

871
24



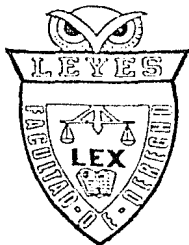
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

LA INVERSION EXTRANJERA Y LA DOBLE
TRIBUTACION INTERNACIONAL

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADA EN DERECHO
P R E S E N T A:
RUTH VIDALES REYES



MEXICO, D.F.

1990.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis está 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.

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

La inversión extranjera directa o capitales extranjeros, tienen una importancia decisiva en el desarrollo e industrialización de los diversos Estados que constituyen la comunidad internacional, sean desarrollados o subdesarrollados. Uno de los agentes más activos en la promoción de inversiones foráneas lo son las empresas transnacionales, que al fundar una industria filial en un país subdesarrollado, amplían su campo de acción, pero también se ven obligadas a acatar ordenamientos jurídicos distintos, que tienen su propio ámbito de aplicación, así al obtener sus utilidades o ganancias derivadas de su inversión, son objeto de imposiciones tributarias en el Es tado receptor, pero también lo son después en el Estado donde se ubica la sede o casa matriz, con lo que tenemos el fenómeno que se ha dado en llamar "doble tributación internacio----nal". Este singular problema ha sido tratado por la doctrina jurídica correspondiente y los distintos gobiernos han tratado de encontrarle soluciones adecuadas. Ahora bien, resulta un poco paradójico que los legisladores de los distintos Esta dos estén tan interesados en hayar soluciones a este proble--ma, porque son precisamente las empresas las que siempre es--tan buscando la forma de eludir el pago de las imposiciones --tributarias en los países en que operan y por ello se van a -

instalar a los países subdesarrollados, quienes por sus necesidades de inversión les cobran bajos impuestos o les conceden exenciones importantes sobre el particular. Nosotros apreciamos que el interés de los legisladores es correcto, como la inversión extranjera va en aumento en todo el mundo, la cooperación mundial en esta materia fiscal es indispensable para establecer tasas de impuestos reales a las enormes ganancias que aquellas obtienen, y así beneficiarse también con estos ingresos el Estado huésped que las admite y les deja operar. En esto los Estados tienen la obligación de simplificar y actualizar los trámites del cobro de impuestos y cooperar con otras naciones en esta materia, para que, cuando se presente el problema de la doble tributación a escala internacional, sea viable su manejo para las empresas y para el Estado la nueva imposición tributaria, sin que se pueda reducir indebidamente el gravamen real por simple confusión o por imponer un impuesto irreal. Esto es indispensable para que no se aumenten a los inversionistas o industriales foráneos, lo cual sería catastrófico para cualquier nación.

C A P I T U L O I

GENERALIDADES

- 1.- Conceptos básicos
- 2.- Características de la inversión extranjera
- 3.- La inversión extranjera directa en el mundo
- 4.- La inversión extranjera directa en México

C A P I T U L O I G E N E R A L I D A D E S

1.- CONCEPTOS BASICOS.

La inversión extranjera es, desde hace algunas décadas, una de las formas más dinámicas de circulación de los capitales, mismos que mayoritariamente tienen por destino a países desarrollados y en proporción menor a los estados subdesarrollados. Ahora bien, este flujo de capitales constituye un fenómeno que se ha venido reglamentando cada vez más y mejor por cada una de las naciones en particular, he inclusive, se ha estado pretendiendo crear un código internacional sobre reglamentación de la inversión extranjera en el seno de las Naciones Unidas.

En razón de lo antes señalado, y por la terminología o vocabulario técnico que comunmente se emplea sobre el particular, conviene primeramente establecer una serie de conceptos o ideas que nos sirvan de base para luego desarrollar toda la problemática que enfrenta la inversión extranjera en cuanto a la doble tributación que se le impone así, precisemos algunas cuestiones elementales:

a).- Inversión extranjera directa.- Según la decisión 24 de los países del Pacto Andino, se entiende por tal " los aportes provenientes del exterior de propiedad de personas -

naturales o empresas extranjeras, al capital de una empresa, en monedas libremente convertibles, plantas industriales, maquinaria o equipos, con derecho a la reexportación de su valor y a la transferencia de utilidades al exterior. Igualmente se considera como inversión extranjera directa las inversiones en moneda nacional provenientes de recursos con derecho a ser remitidos al exterior"(1).

Inversión extranjera en nuestro país es la que realizan los sujetos que indica el artículo 2o. de la Ley para Promover la inversión mexicana y regular la inversión extranjera, es decir, personas morales y físicas extranjeras, las unidades económicas extranjeras sin personalidad jurídica y las empresas mexicanas en las que participe mayoritariamente capital extranjero o en las que los extranjeros tengan, por cualquier título, la facultad de determinar el manejo de la empresa; a través de ciertos actos y negocios que permitan su intervención en el patrimonio, en el capital o en la administración de empresas mexicanas.

b).- Inversión extranjera indirecta.- Se entiende por ésta a la que se efectúa generalmente a través de prestamos entre gobiernos, o de organismos internacionales (como el Banco Interamericano de Desarrollo BID, el Banco Mundial BM, o el Fondo Monetario Internacional FMI) a gobiernos o insti-

(1).- Víctor Manuel Barceló R. La Empresa Multinacional en Países del Tercer Mundo. México, SRE. 1975. Decisión 24 art. 1 pág. 101.

tuciones gubernamentales o a empresas públicas. Igualmente - lo es aquella que se realiza a través de la colocación de valores bursátiles oficiales del país receptor del crédito en las bolsas de valores de Nueva York o Londres (2).

Los dos conceptos anteriores corresponden a lo que es - la inversión extranjera en su doble modalidad. Ahora bien, - la que nos interesa en el presente trabajo por ser sujeta de un doble tributación es la inversión extranjera directa y - como esta se manifiesta en gran medida por la creación de empresas o en el control financiero de las mismas, sea en - -- EE.UU., Europa Occidental, América Latina, Africa o Asia, establescamos estas otras definiciones.

c).- Empresa transnacional o corporación transnacional. Es aquella que realiza actividades productivas en diferentes países del mundo y cuyo capital, por lo general, es propie--dad de un país industrializado, en donde tiene su ubicación o sede la casa matriz, misma que controla la estrategia glo--bal de ésta y otras empresas así como sus finanzas, adminis--tración y tecnología.

También se entiende por ésta: "Son aquellas firmas que realizan actividades productivas en diferentes países y cuyo capital es por lo general propiedad de un país industrializado

(2).- Oscar Romo Garza.- México ante la Inversión Extranjera. México,- Editorial Docal. 1974. pág. 3.

do" (3).

d).- Empresa Multinacional.- En contraposición a la anterior, es aquella que se constituye con capitales aportados por distintos gobiernos, dentro de una zona geográfica determinada y con la finalidad de beneficiarse mutuamente con las actividades realizadas por esta empresa, optimizando el aprovechamiento de los recursos naturales y humanos y con tendencia a profundizar en un proceso de integración económica(4).

e).- Empresa Nacional.- Es aquella que se constituye en cualquier país acatando los ordenamientos jurídicos correspondientes y cuyo capital pertenece en forma mayoritaria a inversionistas o gobierno nacionales, situación que debe reflejarse necesariamente en la dirección administrativa, financiera, técnica y comercial de la empresa (5).

f).- Inversionista nacional.- Se entiende por tal al Estado, a las personas físicas naturales o nacionalizadas que vivan en un país determinado, a las personas jurídicas o empresas nacionales (6).

(3).- Bernardo Sepúlveda y Antonio Chumacero.- La inversión extranjera - en México. México, FCE. 1983. pág. 14.

(4).- Luis Díaz Muller.- El Sela y las empresas multinacionales latinoamericanas en el marco del desarrollo regional. México, UNAM. 1981. pág. 13.

(5).- Víctor Manuel Barceló R. Op. cit. pág. 101.

(6).- Idem pág. 101.

2.- CARACTERISTICAS DE LA INVERSION EXTRANJERA

Vistos los anteriores conceptos, tratemos ahora sobre las características de la inversión extranjera en sus dos modalidades o tipos, para precisar la manera en que influyen en la actividad económica de un país determinado.

i).- Características de la inversión extranjera directa. Esta se manifiesta mediante el establecimiento de una sucursal o filial de una empresa transnacional monopolística, en un país desarrollado o subdesarrollado, respetando las leyes de constitución de sociedades del estado receptor, o bien, se caracteriza por la adquisición de las acciones o partes representativas de capital de sociedades nacionales ya establecidas.

Independientemente de las dos notas definitorias mencionadas, también se puede realizar la misma de manera directa por parte de personas físicas o morales extranjeras a través de otras sociedades controladas total o parcialmente por inversionistas foráneos, y cuyo objeto social sea la compra, venta y comercialización de toda clase de acciones, partes sociales y demás valores bursátiles de todo tipo de sociedades nacionales ya establecidas.

Dentro de esta modalidad de inversión, también encontramos los préstamos efectuados a inversionistas y empresarios nacionales. Esta inversión tiende a concentrarse en los sec-

tores más dinámicos de la economía del Estado receptor en -- que se inserta, igualmente, tiende a eliminar toda la competencia posible que se le pudiera presentar por parte de inversionistas nacionales o foraneos así monopoliza su área productiva y comercialización de sus productos.

Por lo que hace al uso de la tecnología y a las patentes, estas son importadas desde la casa matriz u otra empresa filial de la corporación transnacional, con lo que genera la salida de capitales por dichos conceptos e inclusive, -- adeudos de menor o mayor importancia.

Finalmente hacemos notar que éste tipo de inversión precisa de un mínimo de infraestructura local, sean carreteras, vías ferreas, puertos, etc., aunados a mano de obra barata y materias primas abundantes.

ii).- Características de la inversión extranjera indirecta.

Esta se realiza primordialmente a través de empréstitos -- efectuados entre gobiernos o de organismos financieros internacionales a un gobierno o institución o empresa pública nacionales. Esto se efectúa mediante la obtención de un capital que reúnen bancos de países desarrollados y utilizando -- al Fondo Monetario Internacional de mediador, mismo que da -- su visto bueno y obliga al estado que obtiene el crédito a -- firmar un documento denominado carta de intención en el cual

se estipulan las formas del cobro del capital otorgado, así como de sus intereses respectivos.

Igualmente, este tipo de inversión se obtiene mediante la colocación de valores bursátiles oficiales en las bolsas de valores de Nueva York o Londres.

3.- LA INVERSION EXTRANJERA DIRECTA EN EL MUNDO.

A partir de 1945, diversos factores han contribuido a transformar la estructura de las relaciones económicas internacionales.

Estos factores influyen la formación de integraciones económicas regionales y el establecimiento de mecanismos multilaterales para eliminar la discriminación en el comercio mundial.

También comprende la creación de instituciones financieras y crediticias internacionales y la regulación monetaria entre los Estados. Además, en la era de la posguerra se ponen en evidencia las diferencias que separan a las naciones ricas de las naciones pobres; surge el debate en torno a la cuestión de la asistencia a las naciones subdesarrolladas y se inician los intentos por aplicar un sistema generalizado de preferencias en favor de los países en vías de desarrollo. A este conjunto de elementos, se agrega la acelerada expansión de las naciones industrializadas y el desdoblamiento --

transnacional de empresas que operan en los mercados de una multitud de Estados. Son éstos algunos de los fenómenos importantes que han alterado el esquema tradicional de la relación económica internacional (7).

De lo antes descrito, resalta la inversión extranjera directa y las empresas transnacionales, pues ambas cosas han afectado de manera determinante al sistema económico internacional. Así, la empresa transnacional es el instrumento más importante de la inversión extranjera, representa un nuevo factor de poder en las relaciones internacionales y su actividad produce una gama de efectos económicos y políticos, tanto en el país anfitrión como en el de origen.

En años recientes, en especial desde la década de los sesenta, la inversión foránea directa a cobrado una enorme importancia en el mundo, así se han visto surgir parques industriales en México, Brasil, Argentina, Corea del Sur, Taiwan, Egipto, India, etc., es decir, las empresas e industrias de Estados Unidos de Norteamérica, de Japón, Alemania, Francia e Inglaterra, han ampliado su campo de acción, obteniendo con ello grandes beneficios y que han insertado a las naciones subdesarrolladas dentro de sus sistemas de producción, comercialización, y utilidad. Un ejemplo de esto lo constituye la inversión extranjera directa de EE.UU. en América Latina en el sector manufacturero mismo que creció a una tasa --

(7).- Bernardo Sepúlveda y Antonio Chumacero. op. cit. pág. 9

anual del 12.8% entre 1960 a 1972.

Haciendo ahora referencia a la presente década, observamos que alrededor del 97% del total de los flujos internacionales de inversión extranjera se originan en los países desarrollados y tiene como destino principal a las mismas naciones industrializadas en un porcentaje de tres cuartas partes. Así, si bien la inversión extranjera en su valor total se ha incrementado de manera extraordinaria, al pasar de 212 000 millones de dólares en 1973 a cerca de 600 000 millones en 1983, los países que se han beneficiado con ella son, en primer lugar los Estados Unidos de Norteamérica, siguiéndole -- después, pero en menor medida la República Federal Alemana, Japón, Inglaterra y Francia.

Abundando más sobre el particular, debemos resaltar que éstas naciones que se benefician con estos capitales son las sedes de las más grandes empresas transnacionales.

En cuanto a los números totales de la inversión, tenemos que en el año de 1981 el 71.9% de la inversión extranjera directa fue a parar a países desarrollados y el restante 28.1% a naciones subdesarrolladas. En 1982 las proporciones fueron 67.0% para los primeros y 33% para los segundos. En 1983 las proporciones fueron 74.3% y 25.7% respectivamente. En 1984 -- fue 72.6% y 26.2% respectivamente. En 1985 74.5% y 25.5%. En 1986 71.0% y 28.1% (8).

(8).- Boletín.- Dirección General de Inversión Extranjera. México. 1988
págs. 4 a 7.

Dentro de las naciones subdesarrolladas, los países de América Latina han recibido un porcentaje importante de inversión extranjera, esto obedece a que en la región los Estados cuentan con abundantes recursos naturales, buenas comunicaciones, mano de obra barata y exenciones fiscales importantes a las empresas de nueva creación. Agregase a lo anterior que en la zona se ha mantenido una estabilidad política y social muy importante desde hace ya tiempo, con lo cual se da seguridad a los inversionistas de obtener utilidades y ampliar su producción para un mercado en constante crecimiento.

Los países que más inversión han recibido en los últimos años son: Brasil, México, Argentina, al respecto presentamos un cuadro que ejemplifica debidamente éste panorama:

Flujo de inversión extranjera directa en América Latina 1981 a 1983 en millones de dólares.

PAIS	AÑOS		
	1981	1982	1983
Argentina	823	225	184
Brasil	2526	2922	1557
Chile	383	401	152
Colombia	265	367	390
México	2541	1390	490
Venezuela	184	257	92(9).

(9).- Revista Comercio Exterior, vol. 35 núm. 2. febrero 1985 México - pág. 173

4.- LA INVERSION EXTRANJERA DIRECTA EN MEXICO.

El punto de partida para tratar sobre los flujos de inversión extranjera directa en México, bien puede ser fijado en la época porfirista, pues no es sino hasta entonces cuando la nación quedó definitivamente en orden y paz.

En la opinión del presidente Porfirio Díaz y de su grupo de colaboradores, México requería de inversiones que posibilitaran el desarrollo acelerado e industrialización del país, pero como las arcas del gobierno no contaban con esos recursos y la burguesía nacional tampoco los tenía en tales proporciones, fue preciso acudir a los Estados europeos en busca de tan deseada inversión, así tanto los ingleses como los franceses aportaron su dinero y comenzaron a formar la infraestructura básica para poder explotar los recursos naturales de que disponía el país. Al mismo tiempo que incrementaban las relaciones comerciales(10).

