones fiscales de la Federación, de los Estados y de los Municipios.

3a. Determinación de las bases de unificación de los sistemas locales de tributación y de la coordinación de -- ellos con el sistema federal, y

4a. El estudio y determinación de los medios más adecuados para la ejecución de las decisiones de la asamblea y -- constitución del órgano más capacitado para encargarse de ellos.

La citada convención se celebró del 20 de febrero al 11 de marzo de 1933, y llegó a las siguientes conclusiones en materia de concurrencia:

Primera.- Dése vide, dentro del régimen constitucional a la Convención Nacional Fiscal, como organismo de Coordinación y Consulta obligatoria en materia impositiva, tanto para la Federación como para los Estados, precisando el efecto.

- a). Su integración.
- b). Su funcionamiento.
- c). Sus facultades.
- d). La periodicidad de sus reuniones.
- e). Las autoridades capacitadas para convocarla.
- f). El carácter de sus decisiones.
- g). Sus relaciones con los poderes de los Estados y los de la Federación.

h). Las atribuciones e integración de su Comisión permanente.

Segunda.- a) Legislación. Reconócese como principio fundamental la necesidad de que ninguna fuente de riqueza, actividad, acto, contrato, documento, operación, o servicio debe estar gravado por dos o más impuestos tasas o derechos, tiéndose, en consecuencia, a que cada fuente de imposición reporte un solo gravamen establecido por la autoridad a quien sea más conveniente -- atribuir esa facultad de acuerdo con la delimitación de jurisdicciones establecidas en la conclusión tercera.

En los casos en que sea necesario o preciso reconocer la facultad de intervención en el establecimiento de un impuesto a -- dos o más entidades, establézcase como procedimiento forzoso para la expedición de esas leyes el acuerdo previo entre tales entidades.

b). Determinación, administración y recaudación. Establézcase como principio, que la determinación, administración y recaudación de cada impuesto debe encomendarse a una sola autoridad -- que sea la misma a quien corresponde el aprovechamiento del gravamen.

En los casos en que haya necesidad de que dos entidades impositivas deriven impuestos o ingresos de la misma fuente, encomiéndose la determinación del gravamen a una sola de ellas, reco

nócese a las otras una participación conveniente en el rendimiento y establézcase una colaboración estrecha entre todas ellas en la administración y recaudación del impuesto.

Tercera.- Proyéctese la delimitación de competencia en materia de legislación, recaudación y aprovechamiento de los impuestos, conforme a las bases siguientes:

I.- Reconócese como base de la tributación local la imposición territorial en todos sus aspectos, y establézcase, en consecuencia, que la Federación no podrá establecer ni percibir gravámenes sobre esa fuente, ni en forma de impuestos directos ni como tantos adicionales sobre los tributos locales.

II.- Conségrese el principio de que los Estados tienen derecho de gravar con el impuesto a la propiedad territorial todos los bienes inmuebles ubicados dentro de su jurisdicción, con las pocas excepciones que a continuación se indican:

- a). Los bienes del dominio público o de uso común, y los destinados a servicios públicos que, conforme a las leyes, pertenezcan a la Federación o a los Municipios.
- b). Los terrenos comprendidos dentro del derecho de vía de las Vías Generales de Comunicación que indispensablemente lo requieren.

c). Las propiedades de la Beneficencia Pública o Privada, -
en los casos en que las autoridades locales así lo - -
acuerden.

III.- Establézcase el impuesto predial rústico sobre la tie--
rra desnuda de mejoras, y reconózcase el derecho de los Estados
a cobrar impuesto predial sobre las tierras en donde se encuen--
tren o exploten las substancias a que se refiere el párrafo cuag--
ta del artículo 27 Constitucional; en la inteligencia de que pe--
ra los efectos del gravamen sólo deberá tenerse en cuenta el va--
lor o la rentabilidad de tales bienes, atendiendo a su aprovecha--
miento superficial.

IV.- Atribúyase privativamente a las entidades locales la im--
posición y el aprovechamiento de los gravámenes sobre contratos
o actos jurídicos no comerciales cuya realización se limite a su
jurisdicción, en los casos en que esa imposición sea justifica--
ble de acuerdo con las resoluciones aprobadas por la Asamblea.

V.- Conségrese el derecho exclusivo de las propias entida--
des locales para establecer y percibir tasas y derechos sobre --
servicios locales o municipales y sobre las concesiones que otorguen dentro de su competencia.

VI.- Confiérase facultad privativa a la Federación para el -
establecimiento de los siguientes impuestos, tasas y derechos:

- a). Sobre el Comercio Exterior.
- b). Sobre la Renta (Income Tax).
- c). Sobre la producción o explotación de los recursos naturales cuyo dominio directo corresponde a la Nación, de acuerdo con el artículo 27 Constitucional.
- d). Sobre la industria, cuando ésta requiera formas especiales de imposición, de conformidad con las conclusiones relativas aprobadas por esta Asamblea.
- e). Sobre servicios públicos y concesiones federales.

VII.- Dése facultad a los Estados para legislar de común acuerdo en materia de herencias, legados y donaciones, reconociendo la intervención de la Federación en la determinación de las tarifas y bases generales de la legislación y precisando que la participación que a la Federación corresponde en el rendimiento del impuesto deberá ser uniforme, en cuanto a su cuota en toda la República, y que deberá recaudarse directamente de los contribuyentes o por conducto de las entidades locales, tomando, en todo caso, como base, las liquidaciones practicadas por las propias autoridades locales.

VIII.- Sométase la imposición al comercio y a la industria a las bases siguientes:

- a). La legislación se expedirá y modificará por el H. Congreso de la Unión, a iniciativa y de común acuerdo con la Federación y la mayoría de los Estados.

b). La determinación del impuesto se hará por Juntas Mixtas en las que ambas autoridades Federación y Estados estén representadas.

c). La recaudación corresponderá a los Estados.

d). El rendimiento se repartirá entre la Federación, los Estados y Municipios, en la proporción que las autoridades federales y locales acuerden, y en relación con el rendimiento de los impuestos que actualmente tienen establecidas cada uno de ellos sobre esas actividades.

IX.- Conégrese el derecho de los Estados y Municipios a participar en el rendimiento de los impuestos que la Federación establezca de acuerdo con los puntos b), c) y d) de la cláusula -- VI.

X.-

Cuarta.- Insistase en la conveniencia de la desaparición de la Contribución Federal, para la mejor organización fiscal del país y recomiéndase a la Secretaría de Hacienda la tendencia a derogarla, reduciéndola dentro de los límites que le vayan paratiendo las necesidades presupuestales de la Federación.

En la Convocatoria de la Tercera Convención Nacional Fiscal se expresa lo siguiente de la Segunda: "las discusiones tuvieron

una mayor entidad que las deliberaciones de la Primera Convención. No en balde se había despertado -con la celebración de la Primera- el interés por el estudio de la situación tributaria -- del país: se había reconocido por las propias autoridades fiscales los graves defectos del régimen imperante y se había anunciado su corrección como una necesidad inaplazable; por eso las conclusiones de la Asamblea de 1933 tuvieron ya el carácter de recomendaciones concretas sobre las medidas que debían tomarse para resolver los problemas más ostensibles de los que en esos momentos tenían frente a sí los erarios locales y el erario federal; 19.- la escasa productividad de los impuestos existentes no obstante su multiplicidad- para satisfacer las necesidades de los gobiernos de la Nación y de las localidades, y 20.- la imposibilidad de promover el desarrollo económico del país mientras -- subsistiere un sistema tributario complicado y oneroso que, como se había reconocido en 1925, constituía una barrera infranqueable para la producción y circulación de la riqueza". (8)

El 11 de noviembre de 1947 se inició la Tercera Convención Nacional Fiscal, la que tuvo por objeto las siguientes finalidades:

- a). "Trazar el esquema de un Plan Nacional de Arbitrios, es decir, de un verdadero sistema nacional de distribución

(8) Conclusiones de la Tercera Convención Nacional Fiscal. Comisión Ejecutiva del Plan Nacional de Arbitrios, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1953. P. 2.

de todos los gastos públicos entre todos los contribuyentes".

b). "Planear la forma en que las entidades económicas obligatorias que existen en el país -Federación, Estados y Municipios- deben distribuirse, en relación también con su capacidad de control sobre los causantes respectivos, la facultad de establecer y administrar los impuestos dejando definitivamente establecido el principio de que el reconocimiento de la facultad o capacidad de legislación o administración en materia tributaria no implique en forma alguna, el derecho de aprovechar privativamente los rendimientos de los gravámenes que se establezcan o recauden por cada autoridad".

c). "Determinar bases ciertas de colaboración entre las diversas autoridades fiscales y fórmulas equitativas de entendimiento entre ellas y los particulares que permitan reducir al mínimo los gastos de recaudación y control de los impuestos para lograr, en esta forma que su rendimiento se aproveche hasta el máximo posible en la satisfacción de las necesidades colectivas". (9)

(9) Ibidem. p. 5.

"CONCLUSIONES DE LA TERCERA CONVENCION NACIONAL FISCAL".

a). IMPUESTOS SOBRE PRODUCTOS DERIVADOS DEL TRABAJO.

Respecto de los sueldos y salarios se acordó:

I.- "Los ingresos derivados de las remuneraciones serán gravados por una sola vez".

II.- "Los Estados abolirán los impuestos locales y municipales sobre las remuneraciones del trabajo. En el impuesto que se establezca de acuerdo con la conclusión primera, participarán, a cambio de los impuestos locales y municipales, la Federación, -- los Estados y los Municipios, en la proporción que de común -- acuerdo aprueben los organismos legislativos correspondientes".

(10)

b). IMPUESTOS SOBRE PRODUCTOS DERIVADOS DEL CAPITAL.

Respecto a productos de la inversión de capitales se acordó lo siguiente:

I.- "Los productos de la inversión de capitales deben ser -

gravados una sola vez".

II.- "Los estados abolirán los impuestos locales y municipales sobre productos de la inversión de capitales; a cambio de -- ello, en el impuesto que se establezca de acuerdo con la conclusión anterior, participarán la Federación, los Estados y los Municipios y el Distrito y Territorios Federales en la proporción que fijen los organismos legislativos correspondientes". (11)

c). IMPUESTOS SOBRE HERENCIAS, LEGADOS Y DONACIONES.

Lo que se concluyó acerca de esto es lo siguiente:

I.- "Debe establecerse una legislación uniforme en materia de impuesto a sucesiones y donaciones en toda la República".

II.- "Se recomienda como modelo para la legislación local la ley del impuesto sobre Herencias y Legados para el Distrito y Territorios Federales, del 7 de septiembre de 1940, siempre y cuando se le hagan modificaciones y adaptaciones del caso". (12)

ARBITRIOS MUNICIPALES.

Por lo que a esto se refiere, se acordó:

(11) Ibidem. P. 90.

(12) Ib. p.p. 91 y 92.

I.- "Para asegurar la libertad del Municipio consagrada por la Constitución como base de la organización política de la República es conveniente dotar a los Ayuntamientos de una hacienda pública propia que les permite prestar adecuadamente los servicios públicos que les corresponden".

II.- "La hacienda pública municipal debe formarse esencialmente con el producto de los impuestos sobre actividades de carácter local y por la prestación de los servicios públicos o su cuidado, e integrarse con participaciones en los impuestos federales y estatales".

III.- "Dentro del concepto enunciado en la conclusión que antecede debe considerarse":

- a). Como actividad de carácter local las diversiones y los espectáculos públicos de cualquier género; los expendios al menudeo de artículos de primera necesidad que señale la legislación local respectiva, los mercados y el comercio ambulante al menudeo.

- b). Como derechos por servicios públicos municipales los de aguas potables, drenaje, sacrificio de ganado, urbanización, planificación, registro, panteones y los de cooperación por obras municipales de urbanización; así como los que se causen por las autorizaciones permisos y li-

cencias que expida la autoridad municipal.

IV.- "Las participaciones a los municipios en impuestos federales, cuando se trata de las mismas fuentes de riqueza serán -- uniformes por lo que hace a su porcentaje en toda la República y proporcionales en cada caso al monto de los ingresos distribuíbles. Igueles características tendrán las participaciones en impuestos locales para los municipios de cada entidad federativa. La Asamblea recomienda que la participación de los Municipios en el impuesto predial urbano sea mayor que el predial rústico". -- (13)

Iguelmente, en la Tercera Convención Nacional Fiscal se acordó sobre:

Impuestos a la Agricultura.

Impuestos a la Ganadería.

Impuestos a la Industria y el Comercio.

Impuestos especiales.

La Comisión Nacional de Arbitraje se encargará de lo siguiente:

I.- Proponer medidas encaminadas a la coordinación de la actividad impositiva de los gobiernos Federales y Locales procuran

de una distribución equitativa de los ingresos de economía pública entre la Federación, Estados, Distrito Federal, Territorios y Municipios.

II.- Actuar como consultor técnico para la expedición de leyes en materia fiscal a solicitud del Gobierno Federal o de los Estados de la República.

III.- Servir de conducto a las entidades para las modificaciones que soliciten en la legislación fiscal y en la fijación de participaciones.

IV.- Gestionar el pago oportuno de las participaciones en impuestos federales que corresponden a las Entidades Federales y los Municipios.

V.- Ejercer las funciones que le confiere la presente ley cuando existan restricciones indebidas al comercio en alguna de las entidades.

VI.- Los demás que legalmente le sean encomendados.

De las conclusiones de la Tercera Convención Nacional Fiscal se recomendó el establecimiento de un procedimiento que permitiera el aprovechamiento coordinado entre la Federación y los Estados de las principales fuentes tributarias, así como la colaboración entre las autoridades para reducir al mínimo los gastos

de administración y de control de ingresos. De esta Tercera Convención Nacional Fiscal surgió la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles (1948) que en el sistema federal vino a sustituir al Impuesto del Timbre sobre Compraventas.

La Ley de Ingresos Mercantiles estableció una tasa del 1.8% para la Federación y a manera de estímulo para los Estados que se coordinaran el 1.2%; sin embargo, no obtuvo muy buenos resultados por lo que también se ofreció a los Estados que se coordinaran aumentar un 10% su participación en otros impuestos federales, no obstante se coordinaron muy pocos Estados, y los más importantes desde el punto de vista de su recaudación se mantenían sin coordinar para el año de 1970.

En vista de que no se lograba la coordinación de la mayoría de los Estados, pero principalmente de los más ricos en cuanto a recaudación se refiere la Federación optó por modificar los métodos de convencimiento y cambió de un sistema en donde se les ofrecía algunas ventajas a los Estados al coordinarse; por otro, en el que con dos reformas, efectuadas a la Ley de Ingresos Mercantiles los Estados no tuvieron más remedio que coordinarse: La primera de estas reformas fue la de 1970 en donde se crea la tasa especial del 10% sobre los llamados artículos de lujo, la cual era de aplicación en toda la República y en la que se prevenía una participación a los Estados de un 40% si se coordinaban; pero que de todos modos se causaría si no se coordinaban. La segunda fue el aumento de la tasa general de la ley del Impuesto -

sobre Ingresos Mercantiles del 3% al 4% que aumentó también la participación de los Estados un 45% en vez de 40% que tenían anteriormente en la participación estatal.

Anteriormente por decreto del 29 de diciembre de 1972, se adicionó el Artículo 45 bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que autoriza a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público - para celebrar con los Estados de la República convenios de coordinación en lo que respecta al ingreso global de las empresas de los causantes menores, a condición de que no mantengan en vigor los impuestos locales y municipales que se establezcan en el convenio respectivo.

Posteriormente se han venido celebrando convenciones a las que se les ha dado en llamar Reuniones de Tesoreros, dichas reuniones han tenido como objetivos principales, entre otros:

El estudiar otras posibles áreas de coordinación; como en materia de Impuestos Especiales, en el Impuesto al Ingreso Global de las Empresas causantes menores; así como el estudio sobre los métodos para prevenir la evasión fiscal; la coordinación en Auditoría en materia de impuestos coordinados, etc. A continuación se enuncia una lista de los logros obtenidos con la Política de Coordinación del 19 de diciembre de 1970 e principios de 1974.

1.- La coordinación del impuesto sobre ingresos mercantiles

con todas las entidades federativas.

2.- El compromiso de no otorgar franquicias fiscales estatales con fines de fomento industrial ni aún a título o subsidio.

3.- La creación del Instituto para el Desarrollo Técnico -- Coordinado de la Hacienda Pública de Estados, Territorios y Distrito Federal. (INDETEC)

4.- La adopción por todas las entidades del programa federal de facilidades y de movilización de la conciencia social.

5.- El aumento en un 60% de los ingresos estatales por concepto de participación en el impuesto federal sobre ingresos mercantiles.

6.- El aumento en un 10% de los ingresos estatales por concepto de participaciones en impuestos especiales de las entidades coordinadas a partir del 10 de diciembre de 1970.

7.- El aumento en un 10% de los ingresos municipales por concepto de participaciones estatales en el impuesto sobre ingresos mercantiles.

8.- La Reforma de la Ley del Impuesto sobre la Renta autorizando la participación en el impuesto al ingreso global de las empresas, causantes menores.

9.- Aumentar la participación a los Estados y Municipios en los siguientes impuestos:

A.- De explotación Forestal. La participación de 20% correspondiente de ella 75% a los Estados y 25% a los Municipios; se aumentó el 50% concediendo el 30% a los Estados y 20% a los Municipios.

B.- De consumo Interno de Sal. La participación era del 40% correspondiente 50% a los Estados y 50% a los Municipios se elevó a un 50% concediendo 60% a los Estados y 40% a los Municipios productores.

C.- De Grasas Lubrificantes. La participación era de 10% para las Haciendas Estatales; se duplicó a un 20% otorgando el 60% a los Estados y el 40% a los Municipios.

D.- En el impuesto a la producción y al consumo de tabacos labrados, la participación era de un 15% a favor de los Estados aumentó en 2% para las entidades productoras; de un 13% para las entidades consumidoras y de un 5% del impuesto causado a favor de los Municipios.

E.- Ensamble de Automóviles y Camiones; la participación correspondía íntegramente a los Estados; ahora las entidades federativas participan de un 20% del cual el 40% se

distribuya a los Municipios.

F.- En el caso de Explotación Pesquera antes se concedía un 15% a los Municipios; ahora su participación es de un 40%.

G.- En el Impuesto sobre Tenencia o Uso de Automóviles los Estados participan del 30% del rendimiento que obtenga la Federación; de esa participación corresponde una tercera parte a los Municipios. (14)

A pesar de los innegables logros alcanzados, continúa existiendo una gran desigualdad en la distribución de ingresos entre la Federación y las Entidades Federales, y es que esta desigualdad no se debe únicamente a la preponderancia de la Federación en el campo de los gastos públicos; sino que también, hay grandes diferencias entre los ingresos de los Estados y de la Federación, y entre los ingresos de los Estados entre sí.