La inversión extranjera de origen inglés se concentró principalmente en los ferrocarriles, en la minería y en menor cuantía en la ganadería y explotaciones forestales.

El capital francés se dirigió a la industria financiera y bancaria así como a la actividad comercial y textil.

También se presentaron inversiones de Alemania y de Ho-

(10).- Oscar Ramos Garza. op. cit. pág. 45.

landa, aunque en menor cuantía.

El proceso de captación de inversión extranjera se vió respaldado por las medidas que en política económica dictara el gobierno del presidente Díaz, todas ellas enmarcadas dentro de una ideología liberal y mercantilista. En consecuencia, no se limitó ni se reglamento la entrada de capitales, y menos aún la salida de las utilidades derivadas de la misma.

Los capitales invertidos en los sectores industriales, comercio y ferrocarrileros del país sentaron las bases de la estructura económica nacional, con lo cual México se incorporó al sistema de producción delineado por las potencias europeas. El flujo de capitales llevó a la dependencia financiera de Europa, en tanto que en lo interno, el desarrollo de la producción agrícola dió lugar a las enormes haciendas que constituían los latifundios. Este orden de cosas en donde resaltan los privilegios de las minorías y la rigidez en las instituciones, provocaron un desajuste político que desembocó en la lucha armada de 1910.

La revolución mexicana provocó la baja sensible en la actividad económica del país y en esa misma proporción disminuyó la inversión extranjera y creció la fuga de capitales, -- Posteriormente y ya en la década de los años veinte, se empezó a recuperar la actividad económica nacional, principalmente

te con las exportaciones de minerales y petróleo; muy pronto la industria petrolera entró en auge, pues por la proximidad del mercado norteamericano y la relativa facilidad en su obtención, la hacían una empresa de muy bajo riesgo en cuanto a pérdidas posibles.

En la década siguiente la inversión foránea "no mostró un crecimiento substancial y se circunscribió básicamente en las actividades donde tradicionalmente había operado. El sector manufacturero no logró atraer el interés del inversionista extranjero, permitiendo con ello el surgimiento de numerosas industrias con el ahorro interno y alentadas por las políticas de gasto público y el aumento constante de la demanda" (11).

Proyección de la inversión extranjera directa a partir de 1945. Desde la segunda guerra mundial México comenzó a tener un crecimiento acelerado basado en la sustitución de importaciones, aunado a la expansión del mercado interno, surgido del crecimiento urbano y la consolidación de una estructura básica consistente en comunicaciones, energía eléctrica, hidrocarburos, etc.

La tendencia a satisfacer el consumo urbano y ampliarlo hacia su periferia campesina, dió origen a una industria que por sus dimensiones requería de un excesivo proteccionismo -

(11).- Fernando Fajnzylber y Trinidad Martínez Ferrago.- Las Empresas Transnacionales. México. FCE. pág. 143

en relación con los productos provenientes del exterior, aunándose a esto que el gobierno en muchas ocasiones tuvo que participar conjuntamente con los industriales para poder desarrollar áreas nuevas y tal vez no muy rentables.

La política económica de sustitución de importaciones repercutió en todo el país, surgiendo zonas industriales en la periferia de la ciudad de México, Guadalajara y Monterrey. Los insumos que se importaban para cubrir las necesidades de todas esas empresas nuevas eran cubiertos con lo que se obtenía de las exportaciones de productos agrícolas y otras materias primas.

La estabilidad política y social atraieron cada vez más a inversionistas extranjeros de distintas partes de Europa y los Estados Unidos de Norteamérica, misma inversión que se colocó en los sectores más dinámicos de la industria mexicana, imprimiéndole desde entonces las modalidades que corresponde a la naturaleza e intereses de las empresas transnacionales. Con esto tenemos que ellas determinan en buena parte las directrices del desarrollo económico nacional, así los sectores que han acaparado son, entre otros, la industria automotriz, la industria farmacéutica, la industria de la electrónica, etc.

La tendencia creciente de inversiones foraneas produjo la necesidad de legislar en esta materia; surge así en la de

cada de los setenta la Ley para Promover la inversión mexicana y regular la inversión extranjera y la Ley sobre el control y registro de la transferencia de tecnología y el uso y explotación de patentes y marcas, a campañas ambas de un reglamento específico.

Haciendo ahora referencia a las ventajas y desventajas - de la inversión extranjera directa, tenemos que ante todo resalta el hecho ineludible de que ésta es necesaria para México como para cualquier país, aún los socialistas, ya que el ahorro interno que constituye la inversión privada nacional no es totalmente suficiente para cubrir los requerimientos - de desarrollo sostenido de cualquier Estado.

En cuanto a si esto es ventajoso o no, ello se determina por la infraestructura con que cuente el país que la reciba, pues si cuenta con comunicaciones, sistemas financieros modernos, orientación industrial definida y organizada, una reglamentación flexible pero completa, etc., hará que el impacto de los capitales pueda ser debidamente encausados y que - en consecuencia sea benéfica su presencia, pero si no cuenta con esa estructura cuando llega la inversión extranjera, ésta se ubica en el sector que más le importe e impone sus condiciones y desarrollo al Estado en que se inserte, monopoliza su línea de producción y erosiona a las pequeñas empresas nacionales, comprándolas o haciéndolas quebrar, pues tales -

son las leyes del libre comercio mundial.

Respecto del caso de México, Fernando Fajnzylber y Trinidad Tarrago señalan lo siguiente: "México como país subdesarrollado requiere inversión extranjera directa, pues su ahorro interno es insuficiente para desarrollar su industrialización autónoma".

La inversión extranjera trae aparejada conocimientos tecnológicos obtenidos después de costosas investigaciones científicas; conocimientos de administración y gerencia adquiridos en la experiencia del manejo de empresas similares en -- plena producción y la utilización de patentes no sólo desarrolladas sino también probadas, todo ello se constituye en una aportación al desarrollo del país. El inconveniente que se observa por los analistas mexicanos obedece en buena medida a que como México no tiene una estructura industrial apropiada para encausar estos capitales foraneos, la misma se encarga de desarrollar los sectores industriales que les interesen o que le sean permitidos, convirtiéndose en el transcurso de algunos años en las empresas dominantes de dichos sectores y de otros correlativos, determinando en buena medida la proyección económica del país a mediano y largo plazo. Las cifras son muy significativas, por ejemplo el 40% de la producción industrial nacional proviene de empresas transnacionales; la producción de bienes de consumo no durables su

participación alcanza el 35%, en los bienes intermedios 30%, en los de consumo durable 62% y en los de capital 36%, con tendencia a incrementarse" (12).

Actualmente, en el año de 1988, la industria maquiladora se ha convertido en el segundo renglón que más divisas -- aporta al herario de la nación, con éste dato podemos ver el avance constante de la inversión extranjera directa. Otro dato importante es que si bien PEMEX es la industria número -- uno de México, las dos siguientes son filiales de corporaciones transnacionales, es decir, empresas dentro del esquema de la inversión extranjera directa, estas industrias son: General Motors y Ford Motor Co.

La inversión extranjera en México proviene de los siguientes países: Estados Unidos de Norteamérica con un -- 59.8%; Suiza 9.9%, la República Federal Alemana con 9.3%; Japón con 5.3% y Canadá con 2.8%.

Esta inversión se distribuye de la siguiente manera: El 25.8% del capital foráneo se encuentra invertida en la fabricación y ensamblado de automóviles; en servicios el 8.8%; Comercio de productos farmacéuticos el 6.9%; y el 6% en maquinaria y equipo no eléctrico.

Por entidades federativas el 48.8% del total de la inversión total se localiza en el Distrito Federal, el 17.1% -

(12).- Fernando Fajnzylber y Trinidad Torrago, op. cit. pág. 353.

en el Estado de México; el 5.9% en Chihuahua, el 5.3% en Puebla y el 4.2% en Hidalgo (13).

(13).- Fuente: Banco único de datos sobre inversión extranjera y transferencia de tecnología. Dirección General de Inversión Extranjera.

C A P I T U L O II

DOBLE TRIBUTACION Y CRITERIOS PARA EL COBRO DE IMPUESTOS.

1.- Concepto de doble tributación internacional

2.- Criterios para el cobro de impuestos

2 - 1.- La Nacionalidad

2 - 2.- El domicilio o residencia

2 - 3.- El establecimiento permanente

2 - 4.- Teoría de la fuente de ingreso

gravable.

C A P I T U L O I I
LA DOBLE TRIBUTACION Y CRITERIOS PARA
EL COBRO DE IMPUESTOS.

1.- CONCEPTO DE DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL.

Después de que en el capítulo anterior tratamos lo referente a la inversión extranjera, ahora veamos lo que concierne a la doble tributación internacional.

Se han propuesto varias definiciones o conceptos sobre la doble tributación o imposición internacional, pero aún no se ha llegado a la adopción y preponderancia de alguno de ellos en especial.

Los autores difieren entre si, normalmente porque parten de supuestos teóricos diversos y subrayan cada uno lo que considera más relevante e ignoran otros elementos igualmente validos; el resultado es solo una mayor confusión sobre el particular. Por lo que hace a organismos internacionales o regionales interesados en los problemas provocados por la tributación internacional, como es la Organización de las Naciones Unidas o a la Asociación Fiscal Internacional, no han propuesto una definición oficial, ya que más bien han elaborado medidas para evitar la doble tributación, partiendo de una descripción del fenómeno.

Veamos ahora algunas definiciones surgidas en la doctri

na internacional y que se acercan más a lo que auténticamente es la doble tributación internacional, mismas que nosotros compartimos para los efectos de este trabajo.

Benvenuto Griziotti manifiesta en su obra "Ciencia de la Hacienda" que la doble tributación es "la imposición reiterada del mismo contribuyente o de la misma riqueza por la acción de una o varias jurisdicciones fiscales cuando no hay más que una causa única para justificar el impuesto" (1). -- Así, para éste autor, una imposición múltiple sobre una misma persona, o una misma cosa, si se efectúa por razón de una causa que justifique cada una de las imposiciones no equivaldría a doble tributación, pues la misma sólo ocurre cuando se de una causa única, lo cual hecha por tierra todo lo positivo y valedero de su definición.

Antes de entrar sobre otra definición, aclaremos un poco el problema. Lo que ocurre en el mundo actual, es la circulación de inversiones o capitales de un país o varios países hacia otro u otros, y que en aquellos lugares genera una ganancia o utilidad, misma que comunmente regresa al país de origen, entonces esa ganancia derivada de una actividad industrial o comercial, es gravada con un impuesto en el país receptor, pero que luego al entrar al país de origen puede ser nuevamente gravada con otro u otros impuestos.

1).- Citado por Guillermo Ahumada en: Tratado de finanzas públicas. -- Editora Córdoba. 1975. vol. I pág. 248.

Aclarando lo anterior, consideramos que el concepto más aceptable sobre la doble tributación es que ha surgido de lo que se ha dado en llamar la doctrina alemana, la cual destaca que para que exista la doble imposición es necesario la diversidad de autoridades financieras, así Fischer nos señala que "hay doble imposición cuando el peso de la doble carga venga provocado por legislaciones fiscales que emanen de autoridades financieras diferentes, pero que tienen ambas -- igual jerarquía en el orden internacional" (2), entendiéndose, en este concepto por autoridad financiera a cada uno de los Estados soberanos que constituyen la comunidad internacional de naciones.

La doctrina alemana, de la cual estamos haciendo referencia, además de la diversidad de sujetos activos en el concepto de la doble tributación, requiere también que haya unidad en el sujeto pasivo, en el objeto, en el tiempo y en el impuesto. Esto nos conduce a la definición más completa y -- aceptable, que es la de Hensel, quien afirma: "ocurre una doble (o múltiple) imposición internacional cuando varios titulares independientes del poder tributario (sujeto de la imposición), en especial varios Estados independientes y soberanos, afectan al mismo obligado por el mismo objeto, con relación al mismo período de tiempo, con un impuesto de la misma especie" (3).

(2).- José Juan Forn's.- La doble imposición internacional. Madrid, Edi. Aguilar, 1977 pág. 18.

(3).- Hensel Albert.- Derecho Tributario.- Milán Editora Griuffre 1979 pág. 33.

La diversidad de autoridades tributarias no necesariamente ha de consistir en dos o más poderes nacionales, sino que también pueden ser dos o más autoridades tributarias en un mismo Estado, como en el caso de un Estado Federal, en el cual el Gobierno Federal impone sus tributos o impuestos y los Estados que integran la Federación imponen los suyos, logrando frecuentemente en esta forma alcanzar dos veces a un obligado por el mismo objeto.

En virtud de que en la doctrina alemana no se considera una verdadera doble imposición el hecho de que se grave a un mismo objeto dos o más veces por una misma entidad impositiva, autores como Eheberg, lo llaman doble imposición en sentido amplio de la palabra, en contraposición de doble imposición en sentido estricto, que existe cuando dos soberanías fiscales independientes gravan al mismo contribuyente en ocasión de un mismo objeto impositivo. Concepto que adoptamos para los efectos de este trabajo(4).

En razón de lo anterior tenemos que sería doble imposición en sentido subjetivo cuando dos autoridades financieras diferentes imponen el cobro de un impuesto determinado a un mismo objeto tatese de utilidad (renta) o capital (inversión); y sería doble imposición en sentido objetivo cuando el objeto del impuesto sufre superposición por imperio de --

4.- Carlos Von Eheberg.- Compendio de Hacienda Pública. Editorial Aguilar. México 1963. pp. 88 y 93

una sola autoridad financiera o Estado.

En este trabajo nos interesa la doble imposición que -- realizan dos autoridades financieras que emanan de dos o más Estados soberanos diferentes, también llamada doble imposición internacional o imposición tributaria subjetiva, pues -- los aspectos del problema que nos preocupa se presenta mayoritariamente entre los Estados desarrollados con respecto a países en desarrollo. Por lo tanto, siempre nos referiremos a la doble imposición tomada en el sentido estricto de la palabra, o sea, la provocada por dos autoridades financieras -- diversas emanadas de los gobiernos de dos o más países.

Al respecto conviene hacer otras aclaraciones, como la siguiente: En Europa Occidental la configuración del Mercado Común Europeo, tiene como una de sus finalidades el eliminar la doble tributación, pues estatutariamente han establecido en varios documentos o tratados, que para lograr integramente los fines de la comunidad, es indispensable que pueda dar se sin ninguna restricción la libre circulación de capita---les, productos y trabajadores, que no es otra cosa, más que la desgravación internacional sobre los mismos.

En otro sentido, el flujo de inversiones invertidas en países subdesarrollados, tratase de África, América Latina o Asia, produce a las naciones industrializadas, entre cinco y diez dólares de utilidad, por cada uno de los que invir-----tieron. Igualmente se destaca que los países pobres para ob-

tener la inversión extranjera directa, tienen que ofrecer te
rrenos gratuitos o a muy bajos precios a los industriales fo
raneos, también les deben de proporcionar exenciones de im--
puestos por cinco o diez años, dependiendo del tipo de pro--
ducto que elaboren, o del servicio que proporcionen: frecuenu
tamente también se les debe garantizar el monopolio dentro -
del mercado nacional, acompañada de insumos y mano de obra a
bajos costos mundiales, así se convierten poco más o menos -
en paraísos fiscales para los inversionistas, mismos que ob-
tienen un caudal enorme de riqueza que fluye de las naciones
pobres hacia las ricas, aunque esto parezca paradójico.

2.- CRITERIOS ADOPTADOS PARA EL COBRO DE IMPUESTOS.

Como hemos apuntado con anterioridad, los problemas de la moderna imposición internacional han adquirido gran trascendencia por la operación de los particulares, personas físicas o morales u otras entidades, a través de los territorios de varios países, en los cuales realizan inversiones de su capital, obteniendo normalmente utilidades de ellas, y que, al cruzar esos ingresos las fronteras tanto del país donde se produjeron como las del Estado donde reside el inversionista, pueden verse sometidas al pago de los impuestos correspondientes a cada entidad estatal, por considerarlos éstas sujetos a su tributación, en sus respectivas legislaciones.

Esta posibilidad de que dos o más países sometan a su jurisdicción impositiva un mismo ingreso, es consecuencia del ejercicio de su poder tributario, entendiéndose por éste, el concepto elaborado por Guiliania Founrouge quien afirma: "la expresión poder tributario significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción" (8) esta facultad de imponer tributos, tiene su fundamento en el poder de imperio que tiene el Estado en su territorio, el cual no se ve interferido por ningún poder ajeno al suyo. Es por esta razón, que un país puede aplicar criterios diver

(8).- Guiliania Founrouge Carlos M., Derecho Financiero. Ediciones Palma, Buenos Aires, 1975, vol. I pág. 266.

sos para establecer en su legislación fiscal los hechos o negocios jurídicos por los cuales se cobran impuestos.

Los criterios impositivos adoptados por los Estados pueden coincidir, resultando de dicha concurrencia de donde surgen los conflictos de doble tributación internacional.

Los criterios que generalmente adoptan los Estados soberanos para el cobro de los impuestos son los que se tratarán enseguida.

En primer lugar, aquellos por lo cuales el Estado grava a las personas que dependen de él por razón de su nacionalidad, su domicilio o residencia; en estos casos, el Estado -- les impone sus tributos en razón de su situación económica -- general, sin apreciar para ello la ubicación de sus bienes o la fuente de sus ingresos; ésto es lo que se llama sujeción personal.

En segundo término, podemos mencionar la potestad tributaria que ejercen los Estados al gravar las rentas creadas y los bienes situados en su territorio, en este caso sin tomar en cuenta la nacionalidad del causante, o su domicilio o residencia; ésto es lo que se llama sujeción real.

2 - 1.- LA NACIONALIDAD. Normalmente todo individuo sea persona física o colectiva forma parte de un Estado, siendo éste, el que por medio de su legislación interna atribuye al individuo el vínculo jurídico y político que determina su --

pertenencia al mismo Estado, este vínculo se ha llamado nacionalidad por autores como J.P. Niboyet, quien elabora el siguiente concepto: "la nacionalidad es el vínculo político y jurídico que liga a un individuo con el Estado" (9).

El concepto de la nacionalidad no sólo entraña un concepto jurídico, o sea esta atribución que el Estado dá al individuo de la cual se deducen derechos y obligaciones para ambos, sino que también encontramos un aspecto sociológico. En este aspecto, la nacionalidad no es otra cosa que un conjunto de signos materiales y espirituales que conforman a los grupos humanos. Estos signos materiales son la región geográfica, la herencia etnológica o racial, desde el punto de vista espiritual, tenemos el lenguaje, la tradición, las costumbres, la religión, la conciencia común, que en su conjunto hacen un distingo propio de los grupos étnicos.

Nosotros entendemos por el concepto jurídico de nacionalidad, la característica o estado propio de la persona humana que le atribuye la ley nacional, y que la atribución de este estado es creadora de derechos y obligaciones entre el Estado y el individuo. De tal suerte, que el vínculo jurídico y político del que habla Niboyet, es un efecto de la nacionalidad (10).

Sin embargo, el concepto de nacionalidad aquí examinado

(9).- Niboyet J.P., Principios de Derecho Internacional Privado. Traducción por Andrés Rodríguez Ramón, Editora Nacional, México 1975 Pág.1

(10).-Carlos Arellano García.- Derecho Internacional Privado. México, -- 1986 Editora Porrúa, S.A. pág. 140.

como criterio de sujeción tributaria, supone ciertamente una noción jurídica de la nacionalidad, es decir, en su carácter legal como vínculo que une al individuo con el Estado y no como proyección del concepto sociológico.

La nacionalidad que atribuyen los Estados se puede clasificar en atribución de origen y la atribución adquirida -- por propia voluntad, del interesado.

La nacionalidad de origen se adquiere según las legislaciones por el principio del lugar de nacimiento llamado "jus soli", adoptado por los países de inmigración como los de -- América y, se adquiere también por el principio del "jus sanguinis", que consiste en atribuir a la persona la nacionalidad de sus padres, sin tomar en consideración el lugar de nacimiento, este criterio es seguido por países de emigración (11).

Muchos países incluido entre ellos México, combinan ambos criterios para otorgar la nacionalidad, así podemos encontrar que resulten conflictos de nacionalidad porque los Estados apliquen diversos criterios para atribuir la nacionalidad, considerando con frecuencia a una misma persona como su nacionalidad respectivamente.

El criterio más antiguo para considerar a una persona como sujeta a tributos es el de la nacionalidad, según éste,

(11).- Arellano García, Carlos Op. cit. Pág. 153.

un país tiene derecho a exigir el pago de impuestos sobre todo los bienes o rentas percibidas por sus miembros, así se trate de bienes situados en el exterior o de rentas percibidas fuera de su territorio, desde luego, también estarán sujetos a su -- tributación los nacionales que residan en el extranjero respec to de sus rentas cualquiera que sea la ubicación de la fuente de donde provienen las mismas. Si por aplicarse los mismos -- principios para la atribución de la nacionalidad, se provo-- can conflictos de doble nacionalidad, en el campo de la tribu-- tación internacional el hecho de tomar como criterio para impo-- ner tributos la nacionalidad del contribuyente es generador de incontables problemas de doble imposición internacional, en vir tud de que la sensible movilidad de las personas y capitales - en la vida moderna, ya que, mientras un individuo nacional de un país está sujeto a la imposición de su patria, en caso de - que realice alguna actividad lucrativa o tenga bienes en el ex tranjero, se verá gravado por dos o más jurisdicciones tributa-- rias.

Por esta razón, en nuestro concepto la sola vinculación - política que emerge de la nacionalidad no es por si misma sufi ciente para crear un derecho de imposición, aún cuando en prin cipio implica la obligación de pagar impuestos. Este criterio está hoy superado por el de la vinculación económica del indi-- viduo y sus bienes (12).

(12).-

México, por ser un país de gran absorción de capitales y por el movimiento migratorio internacional, no podría aceptar en forma categórica y única el principio de la vinculación política del inersionista extranjero, ya que, de aceptarlo, renunciaría a una gran recaudación fiscal, situación absolutamente inaceptable dado el grado de desarrollo económico que posee.

2 - 2.- EL DOMICILIO. Otro de los criterios para determinar el ámbito de las personas sometidas al poder financiero -- del Estado es el domicilio o residencia; este criterio es utilizado para considerar como contribuyentes a los residentes de un país, sin tomar en cuenta la nacionalidad de los mismos o -- el origen de los ingresos gravados.

La noción de domicilio que se considera es la del Derecho Fiscal, que no coincide con la del Derecho Privado, pues no es necesario otorgar una amplitud y flexibilidad mayor al concepto tributario, dado que la actividad del Estado, al llevarse a cabo fundamentalmente con los recursos obtenidos por medio de la recaudación de impuestos no puede estar sujeta a criterios estrictos de Derecho Privado que puedan obstruir su función.

En casi todos los sistemas legislativos se tiende a distinguir entre la noción de domicilio del Derecho Civil y el -- concepto jurídico tributario del mismo; así, en nuestro Dere-- cho, tenemos que el Artículo 29 del Código Civil del Distrito

Federal.

En materia común y para toda la República en materia federal establece: "El domicilio de una persona física es el lugar donde reside con el propósito de establecerse en él; a falta de éste, el lugar donde tiene el principal asiento de sus negocios, y a falta de uno y otro el lugar donde se halle".

En esta definición podemos apreciar dos elementos principales, uno objetivo, o sea la residencia de la persona, y otro subjetivo consistente en el propósito de establecerse en el lugar.

La residencia que para Rojina Villegas "es el lugar donde una persona fija temporariamente su habitación" (13), en el derecho civil, no constituye por sí sola el domicilio, si no va acompañada de el propósito de establecerse en el lugar. Por el contrario en el Derecho Tributario, no se atiende en la noción de domicilio al elemento subjetivo e internacional que caracteriza al domicilio civil, porque la administración de los tributos exige una rápida recaudación, incluyéndose en el concepto de domicilio únicamente situaciones de fácil apreciación objetiva; es por eso, que en materia fiscal en la noción de domicilio de las personas físicas se da preferencia al lugar de residencia habitual y al lugar de realización de negocios que produzcan obligaciones fiscales y, en cuanto al domicilio de las personas morales, se otorga preferencia al centro principal de

(13).- Rojina Villegas.- Compendio de Derecho Civil. vol. 1 México, 1985. Editora Porrúa, S.A. pág. 45.

la actividad o de la dirección efectiva de la empresa, que -- puede diferir del domicilio civil.

Esta noción de domicilio fiscal fué aceptada en la Convención Modelo para Evitar la Doble Tributación, de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (O.C.D.E.), en su artículo IV, párrafo III; "cuando, por razón de las estipulaciones del párrafo I, una persona u otro individuo es residente de ambos Estados contratantes en el cual el lugar de dirección efectivo esté situado" (14).

Otra de las principales diferencias con la noción de domicilio en Derecho Civil, es que, para efectos fiscales las leyes correspondientes con frecuencia admiten la pluralidad de domicilios fiscales, como aquellos casos en que el contribuyente percibe ingresos en diferentes lugares, ya sea porque preste sus servicios en diversas negociaciones distintas unas de otras, o tenga varios establecimientos como la oficina matriz, sucursales, dependencias, agencias, despachos y bodegas, casos en los que cada establecimiento enterará el impuesto en la oficina de su adscripción. Así el artículo 15 del Código Fiscal de la Federación considera domicilio de las personas físicas - "Inciso I - A.- El principal asiento de sus negocios; cuando no realicen dichas actividades y presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el -

(14).- Organización de Cooperación y Desarrollo Económico, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital. Report of the O.C.D.E. Fiscal Comtee, 1963, pp. 42 y 43

desempeño de sus actividades. En todos los demás casos, la casa en que habiten".

Esta posibilidad de que existan varios domicilios discas---les, significa una desviación del principio de unidad del domicilio en derecho privado.

El domicilio o residencia, como criterio de sujeción al poder tributario es esencial para los países exportadores de capital, pues son éstos los más interesados en gravar los ingresos de los residentes en su territorio, no obstante que dichos ingresos se hayan obtenido en otros países.

Ni el criterio del domicilio o residencia, al igual que la nacionalidad, podrían ser suficientes para basar un derecho de imposición, porque una persona puede percibir muchos ingresos fuera de la jurisdicción del país del que es nacional o residente, caso en que el país de donde provienen esos ingresos, estaría imposibilitado a gravarlos fiscalmente, pues la persona que los obtiene no es nacional ni residente de este último. Es por esta razón que se han adoptado además de los criterios de vinculación política (nacionalidad y domicilio), criterios de vinculación económica, éstos con más arraigo en las legislaciones impositivas de países en desarrollo, como el criterio consistente en la Teoría de la fuente del ingreso gravable, misma que después explicaremos.

Los países importadores de capital prefieren la adopción

de criterios de vinculación económica por ser los que reciben más inversionistas extranjeros, sin tener correlativamente inversiones de sus nacionales en países extranjeros que nivelen las recaudaciones impositivas que dejarían de pagar los extranjeros no residentes en el país, si sólo se adoptaran criterios de vinculación política.

En los países deudores o importadores de capital a pesar de asignar preponderancia a los vínculos de dependencia económica, se incluye el domicilio como criterio de sujección impositiva por sus ventajas en la tributación nacional interna, para el cobro y determinación de los impuestos y los problemas que surgen del sistema federal de gobierno en cuanto competencia y jurisdicción impositiva.

2 - 3.- EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE. El concepto de domicilio así como el de residencia, presentan bastantes dificultades para su determinación cuando se refieren a personas colectivas, especialmente grandes empresas comerciales e industriales operando internacionalmente, por lo problemas que surgen para concretar el lugar de dirección efectiva de la empresa, así como también el lugar donde tiene el principal asiento de sus negocios y ha provocado que muchas negociaciones se consideren domiciliadas en varias naciones para efectos fiscales.

Ante esta situación, los países exportadores de capital, los cuales tienen empresas en casi todos los países del mundo,

representándolas éstas grandes cantidades de ingresos fiscales, han elaborado la teoría del establecimiento permanente como criterio para cobrar impuestos; teoría que les permite evitar que se grave a las empresas de sus nacionales en el extranjero y se produzcan en su perjuicio dobles tributaciones.

La teoría del establecimiento permanente propone que no serán sujetos de imposición en un país, aquellas empresas que operando en él y obteniendo utilidades, no cuenten con un establecimiento permanente dentro de su territorio; esta forma de operar es posible en la actualidad gracias al desarrollo de los medios de comunicación y los sistemas modernos de administración de empresas situados en varios países y controlados en un mismo lugar.

Los principales elementos de la noción del establecimiento permanente señala Guilliani Founrouge son: a).- autonomía económico-contable; b).- una instalación que exige objetos corporales fijados en un lugar determinado; c).- que forme parte de una empresa; d).- con carácter permanente, ésto es que sea utilizada duraderamente en el cuadro general de la actividad; e).- que tenga relación con el objeto de la empresa (15).

La Convención Modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (O.C.D.E.), considera como establecimiento permanente en su artículo 5o. "cualquier local fijo de nego

(15).- Guilliani Founrouge, op. cit., pág. 393.

cios en el que se desarrolle total o parcialmente, la actividad de la empresa" (16), entre los que señala los centros administrativos, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, las minas u otros lugares de extracción, obras de construcción o proyectos de montaje que excedan de doce meses de duración.

La Asociación Fiscal Internacional en su congreso de Estocolmo en 1967, sugirió que no se considere como un establecimiento sujeto a impuesto, cuando una gente subordinado sin fuerza para celebrar contratos tenga disponible un lugar fijo de negocios provisto de mercancía, así como los lugares fijos de servicios de mantenimiento y los centros nacionales y regionales que impartan conocimientos especializados o asistencia técnica.

El criterio del establecimiento permanente no conviene que se aplique en los países que no han alcanzado un considerable desarrollo económico, ya que permite a las empresas de países desarrollados obtener importantes utilidades en los países donde operan sin pagar impuestos; por lo tanto, sólo es aconsejable su aplicación en tratados entre países de igual grado de desarrollo económico. Además como apunta Carlos del Río Rodríguez "los países importadores de capitales no deben aceptar esta solución ya que si el país acreedor o exportador

(16).- Op. cit., pp. 43 y 44.

de capital obtiene la declaración de una tesis general que - le sea favorable, sólo para casos específicamente determinados podría llegar a admitir posteriormente que el Estado don de se encuentre la fuente del ingreso tendría derecho a impo ner" (17).

2 - 4.- TEORIA DE LA FUENTE DEL INGRESO GRAVABLE.- Ante la insuficiencia de los criterios expuestos anteriormente se ha propuesto la teoría de la fuente del ingreso gravable. Pos sición sostenida fundamentalmente por los países deudores o en desarrollo, que por ser los receptores de capital y en -- los cuales se obtienen las utilidades de las empresas extran jeras, no les satisfacen los criterios de vinculación, sien-- do por ello, que afirman que el Estado en donde están situa-- dos los bienes o donde se producen las utilidades es el que tiene derecho a imponer tributos, sin atender a la nacionali dad o domicilio del contribuyente, es decir, aplicando un -- criterio de vinculación económica.

Este criterio en nuestra opinión, resulta el más conve niente en países como México que es una nación importadora - de capitales, pues si adoptara únicamente criterios de suje-- ción personal, dejaría de recaudar muchos ingresos fiscales provenientes de las rentas derivadas de inversiones extranje

(17).- Del Río Rodríguez Carlos, la doble imposición internacional. Re-- vista del Tribunal Fiscal de la Federación, segundo número extra-- ordinario, pág. 59.

ras.

El principal problema que se presenta respecto a la teoría de la fuente del ingreso, es precisamente determinar en qué país está situada la fuente y por eso tiene derecho a -- gravar el ingreso producido en su territorio.