Los ingresos varían en proporción con los recursos explotables y explotados dentro de cada jurisdicción y con el grado de desarrollo económico alcanzado, ya que ambos factores influyen en la determinación de la capacidad fiscal o de la capacidad para colocar empréstitos que presenta cada entidad. Por lo tanto,

(14) Garza, Sergio F. de la. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa. México 1975. P.P. 253 y 254.

los Estados tienen obstáculos prácticos que limitan el grado en el que pueden formular y seguir una política fiscal; los recursos de los Estados son generalmente insuficientes y la dependencia de la Federación para obtenerlos restringe su Soberanía.

Es indudable que se han logrado con los convenios de coordinación, dos de los principales objetivos "evitar la doble tributación" en las áreas de coordinación, y "reducir el costo de recaudación".

Por lo que ha quedado asentado, debe concluirse que en México en lo que respecta al impuesto sobre Ingresos Mercantiles, ha dejado de existir el fenómeno de la doble imposición; pues como ya se dijo, en la actualidad todos los Estados se han coordinado. Sin embargo, ha surgido otro problema pero ahora entre los fiscos de los Estados y la Federación, consistente en determinar a quién corresponde la recaudación del citado impuesto.

Al respecto el artículo 11 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles en su párrafo primero establece que: Se considera percibido el ingreso en el lugar donde el contribuyente establezca su negocio, industria o comercio. Sin embargo puede suceder que el causante tenga varios establecimientos, previendo esta situación el artículo 12 de la misma Ley señala varias reglas para determinar en definitiva donde fue percibido el ingreso.

La fracción I de dicho artículo establece: los supuestos -- por los que puede considerarse que un establecimiento percibe ingresos al considerar que: "un establecimiento percibe ingresos - si levanta el pedido, expide la factura, efectúa la entrega material de la mercancía y cobra, o si realiza tres de tales hechos".

La fracción II prevee que: "si un establecimiento no realiza los hechos previstos en la fracción anterior se considerará - percibido el ingreso por aquél que efectúa la entrega material - de las mercancías junto con cualquier otro hecho".

La fracción III establece: "si un establecimiento realiza - dos hechos, previstos en la fracción I, se considerará que percibe el ingreso siempre que otro establecimiento sólo efectúa la - entrega material de la mercancía".

En la fracción IV se considera que: "si un mismo establecimiento no realice dos de los hechos mencionados en la fracción - I, se considerará que percibe el ingreso el establecimiento que efectúa la entrega material de la mercancía".

Asimismo la fracción V prevee: "en el caso de enajenación de bienes a través de comisionistas que en su establecimiento hagan la entrega de la mercancía, el ingreso del comitente se considerará percibido en dicho establecimiento, para cuyo efecto se estimará como una dependencia del comitente. El comisionista responderá solidariamente del pago del impuesto a cargo de su comi-

tante*.

Pudiera pensarse que con las disposiciones del Artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles quedaba solucionado el problema, pero no es así, y decimos que no ha sido -- así porque se presentó un factor no previsto, un factor de índole político; pues a los gobiernos de los Estados ricos les conviene que de acuerdo a la Ley antes citada se considere percibido el ingreso en su territorio, pues en este caso el impuesto lo seguirán cobrando allí. Al efecto, han propuesto a sus industrias les que les brinden ayuda a sus Estados, y que este ayude no les costará nada y si les perjudicaría si no ayudan a sus Estados. -- Examinemos lo anterior, la ayuda que los industriales le podrían dar a sus gobiernos sería la siguiente: que en la mayoría de las operaciones que realicen se entienda que el ingreso se percibió en su Estado de otra manera el impuesto sería para otro Estado, con la consiguiente disminución en la recaudación del Estado en donde reside el industrial y si tal cosa pasara el fisco estatal se vería obligado a aumentar ciertos impuestos encaminados a nivelar sus ingresos.

Ante tal situación los industriales han venido procurando -- que el impuesto sobre Ingresos Mercantiles se cause en su Estado, con las consiguientes protestas de los Estados más pobres.

A nivel internacional también existe la duda de quién será el Estado que deberá cobrar el impuesto. El conflicto en México

quizá se podría resolver aplicando el criterio del "establecimiento permanente", que se examinará en el capítulo tercero, pero así como en el nivel internacional se suscitan problemas de diferente índole por la aplicación de este criterio así también se podrían presentar en México si se adoptara este principio a nivel nacional.

Sin embargo, ambos problemas (el internacional y el nacional) tienen que estudiarse minuciosamente para buscar la solución más apropiada en cada caso.

3.- Aspecto Jurisprudencial.

Un aspecto interesante es sin duda investigar en la Suprema Corte de Justicia de la Nación, acerca de la cantidad de resoluciones que han sido emitidas, tanto por la Suprema Corte como -- por los Tribunales Colegiados de Circuito y cuántas de ellas han sido en un mismo sentido y llegado a totalizar cinco (resoluciones) consecutivas y ninguna en contra para formar jurisprudencia. Sin embargo, de la búsqueda realizada podemos decir que hasta la fecha no se ha llenado el requisito antes señalado para -- que se pueda formar la Jurisprudencia; no obstante existen algunas ejecutorias relacionadas con la materia.

La inexistencia de Jurisprudencia sobre Doble Tributación -- se puede deber a dos factores principalmente:

I.- Que no se hayan interpuesto los suficientes juicios de amparo para que se forme la Jurisprudencia; es claro que si no se colmen los requisitos mínimos establecidos para que se constituya la Jurisprudencia no podrá integrarse ésta.

II.- Que aún habiéndose interpuesto los juicios necesarios - no sean de la misma naturaleza.

Se podrían presentar un gran número de juicios sin que se lograra constituir Jurisprudencia, en virtud de que la naturaleza de éstos es distinta.

Ejemplo: en el amparo en Revisión 3926/56.- interpuesto por la Compañía Manufacturera de Covedonga, S.A. 31 de julio de 1967. Unanidad de 17 votos.- ponente: Octavio Mendoza González.

En la ejecutoria antes enunciada se establece que:

"Durante la vigencia de convenio de coordinación celebrado entre la Federación y un Estado para el cobro del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, el Estado coordinado se encuentra sujeto a las bases del mismo, que son las que establece la propia ley de la materia y por tanto, para tener derecho a la cuota adicional del impuesto Federal que se trate, debe renunciar (SIC) dicho Estado así sea transitoriamente, a su facultad, de gravar libremente el comercio y la industria dentro de su territorio, pues se -

ha escogido a las disposiciones de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, ya que de lo contrario se desvirtuarían totalmente las finalidades de este tributo, a través del cual se pretende unificar en toda la República el gravamen sobre el comercio y la industria, evitándose una doble y hasta triple tributación*.

Este ejecutoria parece ser un recordatorio a los Estados -- coordinados (sin ser éste su fin principal) en el sentido de que para que puedan gozar de los beneficios de la cuota adicional de beré abstenerse de gravar el comercio y la industria pues de no hacerlo se desvirtuaría el fin con que se celebró dicho convenio; en este caso evitar la doble y hasta la triple tributación.

Por otra parte de la ejecutoria.- Amparo Directo. DA-623/75 Cis. Mexicana de Aviación, S.A.- 30 octubre de 1975. Se deduce - que: El hecho de que se coordinen los Estados con la Federación no implica reducción al impuesto contenido en la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, ya que no es posible atribuirle - una doble naturaleza en virtud de que la totalidad del impuesto tiene carácter Federal. La circunstancia de que un impuesto Federal substituya a un impuesto local tiene como consecuencia que - desaparezca la tributación estatal, aunque se estipule al pactar se esa substitución que el Estado recibirá un porcentaje en la - participación.

En el amparo en revisión interpuesto por María Teresa Chávez Ampomeres y Coags., se desprende que: "Es inaceptable el argumento en el sentido de que una Ley de Hacienda, al establecer los derechos de cooperación, viole los principios de proporcionalidad y equidad establecidos por el artículo 31, fracción IV de la Ley Suprema, porque establezca una doble tributación con relación al impuesto predial, sobre la misma fuente, no se puede aceptar este razonamiento, porque en tanto que el predial constituye un verdadero impuesto, o sea una prestación que el Estado fija unilateralmente con carácter obligatorio con el fin de contribuir a los gastos públicos, la cooperación es un derecho; o sea, de acuerdo con la disposición del artículo 30, del Código Fiscal de la Federación, una contraprestación requerida por el poder público en pago de servicios de carácter administrativo -- prestado por él; lo que significa que se trata de dos prestaciones fiscales de carácter distinto, y por tanto, no puede hablarse de una duplicidad impositiva sobre la misma fuente, sino de dos tributos diversos que obedecen a causas también diversas".

En este caso la distinción es clara, pues mientras los impuestos son prestaciones que impone el Estado a los causantes -- unilateralmente, los derechos son contraprestaciones que establece el Estado a los mismos causantes por haber recibido un beneficio; en el primer caso el impuesto se paga sin que los particulares reciban directamente algo a cambio y en el segundo caso el derecho se paga cuando el causante va a recibir o ha recibido un

beneficio en forma directa, que pudo consistir en: ampliación de una avenida cercana, el bacheo de la calle en donde vive, alumbrado etc.

De el Amparo en revisión: 6168/63, Alfonso Córdoba Mendoza y Coaga. 12 de febrero de 1974.

Resuelto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación se resume tanto el sistema Constitucional de los impuestos en lo que respecta a doble tributación como el criterio que utiliza la Corte, para que de acuerdo con la Constitución dar solución a los juicios interpuestos por causantes en donde se demanda la inconstitucionalidad de la doble tributación, en este caso el del 1% destinado a la enseñanza.

Ejecutoria que a continuación transcribimos.

*Es tendencia de la política fiscal de la mayoría de los países, entre ellos el nuestro, evitar la doble tributación precisamente para realizar la justicia fiscal; para lograrlo infinidad de países han celebrado convenciones, convenios y modus vivendi; y existen normas de derecho tendientes a evitar la doble tributación, que en ocasiones es conscientemente buscada por el legislador para lograr diversos fines, como lo son: graduar la imposición o hacerla más fuerte a través de dos gravámenes que se complementen en lugar de aumentar las cuotas del primeramente es

establecido; buscar un fin social extrafiscal, lograr una mayor equidad en la imposición, tomando en cuenta la distinta capacidad contributiva de los sujetos pasivos; y aún tratar de captar un aumento en el ingreso con mayor comodidad para la administración pública. En nuestra 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 dé lugar a una doble tributación por ello sea inconstitucional. Podrá contravenir una sana política tributaria o 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 ley, o que no se destinen para 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 a 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.

Como se ha visto en estas ejecutorias y en especial en ésta última, la posibilidad de que llegue a existir Jurisprudencia sobre la materia de doble tributación se ve reducida cada vez más: primero en virtud de las disposiciones de nuestra propia Consti-

tución en el sentido de que no se prohíbe en ésta; y segunda por la existencia de los llamados convenios de coordinación, que cada vez coordinan más impuestos en donde se da la doble imposición.

CAPITULO SEGUNDO.

LA DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL.

1.- Casos de doble tributación.

a.- Sujeción personal.

b.- Sujeción real.

c.- Teoría del establecimiento permanente.

d.- Teoría de la fuente del ingreso gravable.

2.- Razones por las que se pretende evitar la doble o múltiple tributación internacional.

a.- Algunos problemas que provoca la doble tributación.

b.- Esfuerzos efectuados por diversos organismos internacionales.

I. CASOS DE DOBLE TRIBUTACION.

En el presente capítulo se analizarán algunas de las medidas más usadas para evitar la doble imposición internacional y - al evitarse ésta, se determinará por medio de las reglas o procedimientos que se emplean quien será el Estado que tendrá la facultad de gravar los ingresos. Así pues pasemos al estudio de la doble imposición internacional.

Hoy en día, el capitalista desea invertir su dinero en países subdesarrollados por diversos motivos, entre los más importantes tenemos: el buscar un rédito más alto a su inversión; la necesidad creciente de contar con mayor número de materias primas; razones políticas que también motivan en algunos casos la exportación en masa de capitales en busca de independencia económica.

Es de hacerse notar que los grandes grupos de países económicamente subdesarrollados parecen ser estimulantes para que los inversionistas extranjeros inviertan en ellos, traduciéndose esto en una doble tributación, sobre todo si los capitales extranjeros y las industrias de nueva colocación en países subdesarrollados, provienen de un país en donde se sigue un criterio distinto para la aplicación de sus cargas fiscales.

Definición.- Creemos oportuno definir o tratar de buscar --

una definición apropiada para explicar qué es la doble tributación internacional, aunque el definir siempre es difícil y la mayoría de las veces no será aceptada por algunos, que juzgarán -- que tal definición no es la correcta o que es susceptible de mejorarse; es por lo que debe buscarse entre las más acertadas las que se consideren más adecuadas según nuestro criterio o lo que se piensa que pueda ser la más acertada.

De entre la multitud de definiciones formuladas por los tratadistas las que exponemos a continuación nos han parecido las más adecuadas pues comprenden todos los elementos que los especialistas le han atribuido a la doble tributación internacional.

Existe doble tributación internacional "cuando las mismas personas o bienes son gravados dos (o más) veces por análogo concepto, en el mismo período de tiempo, por parte de dos (o más) sujetos con poder tributario". (15)

De la última parte de la definición arriba enunciada se desprende que los sujetos con poder tributario son el factor primordial para que exista la doble tributación en virtud de: que cada Estado tiene libertad para determinar el criterio que seguirá para la imposición de los tributos conforme a su organización jurídica, su sentido de justicia y sus necesidades económicas, deter

(15) La definición citada fue obtenida del volumen I del Derecho Tributario de Giuliani Fonrouge, Ediciones Depalma, Buenos Aires Argentina 1965. P. 289.

minando a través de sus disposiciones fiscales quiénes serán las personas o entidades que contribuirán al financiamiento de sus necesidades y realización de sus fines. (16)

Los tratadistas mexicanos, también han formulado definiciones muy precisas de lo que es la doble tributación por ejemplo:

Flores Zavala (17) define la doble imposición como sigue: - "La doble imposición se presenta cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos, ya los establezca una misma entidad, o bien concurren en esa fuente dos o más entidades diversas".

Finalmente creemos prudente mencionar la definición de Margán (18) tratadista mexicano, de amplia experiencia en materia fiscal: "La causa de la doble tributación internacional es la coincidencia de dos o más impuestos sobre el mismo ingreso de una misma persona, al quedar éste último dentro de los supuestos previstos en las leyes de dos o más países".

-
- (16) Siqueiros, José Luis. Los problemas de la doble tributación en el campo internacional. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 40 número extraordinario. 1971. P. 151.
- (17) Flores Zavala, Ernesto. Tratado de finanzas Públicas. Editorial Porrúa, S.A. México, 1974 Página, 301.
- (18) B. Margán, Hugo. Tesis para evitar la doble tributación en el campo internacional en materia del I.S.R. basada en la tesis de la fuente del ingreso gravable. (Roma del 10 al 5 de octubre de 1956) Impreso en los talleres de impresión de estampillas y valores, México, 1956.

Los Estados para determinar las distintas fuentes de riqueza imponible utilizan diferentes criterios; así algunos consideran los impuestos como directos o indirectos, personales e impersonales y semipersonales; otros hablan de impuestos reales, personales y objetivos, todas estas nociones crean diferentes conceptos que habrán de conducir en su aplicación, a la doble tributación internacional.

Los criterios aludidos pueden enmarcarse en 4 grandes grupos:

- I.- La sujeción personal.
- II.- La sujeción real.
- III.- La teoría del establecimiento permanente.
- IV.- La teoría de la fuente del ingreso gravable.

I.- La sujeción personal.- ésta establece una vinculación directa entre el Estado y el sujeto fiscal. Se funda en elementos íntimamente ligados a la persona, tales como a).- nacionalidad y b).- domicilio o residencia. Por virtud de esa dependencia el Estado grava a estas personas, ya sean físicas o morales, cualesquiera que sea la fuente de las rentas o la ubicación de sus bienes. Este concepto también se le llama "Criterio Subjetivo"

- a).- La nacionalidad puede definirse como el vínculo político que une al individuo con el Estado, pues así como -

crea una serie de derechos en favor de un individuo, -- también crea una serie de obligaciones entre las cuales, el de contribuir a los gastos del estado es de los principales.

El individuo debe tener una nacionalidad desde su nacimiento, pues es el vínculo jurídico que lo une con el Estado. Dos son las teorías que buscan solucionar este problema:

La primera, el nacimiento dentro de un territorio determinado (Jus Soli), o sea el derecho de la tierra; y la segunda referente a la paternidad (Jus Sanguinis), el derecho de la sangre -- (por ser descendiente de padres de cierta nacionalidad, emigrados pero que no han perdido su nacionalidad de origen).

Diferentes factores influyen en la determinación de estos -- criterios pero principalmente el demográfico, la teoría de la nacionalidad es básica en cuanto a la determinación de impuestos -- pues la mayoría de los países tienen este criterio. El criterio de la nacionalidad está sustentado por México en el artículo 30 fracción I inciso A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

b). Domicilio y residencia han llegado a ser casi sinónimos -- si bien no obstante ciertas vacilaciones de la doctrina, un concepto no coincide con el otro, tanto en la le

legislación fiscal mexicana como en las legislaciones de otros países, no existe un concepto claro que permita fijar las bases doctrinales que faciliten distinguir -- los elementos para calificar la residencia y el domicilio en sí: ¡Sí! el criterio de domicilio y el de residencia es utilizado por un Estado como base de la imposición, como sucede en casi todos los países europeos. Sin tomar en cuenta el lugar de origen de los ingresos gravados. Se presenta el fenómeno de la doble tributación internacional, en virtud de que casi todos los países que gravan el ingreso global de las personas físicas, utilizan, junto con el de la nacionalidad, el criterio de domicilio o residencia como razón suficiente -- para imponer, en este caso se encuentra México.

En nuestra legislación fiscal y concretamente en el artículo 15 del Código Fiscal de la Federación se establece lo que se debe de entender por domicilio y clasifica a los sujetos pasivos, para efectos de domicilio en 4 clases: personas físicas, -- personas morales, sucursales o agencias de negociaciones extranjeras y personas físicas o morales residentes en el extranjero.

En el presente trabajo no abundaremos más sobre el tema en virtud de que en el Derecho Internacional principalmente en los tratados internacionales para evitar la doble tributación los -- conceptos domicilio, residencia y lugar fijo de negocios se sus-

len utilizar como sinónimos.

Trotándose de la sujeción personal, la doble imposición se presenta en los siguientes casos:

1). Doble nacionalidad del sujeto. Si una persona o empresa es nacional de dos países y éstos a su vez, en virtud de la aplicación de las reglas sobre la nacionalidad reclaman su derecho a gravar a sus nacionales, esa persona estará sometida a una doble imposición.

2). Domicilio del sujeto en dos países a la vez. En la misma situación del caso anterior, si cada Estado pretende gravar a los que están domiciliados en él.

3). Residencia del causante en dos países a la vez. La misma situación del caso anterior, si cada país pretende gravar a los residentes en él.