Hugo B. Margain considera como fuente del ingreso en -- las distintas situaciones producidas en el campo internacional por los impuestos reales, objetivos y personales las siguientes:

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

b).- Fuentes en caso de impuestos objetivos. Tratándose de impuestos objetivos, la fuente pasa de un país a otros, -- cuando existe remisión de capitales; acompaña al capital dondequiera que se encuentre produciendo, y por lo tanto no interviene en la determinación de la fuente, la residencia del dueño del mismo.

c).- La fuente en los casos de impuestos personales, se sitúa en donde resida el sujeto obligado al pago del trabajo desempeñado. La fuente económica de quien presta los servi--

cios personales se ubica en el Estado en donde se haya el -- origen de sus ingresos, y no se toma en cuenta el sitio donde desempeña sus labores."(18).

Margain señala que deben excluirse de la teoría de la - fuente aquellas operaciones de compraventa de las cuales se obtenga un ingreso de un país, si esta operación se realiza directamente en mercado internacional, o sea, en aquellos ca sos en los que un vendedor obtiene ingresos por la enajena-- ción de sus productos a compradores de otros países, reali-- zando dichas transacciones directamente por pedidos o solici-- tudes al vendedor, sin que exista en el país de residencia - del adquirente, ninguna persona sujeta con relación de depen-- dencia o subordinación al enajenante, como lo sería el esta-- blecimiento de una sucursal, una agencia de ventas o la exis tencia de un inventario de mercancías en el país comprador, entendiéndose que estas operaciones sólo deban ser motivo de impuestos arancelarios. Por ejemplo, en el caso de que un re sidente mexicano solicite por cualquier medio de comunica-- ción de una empresa extranjera residiendo en el estranero, el envío de una determinada cantidad de mercancías, el ingre so que obtenga la empresa vendedora extranjera no será moti-- vo de impuestos mexicanos al ingreso, sino que únicamente se gravará la operación con impuestos a la importación de los -

(18).- Margáin Hugo B. Problemas de la doble tributación internacional. Publicado en Revista de Comercio Exterior. Tomo VI 1956 pp. 460 y 461.

productos internados en el país.

La teoría de la fuente del ingreso gravable se ha incluido en casi todos los tratados internacionales vigentes, para evitar la doble tributación, también se ha incluido en la mayoría de las legislaciones fiscales internas, principalmente en los países de menor desarrollo, situación que se explica porque siendo casi nulos los ingresos derivados de inversiones en el extranjero, no existe necesidad de proteger a sus nacionales o residentes contra la doble imposición; -- además, el imponer gravámenes sobre ingresos derivados del extranjero implica dificultades y costos administrativos que son costeados por lo exiguo de la posible recaudación.

C A P I T U L O I I I

MEDIDAS INTERNAS O UNILATERALES PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL.

- 1.- Introducción.
- 2.- Razones para evitar la doble tributación por medio de la legislación de cada país.
- 3.- Exención de los ingresos de fuente extranjera
- 4.- Crédito del impuesto extranjero a cargo del impuesto nacional.
- 5.- Dedución del impuesto extranjero para efectos de la liquidación del impuesto nacional.
- 6.- Posposición o diferimiento del cobro del impuesto nacional sobre utilidades retenidas en la fuente.
- 7.- Descuento del impuesto potencial
- 8.- Descuento por inversiones.

C A P I T U L O I I I

MEDIDAS INTERNAS O UNILATERALES PARA EVITAR LA
DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL

1.- Introducción.

En virtud de que la doble tributación internacional es causa de problemas fiscales muchas veces insolubles y que, al decir de Flores Zavala: "constituyen una barrera levantada en contra del libre movimiento de capitales y trabajo entre los países" y, como en la actualidad esos problemas se han agravado al intensificarse dicho movimiento de capitales y trabajo, ha sido preciso elaborar medidas más efectivas para evitar los inconvenientes de la doble tributación (1).

Entre las medidas que se han propuesto para tal fin, podemos distinguir las que toman las naciones unilateralmente, también llamadas medidas internas y las medidas internacionales que se determinan y aplican por medio de tratados internacionales celebrados por los países interesados en la solución del problema.

Los primeros esfuerzos serios para evitar la doble tributación, se realizaron en el transcurso del siglo XIX, caracterizándose por ser adoptados en cada país por su legislación interna y basarse en el principio de la reciprocidad; -

Ernesto Flores Zavala: Elementos de finanzas públicas.
México, 1936 Ed. Porrúa, S.A., pág. 167

como antecedentes de la primera aplicación en esta materia, podemos citar a una ley de los Países Bajos del año de 1819, por la cual se eximían a los propietarios extranjeros de buques, de la obligación de hacer efectiva la patente comercial que era obligatoria en Holanda, siempre y cuando se - - diera a los súbditos holandeses por los países interesados - en no pagar ese gravamen, igual exención; siendo así como se estableció el principio de la no aplicación del impuesto por vía de reciprocidad (2).

En Alemania se promulgó una ley federal el 13 de mayo - de 1870, de acuerdo con la cual, un ciudadano alemán estaba sujeto a impuestos directos solamente en el Estado de su domicilio o, cuando se tenía domicilio en el Estado de su residencia; respecto de las bienes raíces y la industria permanente podían ser gravados únicamente por el Estado donde estaba la propiedad inmueble o donde estaba situada la negociación, si había varias de estas negociaciones, el impuesto -- era dividido entre los varios Estados de acuerdo con una proporción determinada.

Alfredo Colarusso afirma que en Prusia y Austria sus -- respectivas legislaciones fiscales "buscaron siempre de evitar con mucho cuidado las dobles imposiciones, inspirándose estas dos naciones en las disposiciones contenidas en la ley

(2).- Miguel Bouchil.- Recensión de la doble o múltiple tributación internacional. Publicado en Revista Fiscal y Financiera, julio de -- 1967, pág. 20.

imperial de mayo de 1870"(3).

En Suiza, la Construcción Federal de 1874 imponía al régimen federal la obligación de promulgar leyes previniendo - la doble imposición, sin embargo, el Tribunal Federal de ese país fué el que tomó la responsabilidad de resolver los problemas relacionados con las múltiples tributaciones.

Las medidas internas o procedimientos unilaterales para evitar la doble tributación internacional, consisten en las leyes reglamentos u otras disposiciones de carácter legislativo que un Estado expide en el ejercicio de su Soberanía actuando en forma exclusiva dentro de su órbita jurisdiccional, sin que para la adopción de esas medidas se consulte o convenga con otro Estado soberano la forma o contenido de -- las mismas, siendo por lo tanto obligatorias y aplicables -- únicamente dentro del ámbito de su Soberanía.

La forma más evidente de la aplicación de esas medidas internas por parte del Estado resulta de las leyes que otorgan concesiones a los no residentes, exenciones hasta por -- ciertos porcentajes en los tributos sobre algunos ingresos -- específicos, o en el estímulo que se da a empresas foraneas para efectuar negociaciones dentro de su territorio, como -- las adoptadas en el segundo párrafo de la fracción III, del artículo 3º de nuestra Ley del Impuesto Sobre la Renta, que

(3).- Alfredo Colarusso.- La doble tributación en el cambio internacional. C.E.D.A. Padua, Italia, pág. 39. Citado por Francisco De La Garza, en Derecho Financiero Mexicano. Edi. Porrúa, S.A. pág. 57.

permite al contribuyente deducir del impuesto que le corresponda pagar en México, el impuesto que haya cubierto en el país donde se originó el ingreso que se grava.

2.- Razones para evitar la doble tributación por medio de la legislación de cada país.

Las autoridades tributarias de cada país, se preocupan por evitar la doble tributación, por las siguientes razones tomamos de las que señala Flores Zavala.

"1.- Razones de equidad, es decir se considera que no es justo que dos rentas iguales en su cuantía y en su naturaleza soporten diferentes cargas tributarias sólo porque una tiene su fuente dentro de un mismo país y la otra en países diferentes.

2.- Razones derivadas del interés de incrementar la irradiación económica del país. Esta se traduce en exenciones o atenuaciones del impuesto concedidas por los Estados a los capitalistas y empresas domiciliadas en su territorio, o a sus propios nacionales en lo relativo a las rentas provenientes de inversiones de capitales o de establecimientos industriales y comerciales en el extranjero.

3.- Razones fundadas en el deseo de atraer capitales o empresas extranjeras. Por eso, ciertos países nuevos pueden encontrar ventaja en renunciar a la percepción de los impues

tos que gravan los intereses de los capitales tomados en --- prestamos en el extranjero, o las rentas repartidas por sucursales de sociedades extranjeras.

4.- Razones fundadas en la voluntad de estimular en general las relaciones económicas en el plano internacional. Esto sucede cuando las exenciones se conceden en un Estado - bajo condiciones de reciprocidad" (4).

Los procedimientos empleados para resolver el problema de la doble imposición por medio de la legislación de cada país pueden ser los que mencionaremos más adelante, y que de hemos considerar a la luz de los siguientes objetivos:

a).- Como medidas para lograr la neutralidad fiscal con respecto de las inversiones realizadas entre países desarrollados o entre países en desarrollo.

b).- Como incentivos fiscales respecto a las inversiones realizadas por países desarrollados en países en desarrollo.

3.- Exención de los Ingresos de fuente extranjera. Un país puede eximir de sus impuestos sobre la renta a los ingresos de fuente extranjera en virtud de su legislación nacional, - evitando así, que se graven dos veces: generalmente esta --- exención se limita a ingresos de ciertas categorías derivados de fuentes extranjeras, de conformidad con la definición

(4).- Flores Zavala Ernesto, Elementos de finanzas públicas mexicanas, Editorial Porrúa, S.A. México, 1986, pág. 293

adoptada por la ley que concede ese beneficio impositivo. La exención legal de los ingresos extranjeros, se prescribe casi siempre para utilidades de establecimientos permanentes - en el exterior, a las rentas de los bienes raíces en el extranjero y a los dividendos percibidos por las sociedades nacionales de capital, en consecuencia, se aplica este método a la inversión.

La exención legal de los ingresos de fuente extranjera es por lo general un aliciente a todas la inversiones extranjeras, tanto a las situadas en países en desarrollo como en países desarrollados.

Los principales argumentos en favor de la aplicación de esta medida son: primero, que constituye la máxima desgravación que puede otorgar un país importador de capital y, segundo, que cobra al inversionista en una posición de igualdad en el país de la fuente, ya que la carga tributaria sobre la imposición es determinada en ese país.

En esta forma, las concesiones tributarias otorgadas -- por el país de la fuente no son reducidas o eliminadas por el impuesto del país de origen del inversionista. Se evitan de esta manera los cálculos antagónicos de los ingresos, ya que el inversionista sólo está sujeto a una jurisdicción tributaria.

Como tercer mérito de este sistema, se apunta que la --

exención reconocida a las utilidades de las sucursales extranjeras, pone a las operaciones de éstas en igualdad tributaria con las realizadas por intermedio de filiales extranjeras, con lo que se eliminan las diferencias de trato fiscal según la forma que utilice la empresa en sus operaciones en el extranjero.

A las anteriores ventajas que hemos señalado, se les ha criticado por razones de carácter general y sobre todo, por lo que toca a su repercusión en países en desarrollo. En lo general, encontramos que un país que sostiene la igualdad tributaria, estará propiciando una discriminación fiscal, respecto de los inversores nacionales en relación con las personas que invierten en el extranjero, debido a que los primeros están sujetos a impuestos en sus rentas mientras, los segundos gozarán de exención.

Ahora bien, el método de la exención del impuesto extranjero como incentivo fiscal para invertir en países que estén en vías de desarrollo económico, puede no ser muy efectivo, pues podría alentar las inversiones en países industrializados cuyos tipos impositivos sean inferiores a los del país de origen del inversionista o a los de los países en desarrollo.

En la misma forma se puede decir que el método de la exención no es muy conveniente para lograr la reinversión de

las utilidades obtenidas en un país en desarrollo, ya que el inversionista extranjero no obtiene ninguna ventaja fiscal - en su país de origen si repatria sus utilidades, cosa que no sucede con otros métodos para evitar la doble tributación, - como veremos más adelante, aunque la anterior afirmación no desconoce que si existe una expectativa razonable de ganancias en el país en desarrollo, es muy probable que haya una reinversión de las rentas obtenidas en él.

La principal desventaja que se advierte al adoptar el método de la exención, deriva de la estrecha relación que -- existe entre esa medida y los alicientes que el país-fuente esté dispuesto a otorgar a las inversiones que se realizan - en su territorio. Los beneficios de una exención en el país exportador de capital sólo se concretan si el país en desarrollo complementa esta desgravación con tasas moderadas u - otras ventajas tributarias.

Esta relación tan decisiva desde el punto de vista de - los países en desarrollo, trae como consecuencia que no se - acepte la exención como método conveniente de desgravación, porque somete a esos países a una presión indebida con el objeto de que reduzcan sus tasas impositivas, por debajo de un nivel adecuado, llevándolos a competir entre si para atraer las inversiones extranjeras, con el resultado de que sacrifican rentas fiscales muy necesarias para su capitalización y

desarrollo económico.

Como este sistema de exención va en contra de la igualdad tributaria nacional interna, y no es muy efectivo como incentivo a la inversión en países de menor desarrollo y, -- además puede dar lugar a la posibilidad de evasión de impuestos por parte de sociedades multinacionales de capital, se ha excluido de casi todas las legislaciones fiscales, -- adaptándose esta medida para evitar la doble tributación, -- preferentemente en tratados internacionales, tanto bilaterales como multilaterales, celebrados con el mismo objeto entre países interesados en no obstruir el flujo de capitales.

La exención por tratado de ciertos ingresos de fuente extranjera fué ampliamente utilizada por los países escandinavos. Sin embargo en los últimos dos años sin excepción alguna, estos países han buscado un uso consistente en el método del crédito como el principal sistema a aplicar, dicho método los trataremos más adelante. Este cambio tan importante del principio del método usado para evitar la doble tributación se ha llevado a cabo en los acuerdos celebrados últimamente con países de Sudamérica, el Canadá y Filipinas (5).

4.- Crédito del impuesto extranjero a cargo del impuesto nacional. En la actualidad esta medida para evitar la do--

(5).- García Cáceres Jorge Alberto, Medidas para evitar la doble tributación en Suecia. Publicado en Investigación Fiscal número 48, -- pp. 76, 77.

ble tributación internacional, es la que utilizan con más -- frecuencia los países exportadores de capital. La caracterís- tica esencial del crédito por impuestos pagados en el extran- jero, estiba en que el país de origen del inversionista con- sidera al impuesto extranjero dentro de ciertas limitaciones previstas en la ley, como si fuera un tributo que se le hu- biese abonado a su propio fisco.

Las limitaciones que se impone con más frecuencia son las siguientes:

a).- Sólo se admite crédito por concepto del impuesto - sobre la renta pagado a gobiernos centrales o federales de - países extranjeros, no concediéndose el beneficio por impues- tos pagados a otros niveles de gobierno, como serían los pro- vinciales, estatales o municipales; esta limitación existe - en las leyes relativas de la República Federal Alemana, Cana- dá y México.

b).- El monto del crédito no puede exceder del monto -- del impuesto nacional aplicable a la renta obtenida de fue- nte extranjera, esta limitación existe en Estados Unidos de-- América, Canadá y la República Federal Alemana, nuestro país también impone dicha limitación.

c).- El crédito por impuestos pagados en el extranjero debe usarse en el mismo año en que se pagaron, esta limita- ción se aplica en Estados Unidos (6).

(6).- Organización de Estados Americanos, Programa conjunto de tributa- ción OEA/BID documento UPG. 15/8, pp. 5 y 6.

Si la tasa del impuesto extranjero es inferior a la del gravamen nacional, el país del inversionista sólo reclama la suma en que el impuesto nacional excede del impuesto extranjero. Cuando el impuesto extranjero es mayor, el país de origen del inversionista no percibe ningún tributo.

La carga impositiva total y real queda determinada por la tasa más elevada, sea la interna o la extranjera. Al tratar por igual a los impuestos internos y extranjeros sobre la renta, los países que adoptan este sistema afirman que actúan con estricta neutralidad respecto de inversiones nacionales y extranjeras y, como principio de política fiscal ni alienta la inversión extranjera ni la hacen objeto de discriminación. Aunque en teoría cualquiera de los dos países, el exportador o el importador de capitales, pueden tener derecho preferente para imponer el gravamen, siendo éste acreditable en el otro país, en la práctica la aplicación de este sistema favorece al país de la fuente que tiene prioridad para imponer el gravamen acreditable en el país de residencia, siempre y cuando no exceda de las tasas del impuesto doméstico, lo cual, si bien no proporciona una distribución equitativa de la base gravable internacional, pues significa un sacrificio para el país exportador de capital, contribuye al libre flujo internacional de capitales al evitar al inversionista el gravamen múltiple sobre sus utilidades.

Los países que aplican este sistema para evitar la doble tributación, tratándose de lograr un igual beneficio a los inversionistas nacionales, otorgan el crédito del impuesto extranjero a aquellos tributos que por definición y aplicación corresponden al impuesto sobre utilidades en el país de residencia.

Siguiendo un ejemplo expuesto por Fernando Baptista Gumucio, trataremos de demostrar como opera contablemente este sistema, para efectos de no incurrir en un error frecuente que consiste en asimilar esta medida a la del sistema de deducción del impuesto extranjero, la que incluiremos en el siguiente punto (7).

En el ejemplo que aparece en el cuadro siguiente, se aprecia la forma en que una compañía norteamericana aplica el crédito del impuesto pagado en Venezuela en contra del impuesto que debe pagar en Estados Unidos, por las utilidades obtenidas en aquel país.

COMPAÑIA NORTEAMERICANA EN VENEZUELA.

Ingresos brutos	\$ 1000.00
Costos de producción	900.00
Renta bruta	100.00
Deducción de intereses sobre capital ...	10.00

- (7).- Baptista Gumucio Fernando, Introducción a la elaboración de convenios entre Venezuela y los Estados Unidos para evitar la doble imposición internacional. Publicado en el Trimestre Económico, -- enero-marzo de 1973, México, pp. 15 y

Renta gravable	90.00
tasa norteamericana del 52%	46.8
Crédito contra el impuesto venezolano ,	12.00
IMPUESTO A PAGARSE EN ESTADOS UNIDOS ..	\$34.8

De esta manera, el contribuyente resta directamente el impuesto venezolano del norteamericano, sin deducir el - - - impuesto pagado en Venezuela al calcular la renta gravable.

El mecanismo del crédito por impuestos extranjeros entró a formar parte de la legislación tributaria de los Estados Unidos de América y del Reino Unido en una época en que los sistemas fiscales eran relativamente bajos y las grandes inversiones en países de menor desarrollo económico comparativamente escasas.

Teniendo en cuenta la extraordinaria complejidad y diversidad de los sistemas tributarios nacionales establecidos entonces, esta pretensión de estricta neutralidad fiscal que se atribuye al sistema de descuento por impuestos extranjeros es algo dudosa. Habría, si, una estricta neutralidad si los dos países interesados aplicaran conceptos idénticos para definir, computar y asignar el ingreso imponible, salvo - por supuesto cuando los impuestos en los países de menor desarrollo son lo suficientemente bajos.

Respecto a las inversiones en los países en desarrollo, el principal defecto que se encuentra al sistema de crédito

por impuestos extranjeros radica en que las ventajas derivadas de tasas impositivas bajas en esos países o de las concesiones tributarias especiales que ellos otorguen benefician al fisco del país exportador de capitales y no al inversio--nista extranjero, a quien iban dirigidas. Así como el ingreso fiscal pasa del país en desarrollo, que es el que se encuentra en peores condiciones para soportar este sacrificio, al país esportador de capital.

Una ventaja del sistema que se analiza es que el país - de la fuente no se siente estimulado para fijar impuestos bajos, con el objeto de competir por el capital extranjero, pe-ro al mismo tiempo puede actuar como incentivo para imponer cargas extras a dicho capiral. En este caso, el país de residencia podría negarse a conceder el crédito por el impuesto pagado en exceso con motivo de esta medida discriminatoria.

5.- Deducción del impuesto extranjero para efectos de la liquidación del impuesto nacional. Consiste este método para evitar la doble tribución internacional, en que cada Estado autorice a sus residentes nacionales o extranjeros a deducir el impuesto que han de pagar, los correspondientes pagados - sobre la misma renta en el país donde realizan sus actividades. Países como Canadá, Estados Unidos , Bélgica, Italia, - República Federal Alemana y otros lo adoptan en sus legislaciones fiscales (8).

(8).- Baptista Gumucio Fernando op. cit. pág. 32

Aplicando este sistema, los impuestos extranjeros se -- consideran bajo el mismo concepto que los impuestos nacionales, o sea, como costo necesario para la obtención del ingreso, y por lo tanto deducibles para efectos de la liquidación del impuesto. Siguiendo igualmente en este caso a Baptista - Gumucio mostraremos la manera como opera contablemente este método de la deducción del impuesto extranjero, considerando como en el anterior ejemplo los impuestos que deberá pagar - en Estados Unidos una compañía norteamericana compañía norteamericana sobre ingresos obtenidos en Venezuela y por los - cuales ya pagó impuestos en el país de la fuente (9).

COMPANÍA NORTEAMERICANA EN VENEZUELA.

Ingresos brutos	\$1000.00
Costo de producción	900.00
Renta bruta	100.00
DEDUCCIONES	
1).- Interés sobre capital	\$10.00
2).- Impuesto venezolano	12.00
Total de deducciones	\$22.00
Renta gravable	78.00
Tasa de Estados Unidos al 52%	
IMPUESTO A PAGARSE EN ESTADOS UNICOS	\$40.5

(9).- Baptista Gumucio Fernando op. cit. pág. 32

O sea que mediante el sistema de la deducción se ve --- obligado el contribuyente a pagar \$5.7 más de impuesto al -- fisco norteamericano.

Este método, aunque también concede preferencia para imponer el gravamen al país de la fuente, permite al país de residencia una mayor participación en el total de la recaudación de impuestos, y le da la posibilidad de imponer su propio gravamen, independientemente del tributo pagado en el extranjero.

El sistema de la deducción del impuesto es más fácil de administrar que el del crédito, pues dentro de aquel todos los gravámenes extranjeros se consideran como costo deducible del ingreso gravable en el país de residencia, y se evita el problema de determinar qué impuestos equivalen al impuesto nacional sobre utilidades y son por tanto acreditables.

Por lo que toca a los inversionistas, coloca en situación de desventaja a aquellos que invierten en el extranjero con relación a los que invierten en el territorio nacional. Suponiendo que ambos países apliquen una tasa del 50%, quien invierta en el extranjero vendrá a estar sujeto a una tasa efectiva del 75%; este sistema resulta benéfico a los contribuyentes, sólo si los impuestos extranjeros repercuten sobre el costo, pues considerándolo dentro de éste, su inci-

dencia puede ser trasladada. El peso excesivo de la carga -- fiscal podría atenuarse combinando la deducción del impuesto extranjero con una tasa reducida del impuesto en el país de residencia aplicable a los ingresos derivados de fuentes situadas en el extranjero.

Con respecto al impuesto sobre utilidades, el sistema -- del crédito por el impuesto es más conveniente, por representar una carga impositiva, total y equitativa para el contribuyente y proporcionar una neutralidad a la acumulación de -- capitales. Otorgando además una justa distribución de la base gravable internacional si el impuesto en la fuente se -- aplicara como una función específica de la tasa del impuesto en el país de residencia.

6.- Posposición o diferimiento del cobro del impuesto nacional sobre utilidades retenidas en la fuente (tax deferral).

Se considera para efectos de este sistema, que la renta proveniente de una subsidiaria en el extranjero no es parte de la renta gravada de la empresa inversionista, mientras -- tal renta no se reparta efectivamente, mediante el pago de -- un dividendo, de la primera a la segunda.

Por lo general para que opere el diferimiento del pago del impuesto, se incluyen en las legislaciones fiscales correspondientes estas limitaciones:

a).- Que se trate de una subsidiaria extranjera controlada por un contribuyente nacional. Se excluyen las sucursales.

b).- Que la subsidiaria opere en un país en desarrollo, incluido éste por el Poder Ejecutivo en una lista que se publique anualmente.

c).- Que la renta producida por esa subsidiaria se haya originado en el país contenido en la lista que se mencionó - en el inciso anterior.

Los Estados Unidos y la República Federal Alemana accogen este sistema, permitiendo que las utilidades obtenidas por la subsidiaria de una empresa en el extranjero, asun --- siendo controlada por accionistas residentes o siendo propiedad absoluta de ellos, no sean gravables en el país exportador del capital, en tanto permanezcan en el extranjero.

Este sistema combinado con el crédito del impuesto extranjero, ofrece un gran estímulo a la inversión en el exterior, y por ello sólo es aconsejable para inversiones en países de menor desarrollo, por capitalistas de países desarrollados. Entre países desarrollados es preferible conceder el crédito sin diferimento, para asegurar la neutralidad fiscal y por tanto que el capital no se distribuirá atendiendo a las diferencias de tasas entre los distintos sistemas fiscales.

Algunas medidas para evitar las doble tributación se -- adoptan por países desarrollados exclusivamente como incen-- tivos para la inversión en países de menor desarrollo, pues como se ha dicho: "Si el elemento fiscal puede no constituir el factor preponderante en la atracción de capitales, no hay duda que contribuye en medida importante a la formación del clima favorable en que, eventualmente, se va a localizar la inversión" (10). A continuación mencionamos algunas de estas medidas.

7.- Descuento del impuesto potencial. Conocida más comunmen-- te como "tax sparing clause", ya que en la actualidad se uti-- liza fundamentalmente como cláusula integrante de tratados - bilaterales para evitar la doble tributación, celebrados en-- tre países en desarrollo y países desarrollados.

Consiste esta medida en deducir del impuesto que se --- adeuda en el país al que pertenece el inversor por su nacio-- nalidad, domicilio o residencia, no solamente el impuesto en el extranjero (crédito del impuesto extranjero), sino tam--- bien el impuesto que hubiere debido pagar en el exterior, pe-- ro que no se ha abonado en todo o en parte, por una exención impositiva acordada en el país de la inversión.

Se otorga esta medida para aprovechar los incentivos --

(10).- Armonización de los regímenes fiscales en la Asociación Latino - Americana de Libre Comercio. Elaborado por la Secretaría de la - A.L.A.L.C., publicado en Investigación Fiscal núm. 46 octubre de 1969, pág. 107

que ofrece un país importador de capital a la inversión extranjera, toda vez que si no se descuenta el impuesto potencial que se debería haber pagado de no ser por la exención concedida, el incentivo no operaría para el inversionista -- privado, sino que la tesorería del país exportador de capital recaudaría el ingreso fiscal que renuncia el país exportador.

Desgraciadamente, esta medida sólo se ha adoptado por los países exportadores de capital a través de tratados bilaterales con países en desarrollo, y por tanto es privativa para los que no han intervenido en ellos.

8.- Descuento por inversiones. Por este sistema se concede un tratamiento preferencial o beneficios especiales a las rentas provenientes de ciertas inversiones en algunos países en desarrollo.

Este descuento por inversiones puede ser concedido por disposición legal interna o por acuerdo internacional.

En la República Federal Alemana en 1961 se incorporó a la legislación tributaria la ley para el Fomento de Inversiones en los Países en Desarrollo (11) que otorga un sistema de beneficios en favor de las inversiones alemanas en países en desarrollo, concediéndose esos beneficios sobre una base selectiva, de acuerdo con los méritos de cada inversión en

(11).- Entwicklungshilfe-Steugesetz. Reimpresión de 15 de marzo de 1978, parte I, pág. 217.

particular. Básicamente para obtener las facilidades contenidas en la Ley, deben las inversiones cumplir los siguientes requisitos:

- a).- Realizarse en industrias nuevas o representar una ampliación de las existentes.
- b).- Efectuarse en un país en desarrollo, reconocido como tal; los países latinoamericanos se incluyen entre éstos.
- c).- Destinarse a actividades mercantiles que realmente operen como tales y que supongan la adquisición de activos fijos depreciables.

Los beneficios alcanzan tanto a las inversiones de la renta imponible, como para las inversiones en los países incluidos; se autoriza una depreciación básica del 15% del monto de la inversión favorecida.

En los Estados Unidos de América, a las "Compañías Anónimas Comerciales del Hemisferio Occidental" (Western Hemisphere Trading Corporations), para efectos de promover la expansión del comercio e industrias en las áreas menos desarrolladas, se les aplica una deducción especial a las rentas -- que hayan obtenido en el extranjero, dicha deducción implica una tasa impositiva del 38%, en lugar de la normal del 52%. Las compañías deben satisfacer los siguientes requisitos:

- a).- Realizar todos sus negocios, excepto compras incidentales, en el Hemisferio Occidental.

b).- Dedicar el 90% de sus ingresos brutos a la realización activa de operaciones mercantiles y de negocios.

c).- Haber percibido durante los tres años anteriores - (o desde su construcción si se trata de nueva empresa) el -- 95% de sus ingresos brutos fuera de los Estados Unidos, de países situados en Norte, Centro o Sudamerica o en las Antillas (12).

No obstante ser de gran utilidad para resolver el problema de la doble imposición internacional, las medidas unilaterales que se mencionaron con anterioridad, no han sido lo bastante efectivas para erradicar el problema, debido a que cada país puede dar una connotación diferente a conceptos tales como ingreso, fuente del ingreso, ubicación de la fuente, así como la manera de computar el mencionado ingreso.

(12).- Revista Código Internacional, U.S.A. 1978 1o. Trimestre sección 921.

C A P I T U L O IV

MEDIDAS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL

- 1.- Antecedentes.
- 2.- Organismos internacionales que tratan de resolver el problema.
- 3.- Tratamiento que se da a diversas categorías de -- ingresos en los convenios internacionales para evitar la doble tributación.
- 4.- Procedimiento de acuerdo mutuo e intercambio de información.
- 5.- Otros esfuerzos para evitar la doble tributación internacional.
- 6.- La realidad internacional actual.

CAPITULO IV

MEDIDAS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA
DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL.

1.- Antecedentes. Provablemente el primer intento para evitar la doble tributación internacional mediante tratados internacionales fué, el acuerdo concertado en el año de 1843 - entre Francia y Bélgica, por medio del cual cada país convenía en comunicar al otro todos los documentos e informe que pudieran ayudar a la recaudación efectiva de los impuestos, neutralizandose de paso los problemas de la evasión fiscal - (1).

Posteriormente, en el año de 1851 Holanda y Alemania celebraron un tratado limitando los impuestos en las vías marítimas e internacionales. Para 1873 acontecía algo similar entre el gobierno alemán y los países bajos.

A fines del siglo XIX se celebró un importante tratado - entre Austra-Hungria y Prusia para evitar la doble tributación, este tratado esta fechado el día 21 de junio de 1899.

Por lo que hace al presente siglo, éste tipo de tratados o convenciones ha ido en constante aumento.

2.- Organismos internacionales que tratan de resolver el problema.

(1).- Seligman Edwin R.A. Doble Tributación y cooperación fiscal internacional. Editorial Compañía Macmillan. 1978. pág. 58

Al finalizar la primera guerra mundial y debido a la acción de la Sociedad de las Naciones (primer organismo auténticamente mundial), se empezó a trabajar coordinadamente en la elaboración de medidas internacionales que evitaran el fenómeno negativo de la doble tributación. Así, en 1920 éste organismo y la Conferencia Financiera Internacional, que se reunió en Bruselas, determinaron mediante resolución, realizar estudios tendientes a la prevención de la doble tributación, la evasión fiscal y la eliminación de barreras artificiales económicas entre las naciones.