4). Domicilio o residencia en un país distinto al de la nacionalidad. Si el primer país sigue, para gravar, el criterio del domicilio y el segundo el de la nacionalidad habrá doble imposición.

5). Domicilio en un país y residencia en otro. Si un país sigue el criterio del domicilio y el otro el de la residencia ha

bró doble imposición.

La doble imposición de los casos anteriormente expuestos se puede deber a las siguientes causas:

1a. Cuando los Estados inmiscuidos no siguen el mismo principio de sujeción, por ejemplo, si una persona tiene su domicilio en un país extranjero y el país de su origen sigue el principio de la nacionalidad para gravar y el otro, el del domicilio.

2a. Cuando dos o más Estados que siguen nominalmente el mismo criterio, dan a éste distinta interpretación. Estos casos son más frecuentes cuando la imposición se funda en el domicilio o la residencia, que cuando se funda en la nacionalidad.

3a. Cuando las administraciones de dos Estados, aprecian de modo diferente una misma situación de hecho, o cuando ciertas disposiciones prácticas de las legislaciones, no están en armonía como puede suceder, por ejemplo, en casos de cambio de domicilio o de nacionalidad. (19)

II.- La sujeción real.- la sujeción real se diferencia principalmente del criterio anteriormente expuesto, en cuanto a que no se basa en factores individuales del sujeto del impuesto, sino que grava únicamente la renta de que se trate; renta que pue-

(19) Flores Zavala, p.p. 306 y 307

de provenir de la imposición de capitales, del comercio o de la industria. Este criterio es aplicado también a inmuebles, pero - existe consenso general de que las rentas provenientes de inmuebles sean imposables sólo en el país en donde se localice el inmueble.

Cuando se trata de la sujeción real hay doble imposición -- cuando dos Estados consideran a la vez una misma renta como originada en su territorio.

Los casos que ejemplifican esta clase de imposición son muy variados; y se pueden subdividir en dos: los casos de rentas derivadas de capitales y rentas derivadas de actividades industriales o comerciales.

Casos de rentas derivadas de capitales:

1.- Cuando el domicilio fiscal del deudor y el lugar de percepción de las rentas se encuentra en países diferentes.

2.- Cuando el deudor posee en un país distinto de su domicilio fiscal, un establecimiento que está ligado con la deuda.

3.- Cuando se trate de un crédito hipotecario garantizado - con un inmueble situado en un país distinto al del domicilio fiscal del deudor y al del lugar de percepción de los intereses.

En materia de rentas industriales o comerciales pueden producirse los siguientes casos:

1.- Cuando una empresa realice actos gravables en otro país que no sea el de su establecimiento permanente, siendo gravado en sus beneficios correspondientes a las operaciones efectuadas en dicho territorio.

2.- Cuando varios estados estén acordados en que deben gravar el ingreso de la empresa, sólo donde la misma tenga establecimientos permanentes, en virtud de que siguen distintos criterios creen tener en su territorio cada uno de los países establecimientos permanentes.

3.- Finalmente, el caso de una empresa que tiene varios establecimientos permanentes en varios países que siguen métodos distintos para determinar los beneficios a cada establecimiento.

III.- La teoría del establecimiento permanente.

Ante la insuficiencia de los conceptos de domicilio, residencia o sede de negocios, surgió la teoría del "establecimiento permanente" con la cual permite al Estado gravar los ingresos -- siempre que hayan sido obtenidos a través de un establecimiento permanente dentro de su territorio.

Son los países desarrollados los que esgrimen la teoría de la imposición del establecimiento permanente, pues como son países exportadores de capital no quieren que las utilidades obtenidas por sus empresas transnacionales sean gravadas en el exterior.

La teoría del establecimiento permanente apareció por vez primera en algunos modelos de tratado elaborados por la Sociedad de Naciones y presentados en la conferencia celebrada en México en 1943, y posteriormente en la conferencia de Londres de 1946. En dichas conferencias aceptaron las condiciones para que hubiera establecimiento permanente; la primera condición que se señaló fue: que existiera un lugar fijo de negocios en el país; y segunda; que tuviera carácter productivo dicho lugar fijo; es decir, que distribuyera la empresa.

En el presente capítulo sólo hemos querido dejar constancia del criterio de imposición referente al "establecimiento permanente", pues es en el capítulo tercero en el que procederemos a analizar más detenidamente tal concepto, bajo el inciso correspondiente al modelo de tratado para evitar la doble tributación, de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico.

IV.- Teoría de la Fuente del Ingreso Gravable.

Es en el año de 1897, en la sesión del Instituto de Derecho

Internacional celebrado en Copenhague, donde el profesor Ernest Lehr, sostuvo que el país que es fuente de la riqueza jurídicamente instrumentada es quien tiene el derecho a gravarla porque, en última instancia, esos instrumentos jurídicos hacen efectivo un derecho a riquezas reales en el país donde están situadas. La base de la doctrina de Lehr era que todo Estado tiene el derecho de imponer, como mejor le parezca sobre todos los bienes situados dentro de los límites de su soberanía, cualquiera que fuera la nacionalidad del propietario. Esta teoría chocó materialmente con la teoría sostenida y seguida por países desarrollados en esa época que era la del establecimiento permanente, por esta razón fue sofocada, pero posteriormente otros autores, la expusieron, aunque con algunas modificaciones, entre ellos Weis, Westlake y después Alejandro Garulli; asimismo varios juristas latinoamericanos entre los que se encuentran Abel, Cortina y Margáin, - han dado nueva vida a la tesis del profesor Ernest Lehr.

Esta teoría es sustentada principalmente por los países en vías de desarrollo y se puede definir como sigue: "La teoría de la fuente, atiende al lugar donde se han generado los ingresos - y resuelve que es allí donde debe pagarse el impuesto, sin importar la residencia de los contribuyentes ni el sitio en que se hubieren celebrado los contratos que dieron motivo a la operación"

(20)

(20) Cervantes García, Alfonso. Algunas implicaciones internacionales en materia de Impuesto sobre la Renta. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública. Ediciones Oasis, México, 1974. P. 21.

En razón de que esta teoría ha sido tratada, en el trabajo de Margén (21) citaremos de ahí los principios fundamentales.

En el estudio mencionado el Lic. Margén divide, las rentas en tres tipos: reales que son producto de la reunión del capital y el trabajo; objetivas, que son producto de la imposición de capitales y por último señala las rentas personales, que provienen del trabajo personal.

Dos conceptos sirven para distinguir las diferentes fuentes de las que pueden provenir ingresos; las que se llaman jurídico económicas y las territoriales; ambas se subdividen en dos: en formal y real, o sea el lugar donde se celebra el contrato que motiva la renta y el lugar donde se ejecuten los actos contratados, el concepto territorial lo divide a su vez en interno y externo. El interno referente a las operaciones realizadas por el sujeto del impuesto dentro del territorio en que reside, el externo se refiere al espacio territorial del sujeto en cuanto rebasa las fronteras del estado de su residencia.

Después de formuladas estas consideraciones, señala las fuentes de las distintas rentas:

Tratándose de impuestos reales (ingresos gravables de las -

(21) B. Margén, Hugo. Tesis para evitar la doble tributación...

empresas) la fuente será el espacio territorial en donde se desarrolle la actividad mercantil de la empresa y de la cual derive ingresos gravables.

En los impuestos objetivos, la fuente pasa de un país a otro acompañando al capital donde se encuentre (cuando existe remisión de capital), no importe el lugar de residencia del dueño del capital.

Por último, la fuente de los ingresos personales, se considera situada donde reside el sujeto obligado al pago del trabajo desempeñado. La fuente económica de quien preste los servicios personales se ubica en el Estado en donde se halla el origen de sus ingresos.

Las actividades comerciales que pueda realizar una empresa en el territorio de otro en el estudio referido, las divide en dos: actos habituales y actos accidentales de comercio.

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

Son accidentales, los realizados por empresas que comercian en el extranjero sin tener un establecimiento permanente; en este caso estos actos se pueden reducir a la compra venta ocasional en tal situación no serán gravados por impuestos directos en

el estado donde se efectuó el negocio, sino por impuestos arancelarios.

Los actos accidentales más comunes y tendientes a volverse habituales (a través de representantes o agencias), se gravan según esta teoría, en el Estado donde se haya consumado el acto o sea en base a la teoría de la fuente real externa.

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

En el caso de que una empresa tenga varios establecimientos permanentes, en diferentes estados, la solución se encontrará siguiendo la teoría de la fuente real interna; o sea, se deberá -- considerar a cada uno de los establecimientos como autónomos, -- debiendo el fisco respectivo gravar las utilidades obtenidas únicamente, por los establecimientos correspondientes, sin pretender gravar las utilidades globales que haya obtenido la matriz y sus sucursales.

Por otra parte, la fuente de los ingresos derivados de la inposición de capitales, se encuentra en el país donde reside el deudor. Por lo tanto será este país al que le corresponde gravar los ingresos obtenidos por el acreedor, se grava con impuestos objetivos en el país donde reside el deudor, ya que él constituye la fuente de riqueza para el acreedor. En lo que respecta al

ingreso obtenido por el arrendamiento de bienes inmuebles y muebles, deberán ser gravados en el país en donde se encuentren situados los bienes. Asimismo los carros de ferrocarril, deben gravarse en el lugar donde se les utilice sin tomar en cuenta ni la fuente formal del ingreso, ni la residencia del arrendador.

En cuanto a la fuente del ingreso por trabajos personales. Estos tienen su fuente en el Estado en que reside quien paga el trabajo prestado.

Margén señala cierto límite a la teoría, pues de otra forma no operaría satisfactoriamente. El caso de los ingresos obtenidos por ventas directas en el mercado internacional, éstas sólo deberán estar sujetas a impuestos arancelarios. Entendiéndose que exista esta venta directa en el mercado internacional, cuando el vendedor no tenga en el país en que reside el adquirente, ninguna persona sujeta con relación de dependencia o subordinación con él, ni cuente el propio enajenante con existencias de mercancías para su venta en el país comprador.

Para terminar, se señalen dos excepciones de reversión de la fuente. La primera de las reversiones se refiere a las empresas y considera dos situaciones:

La primera referente a las materias primas obtenidas por una empresa en el Estado donde reside, que opera en el otro Esta

do a través de un establecimiento permanente dedicado a enajenar en él, materias primas que le envía la empresa. En este caso se seguiría comúnmente la teoría general de la fuente, pero en virtud de que lesione los intereses del país productor de materias primas, se sostiene que en estos casos la fuente de la utilidad gravable regrese al país productor de las materias primas excluyéndola, en forma excepcional, del país donde éstas se venden. - Posteriormente de dos reglas con respecto a la materia prima, 1º la utilidad debe corresponder al país donde se obtuvo, 2º si la materia prima se vende y transformada la utilidad debe dividirse en proporción a la transformación sufrida.

La segunda situación, referente a las empresas manufactureras que operando en un Estado venden sus productos a otro, en una proporción mayor a través de un establecimiento permanente, también en este caso se revierte la fuente a donde se encuentra la empresa manufacturera, lo que evita que el país productor se lesione por empresas que remiten la mayor parte de su producción al otro país.

La segunda excepción comprende también dos casos; ambos referidos al ingreso derivado del trabajo personal.

El primero. Los trabajadores fronterizos, que se contratan en el otro Estado a prestar servicios en empresas comerciales, - industriales o agrícolas pero conservando sus domicilios permanentes en el otro Estado; al cual regresan y sea diariamente o

cuando menos una vez al mes. Entonces se determina que las remuneraciones serán gravadas en el lugar donde el trabajador esté domiciliado y no en aquél en donde preste sus servicios. En este caso no se reconoce el país de la fuente sino el de la residencia.

Un tratamiento similar se plantea para los trabajadores que se internan en otro país en calidad de braceros, por medio de -- convenios bilaterales emigran por cortas temporadas el país que los contrata y paga. En este caso también el país en donde tiene el trabajador su domicilio permanente será el que grave sus ganancias.

Debe mencionarse que nuestra legislación recoge la teoría -- de la fuente del ingreso gravable y la establece en nuestro artículo 30 fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

2.- Razones por las que se pretende evitar la doble o múltiple tributación internacional.

Las principales razones que se pueden señalar para evitar la doble imposición internacional son las siguientes:

I.- Evidentemente la gran injusticia que existe, en razón -- de que una renta es gravada desproporcionalmente en comparación con otras de su misma especie, por el hecho de que tiene su origen en país diferente.

II.- Para incrementar el flujo de inversiones a determinado país, traduciéndose en métodos de exención o disminución de impuestos.

III.- El deseo de algunos países de traer capitales o empresas extranjeras, para poder atraerlos deberán renunciar a la captación de ciertos tipos de impuesto como por ejemplo: los impuestos que gravan los intereses de los capitales tomados en préstamo en el extranjero, o las rentas repartidas por las sucursales de sociedades extranjeras.

IV.- El interés que existe en estimular las relaciones económicas en el plano internacional.

a.- Algunos problemas provocados por la doble imposición y la falta de coordinación tributaria.

El doble gravamen puede llegar a ser tan fuerte que agote la renta en tal forma que puede hacer incooperable seguir con el negocio que produce la utilidad gravada, en tal caso el inversionista se verá forzado a retirar su capital.

La renta que se origina en un país y se envía a otro en forma de utilidades, dividendos, intereses, regalías u otros ríditos similares, suele ser gravada por uno y otro país de acuerdo con sus respectivas legislaciones, si estos países no coordinan entre sí la tributación de esa renta, la renta internacional tie

ne que soportar una carga más onerosa que la renta interna; con la consiguiente disminución de las inversiones extranjeras.

Otro factor que puede provocar distorsiones económicas son los problemas derivados de los acuerdos internacionales sobre -- precios. Si una empresa internacional (matriz) vende sus productos a una filial de ventas establecida en el extranjero a precios fijados por la matriz y no por el mercado internacional, la política de fijación de precios puede dar origen a conflictos; -- es decir se puede dar el caso que ni las autoridades fiscales -- del país en donde reside la matriz, ni el gobierno donde opera -- la filial acepten los precios de transferencia, las autoridades fiscales de donde reside la matriz pueden considerar que los pre -- cios de transferencia son demasiado bajos y que se atribuye un -- porcentaje excesivo de las utilidades finales a la filial de ren -- tas establecidas en el extranjero. Asimismo las autoridades fiscales del país en donde funciona la filial pueden adoptar el cri -- terio opuesto, tal situación hará que los dos países juntos gr -- ven más del 100% de las utilidades globales de la sociedad. En -- tales circunstancias, la carga tributaria en los dos países es -- excesiva en comparación con la carga tributaria de cualquiera de ellos, por cuanto la renta total que es sujeta a impuesto es mu -- cho mayor que la real.

Otro problema importante que se plantea es el de la evasión estimulada en gran parte por el hecho de que los libros y archivos, que una sociedad tiene en un país no suelen estar a disposi-

ción del otro país donde opera también la sociedad; en este caso los países pueden lograr un control efectivo si ambos, se ponen de acuerdo en intercambiar información.

b.- Esfuerzos efectuados por diversos Organismos Internacionales.

LA SOCIEDAD DE LAS NACIONES.

Por recomendación de la Conferencia Financiera Internacional, el Comité Financiero de la Sociedad de las Naciones, encargó a cuatro expertos el estudio de los problemas de la doble imposición y de la evasión fiscal. Los expertos fueron: Edwin Seligman, de Estados Unidos; Luigi Einaudi, de Italia; Bruins, de Holanda y Sir Josiah Stamp, de Inglaterra; el comité de 4 expertos fue llamado también el "Comité de Fiscalistas". Después de intercambiar impresiones por correspondencia, en 1923 se reúnen y emiten un informe, cuyos principios sirvieron de base para todos los informes de comités que se nombraron posteriormente por la Sociedad de las Naciones a fin de redactar proyectos de convenios bilaterales tendientes a evitar la doble imposición.

Los cuatro expertos declararon que el mejor criterio para resolver el problema de la doble imposición era el de la "dependencia económica", ésta combine el criterio del domicilio y -

el de la fuente. Asimismo sugirieron cuatro métodos, entre los que se podría escoger para evitar la doble imposición: a).- Eximir los impuestos que provengan del exterior; b).- Eximir del impuesto sobre la renta a los no residentes; c).- Dividir o participar cada país de los impuestos, asignándose al país de origen el poder impositivo sobre los ingresos de carácter objetivo, y -real el país del domicilio los de carácter personal o subjetivo; y d).- Clasificar y asignar a cada país su derecho al impuesto, lo cual debió hacerse conforme a su naturaleza y dando preponderancia al factor domicilio sobre el factor de la fuente del ingreso.

Posteriormente el Comité Fiscal de la Sociedad de las Naciones encomendó a una Comisión de altos funcionarios de 7 países europeos (22) y les planteó el problema de ¿En qué forma práctica y administrativa se podrían concretar las conclusiones a que llegaron los fiscalistas?. La Comisión presentó un informe, en donde aconsejan que para solucionar el problema de la doble tributación deberán celebrarse convenios, o tratados bilaterales y multilaterales entre los Estados en que éstos se hicieran mutuas concesiones. En lo que respecta a las sociedades, sugirieron que se tuviera por domicilio fiscal de las mismas el lugar en que se encontraba el centro de dirección de la empresa.

(22) Bélgica, Inglaterra, Francia, Italia, Holanda, Suiza y Checoslovaquia.

En 1927 fueron elaborados por la Comisión de expertos de ~~se~~ siete países ~~emplada~~ con cinco países más; (23) los siguientes proyectos de convenios: el primero referente a los impuestos sobre la renta y sobre la fortuna; el segundo de los derechos de Sucesión; el tercero a la ayuda administrativa en materia de impuestos y el cuarto, a la ayuda judicial en materia de recobro de impuestos. Estos proyectos figuran en un informe de abril de 1927. Tal informe fue remitido a todos los países miembros y no miembros; en 1928 se reunió una comisión de expertos de veintiseis países, esta comisión formuló tres proyectos de convenios bilaterales tendientes a evitar la doble imposición, y se les denominó Ia, Ib y Ic. De los tres proyectos se desecharon los dos primeros en virtud de que el Ia era copiado del proyecto de convenio tipo de 1927 y el Ib enunciaba que todas las rentas serían gravadas por el Estado donde el causante tuviere su domicilio; - el proyecto Ic constaba de 13 artículos y aún siendo enunciativo, daba preferencia al criterio de la fuente de ingreso.

Después de la reunión de 1928, en donde se aprobó el convenio tipo Ic, modificado, el Comité Fiscal de la Sociedad de las Naciones celebró nueve sesiones en los años de: 1929, 1930, 1931, 1933, 1935, 1936, 1937, 1938, 1939; lo más importantes de estas reuniones fueron los proyectos de convenios para evitar la doble imposición de rentas industriales y mercantiles aprobados en la

(23) Con los delegados de Argentina, Alemania, Japón, Polonia y Venezuela.

reunión de 1933 y el Modelo de convenio para resolver el problema de la doble imposición sobre propiedades y capitales aprobado en 1936.