Un año después, la Sociedad de las Naciones encomendó el estudio a un Comité integrado por cuatro financieros de renombre mundial, mismo que fueron: el profesor Einaudi, de la Universidad de Turín, el profesor Bruins, de la Universidad Comercial de Rotterdam; el profesor Seligman de los Estados Unidos y Sir Josiah Stamp de la Universidad de Londres. El llamado "Comité de Financistas", estudió el problema, intercambió por correspondencia opiniones y emitió un notable informe, cuyos principios sirvieron de base para todos los informes que comités subsiguientes elaboraron, e igualmente -- sirvieron para la elaboración de proyectos de tratados bilaterales sobre doble tributación.

La conclusión a la que llegó el Comité era que la solución al problema era seguir prioritariamente el criterio de

la dependencia económica del contribuyente, misma que con-
 naba el principio del domicilio y el de la fuente del ingre-
 so.

Igualmente el Comité sugería la adopción indistinta de -
 cuatro métodos para evitar la doble tributación internacio--
 nal, los cuales son:

a).- Eximir los ingresos provenientes del exterior;

b).- Eximir del impuesto sobre la renta a los no residentes;

c).- Dividir o participar a cada país de los impuestos,
 asignándose al país de origen el poder impositivo sobre los
 ingresos de carácter objetivo y real, al país del domicilio
 los de carácter personal y subjetivo; y

d).- Clasificar y asignar a cada país su derecho al - --
 impuesto, lo cual deberá hacerse conforme a su naturaleza, -
 dando preponderancia al factor domicilio sobre el factor fuen
te del ingreso.

Podemos mencionar como tratados que siguieron algunos de
 los anteriores métodos, los celebrados por Austria y Checos-
 lovaquia en 1922, Hungría y Alemania en 1923, Italia y Che-
 coslovaquia en 1924, Austria y Suiza en 1927, Hungría y Polonia
 en 1928. Si en la lista que se menciona sólo aparecen na
ciones europeas, la razón obedece a que para entonces la co-
 munidad internacional, se restringía a un número menor de 40

Estados y a que las relaciones comerciales y financieras, se limitaban también a Europa y el continente americano.

En 1928, veintisiete de los Estados invitados por el Consejo de la Sociedad de las Naciones, enviaron sus representantes a la Asamblea General de expertos que indicó sus labores en el mes de octubre de ese mismo año; se resolvió en esta reunión elaborar tres proyectos de convención bilateral - para evitar la doble tributación. En los modelos preparados se enunciaba que todas las rentas serían gravadas por el Estado donde el causante tuviera su domicilio; conteniendo una lista de impuestos que podrían gravarse por los países de la fuente del ingreso.

En 1945 se reunió en México la segunda Conferencia Regional organizada por el Comité Fiscal de la Sociedad de las Naciones, a la cual fueron invitados expertos de todos los países de América. El objeto de esta conferencia fué llegar a un acuerdo definitivo para establecer los principios y criterios que habrían de adoptarse en convenios internacionales - para evitar la doble imposición y la evasión fiscal.

La conferencia tenía como antecedentes inmediatos la Convención Modelo para Prevenir la Doble Imposición, que había sido preparada por la Primera Conferencia Regional celebrada en México, en junio de 1940.

Las tres convenciones modelo preparadas en julio de 1943

fueron resultado de las discusiones sostenidas por los delegados, principalmente con respecto a las relaciones entre -- países importadores de inversión o capital y países exportadores de los mismos. Se tendía a asegurar una reciprocidad y equivalencia en el sacrificio de rentas que implica a cada país la eliminación de la doble tributación en su intercambio económico y financiero (2).

El núcleo de los delegados de América Latina sostuvieron la tesis favorable a la adopción del criterio de la fuente -- del ingreso gravable, como método para el cobro de impuestos.

Los tres modelos de convenciones bilaterales que se elaboraron sobre la prevención de dobles imposiciones sobre ingreso, herencias y asistencia administrativa para la distribución de impuestos directos.

En la ciudad de Londres y en el año de 1946 se reunió -- por última vez el Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones -- para estudiar las conclusiones y resoluciones de la Conferencia Regional celebrada en la ciudad de México en 1943, y se redactaron tres modelos de convenciones bilaterales para evitar la doble tributación, las que trataron las mismas materias de las estudiadas en México.

A diferencia de la Segunda Conferencia Regional, en ésta hubo mayoritariamente representantes de países exportadores de inversiones, que por razones lógicas estuvieron de acuer-

(2).- Modelo de Convenciones bilaterales para la prevención de la doble tributación internacional y evasión fiscal. Segunda Conferencia Regional de naciones. México. 1943. pp. 35 y ss.

do en que las convenciones modelo que se redactaran predominará el criterio del domicilio del contribuyente, como medida para evitar la doble imposición, en lo cual ellas salían beneficiadas totalmente.

La Cámara de Comercio Internacional, ha estudiado también el problema de la doble tributación internacional, siendo actualmente el organismo asesor de la Organización de las Naciones Unidas.

La ONU es actualmente el organismo internacional que realiza mayores esfuerzos para evitar la doble imposición internacional, pero también trata de promover convenciones sobre transferencia de tecnología y sobre inversiones extranjeras. En ello, a través de tratados, convenciones, estudios, resoluciones, etc., pretende aligerar las consecuencias negativas que estas actividades generan en la mayoría de las naciones subdesarrolladas, imponiéndoles un nuevo tipo de colonización, esta vez basado en el comercio y las finanzas o inversiones.

Así, en lo referente a la doble tributación, y por resolución del Consejo Económico y Social de la ONU (ECOSOC), el Secretario General de la organización estableció la creación de un grupo especial de expertos en Acuerdos fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo. La función de éste grupo era la de facilitar la conclusión de acuerdos fis-

cales entre países con situaciones económicas y financieras opuestas, que protegieran plenamente sus respectivos intereses.

El grupo de expertos creó una convención modelo para --- acuerdos fiscales que paulatinamente ha ido ganando adeptos, contándose a la fecha con numerosos tratados fiscales celebrados entre estas dos categorías de países. Una de las principales ventajas que se han encontrado en la función de este grupo, es la de que ahora el objetivo de los acuerdos fiscales no es únicamente el eliminar las barreras que se oponen a la corriente internacional de comercio, de inversiones o -- de personas, sino que se han creado nuevos objetivos para -- los acuerdos, como son la promoción de las corrientes de capital hacia los países en desarrollo y el fomento de la - -- transmisión de tecnología. Al respecto cabe señalar que el - crecimiento y desarrollo de las zonas denominadas "mercadoos comunes" o uniones aduaneras, sea el Mercado Común Europeo, - El Mercado Común Centroamericano, el Sistema económico Latinoamericano (SELA) y los correspondientes de Africa y Asia, han hecho más flexible el libre movimiento de las inversio-- nes, mercancías, servicios e inclusive de los mismos obreros.

Las medidas internacionales para impedir la doble tribu-- tación, como ya hemos dicho con anterioridad, se aplican por medio de tratados internacionales y los sistemas a que se re

curre normalmente para evitar la duplicidad de gravámenes -- son, según opinión de Dolores Chapoy Bonifaz los siguientes:

"a).- La renuncia por parte de cada gobierno a gravar de determinadas categorías del ingreso de sus residentes cuando la fuente de tal ingreso esté situada en el extranjero.

b).- El considerar en el país de residencia la totalidad del ingreso del contribuyente, inclusive el derivado del extranjero, pero sujeto a reducciones por impuestos pagados.

c).- El acuerdo para gravar determinados ingresos hasta una cifra tope" (3).

Siguiendo los sistemas mencionados se concede jurisdicción exclusiva, a uno de los países contratantes para gravar determinados ingresos, o bien, se reducen las tasas del impuesto normalmente exigidas con respecto a los mismos.

En los tratados se contienen las llamadas provisiones -- sustantivas que determinan la jurisdicción impositiva de los países de la fuente y residencia sobre las diferentes categorías de ingresos, y bajo qué condiciones y limitaciones pueden ejercitarla.

También se incluyen las provisiones adjetivas que prescriben los procedimientos a seguir para dar cumplimiento a los términos del tratado, considerando las relaciones de los países entre sí, y las relaciones de éstos y los contribuyen

(3).- Dolores Capoy Bonifaz.- La doble imposición internacional. 1977 - pág. 25 Publicado en Investigación Fiscal núm. 13

curre normalmente para evitar la duplicidad de gravámenes -- son, según opinión de Dolores Chapoy Bonifaz los siguientes:

"a).- La renuncia por parte de cada gobierno a gravar determinadas categorías del ingreso de sus residentes cuando la fuente de tal ingreso esté situada en el extranjero.

b).- El considerar en el país de residencia la totalidad del ingreso del contribuyente, inclusive el derivado del extranjero, pero sujeto a reducciones por impuestos pagados.

c).- El acuerdo para gravar determinados ingresos hasta una cifra tope" (3).

Siguiendo los sistemas mencionados se concede jurisdicción exclusiva, a uno de los países contratantes para gravar determinados ingresos, o bien, se reducen las tasas del impuesto normalmente exigidas con respecto a los mismos.

En los tratados se contienen las llamadas provisiones sustantivas que determinan la jurisdicción impositiva de los países de la fuente y residencia sobre las diferentes categorías de ingresos, y bajo qué condiciones y limitaciones pueden ejercitarla.

También se incluyen las provisiones adjetivas que prescriben los procedimientos a seguir para dar cumplimiento a los términos del tratado, considerando las relaciones de los países entre sí, y las relaciones de éstos y los contribuyen

(3).- Dolores Capoy Bonifaz.- La doble imposición internacional. 1977 - pág. 25 Publicado en Investigación Fiscal núm. 13

tes.

Los primeros tratados internacionales para evitar la doble tributación, se establecieron entre Estados desarrolla-- dos, con el objeto de impedir que se formaran barreras tribu-- tarias que impidieran el flujo de capitales y la movilidad - de elementos humanos y tecnológicos; con posterioridad, los Estados subdesarrollados han estado considerando la conve--- niencia de celebrar estos acuerdos fiscales, principalmente debido a la enorme cantidad de inversiones que necesitan pa-- rra lograr su desarrollo industrial y comercial..

Es importante hacer notar que como las corrientes de inversiones se orientan únicamente de los Estados desarrolla-- dos a las naciones pobres, la reciprocidad de los tratados - para evitar la doble tributación no puede lograrse en estos casos, por ello los modelos actuales de acuerdos fiscales -- aún no satisfacen plenamente a las necesidades de los países subdesarrollados.

En efecto, dado que en los actuales tratados el país de la fuente es el que sacrifica ingresos (impuestos), los paí-- ses de menor desarrollo ven mermadas sus recaudaciones.

Haciendo mención de otros organismos internacionales -- que también se abocan a la solución de este problema tenemos a la Federación Interamericana de Abogados, la Asociación - Latinoamericana de Derecho Tributario y el Instituto de Dere

cho Internacional, que después de la Organización de las Naciones Unidas es la que mayores estudios ha realizado sobre el problema de la doble tributación.

3.- Tratamiento que da a diversas categorías de ingresos en los convenios internacionales para evitar la doble tributación. A continuación procuraremos exponer las categorías de ingresos que se incluyen en los tratados y la manera como se han desarrollado en los acuerdos existentes.

Aunque en principio todos los impuestos pueden ser objeto de tratados, por lo general éstos se limitan a incluir sólo los impuestos sobre ingresos como aquellos derivados de intereses, dividendos, regalías, derechos por alquiler de películas, empresas industriales y comerciales, empresas de transporte aéreo y marítimo, servicios personales, incluyendo cláusulas de intercambio de información y ayuda administrativa mutua. A continuación nos ocuparemos de cada uno en particular.

a).- Ingresos derivados de intereses. Por lo general, en acuerdos celebrados entre países industrializados, se reconoce el derecho exclusivo a estos ingresos del país del domicilio del acreedor, en virtud de que este tratamiento no es conveniente para países en desarrollo, éstos en sus acuerdos con Estados industrializados han seguido otros métodos. Uno de ellos consiste, en que los países en desarrollo con-

tervan el derecho a recaudar el impuesto íntegro en la fuente sobre los intereses procedentes de su territorio, otorgan do los países industrializados ciertas reducciones de gravámenes eximiendo esos ingresos, o concediendo un descuento potencial en la medida en que la reducción del impuesto del país de menor desarrollo se halle establecido en su legislación interna o en el acuerdo.

En los tratados celebrados entre Brasil y Suecia, - - - Israel y Francia, Argentina y Suecia se siguen estos métodos (4).

Los países exportadores de capital sostienen que el país del domicilio del contribuyente debe tener derecho exclusivo para gravar los intereses. Este principio ha sido defendido basándose en que un nuevo impuesto local simplemente aumentaría el costo del préstamo en el país en desarrollo.

Creemos que este punto de vista no es satisfactorio, pues la fuente de la riqueza está en el país donde se prestó el capital, según se ha aceptado generalmente y el criterio del domicilio del inversionista no es conveniente para el país en desarrollo, toda vez que el prestamista, sobre todo si es una institución bancaria, radica en su país de origen. Por tanto, un tratado para evitar la doble tributación sobre intereses deberá basarse según nuestro criterio, exclusivamente en la teoría de la fuente del ingreso gravable.

(4).- Acuerdos fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo. ONU, marzo de 1979 Doc. e/4614 ST: ECA; 110.

b).- Ingresos proveniente de dividendos. Los dividendos obtenidos por compañías extranjeras se acostumbra gravarlos tanto en el país donde se obtuvieron como en el que reside el accionista, en los acuerdos para evitar la doble tributación celebrados entre países industrializados. Casi siempre el impuesto se reduce a un 15% y a una cifra menor (el 5% en la mayoría de los casos) cuando se trata de participaciones entre compañías.

Al respecto existen los siguientes métodos:

i).- Método de eximir o tributar limitadamente en el país de origen y descuento del impuesto potencial en el país de residencia del accionista.

ii).- Método de gravar reducidamente en el país de origen y exención en el país de residencia del accionista.

c).- Ingresos derivados por pago de regalías. En los acuerdos celebrados entre países industrializados en la tributación a las regalías, se asigna el gravamen de éstas al país de residencia del beneficiario de esas regalías, a menos que este último tenga un establecimiento permanente en el país de la fuente de los ingresos.

Para evitar la transferencia de utilidades de una empresa a otra bajo el disfraz de intereses o regalías, se les niega tal carácter a las remisiones de una filial a su matriz, o son consideradas con tal carácter únicamente los pa-

gos que a juicio de las autoridades fiscales sean justos y razonables.

En los acuerdos entre países en desarrollo y países industrializados se siguen estos métodos:

i).- Gravamen de los ingresos en el domicilio del con--cedente y exención en el país de origen.

ii).- Tributación en el domicilio del concedente y percepción de un impuesto limitado por retención en la fuente.

Un número considerable de acuerdos recientes incluyen - específicamente en la definición de ingresos por regalías, - la distribución o remuneración por la transmisión de conocimientos técnicos. Consideramos que la celebración de trata--dos para evitar la doble tributación internacional en los --cuales se incluyera un tratamiento fiscal especial a los ingresos por la transmisión de tecnología sería favorable a --países en desarrollo, por la importancia que tiene poseer - esos conocimientos, para lograr cpmpetir exitosamente en el mercado mundial de mercancías. Actualmente casi todos los --países del mundo han legislado en esta materia, y por ejem--plo, en el caso de México, existe la Ley sobre el Control y Registro de la Transferencia de Tecnología y el uso y explotación de Patentes y Marcas. (Diario Oficial de la Federa---ción del 11 de enero de 1982).

En virtud de que los países en desarrollo dependen en - gran parte de la comunicación de tecnología avanzada, y de -

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

su debido aprovechamiento, si deberá de gravarse aunque de manera limitada en el país de la fuente.