Posteriormente el Comité Fiscal se reunió en dos ocasiones en la ciudad de México en donde se celebraron la Primera y Segunda Conferencia Regional Tributaria en los años de 1940 y 1943. - En la primera se estudió un informe elaborado por el Subcomité Fiscal que proponía una reforma del proyecto Ic y en la segunda se elaboró un modelo de convenio que abarcaba tanto lo relativo a impuesto sobre la renta como impuesto sobre sucesiones; que -- llevó el nombre del país sede. El modelo constaba de 18 artículos y un protocolo con 10 artículos, y la parte que trata de evitar la doble imposición internacional, buscaba eliminar la imposición extraterritorial, definiendo, las condiciones por las cuales cada categoría de renta quedaba exenta; el modelo seguía el principio de la fuente del ingreso, para que, de acuerdo con un criterio real, se determinara qué Estado tenía derecho a imponer y, por otra parte se determinaba que los impuestos así pagados - podrían ser deducidos por el país del domicilio del causante.

En el año de 1946 en Londres se celebró la reunión del Comité Fiscal, cabe hacer notar que en esta reunión a diferencia de la celebrada en México, en donde sólo había dos representantes - de países desarrollados E.U. y Canadá; a excepción de México y - Perú, los demás asistentes eran miembros de países exportadores

de capital (desarrollados) que por ende tenían que estar de -- -- acuerdo con regresar el criterio del domicilio o que al menos -- fuera éste el que tuviera primacía; en esta reunión se redactaron dos convenios; aunque en realidad estudiaron las conclusiones y resoluciones elaboradas en la última reunión celebrada en México.

Los puntos principales se pueden resumir de la siguiente manera:

1.- Se incurrió en el error de hablar de "rentas derivadas de hipotecas" cuando en realidad se trataba de intereses de crédito por el préstamo con garantía hipotecaria.

2.- Intereses que en el modelo de México se dió preferencia a la fuente, en Londres se le dió el criterio del domicilio.

3.- Se limita el derecho de gravar los intereses a los países deudores y se da primacía en tal derecho a los países acreedores o beneficiarios, o sea se deja en segundo término el criterio de la fuente del ingreso, dando toda la preferencia al del domicilio.

4.- En el modelo de México se gravaba el ingreso de las rentas o pensiones vitalicias del Estado donde un deudor tuviera su domicilio, en el de Londres se adoptaba el principio contrario.

Organización de las Naciones Unidas.

Este es continuador de la labor de la Sociedad de las Naciones y ha propugnado porque sus países miembros suscriban acuerdos bilaterales o multilaterales; lo único criticable es que le da una jerarquía mayor al modelo de Londres que como se ha visto pregona el principio del domicilio; como un dato complementario diremos que en 1949 las Naciones Unidas tenían registradas más de 125 convenios para evitar la doble imposición.

Cámara de Comercio Internacional. Fundada en 1920. En la actualidad se le considera asesor de la Organización de las Naciones Unidas e incluso el Código aprobado en la ciudad de Quebec - en la reunión de la Cámara de Comercio Internacional, ha sido adoptado por la O.N.U., en muchas de sus partes.

El Código de Quebec de 49, contiene aspectos sumamente definidos para los países en vías de desarrollo, pues basta mencionar tres de sus artículos para darse cuenta de la magnitud de sus disposiciones: En su artículo 60 prohíbe que los Estados donde se invierte capital internacional, tomen medidas legales para imponer restricciones "a la nacionalidad de los accionistas" a "la composición de la junta directiva y nombramiento de los directores" o a "la resolución e introducción en su territorio de empleados miembros del personal administrativo, ejecutivo y técnico -- que no sean nacionales de esos territorios, pero que las empre--

ses interesadas estimen necesarios para la marcha eficiente de sus negocios". El artículo 11 establece que las propiedades de los inversionistas no estarán en ningún caso sujetas a medidas de expropiación, excepto cuando dicha expropiación sea efectuada por una indemnización según el derecho internacional, indemnización que será pagada en efectivo o en títulos fácilmente negociables. Por último en su artículo 80, en el capítulo de la doble imposición dispone que para el mejor desarrollo de las inversiones en el extranjero, las partes contratantes procurarán concertar acuerdos bilaterales, tomando como referencia los proyectos de Ginebra de 1928 y el de Londres de 1946. Mismos que son totalmente inaceptables por los países en vías de desarrollo. Mas a pesar de lo anterior la Cámara de Comercio Internacional ha servido para que la O.N.U. se asesore y escuche opiniones de sectores que no son los oficiales, acerca del problema de la doble imposición.

Por último tenemos a la "Internacional Fiscal Association" que es el organismo que después de la O.N.U. mayores estudios ha efectuado en materia de doble imposición, y publica una revista llamada "Cahiers de Droit Fiscal International", la cual contiene estudios muy importantes sobre la materia.

En el Congreso celebrado en Brasilia en 1960, se discutió un tema de mucho interés que puede ser la solución para evitar la doble imposición, se trate de los convenios bilaterales o mul

bilaterales: La interpretación de convenios de doble tributación métodos y procedimientos.

Por otra parte antes del mencionado congreso así como después del mismo se celebraron dos congresos más: el primero celebrado en Madrid en 1959 y el segundo celebrado en Jerusalem en 1961; en los dos se enfocó el problema desde otro punto de vista pues en ambos se discutió la adopción de medidas unilaterales para evitar la doble imposición, en especial en los aspectos fiscales de las relaciones entre países desarrollados y países en vías de desarrollo.

El problema de la doble imposición ha sido abordado por innumerables organismos y organizaciones pero éstos han sido más teóricos que prácticos, entre los principales se pueden citar a: la Federación Interamericana de Abogados, la Barra Internacional de Abogados, el Instituto de Derecho Internacional, y la Asociación Latinoamericana de Derecho Tributario.

CAPITULO TERCERO.

MEDIDAS O METODOS PARA EVITAR LA DOBLE O MULTIPLE TRIBUTACION INTERNACIONAL.

1.- Procedimientos unilaterales

2.- Procedimientos bilaterales.

a.- Modelo de tratado de la O.C.D.E.

b.- Acuerdo de Cartagena o (Pacto Andino).

1.- Procedimientos unilaterales. En virtud de que los países exportadores de capital (que de aquí en adelante llamaremos desarrollados) se han mostrado reacios a abandonar en sus legislaciones o tratados el principio del domicilio, a pesar del peso de los argumentos técnicos esgrimidos por los países importadores de capital (que de aquí en adelante llamaremos en vías de desarrollo) en favor del principio de la fuente; se ha hecho necesario por parte de unos y otros incrementar los procedimientos unilaterales para evitar o moderar la doble imposición internacional; estos procedimientos unilaterales se refieren a los criterios seguidos por cada país, con respecto a sus residentes, para librarlos de la doble imposición sobre sus ingresos derivados de inversiones en el extranjero. Estos procedimientos tienen una doble función; la primera, evitar la doble imposición y, la segunda, actuar como incentivos.

Para los efectos de este trabajo dividiremos estos procedimientos unilaterales en dos grandes grupos que llamaremos:

- I.- Incentivos de países desarrollados.
- II.- Principales incentivos que ofrecen los países en vías de desarrollo para evitar la doble tributación y fomentar el flujo de capitales extranjeros.

Del primer grupo, se expondrán a continuación algunos de los principales incentivos otorgados por este grupo de países para posteriormente mencionar algunos ejemplos de éstos.

a) La deducción por impuestos pagados en el extranjero (tax deduction).- Un estado concede al causante la deducción del impuesto pagado a otro por concepto de un gravamen sobre la misma materia.

En realidad, el único atenuante que así se ofrece al contribuyente, en el país de su domicilio, es el de que, en lugar de tomar en cuenta la renta bruta, se grava su renta neta percibida en el extranjero, efectuada la deducción de los gastos hechos -- con ese motivo y entre ellos los impuestos que haya debido pagar en el país de donde proviene la renta; en realidad con este método no se evita la doble tributación, pero sí se minoro la carga.

b) Exención de impuestos.- En este sistema el país desarrollado exime de impuestos a los actos gravados que tengan su fuente en el extranjero.

Esta forma puede adquirir varias modalidades.

i.- Exención total.- En este caso, el país desarrollado -- prácticamente se somete al concepto de fuente, por lo menos en el ámbito donde se aplica esta norma (que puede ser con relación a un país concreto, o frente a un determinado grupo de países).

ii.- Exención Parcial.- Esta sólo se da para determinadas -- rentas o actos gravados; como pueden ser para cierta em

presa, o sectores de la economía, o por un tiempo limitado.

- c). Crédito por impuestos pagados en el extranjero (tax Credit). Algunos de los países desarrollados aplican el im puesto sobre la materia imponible originada en fuentes nacionales y extranjeras pero admiten deducir del im- puesto resultante, un crédito por el impuesto que tales rentas pagaron a su vez en los países en que está ubica da de la fuenta.

En la práctica el sistema admite diversas variantes:

- i.- Los impuestos que pueden acreditarse, pueden ser impues tos sobre la renta o que reúnan tales características, o puede limitarse solamente a impuestos nacionales.
- ii.- En cuanto al elemento temporal, puede limitarse el cré- dito solamente a impuestos pagados en el extranjero en el mismo período fiscal en que se pretende utilizar, y algunas veces, se admite la utilización de los créditos para compensar obligaciones tributarias de ejercicios - siguientes.
- iii.- En lo que se refiere el límite cuantitativo que puede - tener la utilización del crédito, es posible el estable cer topes en forma global (en el caso de que se hayan -

percibido utilidades en varios países y en cada uno de ellos se haya pagado el impuesto) o fijar topes país -- con país.

iv.- En lo referente al origen de las rentas, el uso del crédito puede estar supeditado a que las mismas provengan de actividades realizadas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, pero debemos decir que -- este concepto no es aceptado comúnmente por los países en vías de desarrollo como un prerrequisito para ejer-- ccr su potestad tributaria.

Para gozar del tax credit, los contribuyentes tienen que -- llenar ciertos requisitos en la legislación de sus países, pues este crédito no es automático, por una parte, y por la otra, -- cuando se otorge está limitado, generalmente, por dos circunstan-- cias: por la exigencia de que se trate de un impuesto de natura-- leza similar al vigente en el país inversor; y por el monto de -- impuesto que para tales ingresos pagarían en este país, con lo -- cual aunque el monto del impuesto extranjero fuese superior al -- que se hubiere pagado en el país por el excedente no se confiere crédito alguno al contribuyente.

En nuestra legislación se contempla esta fórmula, precisame-- nte en el artículo 39. segundo párrafo de la fracción III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al decir: "Cuando la fuente del ingreso se encuentra en el extranjero, el contribuyente po--

drá deducir del impuesto que le corresponda pagar en México, el impuesto sobre la renta que haya cubierto en el país en donde se originó el ingreso, hasta el límite del impuesto que para ese ingreso considerado aisladamente, se causaría conforme a las disposiciones de esta Ley".

Sin embargo, este método puede llegar a comprender el otorgamiento, en concepto de crédito de tasas mayores a las realmente pagadas en el país en vías de desarrollo, normalmente sólo se concibe a través de disposiciones incluidas en tratados internacionales como ejemplo de lo anterior, tenemos el suscrito entre la República Federal de Alemania y Argentina, en lo que se refiere al crédito del 15% por concepto de impuesto sobre dividendos procedentes de Argentina, percibidos por contribuyentes alemanes, a pesar que entonces (1966) el gravamen Argentino sobre esta clase de rentas era de solo el 8%.

La posibilidad de que un país conceda créditos por impuestos pagados en países extranjeros, generalmente suele supeditarse al principio de reciprocidad.

No obstante lo anterior es importante saber cuáles son los países desarrollados que tienen vigente esta medida, como también cuál es la proporción que esos países aplican sobre las rentas remitidas a ellos desde el exterior; pues conociendo estos datos el país en vías de desarrollo puede hacer los ajustes necesarios para que la posible pérdida de ingresos que pueda sufrir

se convierta en una mayor recaudación de impuestos. En el caso de que la alícuota del impuesto vigente en un país de desarrollo, aplicable sobre rentas remitidas a un país desarrollado que conceda el aludido crédito por impuesto sea muy inferior a la -- que éste último exige sobre esos ingresos.

- d). Inaplicabilidad del impuesto, en el país inversor hasta la transferencia de la renta a él (Tax Deferral).

El país desarrollado solamente gravará los beneficios efectivamente remitidos por empresas domiciliadas en el extranjero. -- Las utilidades obtenidas por estas empresas que no hubieran sido remitidas a la matriz domiciliada en el país desarrollado, solamente serán gravadas en el ejercicio fiscal en que efectivamente se remiten.

En realidad no se trata de un método para evitar la doble tributación, pues su finalidad es otra, la de fomentar la reinversión de las utilidades obtenidas en los países en vías de desarrollo; y como se señaló arriba el diferimiento dura hasta que se remitan esas utilidades a su matriz.

- e). Crédito por impuestos no pagados en el extranjero (Tax Sparing), debido a exenciones tributarias concedidas en el país de la inversión. Consiste básicamente en un crédito amplio otorgado por el país desarrollado, no sólo por los impuestos efectivamente pagados en el extranjero, sino también por los impuestos no pagados en virtud

de exenciones establecidas por el país en vías de desarrollo.

Asimismo debe decirse que además de tener México en su legislación el "Tax Credit" tiene regulado en la segunda parte del párrafo segundo de la fracción III del mismo artículo 39 de la Ley antes citada, el "Tax Sparing", al disponer: "Las exenciones concedidas en países extranjeros en el impuesto sobre la Renta, excepto las que corresponden a ingresos derivados de imposición de capitales, se considerarán como impuestos cubiertos por el contribuyente en el país extranjero, para los efectos de la deducción a que se refiere este párrafo".

f). Crédito por inversiones (investment credit).- Este crédito es calculado sobre la base de un porcentaje del monto de las inversiones y el resultado se compute contra el impuesto del contribuyente en el país del cual proviene la inversión.

Por otra parte y como ejemplo de los casos anteriores tenemos que: entre los países que exigen de gravamen a las utilidades repatriadas, por filiales o sucursales a su matriz, se encuentran los Países Bajos, Suiza y el Canadá. Sin embargo, en los Países Bajos se requiere que la filial extranjera esté gravada en el país de su domicilio. En Francia se deduce el 75% de las utilidades gravables repatriadas por las filiales a su matriz francesa, pero tratándose de particulares, estas utilidades siguen sujetas a la tasa progresiva.

Hay algunos países desarrollados que buscan una política -- tributaria especial, tendiente a fomentar inversiones especiales en lugares preseleccionados, es por eso que otorgan exenciones, deducciones y deducciones especiales.

Como ejemplo se señalan los siguientes casos:

Estados Unidos concede una deducción del 14% del impuesto -- pagable sobre utilidades obtenidas en sociedades mercantiles situadas en países del Hemisferio Occidental, reduciendo el impuesto original de 52% a treinta y ocho por ciento, a condición que las actividades de la compañía(s) americana(s) se sitúen en el -- Hemisferio Occidental en un país distinto del de la residencia -- de la matriz.

La exención de hasta cinco años, que ofrece Bélgica a las -- empresas belgas que inviertan en el Congo Belga, a condición que sigan invirtiendo por ese término las utilidades obtenidas.

Francia concede una exención a las utilidades obtenidas por aquéllos que inviertan su capital en valores de compañías establecidas en territorios franceses de ultramar.

Los Países Bajos eximen en gran parte el pagar impuestos a rentas procedentes de dividendos distribuidos por compañías "Hol ding", ya sean nacionales o extranjeras.

En el segundo grupo la característica general de estos incentivos es que suelen adaptarse a las necesidades y problemas de cada país, generalmente estos incentivos se encuentran contenidos en leyes. Estas leyes señalan los criterios que hay que seguir para obtener la concesión; qué impuestos serán eximidos parcial o totalmente; el tiempo de duración de la concesión, etc.

Las leyes dejan generalmente en manos de algún órgano administrativo con poder bastante, para decidir qué solicitudes deben de tener prioridad. Asimismo éstos ofrecen otros incentivos como prestación de edificios y terrenos y otros conceptos.

Concretamente en México han existido diversas leyes y disposiciones para fomentar la inversión extranjera, pero con el transcurso del tiempo han ido cambiando; en un principio eran leyes o disposiciones que fomentaban la inversión extranjera en general, pero a medida de que se fueron saturando ciertas áreas y con el nacimiento de algunas industrias mexicanas, se llegó a la conclusión que lo que se debería de hacer era promover la inversión mexicana y regular la inversión extranjera, restringiendo ésta a las áreas en donde no hubiera industrias y cuidando de que no desplazaran a las nacionales; con estos criterios nace la Ley para promover la inversión mexicana y regular la inversión extranjera.

Asimismo de entre las leyes más importantes tenemos la Ley sobre el Registro de la Transferencia de Tecnología y el Uso y -

Explotación de Patentes y Marcas. Una de las finalidades principales de esta Ley es la de evitar los contratos leoninos, ya que anteriormente el adquirente de la tecnología quedaba obligado a multitud de concesiones y beneficios a favor del vendedor, en detrimento de su bolsillo y de la economía del país. De entre las cláusulas más usuales en este tipo de contratos se pueden citar los siguientes ejemplos: la que establecía la obligación de ceder a título oneroso o gratuito al proveedor de la tecnología, - las patentes, marcas, innovaciones o mejoras que se obtuvieran -- por el adquirente; la que establecía la obligación de adquirir equipos, herramientas, partes o materias primas exclusivamente - de un origen determinado; la que obligaba al adquirente a utilizar permanentemente personal señalado por el proveedor de la tecnología.

Quando aparezca una o más de estas cláusulas en un contrato que se pretende registrar ante la Secretaría de Industria y Comercio para obtener su validez, no se registrará en virtud de ir contra la ley antes mencionada.

2.- Procedimientos Bilaterales.- Evidentemente los procedimientos unilaterales son insuficientes por sí mismos para evitar la doble imposición internacional, afirmamos ésto, porque sencillamente éstos tienen un ámbito jurisdiccional muy reducido, por solo tener vigencia en el estado en donde existe alguna disposición de este tipo; además no pueden abarcar la multiplicidad de problemas que se presentan en las relaciones tributarias internacionales.

cionales y corren el riesgo de dar soluciones generales a problemas que requieren de remedio específico. Es por lo anterior que entre los países las medidas tomadas para impedirlos se determinan y aplican por medio de tratados internacionales.

Los sistemas que generalmente se utilizan para evitarlos son: la renuncia por parte de los gobiernos a gravar determinadas categorías de ingresos de sus residentes cuando la fuente del ingreso esté en el extranjero; el acuerdo de gravar con una cifra tope determinados ingresos; el considerar en el país de la residencia la totalidad del ingreso del contribuyente, inclusive el derivado del extranjero, pero sujeto a reducciones por el impuesto pagado en el extranjero. (24)

Los tratados internacionales vienen a complementar las leyes de los países al determinar la jurisdicción de éstos al sujetar determinados ingresos a sus leyes nacionales y determinar bajo qué condiciones y con qué límites lo pueden hacer.