Una ventaja de gran importancia que podría obtenerse de la celebración de esta clase de convenciones sería la de lograr una clara distinción de los conceptos de pagos por regalías y pagos por asistencia técnica. Los primeros consisten en las retribuciones provenientes de la explotación de patentes de inversión, marcas de fábrica y nombres comerciales, es decir, son pagos que se hacen por una cesión de derechos para utilizar y explotar patentes, marcas comerciales, marcas de fábrica, etc.

Por lo que toca a pagos por asistencia técnica, se debe entender por éstos, las remuneraciones efectuadas por la prestación de servicios, de información técnica o enseñanza, incluyendo la información confidencial, técnicas industriales de procesos y equipos, asesoría científica, servicios de ingeniería, entrenamiento de personal, de administración y de carácter consultivo, etc.

Decimos que sería una ventaja la distinción del significado de pagos por regalías y pagos por asistencia técnica - que se contenga en los tratados para evitar la doble tributación internacional, por que los industriales y comerciantes de los países en desarrollo pagan grandes cantidades de dinero por concepto de asistencia técnica, que reciben de países

más adelantados científicamente, incluyendo con gran frecuencia en estos pagos, las retribuciones por concepto de regalías, inclusión que afecta directamente al fisco de los países que como el nuestro gravan con tasas superiores los pagos por regalías.

En relación con la producción o venta, se considera necesaria cierta información técnica de procesos, de equipos, servicios de ingeniería, enfrentamiento de personal, etc., - lo que ocasiona el pago de asistencia técnica. Es por ello, que se ha generalizado la práctica viciosa de incluir en un sólo contrato ambos conceptos, la cesión de derechos para la explotación de patentes o marcas y el asesoramiento técnico para la elaboración o distribución de los productos materia de la cesión. Esta práctica, incluye el acuerdo relativo a la remuneración no delimitándose si esta última corresponde a la cesión de derechos que origina el pago de regalías, o bien, si se aplica a la prestación de asesoramiento técnico; lo cual da origen a la evasión de impuestos.

Por esta razón pensamos que con una adecuada delimitación de los conceptos mencionados en los acuerdos fiscales, se podría evitar la evasión de impuestos que se ha venido realizando hasta la fecha.

d).- Derechos por alquiler de películas. Los países industrializados al celebrar tratados para evitar la doble tri

butación de los derechos por alquiler de películas, no otorgan una exención total en el país de la fuente del ingreso, al igual los países en desarrollo no otorgan exención en sus acuerdos con países desarrollados, más bien limitan el impuesto retenido en la fuente.

Algunas veces se pacta que los derechos por alquiler de películas se gravarán totalmente en la fuente y estarán exentos en el país del domicilio del arrendador.

En nuestro criterio este último método, el de gravar en el país de la fuente del ingreso los derechos producidos por el alquiler de películas es el correcto, pues la exhibición de películas no representa como la transmisión de conocimientos tecnológicos y la cesión de derechos para explotar ciertas patentes, una función primordial para el progreso de la economía de países en desarrollo. En el caso de que estos últimos renunciaran a percepciones fiscales por concepto de -- impuestos al ingreso obtenido en su territorio por derechos de alquiler de películas, estarían renunciando a recaudaciones sumamente útiles sin obtener ningún beneficio por ello. Además, los productores de películas con frecuencia amorti--zan sus inversiones en períodos breves, no siendo tan gravosos para ellos los impuestos retenidos en el país de la fuente de su ingreso derivado del alquiler de sus películas.

Por estos motivos nos parece que un acuerdo para evitar

la doble tributación internacional de los ingresos por derechos del alquiler de películas, que no se basará en el principio de la fuente del ingreso gravable, sólo sería conveniente su celebración entre países de similar desarrollo económico.

e).- Ingresos derivados del desarrollo de actividades mercantiles o industriales. En los acuerdos entre países desarrollados sobre esta clase de ingresos, se considera que las empresas de uno de ellos, que efectúen operaciones en el otro país por medio de un establecimiento permanente, serán gravadas en cada país sobre los ingresos obtenidos en su territorio. Se atribuirán al establecimiento permanente las utilidades que obtendría si se tratara de una empresa que desarrollara el mismo tipo de actividades y que sostuviera relaciones con la empresa de la que constituye un establecimiento permanente.

Una empresa que mantenga establecimientos permanentes en varios países será gravada en cada uno de éstos por los ingresos que de ellos haya derivado.

En algunos tratados se establece que deberá seguirse un sistema de contabilidad en el que se lleven las cuentas como si se tratara de empresas no relacionadas entre sí, y en el caso de que haya celebrado operaciones a precios que difieran de los del mercado, las autoridades pueden rectificar la

contabilidad, a modo de redistribuir los ingresos; pero considerando que las autoridades no están siempre en situación de hacer tal redistribución algunos tratados establecen reglas para la distribución de los ingresos totales de la empresa entre sus distintos establecimientos, de acuerdo con ciertas fórmulas basadas en el movimiento de cada establecimiento con el de la empresa.

También se estipula que los establecimientos permanentes tendrán una participación razonable en los pagos de la matriz, en lo tocante a administración, investigaciones y publicidad, haciendo deducible dicha participación de los ingresos obtenidos por cada establecimiento.

Por medio de este tipo de tratados se logra que las utilidades por operaciones que la empresa residente de un país obtiene en otro, no sean gravadas por este último a menos -- que la empresa tenga un establecimiento permanente, y en este caso, el impuesto se causa sólo sobre ingresos derivados de fuentes del país.

Los países en desarrollo aplican reglas diferentes para considerar los ingresos obtenidos en su país, que reflejan su situación especial como receptores de capital y suministradores de materias primas, por lo que prestan más atención al concepto de fuente de los ingresos y lo anteponen al criterio de establecimiento permanente.

f).- Ingresos por utilidades de actividades de transporte marítimo y aéreo. En los acuerdos fiscales celebrados por los países desarrollados, se atribuye invariablemente la imposición de las utilidades obtenidas de la explotación de buques o aeronaves al país donde tiene su residencia la empresa, o de donde está situada la sede de su dirección, o también al país bajo cuya legislación estén matriculados el buque o la aeronave.

En la mayoría de los casos, los acuerdos entre países - en desarrollo y en países industrializados atribuyen la imposición exclusiva de las utilidades de la explotación de buques o aeronaves en la misma forma que los países industrializados.

En otro tipo de acuerdos, el país de donde proceden los ingresos reduce su impuesto sobre las utilidades del transporte marítimo internacional y al país de la matrícula del buque concede un descuento de los impuestos pagados en el extranjero.

La exención recíproca de las utilidades de las empresas de transporte internacional, suele recomendarse basándose en que los ingresos de estas empresas proceden de muchos lugares y en que la sujeción a las leyes fiscales de numerosos países entrañaría probablemente una doble tributación, o dificiles problemas de asignación y de información fiscal.

g).- Ingresos por servicios personales. Normalmente en los acuerdos celebrados por países industrializados, el país donde presta sus servicios personales un individuo es el que conserva el derecho de gravar los ingresos de esa fuente, - mientras que el país de residencia concede la exención o descuento del impuesto cobrado en el país de donde proceden los ingresos.

En casi todos los casos este último país, el de la fuente renuncia a percibir su impuesto si se trata de personas - que hacen visitas temporales de negocios, o sea, cuya estancia no excede de un período limitado generalmente a ciento - ochenta días, en el año fiscal y condiciona también la renuncia a que el patrón no sea residente del país en el cual se desarrolla el trabajo. En ocasiones se estipula que los ingresos no exceden de cierta cifra máxima, y que esas percepciones sean objeto de gravamen en el país de residencia del contribuyente.

Los acuerdos entre países industrializados y en desarrollo, no difieren mucho de los celebrados por los países industrializados, excepto que, en algunos casos se procede una exención a los trabajadores o profesionalistas que fomentan la expansión del desarrollo económico del país de la fuente, cuando su estancia no exceda por lo general también de ciento ochenta días y en algunos casos de tres años.

Pensamos que tratándose de extranjeros que presten un servicio personal y que por ser hombres de ciencia o técnicos altamente especializados, contribuyen a la generación de tecnología en un país en desarrollo, convendría eximirlos o cuando menos reducir la tasa impositiva de los impuestos que se cobren por los ingresos obtenidos por la prestación de servicios en el país de la fuente, en virtud de la importancia de su trabajo para el país que la concede.

Aunque sería necesario enumerar y delimitar correctamente las actividades técnicas y científicas que se incluirían en esta medidas, para no incurrir en el error de proporcionar a extranjeros ventajas que no se otorgan a nacionales que estén capacitados para realizar la misma labor.

4.- Procedimiento de acuerdo mutuo e intercambio de información. Una de las cláusulas más importantes que se incluyen en los tratados internacionales para evitar la doble tributación, son las relativas a procedimientos de acuerdo mutuo y al intercambio de información fiscal entre los gobiernos de los países contratantes.

El procedimiento de acuerdo mutuo consiste en que, cuando las medidas adoptadas por un gobierno o por cada uno de los gobiernos ocasionan o puedan ocasionar una tributación que no sea conforme a las normas de la convención, el contribuyente afectado por dichas medidas podrá someter su caso a

las autoridades del cual sea residente para los efectos indicados, ya sea que haya o no agotado los recursos previstos en la legislación nacional de los estados contratantes.

Si la autoridad competente del país de residencia no está en condiciones de conceder una reducción o exención se comunicará con las autoridades competentes del país contratante a fin de llegar a un acuerdo sobre el método adecuado de la tributación.

Además, las autoridades competentes de los estados contratantes pueden celebrar consultas para eliminar la doble tributación, en los casos no previstos por la convención. -- Por ejemplo, en el caso de un residente en varios países, -- cuando se sigue el criterio del establecimiento permanente. Para simplificar y acelerar los procedimientos, se sugiere a las autoridades competentes de los Estados contratantes se comuniquen directamente entre si, sin necesidad de recurrir a la vía diplomática, o dispongan de un cambio oral de opiniones en el seno de una comisión compuesta de representantes de los Estados contratantes.

Los países en desarrollo han incluido por su importancia en casi todos los acuerdos que han celebrado últimamente las cláusulas anteriormente mencionadas haciéndolo casi en la misma forma que los países industrializados.

Se ha dicho que tal cláusula quizá sea la aportación --

más valiosa que una convención puede hacer en los esfuerzos de los países en desarrollo en la esfera tributaria (5).

La capacidad de obtener información fidedigna sobre las operaciones de una compañía extranjera recurriendo a las autoridades fiscales de su país de origen puede contribuir decisivamente a la determinación de los impuestos en los países en desarrollo, que de lo contrario, sólo podría obtener la información en el núcleo de actividades realizadas por la empresa en su territorio.

También se permite con el uso esta cláusula obtener la información del otro país contratante sobre las transacciones comerciales o las inversiones de sus propios ciudadanos, residentes o sociedades, que de otra forma sería difícil o imposible obtener. En cierto modo, las cláusulas sobre asistencia mutua podrían contribuir a que los gobiernos de los países en desarrollo compensen las pérdidas de ingresos debidas a los acuerdos al darles mayor seguridad de percibir los impuestos que se les siguen adeudando.

Consideramos que sería muy conveniente incluir las cláusulas de asistencia mutua e información fiscal en los tratados para evitar la doble tributación internacional, que celebran los países desarrollados con países en desarrollo, por las ventajas que reporta su aplicación a los Estados contratantes en la recaudación y control impositivo de sus créditos (5).- Las inversiones extranjeras en los países en desarrollo. Organización de las Naciones Unidas. Doc. 2345/ c23/ 01 pág. 58

tos fiscales. Fundamentalmente, nos surge la conveniencia de estas cláusulas como más útil, en aquellos tratados celebrados por países que tengan regiones que formen unidades económicas, como lo son las regiones fronterizas, que muchas veces faciliten la evasión fiscal. (6).

Aún más, pensamos que no existe obstáculo para que distingamos entre dos clases de tratados internacionales que regulen materias fiscales: los que versan sobre la manera de evitar la doble tributación internacional y la prevención de la evasión fiscal; y los que traten exclusivamente sobre asistencia mútua e información fiscal. Países como México, ratificado convenios sobre tributación, para no renunciar a ninguna recaudación impositiva, se ven privados de las ventajas que se derivan de las cláusulas de información y asistencia mútua. Por ello, es factible que se celebren convenios con otras naciones en los cuales úniamente se contengan procedimientos de cooperación, información y acuerdo mutuo. Convenciones que aportarían grandes beneficios en lo que a recaudación y control se refiere, e irían preparando la anterior celebración de tratados para evitar la doble tributación internacional.

5.- Otros esfuerzos para evitar la doble tributación. Otros esfuerzos emprendidos en esta materia reuniones o conferencias para unificar y coordinar determinados principios en

(6).- Véase. Orrego Vicuña. Derecho internacional económico. 2 vols. México FCE. 1982 la cláusula de la nación más favorecida.

las leyes y en los Códigos fiscales de los países de determinadas áreas geográficas, como sería en cierto caso América Latina, dentro del proceso de integración económica a través de la ALADI y el SELA. Con estas medidas no se pretende, de ninguna manera, la aprobación de un Código internacional de Derecho Tributario que tuviera como ámbito de aplicación toda la América Latina, en esto sólo se pretende coordinar algunos principios que son comunes en el área y que por ello pueden estructurarse de manera general para todos en sus legislaciones individuales.

en este orden de cosas es de recordar que el maestro Giuliani Founrouge, redactó un modelo de Código Tributario que puede servir de guía para todos los países del continente, aunque este sea producto de la doctrina fiscal americana -- (7).

El proyecto en cuestión y otros tratados o convenios, no han tenido cavida en los Tratados o Convenciones referente a los procesos integracionales en materia económica que se han estado dando en la región, así tanto en el Pacto Andino, en la ALADI, en el SELA o en el Mercado Centroamericano, lo único que se ha resaltado es el deseo de estimular el flujo de mercancías, tecnología y capitales, reduciendo para esto los impuestos aduaneros y otros de distinta naturaleza en -

(7).- Giuliani Founrouge Carlos M. El proyecto del Código Tributario para la América Latina. Publicado en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Ser. núm. extraordinario pág. 137.

el sistema regional, pero en materia fiscal mayor, no se establece nada en firme.

Otro de los intentos para evitar la doble tributación lo constituyen la proposición de crear un organismo con jurisdicción supranacional que tenga poder suficiente para la dilucidación de conflictos sobre doble imposición internacional y la interpretación de acuerdos sobre la materia.

En la actualidad, las cuestiones que se susciten entre los contribuyentes y las autoridades, que son muy frecuentes, deben ser resueltas por los jueces de cada país, pero éstos tienen la obligación de limitarse a la aplicación del texto de las convenciones, ajustándose a la interpretación oficial; por otra parte, existiendo tratados, los particulares no pueden accionar directamente contra el Estado parte del tratado o convención, porque los signatarios en él son los Estados, de manera que sólo tienen a su disposición la posibilidad de una petición a la autoridad de su país para que esta los represente en la esfera internacional jurídica. En caso de que no exista arreglo, que es lo más usual, no existe autoridad supranacional a la que puedan acudir.

Para la solución de este problema se ha propuesto la creación de una corte fiscal internacional, esta corte estaría destinada a dirimir las controversias que están surgiendo en los límites de las aplicaciones de la imposición in-

ternacional respecto de los contribuyentes.

Ultimamente la organización de las Naciones Unidas ha estado estudiando a través de su Consejo Económico y Social (ECOSOC), asesorado por la Cámara Internacional de Comercio la creación de una autoridad internacional que resuelva los problemas de la doble tributación internacional.

6.- La realidad Internacional actual. Mientras que la doctrina jurídica internacional, los organismos internacionales Universales y regionales, aunados a las legislaturas de los Estados se preocupan por el problema de la doble tributación, tenemos que en el mundo han ocurrido cambios sustanciales en materia de inversiones extranjeras y de comercio mundial. Esos cambios a que nos referimos consisten en que en distintas partes del mundo se han ido configurando "mercados comunes" o asociaciones de libre comercio, las cuales, aunque parecen surgir por la voluntad suprema de los Estados soberanos, en el fondo, sus resultados sólo favorecen a las empresas transnacionales y a los grandes bancos del mundo dueños del capital. Entonces, mientras que por un lado se discute el problema de los impuestos nacionales y el problema de la doble tributación, y con ello se pretende reducir los porcentajes de los gravámenes sobre capitales y productos, etc., por otro lado, al generarse y avanzar en los procesos de integración económica, vía mercados comu---

nes, directamente se van borrando las tasas arancelarias de cada uno de los Estados que forma parte respecto de los actos económicos de sus propios territorios, de tal manera -- que los impuestos que perciben los Estados por actividades internacionales, llegan a ser muy bajos y se prevee que más adelante, cuando se logre la total integración, desaparecerán totalmente. El mercado común europeo que es la comunidad que más ha avanzado en este proceso prevee que para el año de 1993 ocurrirá algo totalmente excepcional; al respecto se dice que: "A partir del primer día de 1993,.... De -- acuerdo con el Acta Unica Europea (AUE), la creación del -- Mercado Unico permitirá a todo ciudadano o empresa de la - CEE comprar, vender o establecerse libremente en cualquier lugar de ésta: desde la región menos desarrollada de España o Irlanda hasta la ciudad más urbanizada de Alemania Federal, Dinamarca o el Reino Unido. Se derribarán todas las barreras y normas nacionales que en el presente obstruyen la circulación intercomunitaria de bienes y servicios. (entiendáse también inversiones y tecnología). Con ello quedarán inservibles los controles nacionales a la importación de -- rproductos procedentes de terceros países" (8). Es decir, en este último aspecto, dejarán de operar los impuestos --- aduaneros y otros tipos de restricciones del plano nacional al internacional entre los países que se integren, pero só-

(8).- Revista Comercio Exterior. México vol. 39 núm.2 febrero 1989 -- pág. 145.

lo entre ellos. Así la doble tributación no se produciría -- de ninguna manera, ha dejado de existir entre los Estados -- integrados.

Tal vez por ello en la Comunidad Económica Europea se -- está dando un auge de la inversión extranjera en esta forma: "En tanto la CEE pone en claro la política comercial que -- adoptará, muchas empresas extranjeras que operan en el espa cio comunitario (tanto las que fabrican ahí como las que lo abastecen desde fuera) están ansiosas por fortalecer su posición antes de que las murallas proteccionistas se levanten por completo. Esto, en combinación con el repunte econó mico de Europa, ha dado lugar a una inusitada afluencia de inversión extranjera y a un acelerado proceso de fusiones y adquisiciones a lo largo del continente. Si bien tradicionalmente la CEE ha sido uno de los destinos favoritos de la inversión extranjera directa, en años recientes este fenómeno se ha acentuado aún más " (9).

En otra parte del mundo, esta vez en América del norte, el fenómeno es increíble, pues en el año de 1988 el gobierno de Canadá y el propio de los Estados Unidos de Norteamérica, firmaron un acuerdo para crear entre ambos una zona de libre comercio. Al respecto el gobierno de Canadá ha re conocido públicamente que:

"fueron dos los factores fundamentales que impulsaron la -- propuesta de llegar a un acuerdo de libre comercio con Estados Unidos: la convicción de que para proteger y promover -- sus principales intereses económicos era esencial contar -- con un mayor y más seguro acceso al mercado estadounidense, y que las negociaciones comerciales multilaterales se "re-- trasarían demasiado" y tendrían "escasos resultados" para -- satisfacer las necesidades canadienses" (10).

Por lo que hace a la integración regional y subregional en Africa, el panorama es el siguiente: "existen cuatro comunidades económicas subregionales en Africa que requieren de una mención específica: la Comunidad Económica de los Estados de Africa Occidental (ECONAS); la Comunidad Económica de Africa Occidental (CEAO); la Comunidad Económica de los Estados de Africa Central (ECCAS), y la Comunidad Económica de los Países de los Grandes Lagos (CEPGL). Los objetivos -- de dichas comunidades son amplios; pretenden promover y --- acrecentar el desarrollo social y económico mediante la cooperación estrecha entre los estados miembros en todos los -- campos de actividades económica y social, como por ejemplo, en las áreas del transporte y las comunicaciones, la energía, la agricultura, los recursos naturales, el comercio, -- los aranceles aduaneros, la industria; en cuestiones moneta

rias y financieras, de desarrollo de recursos humanos, turismo, educación, cultura, ciencia y tecnología, y para asegurar el libre movimiento de personas dentro de la comunidad" (11). Así, lo que ocurre es que las grandes empresas transnacionales y los grandes bancos, perciben enormes ganancias con impuestos muy pequeños o mínimos y en donde la doble tributación aparece como un problema que sólo interesa de manera decisiva a las naciones pobres, pues son ellas las que producen enormes beneficios a las transnacionales y en donde por sus necesidades de inversión y por presiones económico-políticas tienen que reducir el cobro de impuestos, con lo que su pobreza se mantiene o se agudiza. Estas naciones deben de mejorar su política fiscal y apoyarse en la cooperación internacional en esta y otras materias para imponer impuestos razonables y justos conforme a la realidad de los beneficios de las empresas y demás agentes en sus territorios, es decir, se debe hacer predominar para efecto del cobro de impuestos el criterio de la fuente gravable, en donde se generan las utilidades o beneficios, en contra de las tesis del domicilio o del establecimiento o cualquier otras.

(11).- Revista Comercio Exterior. México vol. 37 núm. 8 agosto 1987 -- pág. 617.

CONCLUSIONES

1.- La inversión extranjera es un fenómeno propio del desarrollo actual de la industria y el comercio mundial, -- mismos que han ido en aumento, pero que benefician más a -- las naciones ricas que a las naciones subdesarrolladas de -- Africa, Asia y América Latina.

2.- Si bien la inversión foránea mayoritariamente tiene como destino a las mismas naciones desarrolladas, los efectos más perniciosos se sienten en los Estados subdesarrollados porque éstos no cuentan con la estructura básica indispensable para canalizar debidamente a esos capitales extranjeros.

3.- La definición que nosotros aceptamos sobre la doble tributación internacional es la siguiente: Ocurre una doble (o multiple) imposición internacional cuando varias titulares independientes del poder tributario, en especial varios Estados independientes y soberanos, afectan el mismo obligado por el mismo objeto, con relación al mismo período de tiempo, con un impuesto de la misma especie.

4.- La doble tributación internacional, es un obstáculo a la circulación de capitales entre las naciones, toda vez que, produce un encarecimiento injustificado del capital y la venta de servicios y conocimientos tecnológicos, que ha-

ce muy gravosas las adquisiciones de estos recursos a los países que los necesitan para acelerar su desarrollo económico.

5.- Las medidas internas o unilaterales, aplicadas por los Estados en sus legislaciones, no han bastado para resolver los inconvenientes de la doble tributación internacional, en virtud de que responden únicamente a las necesidades interiores del Estado afectado, con plena independencia de la intervención de otros poderes soberanos en su elaboración y aplicación.

6.- Como se ha podido uniformar la legislación tributaria de los países interesados en evitar la doble tributación, ante la insuficiencia de las medidas internas, se han aplicado medidas internacionales, consistentes en la celebración de tratados en los que se delimitan las bases sobre las cuales tiene derecho a imponer tributos cada Estado con tratante.

7.- Los criterios aplicables en el caso de la celebración de tratados para evitar la doble tributación internacional entre países desarrollados y países en desarrollo, no pueden ser idénticos a los adoptados tradicionalmente en los tratados celebrados entre países desarrollados, en virtud de que en el primer caso, el criterio directriz será el de la fuente del ingreso gravable, ya que no existe reciprocidad.

cidad en el flujo de capitales de un país a otro, pues el capital invertido se dirige generalmente en mayor volumen del país desarrollado al país en desarrollo.

8.- El criterio de la fuente del ingreso o de la riqueza es el más recomendable, por tener un fundamento jurídico y económico incuestionable, que lo convierte en el más justo para la distribución internacional de la recaudación impositiva, pues según esta teoría el país que tiene derecho a imponer tributos al ingreso, es aquel donde realmente se obtiene la riqueza, sin atender a vinculaciones de carácter político.

9.- La celebración de acuerdos fiscales para evitar doble tributación internacional con países de la región, facilitaría la integración económica de Latinoamérica y aceleraría igualmente su proceso de desarrollo económico, sobre todo, sin adoptar la forma de cláusulas en tratados como los formativos del SELA o ALADI.

10.- Las necesidades de inversiones y tecnología por parte de las naciones subdesarrolladas, aunadas a presiones económico-políticas, las hacen otorgar concesiones tributarias demasiado buenas al capital y factores económicos foráneos, con lo que el cobro de impuestos es muy bajo y problemático por las evaciones fiscales que las transnacionales manipulan ampliamente.

11.- Los procesos integracionales, sobre todo en Europa Occidental hacen desaparecer casi totalmente los impuestos - entre los Estados que se integran, con los cual desaparece - el problema de la doble tributación internacional.

12.- Los beneficios de las integraciones económicas mundiales o mercados comunes benefician ampliamente y en primer lugar a las empresas transnacionales y a los grandes bancos del mundo, no así, a los Estados locales en su recaudación - de impuestos, pues ellos tienen que reducir paulatinamente todos los gravámenes fiscales en el comercio internacional - regional de la zona por integrarse.

13.- Es importante que los países subdesarrollados se - presten la cooperación fiscal necesaria, para que puedan actualizar sus políticas hacendarias y con ello recaudar una - mayor cantidad de impuestos, sobre todo lo derivado y del - intercambio internacional.

14.- Con los procesos integracionales en el mundo, en cuanto a la doble tributación y el movimiento o circulación de inversiones y tecnología, las naciones dueñas de esos -- factores económicos se hacen cada vez más ricas a base de - la explotación y de las evaciones que realicen en las naciones subdesarrolladas. Lamentablemente, las naciones pobres arrojan cada año enormes ganancias hacia los países indus--- trializados, y no existe la posibilidad de la reinversión - justa de esos recursos extraídos de sus territorios.

B I B L I O G R A F I A

- 1.- Jorge Barrera Graf. La regulación jurídica de las inversiones extranjeras en México. México, UNAM 1981 1a. edición 204 pp.
- 2.- Juan Banderas Casanova (Coordinador) Política, Economía y Derecho de la inversión extranjera. México, UNAM-ENEP Acatlan. 1984 1a. edición 380 pp.
- 3.- Marcos Arruda, Herbert de Souza y Carlos Afonso. Las empresas transnacionales y el Brasil. UNAM 1978. Serie estudios No. 56. FCP y C. 215 pp.
- 4.- Jack N. Behrman. Empresas Multinacionales: Conflicto y Soluciones. Argentina. Ediciones economía y empresa 1975. - 1a. edición. 125 pp.
- 5.- Naciones Unidas. El proceso de industrialización en América Latina. 1965 1a. edición. Documento: E/CN.12/716 Rev. I Diciembre de 1965. 279 pp.
- 6.- Carlos Arellano García. Derecho internacional privado. México, Editorial Porrúa, S.A. 1986 8o. edición. 828 pp.
- 7.- Inversiones extranjeras: Marco jurídico y su aplicación. Comisión Nacional de Inversiones Extranjeras. México, D.F. 1984. 272 pp.
- 8.- Oscar Ramos Garza. México ante la inversión extranjera. México. Docal Editores, S.A. 3a. edición. 419 pp.
- 9.- Fernando Fajnzylber y Trinidad Tarango. Las empresas Transnacionales: Expansión a nivel mundial y proyección - en la industria mexicana. México FCE, 1982, 2a. reimpre-
sión 427 pp.
- 10.- Ignacio Gómez Palacio y Gutiérrez Zamora. Inversión Ex-
tranjera Directa. México Editorial Porrúa, S.A. 1985 1a.
edición 380 pp.
- 11.- Víctor Manuel Barcelo R. La empresa multinacional en paí-
ses del tercer mundo: apuntes para una empresa latinoame-
ricana. México SRE 1975 1a. edición 150 pp.

- 12.- Jaime Alvarez Soberanis. La regulación de las inversiones y marcas de la transferencia tecnológica. México Editorial Porrúa, S.A. 1979 la. edición 729 pp.
- 13.- Bernardo Sepúlveda y Antonio. La inversión extranjera en México. México FCE. 1983 2a. edición 202 pp.
- 14.- Miguel S. Wionczel. El nacionalismo Mexicano y la inversión extranjera. México Siglo XXI Editores, S.A. 4a. edición. 1977
- 15.- Miguel S. Wionczel. Capital y tecnología en México y América Latina. México Miguel Angel Porrúa librero editor. - 1981 la. edición 413 pp.
- 16.- Niboyet J.P. Principio de Derecho Internacional Privado. México Editora Nacional 1965
- 17.- Guilliani Founrouge Carlos M. Derecho Financiero. Argentina. Ediciones de Palma. 1973 266 pp.
- 18.- Ríofrío Villagómez Eduardo. La doble tributación y sus problemas. Ecuador Editorial Unión Católica. 1977.
- 19.- Guillermo Ahumada. Tratado de finanzas públicas. Argentina. Editorial Assandri. 1969 pp.290.
- 20.- Eheberg Karl Von. Compendio de Hacienda Pública. (traducción de Federico Ruiz Koenig) México. Editorial Aguilar. 1983 420 pp.
- 21.- Rojina Villegas. Compendio de Derecho Civil. (vol.1) México, Editorial Porrúa, S.A. 1985 380 pp.
- 22.- Flores Zavala, Ernesto. Elemento de finanzas publicas mexicanas. Editorial Porrúa, S.A. México 1986 pp.270
- 23.- Francisco de la Garza. Derecho Financiero Mexicano. México. Editorial Porrúa, S.A. 1985 836 pp.
- 24.- José de Jesús Sánchez Piña. Nociones de Derecho Fiscal. - México Publicaciones administrativas y contables, S.A. -- 1983 la. edición 151 pp.
- 25.- Alfredo Colarusso. La doble tributación en el cambio internacional. Italia C.E.D.A. 1967 Padua. 438 pp.

REVISTAS Y DOCUMENTOS

- 1.- Comercio Exterior. Núm. 35 vol. 35 febrero 1985.
- 2.- Folleto. Dirección general de inversión extranjera. Secretaría de Comercio y Fomento Industrial 1988.
- 3.- Comercio exterior. vol. VI. 1956.
- 4.- Revista Fiscal y Financiera, julio de 1957 art. Prección de la doble o multiple tribtitiación internacional.
- 5.- Revista Investigación fiscal Núm. 48 Medidas para evitar la doble tributación en Suecia García Gaceres. Jorge Alberto.
- 6.- Documento: UPG. 15/8. Organización de Estados Americanos OEA Programa conjunto de tributación.
- 7.- Revista El trimestre económico. Enero-marzo 1963 Introducción a la elaboración de convenios entre Venezuela y los Estados Unidos para evitar la doble imposición internacional. Baptista Gumucio Fernando.
- 8.- Revista Investigación Fiscal. Núm. 46 octubre 1969. Secretaría de la A.L.A.L.C. Armonización de los regímenes fiscales en la Asociación Lationamericana de Libre Comercio.

LEGISLACION

- 1.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. -- 1988. Secretaría de Gobernación 181 pp.
- 2.- Legislación sobre propiedad industrial, transferencia de tecnología e investigaciones extranjeras. 1988 Porrúa, - S.A. 617 pp.
- 3.- Código de Comercio y Leyes Complementarias 1988. Porrúa, S.A. 680 pp.

4.- Código Fiscal de la Federación. 1988 Porrúa, S.A. 540 pp.

5.- Ley del Impuesto Sobre la Renta. 1989 Editorial Porrúa,-
S.A. 388 pp.