Así pues sin pretender apartarnos del tema de la doble imposición, queremos mencionar algunos aspectos de los más importantes de los tratados, para pasar posteriormente al modelo de tratado que para evitar la doble imposición internacional ha sido más utilizado en los últimos años.

(24) Chapoy Bonifaz, Beatriz. Problemas derivados de la múltiple imposición interestatal e internacional, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM. P. 171.

Comenzaremos por dar una definición de lo que se entiende -- por Tratado, según el artículo segundo párrafo primero inciso -- "a" de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, se entiende por Tratado; "un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho Internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular".

En una acepción más estrecha y formalista, el vocablo "tratado" se reserva para los acuerdos internacionales celebrados de conformidad con el procedimiento especial que cada Estado tiene en su legislación interna. O sea que el tratado no se perfecciona como tal hasta que se han satisfecho las etapas de "negociación", firma y ratificación".

Tanto en el sentido amplio como en el estricto, la palabra "tratado", se utiliza para cubrir toda una gama de estipulaciones internacionales: convenios, convenciones, acuerdos, actos, -- protocolos, actas adicionales, protocolos adicionales.

De acuerdo al número de partes intervinientes, los tratados se dividen en bilaterales y multilaterales, según que vinculen a dos sujetos internacionales o más de dos. También se les clasifica en tratados contrato y tratados Ley (o tratados normativos). Los primeros regulan materias que afectan directamente a las partes (generalmente dos) como por ejemplo: los tratados de límites, de comercio, de cesión, de alianza, para evitar la doble tributa

ción etc. Los segundos generalmente multilaterales, la caracte--
rística de éstos es que adoptan reglas o normas de derecho en --
una materia común, como por ejemplo: los que unifican disposicion
nes de Derecho Internacional Privado, o declaren derechos individ
duales.

Mientras que los tratados-contrato dejan al arbitrio de las
partes diferentes prestaciones, en las que cada una asegura nor--
malmente sus intereses o puntos de vista, los tratados-Ley con--
tienen la identidad de voluntades de los signatarios en un conten
nido común.

Actualmente los tratados se formalizan por escrito, y sus--
len dividir formalmente su contenido en un preámbulo, una parte
dispositiva y una parte final. El preámbulo contiene la relación
de las partes firmantes, los motivos y propósitos que conducen --
al compromiso, la parte dispositiva establece los derechos y --
obligaciones de las partes, así como de las normas que se adop--
ten. La parte final establece las disposiciones sobre ratifica--
ción, adhesión por terceros Estados, fecha de entrada en vigor,
el número de ejemplares que se suscriben, idioma utilizado, así
como reglas de interpretación, duración, denuncia, etc.

En el ámbito internacional generalmente para llegar a la --
conclusión de un tratado se requiere que se cumplan 3 etapas que
son: La negociación, la firma y la ratificación.

Sin embargo en el orden interno de cada Estado suele requerir un mecanismo más complicado en alguna de esas etapas, consiste generalmente en la exigencia de que el tratado que ha sido firmado por el órgano competente sea aprobado por el Congreso. En nuestro país la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917 en su artículo 76 menciona que: es facultad exclusiva de la Cámara de Senadores, aprobar los Tratados, Convenios, Convenciones.

La competencia de los órganos estatales que intervienen en la conclusión de un tratado es regulada por el derecho interno, ya que carecería de valor un tratado si lo firma no emana del órgano estatal con competencia para suscribirlo.

La etapa de negociación no es llevada a cabo por los jefes de Estado que son normalmente los órganos competentes para firmar tratados de acuerdo con el derecho interno, sino por representantes diplomáticos o por el propio Ministro de Relaciones Exteriores, y normalmente les son otorgados poderes específicos para este tipo de negociaciones.

Si la etapa de negociación termina favorablemente en la firma del tratado, que también es competencia de los jefes de Estado, pero que suele quedar a cargo de representantes con iguales poderes que los conferidos para la negociación; la firma del tratado fija el texto y contenido de ésta, que no puede ya ser variado por las partes contratantes sin negociar cualquier altera-

ción o modificación. Pero la firma del mismo no obliga al Estado firmante a ratificarlo, ni tampoco le da vigencia, ésta depende de la posterior ratificación en sede internacional. En algunos - tratados multilaterales o colectivos muchos de los cuales son -- concertados en asambleas u organismos internacionales se adopta el sistema de firma diferida, que consiste en dejarlo abierto, - mediante cláusula expresa a la suscripción futura de otros Estados.

Finalmente la ratificación es el acto que se cumple en sede internacional, por el cual un Estado hace declaración formal de voluntad de tener el tratado como obligatorio.

La ratificación es un acto unilateral que debe de ser comunicado a las partes contratantes; de ahí que en los tratados bilaterales se realice el canje de los respectivos instrumentos o cartas ratificatorias, así como en los multilaterales, el depósito ante el órgano o la autoridad designada en el tratado. La ratificación además tiene la importancia de determinar, el momento de la vigencia del tratado. Solo excepcionalmente un tratado adquiere vigencia antes de ser ratificado: asimismo sólo por excepción se dispensa el requisito de la ratificación para la entrada en vigor del tratado.

En los tratados bilaterales, normalmente la vigencia se inicia en la fecha de canje de las ratificaciones; en los multilaterales, es usual prever que entrará en vigor desde que se cuente

con la ratificación de determinado número de Estados signatarios. En este supuesto se encuentra la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

Para finalizar se hará mención de otro aspecto importante a la "Publicidad" del tratado. Esta revista dos formas: La internacional y la Interna. La primera, para darle publicidad internacional al tratado, éste deberá ser registrado en las Naciones Unidas, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 102 de la Carta de las Naciones Unidas, con la sanción de que, de no registrarse, ninguno de los signatarios podrá invocar sus disposiciones ante ningún órgano de las Naciones Unidas. La segunda, hay Estados que publican en sus diarios o boletines oficiales el texto de los tratados ratificados, la publicidad interna es importante porque da la noticia de la ratificación que marca la fecha de entrada en vigor del tratado.

a).- Modelo de Tratado de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (O.C.D.E.)

En 1963 la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (O.C.D.E.) elaboró un modelo de tratado tipo para evitar la doble tributación principalmente con respecto a dos impuestos al de la renta y el patrimonio (25).

(25) En Inglés se utilizan las siglas en el orden siguiente O.C.D.E. y en Español el orden es el que sigue O.C.D.E., mismas que se utilizarán en los párrafos subsiguientes cuando nos refiramos al Modelo de Tratado antes mencionado.

A este tratado se le conoce con el nombre de "Modelo OGDG", el Modelo ha venido funcionando satisfactoriamente y cumpliendo con el fin para el que fue creado y en la actualidad existen multitud de tratados para evitar la doble tributación y todos ellos han tenido como base el citado modelo.

A pesar de los beneficios obtenidos por los países que han suscrito tratados internacionales para evitar la doble tributación bajo este modelo, debe decirse que el modelo desde su nacimiento sólo ha venido favoreciendo a un grupo de países, ésto se debe a que el modelo de tratado O.C.D.E. fue elaborado por países desarrollados, para solucionar sus problemas de doble tributación, olvidando a un sector de países que no podrían beneficiarse nunca con la suscripción de este tipo de tratado, pues en lugar de beneficiarse los perjudica, me refiero a los países en vías de desarrollo; el modelo los deteriora, puesto que se hizo pensando sólo en las necesidades, y exigencias de los países desarrollados y es natural que éstas sean diferentes a las de los países en vías de desarrollo.

Porque los primeros para elaborar el modelo de tratado utilizaron el principio de la residencia, concepto que no concuerda con el de la fuente de ingreso gravable, desarrollado en el capítulo anterior y sustentado por los segundos por considerar que es más justo y equitativo.

A continuación se analizarán los artículos más importantes

del Modelo, con relación a los posibles problemas que pueden surgir en el supuesto de que México celebre un tratado para evitar la doble tributación, que tuviera como base el modelo en estudio.

El Modelo O.C.D.E. consta de 30 artículos, y el artículo más importante sin lugar a duda es el artículo 5, pues es en éste donde se expone en toda su magnitud el principio de la residencia por medio de una figura llamada del "establecimiento permanente".

En principio no se establece definición alguna de establecimiento permanente y sólo se establece que sólo podrá ser gravado el ingreso que se percibe si éste es obtenido a través de un establecimiento permanente, haciendo una enumeración de los siguientes supuestos en los que se entenderá que existe un establecimiento permanente en:

- a). los centros administrativos;
- b). los sucursales;
- c). las oficinas;
- d). las fábricas;
- e). los talleres;
- f). las minas, canteras y otros lugares de extracción de recursos naturales;
- g). unas obras, una construcción un proyecto de montaje cuya duración excede de doce meses.

Hasta aquí no hay problemas para los países en vías de desarrollo excepto en el inciso "g", al mencionar que se considere - establecimiento permanente una obra, una construcción o un proyecto de montaje cuya duración exceda de doce meses; pues con -- las grandes transformaciones que han venido sufriendo tanto la -- tecnología como las comunicaciones, a los países desarrollados -- les resulta cada vez más fácil obtener ingresos en países en -- vías de desarrollo y tratándose de obras de construcción y montaje cada vez las realizan en el menor tiempo posible, dando por -- resultado que nunca llegan a exceder el término de doce meses -- que fija el citado inciso "g" y por consiguiente los países en -- vías de desarrollo que necesitan de la percepción de ese impuesto no podrán gravar este renglón. En cambio entre los países desarrollados el efecto es menor por ser éstos exportadores de capital y tecnología.

Varios países en vías de desarrollo han propuesto algunas -- enmiendas al inciso "g", las cuales tienden unas a reducir el -- término de doce meses y otras a fijar un tope en el valor del -- proyecto, o actividades respecto del precio de venta de maquinaria o equipo.

Por otra parte la fracción tercera hace una serie de exclusiones de lo que no se debe de considerar establecimiento permanente, el inciso "a" excluye: "el uso de instalaciones destinadas exclusivamente a almacenar; exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa".

En este inciso el problema podría ser la entrega, pues se podría facilitar la evasión fiscal en el supuesto de que dicho "establecimiento", de hecho vendiera su mercancía en vez de entregarla, la venta se podría realizar utilizando el establecimiento para exponer la mercancía, en tal circunstancia el cliente sólo tendría que escoger el material o pieza que necesitara y hacer el pedido al país dueño de esas partes o maquinarias, realizándose el negocio fuera de las fronteras de donde se encuentra se dicho establecimiento, posteriormente la matriz mandaría una orden de entrega a dicho establecimiento de tal manera que se realizaría la operación sin que el fisco local pudiera grovar por no estar en presencia de un establecimiento permanente.

Con relación al inciso "b" se aplica la exclusión al mencionar, "el mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con fines exclusivos de almacenamiento, exposición o entrega".

El problema se presentaría en el supuesto que en lugar de almacenar vendieran. Se podría lograr la venta con la ayuda de un comisionista de la siguiente manera:

Por ejemplo: Una empresa X que tiene un comisionista en un país en vías de desarrollo y dicha empresa instala un lugar de exposición y cerca de ahí una bodega, como el comisionista puede actuar libremente podrá realizar operaciones de venta en el local de exposición y sacar la mercancía de la bodega que tiene a

su disposición sin que puede existir un establecimiento permanente y por lo tanto no podrá ser gravada la empresa X, por considerarse de acuerdo a este inciso que no cuenta con un establecimiento permanente.

Los incisos c y d no representan mayor problema, sin embargo, la forma como está redactado el inciso "e" crea muchas dudas pues contiene términos muy vagos, por lo tanto podría prestarse a cierto tipo de maniobras; como podría ser: En la última parte de este inciso cuando señala: que la expresión establecimiento permanente no comprende la investigación científica u otras actividades similares de carácter preparatorio o auxiliar, por cuenta de la empresa. En el sentido de que no se especifica cuáles son las actividades de carácter preparatorio o auxiliar y podrían llegar a comprender desde el inicio de un determinado producto o proceso hasta el terminado del mismo.

Por otra parte la fracción quinta del artículo en estudio, parece ser más peligrosa, en cuanto a que se puede prestar a todo tipo de maniobras por parte de las empresas transnacionales.

Dicha fracción podría presentar serios problemas en lo que se refiere a la evasión fiscal por parte de las transnacionales. Al considerar que no existe un establecimiento permanente "por el solo hecho de que una empresa de uno de los Estados Contratantes realice en el otro operaciones comerciales por mediación de un corredor, un comisionista general o cualquier otro represen--

tante independiente, que actúe en el desempeño ordinario de sus negocios*.

Uno de los problemas que podría presentarse sería: que una empresa transnacional, al amparo de este inciso organizara una red de agentes que llevarían el rótulo de independientes, pues tendrían comisiones de muchos otros negocios pero el más importante y al que le dedicarían más tiempo sería el que les encomendare la transnacional, y como consecuencia de dicho inciso no se le podría gravar; otro caso sería el que la propia filial de una empresa cuya matriz se encuentre en el otro Estado se convierta en comisionista. Un ejemplo de esto podría ser: una empresa que se dedica a fabricar elevadores y que tuviera en el otro Estado una filial cuya única actividad es la colocación de los elevadores, actuando únicamente como comisionista, en este caso el fisco local sólo cobraría el impuesto sobre la comisión que percibiera la filial saliendo limpio al extranjero el importe de los elevadores.

Estos sólo son algunos de los muchos casos que podrían presentarse con relación a este inciso.

En el último inciso del artículo en estudio, lo que se trata de prevenir es la acumulación, y evitar también que se tome en cuenta la filial como establecimiento permanente.

En resumen se puede decir que el artículo "5" del modelo --

D.C.D.E. es muy complejo pues en principio carece de definiciones y cuando dice: que se entenderá como establecimiento permanente cualquier lugar fijo de negocios, tampoco define que se deberá entender por cualquier lugar fijo de negocios. Es un artículo enunciativo y a la vez de exclusión. Lo que lo hace más complicado es el hecho de que su lenguaje es rebuscado y en ocasiones -- muy poco comprensible por la vaguedad de sus conceptos, pues en un momento parece abarcarlo todo y en otro no abarcar nada, es por esto que tratar de definir o hablar de lo que es un establecimiento permanente resulta sumamente difícil.

Por otra parte el artículo quinto del modelo, está íntimamente relacionado con la mayoría de los artículos que le siguen, en virtud de que la determinación para poder gravar siempre estará condicionada a la existencia o la realización de éstos a través de un establecimiento permanente.

El artículo séptimo del modelo, es después del quinto el -- más importante en virtud de que en él se establece el tratamiento que se les ha de dar a los beneficios de las empresas.

Dentro de éste artículo las fracciones que pueden presentar problemas son la primera y la tercera. La última parte de la -- fracción primera, establece que sólo las utilidades de las em-- presas pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse al establecimiento permanente; lo que quiere decir que el derecho a gravar no se ex--

tiende a las utilidades que la empresa pueda obtener del Estado por otras circunstancias, en este caso México o cualquier país - en vías de desarrollo debe de negociar una posible variación en la redacción, que cambie el sentido del párrafo o inclusive la - supresión del mismo. Evitándose con ésto problemas como el enume- rado en el caso que sirvió de ejemplo para la fracción quinta -- del artículo cinco anteriormente citado.

Por otra parte la fracción tercera del artículo en estudio establece que se permitirá la deducción de los gastos para los - fines del establecimiento permanente, debidamente demostrados, - comprendidos los gastos de dirección y generales de administra- ción. Sería muy apropiado que se estableciera específicamente -- cuáles son los gastos que comprenden éstos dos conceptos.

En el caso de México esta fracción va en contra de nuestra legislación en virtud de que en el artículo veintisiete fracción cuarta de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece que no -- serán deducibles los gastos que se hagan en el extranjero por -- concepto de una parte repartida "a prorrates" que pudiera stri- buirse a una sucursal (por gastos que deba pagarle a la ma- -- triz).

Asimismo el artículo 19 fracción tercera establece cuáles - son los ingresos acumulables, y respecto a las sucursales o agen- cias establecidas en el país de empresas extranjeras, acumularán los ingresos que tengan relación con las actividades de dichas -

dependencias, siguiendo el criterio de atracción.

Después del artículo siete los artículos más importantes son los artículos 10, 11 y 12 que corresponden a dividendos, intereses y regalías respectivamente y al igual que los anteriores siguen celosamente el criterio de la residencia. En el caso de los dividendos los incisos a y b del segundo párrafo son los que presentan problemas, pues el inciso "a" establece un porcentaje a gravar que se gravará en la fuente del 5% del importe bruto de los dividendos, si el beneficiario es una sociedad (excluidas las sociedades de personas) que posea por lo menos el 25% del capital de la sociedad que los abone.

En este caso la tasa es muy baja, a pesar de ésto algunos países han logrado elevarla hasta en un 27.5%, para futuras negociaciones México debe propugnar porque se eleve al máximo posible.

El inciso "b" presenta el mismo problema pues establece una tasa del 15% del importe de los dividendos, en todos los demás casos; siendo que nuestra legislación en el artículo 74 párrafo sexto establece que: Procederá el régimen fiscal de títulos al portador (los cuales tienen la tasa del 21%) cuando los dividendos se cubran a residentes en el extranjero.

Como en el inciso anterior es posible negociar con el otro Estado Contratante una tasa más alta que la propuesta o incluso

llegar a obtener el 21%.

La razón que expresan los países desarrollados para no conceder unas tasas más altas es según ellos que al firmar un Tratado con un país en vías de desarrollo éste se beneficiará en gran medida, pues el caudal de inversiones será tal que gravará sobre el doble o triple de lo que gravaría si las tasas fueran más altas.

En la mayoría de los casos estos países otorgan un tax credit (crédito por impuestos, que generalmente es hasta el límite del impuesto pagado en el país de la fuente). Pero a pesar de ésto el único país que tiene un sacrificio fiscal es el de menor desarrollo ya que el desarrollado no disminuye el nivel de su recaudación en lo más mínimo en virtud de utilizar en su legislación interna las mismas medidas unilaterales que utiliza en los tratados internacionales para evitar la doble tributación.

En lo que respecta a los intereses el segundo párrafo del artículo once, establece un impuesto máximo del 10% para los intereses en general, en el caso de México aparte de implicar un sacrificio fiscal muy grande, contraviene lo dispuesto en nuestra legislación fiscal en sus artículos 31 y 41 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los cuales establecen 3 tipos de tasas y la más baja se equipara con la propuesta en el modelo.

En nuestra legislación existen 3 diferentes tasas para los

intereses, ya que el impuesto se aplica selectivamente por ejemplo: se gravará con la tasa más baja (10%) a los intereses de -- operaciones realizadas directamente, por entidades de financiamiento pertenecientes a Estados extranjeros, domiciliados fuera de la República, con empresas residentes en el territorio.

La tasa del 21% aplicable a: intereses pagados por personas residentes en el país, si el pago se hace.

1.- "A proveedores del extranjero por venta de maquinaria y equipo que formen parte del activo fijo del comprador y éste realice actividades que deban fomentarse";

2.- "A empresas extranjeras domiciliadas fuera de la República, cuando el prestatario realice actividades que deban fomentarse y el importe de los créditos se destine a fines de interés general";

3.- "A instituciones de crédito domiciliadas fuera de la República y registradas en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para realizar directamente operaciones de las que se derivan intereses".

Y la tasa del 42% se aplica en los casos siguientes:

A intereses derivados de operaciones realizadas por empresas extranjeras domiciliadas fuera de la República que sean dis-

tintas de las mencionadas anteriormente.

Como en el caso de los dividendos se puede lograr un incremento importante en la tasa mediante negociación; como en el tratado celebrado entre la República Federal de Alemania y Argentina en el que se pactó un 20%. Sin embargo, en el caso de México el sacrificio fiscal sería mucho muy grande aún consiguiendo un incremento igual al conseguido por Argentina; por tener como ya se vió un sistema de tasas selectivas, gravando con tasas más bajas a los intereses provenientes de actividades en que se tenga interés en desarrollar o incrementar y con tasas más altas las no consideradas como esenciales, para el desenvolvimiento del país, estableciéndose la tasa más alta en 42%. Dentro del artículo correspondiente a los intereses en el párrafo cuarto se presenta otro problema el disponer éste que: no se aplicarán las disposiciones de los párrafos uno y dos si el beneficiario de los intereses, residente de un Estado Contratante, tiene en el otro Estado Contratante del que proceden los intereses, un establecimiento permanente, con el que el crédito que genera los intereses, está vinculado efectivamente, en este caso se aplican las disposiciones del artículo siete.

Que como se mencionó anteriormente representa serios problemas para la determinación de las utilidades de las empresas, en cuanto a que en el artículo siete del modelo en estudio revierten la carga de la prueba, en este caso sobre México (país en vías de desarrollo) al establecer que las utilidades pueden som-

terse a imposición en el otro Estado (México) pero sólo en la medida en que puedan atribuirse al establecimiento permanente disposición que no permita la aplicación del criterio de "atracción" seguido por México.

Por una parte y por otra se establece la deducción para los fines del establecimiento permanente, sin estipular ni establecer claramente cuáles son los gastos de dirección y generales de administración.

El último artículo a analizar es el correspondiente a Regalías, este renglón reviste singular importancia en virtud de que como se sabe México paga anualmente cientos de millones de pesos a otros países, por concepto de Regalías que comprende tanto derechos de autor, patentes y marcas, como planos, modelos y fórmulas.

El párrafo primero establece tajantemente el principio de la residencia y dispone que las regalías sólo podrán ser gravadas en el Estado donde reside el beneficiario de esas regalías.

Esta disposición perjudicaría a México, pues además de pagar excesivas sumas de dinero al extranjero por dicho concepto, se le impediría gravar dichas regalías; esto podría provocar una crisis económica por la unión de estos dos factores.

Asimismo el párrafo tercero dispone que cuando en el otro -

Estado Contratante (México) del cual proceden las regalías, existe un establecimiento permanente con el cual el derecho o propiedad por el cual se pagan las regalías; se aplicarán las disposiciones del artículo siete. Con los problemas mencionados anteriormente, además de no coincidir con nuestra legislación fiscal pues el Artículo 31 fracción primera inciso d) establece:

Que la base del impuesto será el ingreso bruto que obtenga el causante, sin deducción alguna, en los siguientes casos:

Inciso d.- Premios, primas, regalías y retribuciones de toda clase, pagados por personas residentes en el país por concepto de publicidad, o por la explotación y la transmisión a cualquier título, inclusive como aportación a sociedades o asociaciones, de patentes de invención, de marcas, diseños comerciales o industriales, de nombres comerciales y de asistencia técnica, -- etc.

Y se establece para las regalías un impuesto de tipo progresivo que va del 5% al 42%, lógicamente es una fuente importante de recaudación por lo que de firmarse un tratado con las disposiciones antes descritas el sacrificio fiscal que tendría que hacer México sería mucho muy grande.

No cabe duda que todos los artículos del modelo de la C.C.D.E. son importantes y cada uno puede revestir diversos problemas; pero en el presente trabajo se ha querido mencionar (ni-

camente los que conforman la columna vertebral del modelo y dar una visión panorámica del convenio citado.

Así mismo se debe mencionar que el modelo de tratado de la O.C.D.E. en su estructura es muy rígido, sin embargo, los países desarrollados que habitualmente lo utilizan como base para los tratados que concertan, suelen darle cierta flexibilidad como -- por ejemplo suelen aumentar un poco las tasas antes descritas, -- pero el criterio de residencia nunca sufre variación.

En los artículos enunciados anteriormente se ha hecho mención constantemente del peligro de evasión fiscal, este peligro puede disminuir en forma considerable, dependiendo del buen funcionamiento del intercambio de información, regulado en el artículo veintiseis del modelo citado.

b).- Acuerdo de Cartagena o Pacto Andino.

Al igual que la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (O.C.D.E.), los integrantes del Pacto Andino (Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela), han elaborado dos modelos de tratado, el primero para evitar la doble tributación entre -- los países miembros de la subregión, teniendo el carácter de multilateral y el segundo entre éstos y países ajenos al Pacto Andino, teniendo este Convenio el carácter bilateral. Es por éste último por lo que aparece dentro de las medidas bilaterales, aunque se analizaron los dos modelos de tratado.

A diferencia del modelo de tratado de la O.C.D.E. los modelos elaborados por los miembros del Pacto Andino se basan en la teoría de la fuente del ingreso gravable estudiada anteriormente.

Es la decisión número veinticuatro de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, la que aprueba el "Régimen común del tratamiento a los Capitales Extranjeros" y dispone en su artículo 47 la aprobación de un convenio destinado a evitar la doble tributación entre los países miembros y también, la aprobación de un convenio tipo para evitar la doble tributación internacional entre los países miembros y otros Estados ajenos a la subregión.

Dichos convenios tienen características diferentes como por ejemplo:

El primero tiene el objetivo de eliminar los obstáculos que los diferentes instrumentos de tributación interna pudieran presentar a las diferentes corrientes de comercio, capitales y personas, primordialmente para facilitar la configuración del mercado común propuesto por el Acuerdo de Cartagena.

El segundo. El convenio o convenios que puedan firmarse con países ajenos a la subregión no tienen como único objetivo el de contribuir a superar problemas de carácter tributario como el de la doble tributación en virtud de que la mayor parte de éstos se concertarían con países desarrollados. Se trate además de que --

sean instrumentos que sirvan para estimular la inversión de los países desarrollados a los de la subregión.

En realidad los modelos elaborados por los países del Pacto Andino, son iguales en cada uno de sus artículos, con ligeras variaciones, pero en ambos el criterio que se sigue es el de la -- fuente del ingreso gravable.

Es importante destacar la trascendencia del artículo cuatro en donde se establece un criterio de atribución global pues no -- solo engloba el criterio de la fuente del ingreso gravable, sino también los criterios de nacionalidad y domicilio.

En el artículo siete se tratan los beneficios de las empresas, se hace una enumeración de ocho incisos parecida a la del -- artículo cinco del Modelo de la O.C.D.E. pero en este caso si -- guiendo el principio de la fuente del ingreso gravable, los artículos 9, 10, 11 y 12 correspondientes a regalías, intereses, di -- videndos y participaciones y ganancias de capital; son simplemente pequeños y todos siguen el criterio de la fuente del ingreso gravable.

Se debe de observar que a pesar de haberse elaborado los modelos de tratado con el criterio de la fuente del ingreso gravable, que se considera por los especialistas de la materia como -- el más justo, en virtud de que por este criterio la repertición de la riqueza es más equitativa. Están condenados al fracaso, --

pues diversos factores hacen que tales tratados sean impracticables, e inclusive el primero perjudicial por las siguientes consideraciones:

El convenio aplicable a los países miembros de la subregión no hay duda que tiene objetivos muy encomiables, pero si analizamos la situación más a fondo observamos que no logra sus objetivos, pues uno de los principales, el de incrementar el libre comercio entre los países miembros del Pacto Andino se ve limitado, porque como es de todos sabido las industrias más importantes en aquella región y en la mayor parte de Latinoamérica son extranjeras y transnacionales, con lo que se perjudican las pocas empresas netamente nacionales y la economía de estos países.

Por lo que se refiere al modelo de tratado aplicable a otros países ajenos a la subregión y los de ésta, tiene el mismo porvenir que el primero, pues es lógico pensar que, si a los países desarrollados no les beneficia en lo absoluto el firmar el mencionado tratado, no lo firmarán nunca. Pues éstos últimos continúan percibiendo grandes utilidades sin necesidad de firmar un tratado, que les sería perjudicial; pues sus nacionales tendrían que pagar más impuesto, en virtud de que la base gravable a la que se aplicarías el gravamen se vería incrementada, en tanto que para éstos disminuiría; además de contar con varios mecanismos tanto como para evadir impuestos como para eludirlos. Todas estas situaciones aunadas a los problemas que han venido sucediéndose, como el retiro de Chile del Pacto Andino y las fuertes ten

dencias separatistas observadas recientemente, hacen pensar que el Pacto Andino está próximo a desaparecer.

Con el fin de tener un panorama general tanto del Modelo de tratado de la O.C.D.E. como del Modelo elaborado por los miembros del Pacto Andino, en el apéndice del presente estudio se incluirán dichos modelos.

CONCLUSIONES.

PRIMERA.- El problema de la doble o múltiple tributación, - en México, se debe a que las facultades impositivas del Congreso General y las Legislaturas de los Estados en muchos casos son -- concurrentes y no exclusivas.

SEGUNDA.- La solución para evitar la doble tributación en - nuestro derecho interno son los convenios de coordinación fiscal y podemos decir que por lo que respecta al impuesto sobre ingresos mercantiles, ha dejado de existir el problema, y, en la ac-- tualidad, se siguen firmando convenios de coordinación fiscal pa-- ra evitar la doble tributación en otras áreas de imposición.

TERCERA.- Existe doble o múltiple tributación internacional cuando las mismas personas o bienes son gravados dos o más veces por análogo concepto, en el mismo período de tiempo por parte de dos o más Estados.

CUARTA.- Los países, para determinar las distintas fuentes de riqueza imponible, utilizan diversos criterios contándose, en-- tre los principales, los siguientes: la sujeción personal, la su-- jeción real, la teoría del establecimiento permanente y la teo--

ría de la fuente del ingreso gravable.

QUINTA.- A México, en la actualidad, no le beneficiaría firmar ningún tratado internacional para evitar la doble o múltiple tributación internacional que tuviere como base el modelo elaborado por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico - (O.C.D.E.), pues contiene preceptos que, de aplicarse, perjudican ríen al país, aparte de contener otras disposiciones que irían - en contra de algunas leyes federales vigentes.

SEXTA.- México deberá estudiar a fondo este problema para - que pueda elaborar un proyecto de tratado en el que estén contenidos las tesis de la Teoría del Establecimiento Permanente y la de la fuente del Ingreso Gravable.

SEPTIMA.- El modelo de la O.C.D.E. debe ser examinado por - México no solamente desde el punto de vista fiscal sino también desde el político, el social y el económico.

OCTAVA.- En nuestro país tenemos un criterio de vinculación global que comprende los siguientes factores: fuente, nacionalidad y residencia.

NOVENA.- Dos son los modelos elaborados por el Pacto Andino, cuyas características y finalidades son:

a) El primero, tiene carácter de multilateral y pretende -- eliminar los obstáculos que pudieran presentarse a los -- diferentes corrientes de comercio, capitales y personas; primordialmente para facilitar la configuración del mercado común propuesto en el Acuerdo de Cartagena.

b) El segundo, es de carácter bilateral y se establece para suscribirse con países ajenos al Pacto Andino.

• A N E X O S •

PROYECTO DEL CONVENIO DE DOBLE TRIBUTACION

SOBRE RENTA Y CAPITAL.

**INFORME DE LA O.C.D.E. (ORGANIZACION DE COOPERACION
Y DESARROLLO ECONOMICO) COMITE FISCAL 1963.**

CAPITULO I.

MATERIA DEL CONVENIO.

ARTICULO 1.-

ALCANCE PERSONAL.

Este convenio se aplicará a las personas que sean residentes de uno o de ambos Estados Contratantes.

ARTICULO 2.-

IMPUESTOS ABARCADOS.

1.- Este Convenio se aplicará a los impuestos sobre la renta y sobre el capital, determinados por cada uno de los Estados Contratantes o de sus subdivisiones políticas o autoridades locales, independientemente de la manera en que sean tributados.

2.- Serán considerados como impuestos sobre la renta y sobre el capital, todos los impuestos aplicados al total de la renta y del capital, o a los elementos de la renta o del capital, - incluyendo a los impuestos sobre las ganancias provenientes de la enajenación de la propiedad mueble o inmueble, a los impuestos sobre las cantidades totales de sueldos o salarios pagados - por las empresas, así como a los impuestos sobre las apreciaciones del capital.

3.- Los impuestos existentes, a los cuales el Convenio se -

aplicará son, en particular:

- a) En el caso del (Estado A):
- b) En el caso del (Estado B):

4.- El convenio también se aplicará a cualquier contribución idéntica o substancialmente similar, que posteriormente sea impuesta en adición o en lugar de los impuestos existentes. Al final de cada año, las autoridades competentes de los Estados Contratantes, se notificarán cualquier cambio que se haya hecho, en sus respectivas legislaciones fiscales.

CAPITULO II.

DEFINICIONES.

ARTICULO 3.-

DEFINICIONES GENERALES.

1.- En este Convenio, a menos que el contexto lo requiera de otra manera:

- a) El término un "Estado Contratante" y el "otro Estado Contratante" significa (Estado A) o (Estado B), según lo requiera el contexto;
- b) El término "persona" comprende a una persona física, a una compañía y a cualquier otro grupo de personas;

c) El término "autoridad competente" significa:

1. En (Estado A)

2. En (Estado B)

2.- Con respecto a la aplicación del Convenio por un Estado Contratante, cualquier término que no haya sido definido, e menos que el contexto lo requiera de otra manera, tendrá el significado que tiene bajo las Leyes de ese Estado Contratante relacionadas con los mismos impuestos que son objeto del Convenio.

ARTICULO 4.-

DOMICILIO FISCAL.

1.- Para los propósitos de este Convenio, el término "residente de un Estado Contratante" significa cualquier persona que, bajo las leyes de ese Estado, esté sujeta a imposición en él, en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, o cualquier otro criterio de naturaleza similar.

2.- Cuando en razón de las disposiciones del párrafo 1, una persona física es residente de ambos Estados Contratantes, entonces éste caso se determinará de acuerdo con las siguientes reglas:

- a). Será considerado como residente del Estado Contratante si tiene una vivienda permanente a su disposición. Si tiene una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados Contratantes, se considerará que es un residente del Estado Contratante con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas, (centro de intereses vitales).

- b). Si el Estado Contratante en el cual tiene su centro de intereses vitales, no puede ser determinado, o si no tiene una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados Contratantes, se considerará que es residente del Estado Contratante en donde se encuentre habitualmente;

- c). Si se encuentra habitualmente en ambos Estados Contratantes o no se encuentra habitualmente en ninguno, será considerado que es residente del Estado Contratante en el que sea nacional;

- d). Si es nacional de ambos Estados Contratantes o no lo es de ninguno, las autoridades competentes de los Estados Contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

3.- Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1, -- una persona que no sea persona física es residente de ambos Estados Contratantes, entonces se considerará que es residente del --

Estado Contratante en el que esté situada su sede de dirección - efectiva.

ARTICULO 5.-

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

1.- Para los efectos de la presente Convención, por "establecimiento permanente" se entenderá cualquier local fijo de negocios en el que se desarrolle, total o parcialmente, la actividad de la empresa.

2.- En particular, se considerarán establecimientos permanentes:

- a). los centros administrativos;
- b). las sucursales;
- c). las oficinas;
- d). las fábricas;
- e). los talleres;
- f). las minas, canteras u otros lugares de extracción de recursos naturales;
- g). una obra, una construcción o un proyecto de montaje - cuya duración exceda de doce meses.

3.- La expresión "establecimiento permanente" no comprende:

- a). el uso de instalaciones destinadas exclusivamente a almacenar; exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b). el mantenimiento de existencias de bienes u mercancías pertenecientes a la empresa con fines exclusivos de almacenamiento, exposición 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 aplique el párrafo 5- será considerado como establecimiento permanente en el primer Estado Contratante, si tiene, y ejerce habi

tualmente en dicho Estado, poderes para concertar contratos en nombre de la empresa, e 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 solo 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 o de otra manera, no bastará por sí solo para equiparar ninguna de dichas compañías a un establecimiento permanente de la otra.

ARTICULO 6.-

RENTAS PROVENIENTES DE LA PROPIEDAD INMUEBLE.

1.- Las rentas provenientes de la propiedad inmueble se podrán gravar en el Estado Contratante en el que dicha propiedad esté situada.

2.- El término "propiedad inmueble" será definido de acuerdo con la Ley del Estado Contratante en que la propiedad en cuestión esté situada. El término en cualquier caso incluirá a la -- propiedad accesorias de la propiedad inmueble, el ganado y el -- equipo utilizado en la agricultura y la silvicultura, los derechos a los que se apliquen las disposiciones del derecho privado relativas a la propiedad inmueble; el usufructo de la propiedad inmueble, y los derechos a percibir regalías variables o fijas -- por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y de otros recursos naturales; los navíos, barcos y aeronaves no se considerarán como propiedad inmueble.

3.- Las disposiciones del párrafo 1 también se aplicarán a las rentas derivadas de la utilización directa, del arrendamiento, o uso de cualquier otra forma de la propiedad inmueble.

4.- Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 también se aplicarán a las rentas provenientes de la propiedad inmueble de una empresa, y a las rentas derivadas de la propiedad inmueble utilizadas para el ejercicio de servicios profesionales.

ARTICULO 7.-

UTILIDADES DE LAS EMPRESAS.

1.- Las utilidades de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser

que la empresa efectúe operaciones en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente en él situado. En este último caso, las utilidades de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que pueden atribuirse al establecimiento permanente.

2.- Cuando una empresa de un Estado Contratante realice negocios en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente en él situado, en cada Estado Contratante se atribuirán al establecimiento los beneficios que éste obtendría si fuese una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.

3.- Para la determinación de la utilidad del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos para los fines del establecimiento permanente, debidamente demostrados, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración, para los mismos fines, igualmente demostrados, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente o en otra parte.

4.- Mientras sea usual en un Estado Contratante determinar las utilidades imputables a los establecimientos sobre la base de un reparto de las utilidades totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el párrafo 2 no impedirá que

este Estado Contratante determine de esta manera las utilidades gravables; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido esté de acuerdo con los principios enunciados en este artículo.

5.- No se atribuirá ningún beneficio a un establecimiento permanente por el solo hecho de que éste compre bienes o mercancías para la empresa.

6.- A efectos de los párrafos anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año -- por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder en otra forma.

7.- Cuando los beneficios comprenden rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllas no quedarán afectadas por las del presente artículo.

ARTICULO 8.-

NAVEGACION MARITIMA, INTERIOR Y AEREA.

1.- Las utilidades procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

2.- Las utilidades de la explotación de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

3.- Si la sede de dirección efectiva de una empresa de navegación o de una empresa dedicada al transporte por aguas interiores estuviere a bordo de un buque o embarcación se considerará - que se encuentra en el Estado contratante donde esté el puerto base de los mismos, y, si no existiera tal puerto base, en el Estado Contratante en el que reside la persona que explota el buque o la embarcación.

ARTICULO 9.-

EMPRESAS ASOCIADAS.

Cuando:

- a). Una empresa de un Estado Contratante participe directa o indirectamente en la dirección control o capital de una empresa del otro Estado Contratante, o que
- b). Las mismas personas que participen directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa de uno de los Estados Contratantes también participen - en una empresa del otro Estado Contratante.

Y, en uno y otro caso, las dos empresas estén en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas, que difieren de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios de una empresa habría obtenido de no existir estas condiciones y que de hecho no se han -- producido a causa de las mismas, podrán ser incluidos en los beneficios de esta empresa y sometidos a imposición en consecuencia.

ARTICULO 10.-

DIVIDENDOS.

1.- Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante -- pueden someterse a imposición en este último Estado.

2.- Sin embargo, estos dividendos pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que reside la sociedad que paga los dividendos y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero el impuesto así exigido no puede exceder del:

- a). 5% del importe de los dividendos, si el beneficiario es una sociedad (excluidas las sociedades de personas) que posea al menos el 25% del capital de la sociedad que -- los abona;

- b). 15% del importe bruto de los dividendos, en todos los demás casos.

Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán, de mutuo acuerdo, la forma de aplicar estos límites.

Este párrafo no afecte a la imposición de la sociedad por las utilidades con cargo a los que se paguen los dividendos.

3.- El término "dividendos" empleado en el presente artículo, comprende los rendimientos de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las acciones de fundador o de otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales asimiladas a los rendimientos de las acciones por la legislación fiscal del Estado en que reside la sociedad que las distribuye.

4.- Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplican si el beneficiario de los dividendos, residente de un Estado Contratante, tiene en el otro Estado Contratante del que es residente la sociedad que paga los dividendos, un establecimiento permanente con el que la participación que genere los dividendos está vinculada efectivamente. En este caso se aplicarán las disposiciones del Artículo 7.

5.- Cuando una sociedad residente de un Estado Contratante

obtiene beneficios o rentas procedentes del otro Estado Contratante, este otro Estado no puede exigir ningún impuesto sobre -- los dividendos pagados por la sociedad a personas que no sean residentes de este último Estado, ni someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente en beneficios o rentas procedentes de este otro Estado.

ARTICULO 11.-

INTERESES.

1.- Los intereses procedentes de un Estado contratante pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este último Estado.

2.- Sin embargo, estos intereses pueden someterse a imposición en el Estado contratante del que proceden y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero el impuesto así exigido no puede exceder del 10% del importe de los intereses. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán, de mutuo acuerdo, la forma de aplicar este límite.

3.- El término "intereses", empleado en este artículo, comprende los rendimientos de la Deuda Pública, de los bonos u obligaciones, con o sin garantía hipotecaria y con derecho o no a --

participar en beneficios y, los créditos de cualquier clase, así como cualquier otra renta que la legislación fiscal del Estado - de donde proceden los intereses sea igual a los rendimientos de -- las cantidades dadas a préstamo.

4.- Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplican - si el beneficiario de los intereses, residente de un Estado Contratante, tiene en el otro Estado Contratante del que proceden - los intereses, un establecimiento permanente con el que el crédito que genera los intereses está vinculado efectivamente. En este caso se aplican las disposiciones del artículo 7.

5.- Los intereses se consideran procedentes de un Estado -- Contratante cuando el deudor es el propio Estado, una de sus sub divisiones políticas, una de sus autoridades locales o un resi- dente del mismo. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en un Estado Contratante un establecimiento permanente en relación con el cual se haya contraído la deuda que da origen a los intereses y este establecimiento soporte el pago de los mismos, los intereses se considerarán procedentes del Estado Contratante donde está situ- do el establecimiento permanente.

6.- Cuando, debido a relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario de los intereses o entre ambos y -- cualquier otra persona, la suma de los intereses pagados, tomando en cuenta el crédito por el que se paguen, exceda de la suma

que habría sido acordada por el deudor y el beneficiario en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a esta última suma. En este caso, el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones de este convenio.

ARTICULO 12.-

REGALIAS.

1.- Las regalías procedentes de un Estado Contratante pagados a un residente del otro Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en este último Estado.

2.- El término "regalías" empleado en este artículo, comprende las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por el uso o la concesión de uso de equipos, industriales, comerciales o científicos, y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

3.- Las disposiciones del párrafo 1, no se aplicarán si el beneficiario de las regalías, siendo residente de un Estado Con-

tratante, tiene en el otro Estado Contratante, del cual proceden las regalías, un establecimiento permanente con el cual el derecho o propiedad por que se pagan las regalías, esté vinculado -- efectivamente. En este caso se aplican las disposiciones del artículo 7.

4.- Cuando debido a relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario de las regalías o entre ambos y cualquier otra persona, el importe de las regalías pagadas, teniendo en cuenta el uso, derecho o información por el que se paguen, excede del importe que habría sido acordado por el deudor y el beneficiario en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En este caso, el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta -- las demás disposiciones de este Convenio.

ARTICULO 13.-

GANANCIAS DE CAPITAL.

1.- Las ganancias provenientes de la enajenación de la propiedad inmueble, como se definen en el párrafo 2 del Artículo 6, podrán ser gravados en el Estado Contratante, en el que dicha -- propiedad esté situada.

2.- Las ganancias provenientes de la enajenación de la pro-

pliedad mueble, que formen parte de la propiedad del negocio de un establecimiento permanente, que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, o de bienes muebles que pertenezcan a un lugar fijo, del que disponga un residente de uno de los Estados Contratantes en el otro Estado Contratante, con el propósito de prestar servicios profesionales, - incluyendo la ganancia de la enajenación de dicho establecimiento permanente (solo o en conjunto con la totalidad de la empresa) o de dicho centro fijo, se podrán gravar en el otro Estado. Sin embargo, las ganancias provenientes de la enajenación de la propiedad mueble, a los que se refiere el párrafo 3 del artículo 22, serán gravables únicamente en el Estado Contratante en el -- que dicha propiedad mueble sea gravable, de conformidad con dicho artículo.

3.- Las ganancias provenientes de la enajenación de cualquier propiedad, distinta a las mencionadas en el párrafo 1 y 2, serán gravables únicamente en el Estado Contratante, del que sea residente el enajenante.

ARTICULO 14.-

PROFESIONES INDEPENDIENTES.

1.- Las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante por la prestación de servicios profesionales o por el ejercicio de otras actividades independientes de naturaleza ené-

logs sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que dicho residente disponga de manera habitual en el otro Estado Contratante de un local fijo para el ejercicio de su actividad. En este último caso, dichas rentas pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que procede atribuirles al local fijo.

2.- La expresión "servicios profesionales" comprende, especialmente, las actividades independientes, científicas, literarias, artísticas, de educación o enseñanza, así como las actividades independientes de los médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores.

ARTICULO 15.-

PROFESIONES DEPENDIENTES.

1.- Sin perjuicio de las disposiciones de los artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo, sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. Si el empleo se ejerce en este último Estado, las remuneraciones derivadas del mismo sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

2.- No obstante las disposiciones del párrafo 1, las remuneraciones

raciones obtenidas por un residente de un Estado contratante, -- por razón de un empleo ejercido en el otro Estado contratante, -- sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado si:

- a). el empleado no permanece en total en el otro Estado, en uno o varios períodos, más de 183 días durante el año fiscal considerado;
- b). Las remuneraciones se pagan por, o en nombre de, una -- persona que no es residente del otro Estado; y
- c). las remuneraciones no se soporten por un establecimiento permanente o una base fija que la persona para quien se trabaja tiene en el otro Estado.

3.- No obstante las disposiciones precedentes de este artículo, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional o de una embarcación destinada al transporte por aguas interiores, -- pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa.

ARTICULO 16.-

REMUNERACIONES DE LOS MIEMBROS DEL CONSEJO DE ADMINISTRACION.

Las remuneraciones de los directores y otras retribuciones

asemejantes; percibidas por un residente de uno de los Estados -- Contratantes, en su calidad de miembro del Consejo de Administración de una compañía, que es residente del otro Estado Contratante podrán ser gravados en ese otro Estado Contratante.

ARTICULO 17.-

ARTISTAS Y DEPORTISTAS.

No obstante las disposiciones del Artículo 13 y 15, las rentas que los profesionales de espectáculos, tales como artistas -- de teatro, de cine, radio, televisión y los músicos, así como -- los deportistas, perciben por el ejercicio de sus actividades -- personales, podrán ser gravados en el Estado Contratante en el -- que éstas se ejercen.

ARTICULO 18.-

PENSIONES.

Sujeto a lo previsto en el párrafo I del Artículo 19, las -- pensiones y otras remuneraciones similares pagadas a un residente de un Estado Contratante en razón de un empleo anterior, serán gravables únicamente en ese Estado.

ARTICULO 19.-

REMUNERACIONES POR FUNCIONES GUBERNAMENTALES.

1.- Las remuneraciones, incluyendo a las pensiones, pagadas por, o fuera de fondos creados por un Estado Contratante, o una subdivisión política o una autoridad local, a cualquier persona física, respecto a los servicios prestados a este Estado o subdivisión o autoridad local, en el ejercicio de funciones de naturaleza gubernamental, se podrán gravar en ese Estado.

2.- Las disposiciones de los artículos 15, 16 y 18 se aplicarán a las remuneraciones o pensiones con respecto de los servicios prestados en relación con cualquier comercio o negocio realizado por uno de los Estados Contratantes, o una subdivisión política o una autoridad local.

ARTICULO 20.-

ESTUDIANTES.

Los ingresos que un estudiante o un aprendiz de negocios, - que es o fue formalmente un residente de un Estado Contratante, y que se encuentre en el otro Estado Contratante únicamente con el propósito de su educación o adiestramiento, para sufragar su manutención educación o adiestramiento, no se gravarán en ese -- otro Estado siempre y cuando dichos ingresos procedan de fuentes situadas fuera de ese otro Estado.

ARTICULO 21.-

INGRESOS NO EXPRESAMENTE MENCIONADOS.

Las rentas de un residente de un Estado Contratante que no estén expresamente mencionados en los artículos anteriores de este Convenio, serán gravables sólo en ese Estado.

ARTICULO 22.-

IMPUESTOS SOBRE EL CAPITAL.

1.- El capital representado por la propiedad inmueble, como se definió en el párrafo 2 del artículo 6, podrá ser gravado en el Estado Contratante en el cual esté situada la propiedad.

2.- El capital representado, por propiedad mueble que sea parte de la propiedad del negocio de un establecimiento permanente de una empresa o, por propiedad mueble que pertenezca a un lugar fijo, usado para el ejercicio de servicios profesionales, podrá ser gravado en el Estado Contratante, en el cual el establecimiento permanente o el lugar fijo, estén situados.

3.- Los barcos y las aeronaves que operen en el tráfico internacional, así como los navíos que operen en rutas de transporte marítimas internas y la propiedad mueble perteneciente a las operaciones, de dichos barcos, aeronaves y navíos, serán gravables sólo en el Estado Contratante en el cual esté situada la ad

ministración efectiva de la empresa.

4.- Todos los otros elementos del capital de un residente - de un Estado Contratante serán gravables sólo en ese Estado.

ARTICULO 23 "A".-

METODO DE EXENCION.

1.- Cuando un residente de un Estado Contratante obtenga -- rentas o posea capital que de conformidad con las disposiciones de este Convenio, puedan ser gravadas en el otro Estado Contre-- tante, el primer Estado mencionado permitirá (a reserva de lo -- dispuesto en el párrafo 2) la exención de dicha renta o capital pero podrá, al calcular el impuesto sobre renta o capital resea-- nante de esa persona, aplicar la tasa de impuesto si no hubiera sido exentado.

2.- Cuando un residente de un Estado Contratante recibe ren-- tas que, de conformidad con las disposiciones del Artículo 10 y 11 pueden ser gravadas en el otro Estado Contratante, el primer Estado mencionado permitirá como deducción del impuesto en la -- renta de esa persona una cantidad equivalente al impuesto pagado en el otro Estado Contratante. Sin embargo, dicha deducción no -- excederá de la parte del impuesto computado antes de concederse la deducción que corresponde a las rentas obtenidas en ese otro Estado Contratante.

ARTICULO 23 "B".-

METODO DE CREDITO.

1.- Cuando un residente de un Estado Contratante obtenga -- rentas o posea capital que, de conformidad con las disposiciones del presente convenio, puedan ser gravadas en el otro Estado Contratante, el primer Estado mencionado permitirá:

- a). Como una deducción del impuesto sobre el ingreso de esa persona, una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta pagada en ese otro Estado Contratante;
- b). Como una deducción del impuesto sobre el capital de esa persona, una cantidad equivalente al impuesto sobre el capital pagado en ese otro Estado Contratante.

2.- Sin embargo, en ninguno de los dos casos, la deducción excederá de la parte del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre el capital respectivamente, como se computó antes de concederse la deducción correspondiente, según sea el caso de renta o de capital que podrá ser gravada en el otro Estado Contratante.

ARTICULO 24.-

NO DISCRIMINACION.

1.- Los nacionales de uno de los Estados Contratantes no se

terán sujetos en el otro Estado Contratante a ninguna tributación ni a ningún requerimiento con ella relacionado que sea distinto o más gravosa que la tributación y requerimientos con ella relacionados, a los que estén sometidos, o puedan estar los nacionales de ese otro Estado en las mismas circunstancias.

2.- El término "nacionales" significa:

- a). Todas las personas físicas que posean la nacionalidad de uno de los Estados Contratantes;
- b). Todas las personas morales, sociedades colectivas y asociaciones que derivan su status como tal, de la legislación que esté en vigor en uno de los Estados Contratantes.

3.- Las personas apátridas no estarán sujetos, en uno de los Estados Contratantes, a ninguna tributación ni a ningún requerimiento con ella relacionado, que sea distinto o más gravosa que la tributación o requerimientos con ella relacionados a los que estén sometidos o puedan estarlo, los nacionales de dicho Estado en las mismas circunstancias.

4.- La tributación de un establecimiento permanente que una empresa de uno de los Estados Contratantes, tenga en el otro Estado Contratante, no será gravado con menores ventajas en ese otro Estado que la tributación con que se gravan las empresas de

ese otro Estado que ejerzen las mismas actividades.

No se interpretará que esta disposición obligue a uno de los Estados Contratantes a conceder a los residentes del otro Estado Contratante ninguna de las concesiones personales, descuentos y reducciones que en materia de impuestos, que en razón del Estado Civil, o de responsabilidades familiares concede a sus propios residentes.

5.- Las empresas de uno de los Estados Contratantes, cuyo capital esté poseído o controlado total o parcialmente en forma directa o indirecta por uno o más residentes del otro Estado Contratante, no estarán sujetas en el primer Estado Contratante mencionado, a ninguna tributación, ni a ningún requerimiento con ella relacionada, que sea distinta o más gravosa que la tributación y requerimientos con ella relacionados a las que estén sometidas, o puedan estarlo, otras empresas similares a las del primer Estado, mencionado.

6.- En este artículo el término "tributación" se refiere a los impuestos de toda clase y género.

ARTICULO 25.-

PROCEDIMIENTOS DE ACUERDO MUTUO.

1.- Cuando un residente de uno de los Estados Contratantes

considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados Contratantes resulten o resultaran incompatibles para él con alguna medida tributaria de este Convenio podrá (no obstante los recursos previstos por las legislaciones nacionales de aquellos Estados), presentar su caso a la autoridad competente del Estado Contratante en el que sea residente.

2.- La autoridad competente procurará si estima fundada la objeción y si no puede aportar una solución adecuada por sí misma, resolver el caso mediante mutuo acuerdo con la autoridad competente del otro Estado Contratante, con el objeto de evitar una tributación que no esté de acuerdo con el Convenio.

3.- Las autoridades competentes de los Estados Contratantes procurarán resolver, mediante mutuo acuerdo cualquier dificultad o dudas que surjan en relación con la interpretación o la aplicación del Convenio. Ellos, también podrán consultarse para eliminar casos de doble tributación en los casos no previstos por el Convenio.

4.- Las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán comunicarse directamente entre ellas, con el propósito de llegar a un acuerdo de conformidad con los párrafos anteriores. Cuando parezca aconsejable celebrar un intercambio oral de opiniones, para llegar a un acuerdo, dicho intercambio podrá efectuarse por conducto de una comisión compuesta por representantes de las autoridades competentes de los Estados Contratantes.

ARTICULO 26.-

INTERCAMBIO DE INFORMACION.

1.- Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para la aplicación - del presente Convenio y de las leyes internas de los Estados con- tratantes relativas a los impuestos comprendidos en el mismo que se exigen de acuerdo con él. Las informaciones así intercambia- das serán mantenidas secretas y no se podrán revelar a ninguna - persona o autoridad que no esté encargada de la liquidación o re- caudación de los impuestos objeto del presente Convenio.

2.- En ningún caso, las disposiciones del párrafo 1 obligan a un Estado Contratante a:

- a). adoptar medidas administrativas contrarias a su legisla- ción o práctica administrativa o a las del otro Estado Contratante.
- b). suministrar información que no se puede obtener sobre - la base de su propia legislación o práctica administra- tiva normal o de las del otro Estado Contratante.

ARTICULO 27.-

OFICIALES DIPLOMATICOS Y CONSULARES.

Nada en este Convenio afectará a los privilegios fiscales -

de los oficiales diplomáticos o consulares, de acuerdo a las reglas generales del Derecho Internacional o en virtud de las disposiciones de los acuerdos especiales.

ARTICULO 28.-

EXENCION TERRITORIAL.

1.- Este Convenio se podrá extender ya sea en su totalidad o con cualquier modificación necesaria, a cualquier parte del territorio del (Estado A) o del (Estado B), que esté específicamente excluido de la aplicación del Convenio; o a cualquier estado o territorio de cuyas relaciones internacionales el (Estado A) o el (Estado B) sea responsable de la imposición de gravámenes -- substancialmente similares en carácter a aquéllos a los cuales -- el convenio se aplica. Cualquier extensión semejante, entrará en vigor, desde la fecha y sujeta a las modificaciones y condiciones, (incluyendo las de terminación) que deberán ser especificadas y acordadas entre los Estados Contratantes, mediante intercambio de notas, a través de vías diplomáticas o de cualquier otra forma que esté de acuerdo con sus procedimientos constitucionales.

2.- A menos que se acuerde de otra manera entre ambos Estados Contratantes la denuncia del Convenio efectuado por uno de ellos de conformidad con el Artículo 30, terminará (de la manera prevista por este artículo) la aplicación del Convenio a cual-

quier parte del territorio del (Estado A) o del (Estado B); o a cualquier Estado o territorio al cual haya sido extendido, de -- conformidad con este artículo.

CAPITULO VII.

DISPOSICIONES FINALES.

ARTICULO 29.-

ENTRADA EN VIGOR.

1.- Este Convenio será ratificado y los instrumentos de ratificación serán canjeados en tan rápido como sea posible.

2.- El Convenio entrara en vigor a partir del canje de instrumentos de ratificación y sus disposiciones tendrán vigor:

- a). en (Estado A):.....
- b). en (Estado B):.....

NOTA: Las palabras subrayadas son relevantes cuando, por especial disposición, a una parte del territorio de un Estado Contratante se excluye de la aplicación de este Convenio.

NOTA: La cláusula final concerniente a la firma, será redactada de conformidad con los procedimientos constitucionales de ambos Estados Contratantes.

ARTICULO 30.-

TERMINACION.

Este Convenio permanecerá en vigor hasta que sea denunciado por uno de los Estados Contratantes. Cualquiera de los Estados - Contratantes podrán renunciar el comercio, a través de vías diplomáticas, notificando la terminación cuando menos seis meses - antes de que termine cualquier año calendario, después del año - de En tal caso, el convenio dejará de tener vigor:

- a) en (Estado A):.....
- b) en (Estado B):.....

CLAUSULA FINAL.

CONVENIO TIPO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION

ENTRE LOS PAISES MIEMBROS Y OTROS ESTADOS

AJENOS A LA SUBREGION.

CONVENIO TIPO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION
ENTRE LOS PAISES MIEMBROS Y OTROS ESTADOS
AJENOS A LA SUBREGION.

TITULO DEL CONVENIO.

Convenio entre (el Estado A) y (el Estado B) para evitar la doble tributación en materia de impuestos sobre la renta y sobre el capital y el patrimonio.

PREAMBULO

(Se redactará de acuerdo a los procedimientos y normas vigentes en los Estados Contratantes).

CAPITULO I

MATERIA DEL CONVENIO Y DEFINICIONES GENERALES.

Artículo 10: Materia del Convenio.

Los impuestos materia del presente convenio son:

En el (Estado A) ... /

En el (Estado B) ...

El presente convenio se aplicará también a las modificaciones que se introdujeran a los referidos impuestos y a cualquier otro impuesto que en razón de su base gravable o materia imponible que, uno u otro de los Estados Contratantes estableciera con posterioridad a la firma del presente convenio.

Artículo 20: Definiciones generales.

Para los efectos de este convenio y a menos que en el texto se indique otra cosa:

- a). Los términos "uno de los Estados Contratantes" y "otro Estado Contratante" servirán para designar indistintamente a (Estado A) o a (Estado B).
- b). Las expresiones "territorio de uno de los Estados Contratantes" y "territorio del otro Estado Contratante", significan indistintamente los territorios de (Estado A) o (Estado B).
- c). El término "persona" servirá para designar a:
 - 1.- Una persona física o natural.
 - 2.- Una persona moral o jurídica.
 - 3.- Cualquier otra entidad o grupo de personas, asociados o no, sujetos a responsabilidad tributaria.
- d) Una persona física será considerada domiciliada en el Es

tado Contratante en donde tenga su residencia habitual.

Se entiende que una empresa está domiciliada en el Estado que señala su instrumento de constitución. Si no existe instrumento de constitución o éste no señale domicilio, la empresa se considerará domiciliada en el lugar donde se encuentre su administración efectiva.

Cuando, no obstante estas normas, no sea posible determinar el domicilio, las autoridades competentes de los Estados Contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

- e). La expresión "fuente productora" se refiere a la actividad, derecho o bien que genere o puede generar una renta.
- f). La expresión "actividades empresariales" se refiere a actividades desarrolladas por empresas.
- g). El término "empresa" significa una organización constituida por una o más personas, que realice una actividad lucrativa.
- h). Los términos "empresa de un Estado Contratante" y "empresa de otro Estado Contratante" significan una empresa domiciliada en uno u otro Estado Contratante.

- i). El término "regalía" se refiere a cualquier beneficio, valor o suma de dinero pagada por el uso o por el privilegio de usar derechos de autor, patentes, dibujos o modelos industriales, procedimientos o fórmulas exclusivas, marcas u otros bienes intangibles de similar naturaleza.
- j). La expresión "ganancia de capital" se refiere al beneficio obtenido por una persona en la enajenación de bienes que no adquiere; produce o enajena habitualmente -- dentro del giro ordinario o de sus actividades.
- k). El término "pensión" significa un pago periódico hecho en consideración a servicios prestados o por daños padecidos; y el término "anualidad" significa una suma determinada de dinero pagadera periódicamente durante la vida del beneficiario o durante un lapso determinado, a título gratuito o en compensación de una contraprestación realizada o apreciable en dinero.
- l). La expresión "autoridad competente" significa en el caso del (Estado A) el y en el caso del -- (Estado B) el

Artículo 32: Alcance de expresiones no definidas.

Toda expresión que no esté definida en el presente convenio

tendrá el sentido con que se usa en la legislación vigente en ca
de Estado Contratante.

CAPITULO II

IMPUESTO A LA RENTA.

Artículo 40: Jurisdicción Tributaria.

Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las --
personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvie--
sen, sólo serán gravables en el Estado Contratante en el que ta--
les rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excep--
ción previstos en este convenio.

Artículo 50: Rentas provenientes de bienes inmuebles.

Las rentas de cualquier naturaleza provenientes de bienes --
inmuebles sólo serán gravables por el Estado Contratante en el --
cual dichos bienes estén situados.

Artículo 60: Rentas provenientes del derecho a explotar re-- cursos naturales.

Cualquier beneficio percibido por el arrendamiento o sub--
arrendamiento, o por la cesión o concesión del derecho a explo--
tar o a utilizar en cualquier forma los recursos naturales de --
uno de los Estados Contratantes, sólo serán gravables por ese Es

tado Contratante.

Artículo 79: Beneficios de las Empresas.

Los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el Estado Contratante donde éstas se hubieren efectuado.

Se considera, entre otros casos, que una empresa realice actividades en el territorio de un Estado Contratante cuando tiene en éste:

- a). Una oficina o lugar de administración o dirección de negocio;
- b). Una fábrica, planta o taller industrial o de montaje;
- c). Una obra en construcción;
- d). Un lugar o instalación donde se extraen o explotan recursos naturales, tales como una mina, pozo, canteo, plantación o barco pesquero;
- e). Una agencia o local de ventas;
- f). Una agencia o local de compras;
- g). Un depósito, almacén, bodega o establecimiento similar destinado a la recepción, almacenamiento o entrega de productos;
- h). Cualquier otro local, oficina o instalación cuyo objeto sea preparatorio o auxiliar de las actividades de la empresa;

1). Un agente o representante.

Cuando una empresa efectuare actividades en los dos Estados Contratantes, cada uno de ellos podrá gravar las rentas que se generen en su territorio. Si las actividades se realizaren por medio de representantes o utilizando instalaciones como las indicadas en el párrafo anterior, se atribuirán a dichas personas o instalaciones los beneficios que hubiesen obtenido si fuesen totalmente independientes de la empresa.

Artículo 88: Beneficios de empresas de transporte.

Los beneficios que obtuvieren las empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial, sólo estarán sujetos a obligación tributaria en el Estado Contratante en que dichas empresas estuvieren domiciliadas.

Artículo 89: Alternativa.

Los beneficios que obtuvieren las empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial, por sus operaciones en cualquiera de los Estados Contratantes, sólo serán gravables en ese Estado Contratante.

Artículo 90: Regalías derivadas de la utilización de patentes, marcas y tecnologías.

Las regalías derivadas de la utilización de marcas, paten--

tes, conocimientos técnicos no patentados u otros bienes intangibles de similar naturaleza en el territorio de uno de los Estados Contratantes sólo serán gravables en ese Estado Contratante.

Artículo 100: Intereses.

Los intereses provenientes de créditos sólo serán gravables en el Estado Contratante en cuyo territorio se haya utilizado el crédito.

Salvo prueba en contrario, se presume que el crédito se utiliza en el Estado Contratante desde el cual se pagan los intereses.

Artículo 110: Dividendos y participaciones.

Los dividendos y participaciones sólo serán gravables por el Estado Contratante donde la empresa que los distribuye estuviere domiciliada.

Artículo 120: Ganancias de capital.

Las ganancias de capital sólo podrán gravarse por el Estado Contratante en cuyo territorio estuvieren situados los bienes al momento de su venta, con excepción de las obtenidas por la enajenación de:

- a). Naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte, que sólo serán gravables por el Estado Contratante en el cual estuvieren registrados al momento de la enajenación, y

- b). Títulos, acciones y otros valores, que sólo serán gravables por el Estado Contratante en cuyo territorio se hubieren emitido.

Artículo 130: Rentas provenientes de prestación de servicios personales.

Las remuneraciones, honorarios, sueldos, salarios, beneficios y compensaciones similares, percibidos como retribuciones de servicios prestados por empleados, profesionales, técnicos o por servicios personales en general, sólo serán gravables en el territorio en el cual tales servicios son prestados con excepción de los sueldos, salarios, remuneraciones y compensaciones similares percibidos por:

- a). Las personas que prestaren servicios a un Estado Contratante, en ejercicio de funciones oficiales debidamente acreditadas, que sólo serán gravables por ese Estado, aunque los servicios se presten dentro del territorio del otro Estado Contratante.

- b). Las tripulaciones de naves, aeronaves, autobuses y otros

vehículos de transporte que realizaren tráfico internacional, que sólo serán gravables por el Estado contratante en cuyo territorio estuviere domiciliado el empleador.

Artículo 140: Empresas de servicios profesionales y asistencia técnica.

Las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales y asistencia técnica serán gravables sólo en el Estado Contratante en cuyo territorio se prestaren tales servicios.

Artículo 150: Pensiones y anualidades.

Las pensiones, anualidades y otras rentas periódicas semejantes sólo serán gravables por el Estado Contratante en cuyo territorio se halle situada su fuente productora.

Se considera que la fuente está situada en el territorio del Estado donde se hubiere firmado el contrato que da origen a la renta periódica y cuando no existiere contrato en el Estado desde el cual se efectuare el pago de tales rentas.

Artículo 160: Actividades de entretenimiento público.

Los ingresos derivados del ejercicio de actividades artísticas y de entretenimiento público, serán gravables solamente en -

el Estado Contratante en cuyo territorio se hubieren efectuado, cualquiera que fuere el tiempo que las personas que ejercen dichas actividades permanecieren en el referido territorio.

CAPITULO III

IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.

Artículo 179: Impuestos sobre el patrimonio.

El patrimonio situado en el territorio de uno de los Estados Contratantes, será gravable únicamente por éste.

Artículo 180: Situación de vehículos de transporte, créditos y valores mobiliarios.

Para los efectos del artículo anterior, se entiende que:

- a). Las aeronaves, navíos, autobuses y otros vehículos de transporte y los bienes muebles utilizados en su operación están situados en el Estado Contratante en el cual se halle registrada su propiedad.
- b). Los créditos, acciones y otros valores mobiliarios están situados en el Estado Contratante en que tiene su domicilio el deudor o la empresa emisora, en su caso.

CAPITULO IV.

DISPOSICIONES GENERALES.

Artículo 190: Consultas e información.

Las autoridades competentes de los Estados Contratantes celebrarán consultas entre sí e intercambiarán la información necesaria para resolver de mutuo acuerdo cualquier dificultad o duda que se puede originar en la aplicación del presente convenio y para establecer los controles administrativos necesarios para evitar el fraude y la evasión.

La información que se intercambie en cumplimiento de lo establecido, en el párrafo anterior será considerada secreta y no podrá transmitirse a ninguna persona distinta de las autoridades encargadas de la administración de los impuestos que son materia del presente convenio.

Para los efectos de este artículo, las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán comunicarse directamente entre sí.

Artículo 200: Ratificación.

El presente convenio será ratificado por los gobiernos de los Estados Contratantes de acuerdo con sus respectivos requisitos constitucionales y legales.

Los instrumentos de ratificación serán canjeados en
..... tan pronto como sea posible.

Una vez canjeados los instrumentos de ratificación del presente convenio surtirá efecto y se aplicará:

- a). Con respecto a las rentas de personas naturales, a las obtenidas a partir del 1º de enero del año calendario siguiente al de ratificación.
- b). Con respecto a las rentas de empresas, a las obtenidas durante el ejercicio económico que hubiere empezado después de la ratificación del presente Convenio.
- c). Con respecto a los demás impuestos, a aquéllos cuyos liquidación correspondiere al año calendario siguiente al de ratificación.

Artículo 210: Vigencia.

El presente convenio permanecerá en vigor indefinidamente, pero cualquiera de los gobiernos contratantes, desde el 10 de -- enero hasta el 30 de junio de cualquier año calendario, podrá no tificar por escrito al otro gobierno contratante su denuncia del mismo, y en tal caso este convenio dejará de surtir efectos:

- a). Con respecto a las rentas de las personas naturales, --

desde el 1º de enero del año calendario próximo siguiente a aquél en el cual se practique esa notificación.

b). Con respecto a las rentas de personas jurídicas, después del cierre del ejercicio económico cuyo comienzo - hubiere tenido lugar en el año calendario en el que se hubiere notificado la denuncia del presente convenio.

c). Con respecto a los demás impuestos a partir del primero de enero del año calendario siguiente al de la notificación practicada.

En fe de lo cual, los respectivos plenipotenciarios firman este convenio y ponen sus sellos en él.

Hecho en el día en
..... ejemplares en idioma
y ejemplares en idioma siendo los ...
..... ejemplares igualmente auténticos.

BIBLIOGRAFIA.

LIBROS.

- 1.- **Burgos, Ignacio. Derecho constitucional mexicano. Ed. Porrúa, México, 1973.**
- 2.- **Cervantes García, Alfonso. Algunas implicaciones internacionales de impuesto sobre la renta. Academia de estudios fiscales de la contaduría pública. Ediciones Oasis, México, 1974.**
- 3.- **Chapoy Bonifaz Beatriz. Dolores. Problemas derivados de la múltiple imposición interestatal e internacional. Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1972.**
- 4.- **Fonrouge, Giuliani. Derecho Tributario. Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1965. Volumen I.**
- 5.- **Flores Zavala, Ernesto. Elementos de finanzas públicas mexicanas. 15a. ed. Ed. Porrúa, México, 1974.**
- 6.- **De Juano, Manuel. Curso de finanzas y derecho tributario; El sistema tributario y los tributos en particular. 2a. ed. Ed. Molachino, Rosario, 1971. Tomo I y III.**
- 7.- **Margán 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. -**

Estudio preparado para el X Congreso de la Asociación Fiscal Internacional. (Roma del 12 al 5 de octubre de 1955). Talleres de Impresión de Estampillas y Valores, México, 1956.

- 8.- Margáin Manautou, Emilio. La Constitución y algunos aspectos de derecho tributario mexicano. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1967.
- 9.- Margáin Manautou, Emilio. Introducción al estudio del derecho tributario mexicano. 3a. ed. Ed. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1973.
- 10.- Porras y López, Armando. Curso de derecho fiscal. Textos Universitarios, México, 1972.
- 11.- Garza, Sergio Francisco de la. Derecho financiero mexicano. 6a. ed. Ed. Porrúa, México, 1975.
- 12.- Sears Vázquez, Modesto. Tratado general de la organización - internacional. Fondo de Cultura Económica, México, 1974.
- 13.- Sears Vázquez, Modesto. Derecho Internacional público, 4a. - ed. Ed. Porrúa, México, 1974.
- 14.- Conclusión de la Tercera Convención Nacional Fiscal. Comisión Ejecutiva del Plan Nacional de Arbitrios, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1953.

- 15.- Primer informe sobre las relaciones fiscales entre la Federación y los Estados. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1973.

LEGISLACION CONSULTADA:

- 16.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- 17.- Código Fiscal de la Federación.
- 18.- Ley del Impuesto sobre la Renta.
- 19.- Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

DOCUMENTOS:

- 20.- Casanegra Prnjat, Milka. Ideas para una posición conjunta para evitar la doble imposición. 3a. Conferencia interamericana sobre tributación BID/O.E.A. Mayo, 1972.
- 21.- Organización de Naciones Unidas, Departamento de Asuntos Económicos y sociales, Acuerdos fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo. New York, 1969.
- 22.- Organización de Naciones Unidas, Departamento de asuntos Eco

nómicos y sociales. Directrices para los acuerdos fiscales - entre países desarrollados y países en desarrollo. New York, 1975.

23.- Reunión de expertos en doble tributación internacional 10-15 de abril de 1972, Montevideo-Uruguay. La doble tributación - internacional, entre países desarrollados y en desarrollo.--
O.E.A.

24.- Segunda reunión de expertos en doble tributación internacional. 17 de mayo de 1974. Montevideo-Uruguay. Métodos aplicables para atenuar la doble tributación. CIAT.

25.- Organización de Cooperación y Desarrollo Económico. Modelo - de tratado tipo para evitar la doble tributación internacional y la evasión fiscal. 1963.

26.- Asociación Latinoamericana de Libre Comercio. Modelo de tratado tipo para evitar la doble tributación entre los países miembros y otros estados ajenos a la subregión.

INDICE.

| | PAG. |
|---------------|------|
| Prologo | I |

Capítulo Primero.

La concurrencia impositiva en México.

| | |
|--|----|
| 1.- Aspecto Constitucional..... | 1 |
| 2.- Esfuerzos realizados para resolver el problema de la doble tributación..... | 10 |
| 3.- Aspecto Jurisprudencial..... | 37 |

Capítulo Segundo.

La doble tributación internacional.

| | |
|--|----|
| 1.- Casos de doble tributación..... | 45 |
| a.- Sujeción personal..... | 48 |
| b.- Sujeción real..... | 52 |
| c.- Teoría del establecimiento permanente..... | 54 |
| d.- Teoría de la fuente del ingreso gravable.. | 55 |
| 2.- Razones por las que se pretende evitar la do- ble o múltiple tributación internacional..... | 62 |

| | |
|--|----|
| a.- Algunos problemas que provoca la doble <u>tri</u> butación..... | 63 |
| b.- Esfuerzos efectuados por diversos organis- mos internacionales..... | 65 |

Capítulo Tercero.

Medidas o métodos para evitar la doble o múltiple tributación internacional.

| | |
|--|---------|
| 1.- Procedimientos unilaterales..... | 74 |
| 2.- Procedimientos bilaterales..... | 83 |
| a.- Modelo de Tratado de la O.C.D.E..... | 89 |
| b.- Acuerdo de Cartagena o Pacto Andino..... | 104 |
| Conclusiones..... | 109 |
| Anexos..... | 113 |
| Bibliografía..... | 161 |